

# РЕШЕНИЕ

№ 258

гр. София, 10.01.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 22.11.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **9943** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно- осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на ЕТ „ОРГКОНСУЛТ- ИВАН МИТЕВ- ЗОРИЦА МИТЕВА-ДАНЧЕВА“ ЕИК-[ЕИК], правоприменик на ЕТ „ОРГКОНСУЛТ- ИВАН МИТЕВ“, ЕИК-[ЕИК], чрез адв. Г. Х., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221421002234-091-001/11.11.2021 г., потвърден с Решение №673/03.05.2022 г. на Директор на Дирекция „ОДОП“- [населено място] при ЦУ на НАП, Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени задължения за годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ в общ размер на 14 529,42 лв. за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. и лихви 7 937,82 лв., и по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 3 454,40 лв. за данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 30.06.2016 г. и лихви 1 885,09 лв. В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност и необоснованост на РА, поради допуснати съществени нарушения на процесуалния закон и в противоречие с материалния закон. Релевира се, че не е връчена надлежно ЗВР, с която се поставя началото на ревизионното производство, а ЗВР, с която е продължен срокът на ревизията, е връчена с връчването на РД. Твърди се, че е нарушен чл. 109 от ДОПК относно образуване на ревизия за задължения по ЗДДФЛ за 2015 г., тъй като са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена такава. Освен това са наведени оплаквания, че в хода на ревизията, органите по приходите не са посетили офиса на дружеството и не са

извършили преглед и проверка на място на относимата документация, в нарушение на чл. 115, ал. 2 от ДОПК. Отделно от изложеното, РД не е връчен в срока по чл. 117, ал. 4 от ДОПК, довело до неспазване на срока за издаване на РА, което от своя страна води до нищожност на акта. Жалбоподателят оспорва и по същество направените констатации и установените задължения. Иска се отмяна на РА. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, чрез процесуалния си представител поддържа жалбата.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП"- С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и моли съда да я остави без уважение като неоснователна и недоказана. Твърди, че РА е законосъобразен по съображенията, изложени в решението на решаващия орган. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Подробни аргументи развива в писмени бележки.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл. 160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221421002234-020-001/15.04.2021 г., връчена по електронен път на 29.04.2021 г., видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“, в което е удостоверение, че документът е изтеглен от имейл [\[електронна поща\]](#) /л.28-31/. Същата заповед е изменена със ЗИЗВР №Р-22221421002234-020-002/22.07.2021 г., връчена по електронен път на 08.08.2021 г., видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“, в което е удостоверение, че документът е изтеглен от имейл [\[електронна поща\]](#) /л.32-35/. Двете заповеди са издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на И. К. М. с ЕТ „ОРГКОНСУЛТ- ИВАН МИТЕВ“, за определяне на задълженията за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ, за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. и по ЗДДС, за данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 30.06.2016 г. Срокът за извършване на ревизията е до 29.09.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221421002234-092-001/11.10.2021 г., връчен по електронен път на 18.10.2021 г., видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“, в което е удостоверение, че документът е изтеглен от имейл [\[електронна поща\]](#) /л.36-47/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, е подадено писмено възражение срещу издадения РД.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство ревизионен акт /РА/ №Р-22221421002234-091-001/11.11.2021 г., издаден от Х. Б. М.– орган, възложил ревизията, и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.– ръководител на ревизията, с който са установени задължения за годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ в общ размер на 14 529,42 лв. за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. и лихви 7 937,82 лв., и по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 3 454,40 лв. за данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 30.06.2016 г. и лихви 1 885,09 лв..

РА е връчен 11.11.2021 г.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221421002234-040-001/14.05.2021 г., с което са изискани всички първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, банкови и касови документи, търговска документация и други документи, свързани с дейността за ревизираните периоди. В указания срок са представени документи, подробно описани в РД. Съгласно представена писмена декларация, лицето извършва търговия с материали с производствено предназначение за машиностроенето – калай и калаени припои, сребърни припои и сплави, както и производство на флюс /химичен препарат/ за почистване на металните повърхности при спояване им със средно температурни припои /500-700 градуса/.

По ЗДДС:

В хода на ревизионното производство от ревизиращия екип е констатирано, че през данъчни периоди м. 05 и м. 06.2016 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 3 454,40 лв. по 5 фактури, издадени от „МАШИНИ-ЕЛЕКТРОДИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

На основание чл. 45 от ДОПК, на посочения доставчик- „МАШИНИ-ЕЛЕКТРОДИ“ ЕООД е извършена насрещна проверка, документирана с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П- 22220621078906-141-001/22.07.2021 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради ненамиране на управителя или упълномощено лица на адреса за кореспонденция. Документи и писмени обяснения не са представени.

След справка в информационната система на НАП е установено, че за периода на издаване на процесните фактури, „МАШИНИ-ЕЛЕКТРОДИ“ ЕООД не е имало наети лица по трудови и извън трудови правоотношения. Не са налице данни за декларираните обекти и активи за извършване на търговска дейност.

Приходните органи приели, че според декларираното от ревизираното лице, същото не можело да представи договори, анекси, споразумения, документи за извършено разплащане и други съпътстващи документи за периода от 01.01.2015 г. до 30.06.2016 г., а като договори са използвани фактурите за покупко- продажба на материали – калай. Стоката била взимана от доставчика с личен автомобил, за което е бил приложен протокол за извършените транспортни разходи, а за експедиция на материалите е използвано куриерското дружество „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД.

Изведен е извод, че не са налице реални доставки на материали по процесните фактури, издадени от „МАШИНИ-ЕЛЕКТРОДИ“ ЕООД, поради което и на основание на основание чл. 68, ал. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 6 от ЗДДС, на ЕТ „ОРГКОНСУЛТ- ИВАН МИТЕВ“ е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по тях в общ размер на 3 454,40 лв.

По ЗДДФЛ:

В хода на ревизионното производство, е констатирано, че за 2015 г. ЕТ „ОРГКОНСУЛТ- ИВАН МИТЕВ“ е подал годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ с вх. № 224392100587375/24.08.2021 г. с попълнено Приложение №2 Доходи от стопанска дейност като едноличен търговец и доходи от друга стопанска дейност по чл. 29а от ЗДДФЛ, с деклариран общо приходи в размер на 195 000,00 лв., общо разходи 194 000,00 лв. и счетоводна печалба 1 000,00 лв. Приложено е копие

на решение на ТЕЛК за ползване на данъчно облекчение по реда на чл. 28, ал. 2, т. 2 във връзка с чл. 18, ал. 1 от ЗДДФЛ,

Органите по приходите приели за установено, че общият размер на разходите през 2015 г., съгласно декларираните данни в дневниците за покупки на дружеството е 177 824,07 лв., а общият размер на приходите, по данни от дневниците за продажби за 2015 г. е 193 711,74 лв. Резултатът за периода е счетоводна и данъчна печалба в размер на 15 887,67 лв.

За 2016 г. е подадена ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ с вх. №1494-09-154/24.08.2021 г. с попълнено Приложение №2 Доходи от стопанска дейност като едноличен търговец и доходи от друга стопанска дейност по чл. 29а от ЗДДФЛ, с декларирани общо приходи в размер на 54 417,00 лв., общо разходи 48 920,00 лв., и счетоводна и данъчна печалба 5 497,00 лв. Приложено е копие на решение на ТЕЛК за ползване на данъчно облекчение по реда на чл. 28, ал. 2, т. 2 във връзка с чл. 18, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Констатирано е, че едноличният търговец е отчетел счетоводен разход в общ размер на 74 852,50 лв. през 2015 г. и 17 272,00 лв. през 2016 г. по фактури, издадени от „МАШИНИ-ЕЛЕКТРОДИ“ ЕООД. На база на констатациите в частта по ЗДДС, за липса на реални доставки по тези фактури и във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит, приходните органи приели, че посочените разходи не отразяват реално извършена стопанска операция и не следва да се признаят за данъчни цели. С оглед на това и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, с тези разходи е извършена корекция на счетоводния финансов резултат на едноличния търговец, в посока увеличение.

След извършената корекция, за 2015 г. е установен положителен данъчен финансов резултат в размер на 90 740,17 лв. След приспадане на задължителните осигурителни вноски в размер на 403,20 лв. и данъчното облекчение по чл. 28, ал. 2, т. 2 от ЗДДФЛ, в размер на 7 920,00 лв. е формирана данъчна основа за облагане по ЗДДФЛ в размер на 82 416,97 лв. и полагащ се данък 12 362,55 лв. За 2016 г. е установен положителен данъчен финансов резултат в размер на 22 769,00 лв. След приспадане на задължителните осигурителни вноски в размер на 403,20 лв. и данъчното облекчение по чл. 28, ал. 2, т. 2 от ЗДДФЛ, в размер на 7 920,00 лв. е формирана данъчна основа за облагане по ЗДДФЛ в размер на 14 445,80 лв. и полагащ се данък 2 166,87 лв.

Жалбоподателят оспорил по административен ред с жалба вх. №34-00-317 от 25.11.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1958 от 01.12.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., Ревизионен акт /РА/ №Р-22221421002234-091-001 от 11.11.2021 г., издаден от Х. Б. М.– орган, възложил ревизията, и Й. Н. И.– ръководител на ревизията.

С Решение 673/03.05.2022 г. на Директор на дирекция ОДОП при ДУ на НАП е потвърден Ревизионен акт №Р-22221421002234-091-001/11.11.2021 г., издаден от Х. Б. М.– орган, възложил ревизията, и Й. Н. И.– ръководител на ревизията, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 05 и м. 06.2016 г., и за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ, за 2015 г. и 2016 г.

По делото е приета административната преписка и допълнително ангажираните от страните писмени доказателства.

Допуснатата и приета е Съдебно-счетоводна експертиза, от заключението на която е видно, че фактурите за доставки съдържат всички изискуеми от ЗСч. реквизити. Съпътстващ документ доказващ транспортирането не е приложен, но е приложен протокол, в който всяка доставка и продажба е описана. В дневника на покупки на

жалбоподателя са въвеждани покупки от куриерски дружества. Всичките фактури са платени брой въз основа на пресниманите касови бележки и приложени по делото. Вещото лице потвърждава наличието на касови бележки прикачени към всяка процесна фактура /приложени по делото/. За превозването на доставките и продажбите жалбоподателят е приложил отчети за 2015 и 2016г, в които са описани начините за транспортиране на доставките и продажбите- с куриер и лично. В дневника за покупки по ЗДДС жалбоподателят е въвеждал доставки от два куриера. Липсата на хронологичен опис на счетоводни записвания при жалбоподателя пречатства проследяване на счетоводното отражение на тези отчети. Според експерта, икономическа дейност на жалбоподателя- търговия с калай, никел, паста за запояване и друг вид припои е много специфична и за нея са необходими определени познания. Процесните фактури са използвани пряко за извършване на икономическата дейност на жалбоподателя и това е видно от фактурите за продажба. Видно от описания анализ на процесните покупки и продажби като движение на стокови наличности е налице съответствие по вид. Съответствие за количество само с процесните фактури не може да се установи. Жалбоподателят редовно е подавал справки декларации по ЗДДС. Годишните данъчни декларации по чл.50 ЗДДФЛ на ЕТ Оргконсулт също са подавани в регламентираните срокове. Не са приложени хронологични счетоводни регистри, за да се види съответна аналитичност и за жалбоподателя и за доставчика. Налице е обратна ведомост за жалбоподателя за 2015 и 2016г, което е вторичен обобщаващ счетоводен регистър. Видно от Предоставената информация от ТД на НАП офис И., е че жалбоподателят редовно е подавал СД по ЗДДС, както и обстоятелството, че дължимото ДДС е внесено.

Видно от приетата Допълнителна ССЧЕ въз основа на проверените и анализирани документи и направените уточнения в констативно-съобразителната част по отношение на направено групиране за артикула „калай“ експертът изнася наличности само въз основа на аритметични действия извършени от доставки и продажби, без да се вземе предвид начално салдо: наличност на калай към 10.01.2015г. само от доставки е 390кг; наличност на калай към 31.12.2015г. само от доставки минус продажби— 184,44 кг.; наличност на никел към 10.01.2015г.- няма; наличност на никел към 31.12.2015г.- няма. Закупените доставки от видовете „никел“ и „калай“ за периода 01.01.2015г. до 31.12.2015г. са описани с техните детайли в табл.1 Продадените количества от артикула „калай“ с детайлите за фактура и клиент са изнесени в табл.2 Продадените количества от артикула „никел“ с детайлите за фактура и клиент са изнесени в табл.3.

При изслушване на вещото лице в открито съдебно заседание на 27.09.2023 г. вещото лице уточнява: „Тук няма счетоводни регистри. Г. И. М. сам си е водил счетоводството, като той не е ползвал софтуер, за да си ги осчетоводи и да имаме наличен хронологичен регистър на счетоводни записвания, а той си ги е обобщавал в най- старите таблици и там си е отбелязвал в коя сметка е разнесена фактурата. Той е правил обратна ведомост в „ексел“, а тези журнал ордерни обобщения са във всички тези 6 папки. В тези папки се вижда как той сам си е водил системата, тоест на голям лист е отбелязвал коя фактура по коя сметка и накрая са обобщавани като число и това число е пренасяно и е сбирувано в обратната. Засекла съм три сметки и се вижда, че от системата са въведени сумите, които се виждат в обратна ведомост. Човекът е работил по стар начин, но не е неверен. Той го е правил по- най стария начин, без да има софтуер, но го е правил вярно. Всички продукти на калай и никел са

изследвани. Всички продажби за 2016 г. при предходното заключение съм дала всички продажби по фактури, които той е продал за 2015 г. и двете години ги имаме обобщени, в пълен обем, а именно затова какво е продал и какви има да взима като приход. Има начин как да се сравнят тези цифри“.

Разпитаният в качеството на свидетел Д. А. Я., показанията на когото не се дискредитират от доказателствената маса, сочи, че през 2015 г. – 2016 г. като ЕТ „ЕДЯ- Димитър Якимов“ имал търговски отношения с И. М. и търгували с калай, никел и мед, като закупувал от ЕТ - И. М. и продавал на леярните, като описва начина им на работа. Същият заявява: „Не ни е трябвало склад. И. М. доставяше от различни фирми калай и никел. Фирмата „Машинни електроди“ ЕООД я знам.“

От събраните по делото доказателства от правна страна съдът намери следното:

Жалбата е допустима, като подадена в законния срок, от ревизираното лице до компетентния съд, след изчерпване на процедурата по административното оспорване на РА. Обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК орган по приходите. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК.

Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт, поради което изложените в РД мотиви представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

Не са налице и основания, водещи до нищожност на РА. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила.

Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че в случая не е връчена надлежно ЗВР, с която се поставя началото на ревизионното производство, а ЗВР, с която е продължен срокът на ревизията, е връчена с връчването на РД. Действително, ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията /чл.112, ал.1 ДОПК/, а срокът за започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане /чл.114, ал.1 ДОПК/. В случая ревизионното производство е образувано със ЗВР №Р-22221421002234-020-001/15.04.2021 г. Налице е писмено доказателство- удостоверение за извършено връчване по

електронен път в ИС „Контрол“, в което е удостоверено, че документът е изтеглен от имейл [\[електронна поща\]](#) на 29.04.2021 г. /л.28-31/. Предвид това следва да се приеме, че именно с изтеглянето на З. от имейла се счита, че същата е сведена до знанието на адресата, респ. е връчена редовно. Същото се отнася и до ЗИЗВР №Р-22221421002234-020-002/22.07.2021 г., връчена по електронен път на 08.08.2021 г., видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“, в което е удостоверено, че документът е изтеглен от имейл [\[електронна поща\]](#) /л.32-35/.

На следващо място, съгласно разпоредбата на чл. 109, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичане на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация. Според нормата на чл. 53 от ЗДДФЛ, годишната данъчна декларация /ГДД/ се подава в срок до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. Следователно, за 2015 г., срокът за подаване на декларацията е 30.04.2016 г., а преклузивния срок за образуване на ревизионно производство за този период, както правилно е приел органът започва да тече от 01.01.2017 г. и изтича на 31.12.2021 г. В случая ЗВР, с която е поставено началото на ревизионното производство е от 15.04.2021г. и е връчена на 29.04.2021 г., поради което следва да се приеме, че е спазен срока по чл. 109, ал. 1 от ДОПК.

Спорните задължения на жалбоподателя за ревизирия период са определени по общия ред по ДОПК.

Относно съответствието на РА с материалния закон, съдът намира следното:

ЕТ „ОРГКОНСУЛТ- ИВАН МИТЕВ“, през ревизирия период е с икономическа дейност търговия с калай, никел и др.

Предмет на оспорване са допълнително установени с РА задължения за данък върху добавената стойност по ЗДДС в размер на 3454,40 лева /и прилежащи лихви/ за данъчни периоди 01.12.2015- 30.06.2016г и допълнително установени задължения за годишен авансов данък по ЗДДФЛ в размер на 14 529,42 лева /ведно със съответните лихви/ за периода 01.01.2015- 31.12.2016г.

1. За задълженията по ЗДДС:

Спорните фактури с доставчик Машинни Електроди ЕООД са: №597/17.05.2016 година предмет на доставката е никел с количество вписано във фактурата 160 кг и данъчна основа 2800 лева, на отделен ред е посочен и размерът на полагащия се данък в размер на 560 лева; №590/03.05.2016 година, предмет на доставката е калай количеството

вписано в фактурата е 170 кг и данъчна основа в размерна 4505лв, и посочен на отделен ред данъчен кредит в размер на 901 лв.; № 596 /17.052016 г. с предмет на доставката никел и количество вписано в фактурата 190 кг., данъчната основа по тази фактура е 3325 размера на данъчния кредит е 665 лв.; № 608/10.06.2016 г., с предмет на доставката калай и количество вписано във фактурата 130 кг., данъчна основа- 3510 лв., с начислен ДДС на отделен ред 702 лева; № 609 от 10/06.2016г, с предмет на доставката калай и вписано количество във фактурата 116 кг., данъчна основа по фактурата 3132 лв. и начислен ДДС 626,40 лева. Общата стойност на данъчните основи на тези пет фактури е 17 272 лв. и видно от приложените документи към делото /касови бележки- на лист 104 на лист 102, 103, 105 и 106/ всичките фактури са платени брой.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на прекия доставчик, който е издал процесните фактури, същите са отразени в дневниците за продажби и справките- декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС.

В подкрепа на този извод е ССЧЕ и допълнителната такава, кредитирани от съда като компетентно изготвени, при използване на специални знания, сочещи, че фактурите за доставки съдържат всички изискуеми от ЗСч. реквизити. Установено е, от Предоставената информация от ТД на НАП офис И., е че жалбоподателят редовно е подавал СД по ЗДДС, както и обстоятелството, че дължимото ДДС е внесено. В частност, за процесните фактури за месец май 2016 за месец юни 2016 са подавани справки декларации, и в тези справки декларации са декларирани спорните фактури както от страна на жалбоподателя така и от страна на неговия доставчик Машинни Електроди ЕООД. От ССЧЕ е видно, че за месец май 2016 г. по подадена справка декларация номер 2214-1882550/01.06.2016 година е деклариран данък за внасяне в размер на 920,31 лева, за месец юни 2016 г. в справка декларация с входящ номер 2214-1901058/13.07.2016 г. година е декларирано от Оргконсулт ЕТ- ДДС



за внасяне 541,73 лв. Не са предоставени документи и доказателства от доставчика Машинни Електроди ЕООД за доказване на обстоятелствата по отношение на водени ли са редовно счетоводни регистри и налице ли е редовно водено счетоводството /синтетично и аналитично/. Жалбоподателят редовно е подавал и декларирал в дневниците за покупки и продажби. От жалбоподателя е представена и Оборотна ведомост за 2015 г и 2016г.- вторичен обобщен регистър, изготвен и генериран въз основа на всички направени счетоводни записвания на първичните документи на търговеца.

Относно редовността на воденото от едноличния търговец счетоводство, следва да се има предвид заявеното от вещото лице при изслушване на експертното заключение в съдебно заседание посочено по- горе, а именно че действително нямало счетоводни регистри, като И. М. сам си е водил счетоводството и „Човекът е работил по стар начин, но не е неверен. Той го е правил по- най стария начин, без да има софтуер, но го е правил вярно.“.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС в случая е наличието на реално осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС, от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът-регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. В същия смисъл е и постоянната практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело С – 285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би

могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право. Съгласно чл. 68, ал.2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем, съгласно чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, към момента на възникване на данъчното събитие и като последица от тази изискуемост, данъкът следва да се начисли. При доставка на стоки данъчното събитие настъпва към момента на прехвърляне на правото на собственост, респективно правото на разпореждане с вещта като собственик по дефиницията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО/ фактическото предаване на стоката/, а при доставката на услуги– към момента на извършването им /чл. 25, ал. 2 от ЗДДС/. В тежест на данъчно задълженото лице е да установи, че е получател по действително осъществена доставка на стоки/услуги. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Доказателствата за реалното осъществяване на доставката могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално- техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, доказателства, че доставчикът разполага със стоките, предмет на доставките, доказателства за транспорт, склад, материална обезпеченост; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят договори; приемо- предавателни протоколи, стокови разписки, протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

В случая, от представените писмени доказателства и ССЕ се установява, че макар и да няма писмен договор, от съдържанието на фактурите може да се установи конкретно техният предмет, тъй като стоките, предмет на доставките са описани по наименование, количество, единична и обща цена. Фактурите са двустранно подписани, поради което същите изпълняват и функцията на приемо- предавателен протокол. Предмет на

доставките са стоки– родово определени вещи, собствеността върху които съгласно чл. 24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Отделянето на стоките от останалите от техния вид се извършва именно с индивидуализирането им във фактурите, които са подписани от получател и в които е посочена дата на получаване. Следователно, са налице преки доказателства за реалното осъществяване на доставките именно от конкретния доставчик. Няма нормативно или минимално количество информация необходима да бъде включена в приемо- предавателния протокол. В случая с фактурите се установява предаването на родово определените вещи, предмет на фактурата, а затова е необходимо да бъдат индивидуализирани вещите и да бъде подписан от двете страни.

Налице са и косвени доказателства, които разгледани в съвкупност с останалите косвени и преки доказателства, водят до извод за реалност на доставките.

В ССЧЕ е установено, че има данни за реализирана продукция– с процесните фактури ревизираното лице е закупило никел и калай, които е продавало на ЕТ Едя Д. Я., т.е. видима е връзката между процесните фактури за доставки и последващата реализация от жалбоподателя. С фактури с №№ 597 и 596 е закупен никел с количество равно на 350 кг на дата 17 май 2016г. През май месец 2016г никел е продаден 300 кг с Фактура №650 на клиент ЕТ Едя- Д. Я.. С фактура № 590 през месец май са закупени 170 кг калай, а са продадени 301,3 кг, видно от Фактура №650 на клиент ЕТ Едя- Д. Я.. В месец юни 2016г с фактура №608 и № 609 се закупени общо количество 246 кг калай и през месец юни 2016 е продаден калай 400,6 кг. Видно от допълнителната ССЧЕ, експертът изнася наличности само въз основа на аритметични действия извършени от доставки и продажби, без да се вземе предвид начално салдо: наличност на калай към 10.01.2015г. само от доставки е 390 кг; наличност на калай към 31.12.2015г. само от доставки минус продажби— 184,44 кг.; наличност на никел към 10.01.2015г.- няма; наличност на никел към 31.12.2015г.- няма. Закупените доставки от видовете „никел“ и „калай“ за периода 01.01.2015г. до 31.12.2015г. са описани с техните детайли в табл.1 Продадените количества от артикула „калай“ с детайлите за фактура и клиент са изнесени в табл.2 Продадените количества от артикула „никел“ с детайлите за фактура и клиент са изнесени в табл.3. Предвид изложеното, стоките, предмет на доставките са използвани в дейността на ЕТ.

Относно доказателствата за извършеното плащане, съдът счита, че

същите могат да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката, но фактът, че има реално заплащане по доставка, също е индичия за нейната реалност. Това се потвърждава от ССчЕ, в която е описано, че изисканите оригинални документи от жалбоподателя за доставките потвърждава наличието на касови бележки прикачени към всяка процесна фактура. Видно от дневник за покупки за месец май 2016 година фактури с номера № 597/17.05.2016, №590/03.05.2016г и № 596/17.05.2016г са декларираны в дневника за покупки за месеца, за който се отнасят фактура от жалбоподателя. Фактури с №608/10.06.2016г и с № 609/10.06.2016г. са декларираны в месец юни 2016 в дневника за покупки за месец юни 2016г, тоест декларираны са в месеца за който се отнасят.

Твърденията на органите по приходите, че не са налице доказателства за притежаване на стоката от доставчика съответно, в това число направени разходи във връзка с доставката и получени приходи, транспортирането на стоките от склад на доставчика до обект на жалбоподателя, се опровергават от ССчЕ, в частност от протокол за извършени транспортни разходи през 2015 година от ЕТ Оргконсулт зимен период със стойност 170,53 лева за изминати 618 км и протокол за извършени транспортни разходи през 2015 година- летен период за извършени разходи 141,48 лв. за изминати километри 534 км. Тези протоколи са съставени от жалбоподателя по отношение разходите, свързани с транспортирането на доставките и продажбите. Видно от тях за всяка доставна и продажна фактура е отбелязано как е транспортирана— с кой куриер или със собствен транспорт— с изчислени километри и разход на гориво изчислен в пари. В преписката е приложен талон от собствения автомобил на жалбоподателя. За 2016 година е представен протокол за извършени транспортни разходи през 2016 година зимен период с цитирана сума на направен разход в размер на 20,69 лева за закупуване и експедиция на стоки за изминати километри 86 км и протокол за извършени транспортни разходи през 2016 година от Оргконсулт- летен период за изминати километри 270 полагащ се левов разход за изминатите километри 61,97 лева. От свидетелските показания е видно, че при извършваната търговска дейност не е бил нужен склад. В тази връзка, в своята практика СЕС приема, че липсата на доказателства за установяване произхода на стоките, за наличието на кадрова обезпеченост на доставчика, както и доказателства за наличието на търговски обект, от който дружествата осъществяват дейността си, които обстоятелства предвид Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 г., при липса на доказателства или поне

твърдения от органа по приходите, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, не следва да бъдат основание за отказ на правото на данъчен кредит за получателя по доставката, а констатациите на органа по приходите са свързани най-вече с придобиването на стоките от предходните доставчици – произхода на стоките.

В решението на Съда на Европейския съюз от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 г., се дава тълкуване на закона в смисъл, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Отново във връзка с наведените от ответника аргументи в решението, с което спорния РА е потвърден, следва да се посочи, че обезпечеността на доставчиците – материално-техническа и кадрова не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е и съдебната практика на СЕС – решение по дело C-324/11 (G. T.), решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 (M. kft и P. D.) и решение C-18/13 ("M. П."). Съгласно тази практика липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките. Констатациите, че задълженото лице е участвало в данъчна измама или е имало знанието за такава, не се установяват от органите по приходите, при доказателствена тежест за същите. Нередности при прекия или предходен доставчик по повод отношенията помежду им, при установено предаване на стоката и последващата ѝ реализация за целите на икономическата дейност на получателя и

добросъвестност на получателя, също не влияе на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя.

В този смисъл, за да бъде доказана реалност на доставката между доставчика и едноличния търговец по процесните фактури, следва да бъде установен фактът на предаването на стоката от доставчика на получателя. Без значение за реалността на доставките е разполагал ли е доставчикът с материално-техническа и кадрова обезпеченост за извършване на същите, какъв е произходът на стоката и т.н.

В своята практика ВАС многократно е подчертавал, че приложимите разпоредби на действащия ЗДДС ограничават изискуемата проверка за реалност на спорната стопанска операция единствено до пряката доставка. Действителното извършване на предходните доставки по веригата са ирелевантни за възникването на упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит.

На следващо място, съставяните в конкретния случай между данъчните субекти документи, обективиращи развитието на отношенията помежду им, действително съставляват в по-голямата си част частни документи, но това не е пречка същите да бъдат кредитирани от съда, още повече че не са оспорени от ответника по реда и в преклузивния за това срок по чл. 193, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, поради което и се ползват с придадената им закона формална доказателствена сила. В този смисъл като частни документи, подписани от лицата, които са ги издали, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица – чл. 180 от ГПК.

С оглед гореизложеното, съдът приема за неправилни изводите на органите по приходите, че процесните фактури не документират реално извършени доставки, респ. че спрямо ревизирия субект е налице основание за извършване на корекция, произтичаща от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Машини електроди“ ЕООД, поради което жалбата в тази част е основателна, а РА като незаконосъобразен следва да бъде отменен.

2. Относно установените с РА задължения за годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ в общ размер на 14 529,42 лв. за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. и лихви 7 937,82 лв., съдът намира следното:

Приходните органи са приели, че на база на констатациите в частта по ЗДДС, за липса на реални доставки по тези фактури и във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит, посочените разходи не отразяват реално извършена стопанска операция и не следва да се признаят за данъчни цели. С оглед на това и на основание чл. 26, т. 2 от

ЗКПО, с тези разходи е извършена корекция на счетоводния финансов резултат на едноличния търговец, в посока увеличение. След извършената корекция, за 2015 г. е установен положителен данъчен финансов резултат в размер на 90 740,17 лв. След приспадане на задължителните осигурителни вноски в размер на 403,20 лв. и данъчното облекчение по чл. 28, ал. 2, т. 2 от ЗДДФЛ, в размер на 7 920,00 лв. е формирана данъчна основа за облагане по ЗДДФЛ в размер на 82 416,97 лв. и полагащ се данък 12 362,55 лв. За 2016 г. е установен положителен данъчен финансов резултат в размер на 22 769,00 лв., като след приспадане на задължителните осигурителни вноски в размер на 403,20 лв. и данъчното облекчение по чл. 28, ал. 2, т. 2 от ЗДДФЛ, в размер на 7 920,00 лв. е формирана данъчна основа за облагане по ЗДДФЛ в размер на 14 445,80 лв. и полагащ се данък 2 166,87 лв.

Предвид приетото от съда по-горе, а именно неправилността на извода на приходните органи за нерелност на доставките по спорните фактури, издадени от доставчика „Машини електроди“ ЕООД, незаконосъобразно се явява и непризнаването за данъчни цели на отчетените разходи, поради липса на документална обосновааност по смисъла на чл.10, ал.1 от ЗКПО.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, въвежда изискване за документална обосновааност на стопанските операции, с оглед данъчно отчитане на разходи. Съгласно чл. 4, ал. 3 от ЗСч. счетоводството се осъществява при спазване принципа на документална обосновааност на стопанските операции и факти, което означава, че отделният разход следва да бъде доказан с първичен счетоводен документ по смисъла на чл. 7 от ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция. За да не се признаят счетоводни разходи, следва те да са такива, за които данъчнозадълженото лице не разполага с документи, отговарящи на нормативните изисквания на ЗКПО и ЗСч, т. е. включително и когато тези документи не отразяват вярно описаната в тях стопанска операция. Последица от непризнат разход за данъчни цели е предвидена в глава VII от ЗКПО. Съдът като съобрази, че първичните счетоводни документи, отговарят на изискванията на счетоводния закон и едновременно с това, отразяват вярно реални стопански операции, намира, че неправилно е определен данъчно финансовият резултат, като е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат в посока увеличение с непризнатите разходи, на посоченото правно основание /чл. 26, т. 2 ЗКПО/.

Следователно РА е незаконосъобразен и в частта, в която на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с 10, ал. 1 от ЗКПО е извършено увеличение на декларираните счетоводни финансови резултати, в резултат на което са установени задължения за годишен и авансов данък

по съответно за 2015 г. в размер на 12 362,55 лв. и за 2016 г.- 2 166,87 лв.

Предвид това, че жалбата е основателна и в тази й част.

По изложените съображения, настоящата инстанция приема, че РА следва да бъде отменен изцяло.

С оглед изхода на спора, на основание чл. 226, ал. 3 АПК в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в общ размер на 2 185 лева, от които: 50 лева - държавна такса, 1335 лева- депозит за вещо лице, адвокатско възнаграждение в размер на 800 лв., за която сума е налице доказателство, че е заплатена от жалбоподателя /съгласно пълномощно на л.193 от делото, в което е посочено, че сумата е платена в брой/.

*Мотивиран от изложеното, съдът*

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на ЕТ „ОРГКОНСУЛТ- ИВАН МИТЕВ- ЗОРИЦА МИТЕВА-ДАНЧЕВА“ ЕИК-[ЕИК], правоприемник на ЕТ „ОРГКОНСУЛТ- ИВАН МИТЕВ“, ЕИК-[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221421002234-091-001/11.11.2021 г., издаден от Х. Б. М.– орган, възложил ревизията, и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение №673/03.05.2022 г. на Директор на Дирекция „ОДОП“- [населено място] при ЦУ на НАП, Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени задължения за годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица в общ размер на 14 529,42 лв. за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. и лихви 7 937,82 лв., и по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 3 454,40 лв. за данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 30.06.2016 г. и лихви 1 885,09 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „ОРГКОНСУЛТ- И. М.- З. М.-Д.“ ЕИК-[ЕИК], правоприемник на ЕТ „ОРГКОНСУЛТ- ИВАН МИТЕВ“, ЕИК-[ЕИК], разноски по делото в размер на в размер на 2 185 лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14- дневен срок от съобщението на страните.

СЪДИЯ: