

РЕШЕНИЕ

№ 905

гр. София, 08.01.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав, в
публично заседание на 13.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разглежда дело номер **6708** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от „Билкова борса“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район В., [улица], представлявано от управителя Н. П. Б. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221124003709-091-001/21.02.2025 г., издаден от С. Т. К. на длъжност Началник на сектор, в качеството ѝ на орган, възложил ревизията и Ю. С. Т. – С. на длъжност главен инспектор по приходите, в качеството ѝ на ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 494/20.05.2025г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С.. С РА са установени допълнителни задължения за данък добавена стойност /ДДС/ по Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 109 807.80 лв., ведно с начислени лихви за забава в размер на 42 679.37 лв., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от 01.11.2021 г. до 30.11.2021 г., по 65 бр. фактури за доставки на стоки, издадени от „МАКС-КА“ ЕООД и 2 бр. фактури за доставки на услуги и материали „Брадърс Консулт Инженеринг“ ЕООД.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Твърди, че процесните фактури отговарят на всички нормативни изисквания, както и че собствеността върху родово определените стоки, предмет на процесните фактури, е реално прехвърлена върху ревизиранто лице като се позовава на норми на Закона за задълженията и договорите, Закона за собствеността и Търговския регистър. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Излага доводи, че в РА органите по приходите неправилно са приели, че наличието само на фактури не може да бъде доказателство за действително

изпълнение на доставките, доколкото са представени и други съпроводителни документи като стокови разписки, приемо-предавателни протоколи и касови бележки. Твърди, че съдържанието на приемо-предавателните протоколи не е нормативно определено, поради което не може да бъде причина за утежняване положението на ревизираното лице при липса на някои от реквизитите, които ревизиращите органи считат за необходими. Жалбоподателят изтъква доводи, че ревизиращите органи изцяло са пренебрегнали наличната документация по доставките и са формирали грешни изводи. Неправилно са приели за релевантен факта, че дружеството не е регистрирано в РИОСВ. Настоява, че неоснователно му е отказан данъчен кредит, доколкото зад издадените фактури стоят реални доставки. Позовава се на практиката на СЕС по данъчни дела. Претендира отмяната на РА и присъждане на разноските по делото. Подробни съображения излага в депозираната жалба.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, не се явява, представлява се от адв. Т., която поддържа жалбата. Моли за отмяна на оспорения ревизионен акт и претендира сторените по делото съдебно-деловодни разноски по представен списък. В писмени бележки, депозирани на 20.11.2025 г., излага подробни съображения за основателност на жалбата.

Ответникът – Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – редовно призован, представлява се от юрк. Т., която оспорва жалбата. Моли съда да потвърди обжалвания РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение. В писмени бележки, депозирани на 20.11.2025 г., излага съображения за неоснователност на жалбата и законосъобразност на оспорения РА.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд – София-град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директора на Дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя на 28.05.2025 г. /л. 33 /. Жалбата е подадена на 10.06.2025 г. видно от поставения върху същата вх. № 0001-189, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима /л. 5/.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221124003709-020-001/25.07.2024 г., издадена от С. Т. К. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – С., е възложено извършването на ревизия на „Билкова борса“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.11.2021 г. до 30.11.2021 г.

Заповедта за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221124003709-020-001/25.07.2024 г. е връчена на жалбоподателя по електронен път на 09.08.2024 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до два месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията и Р. К. Докторова-П. – главен инспектор по приходите.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменяна неколкратно, съответно със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221124003709-020-002/08.10.2024 г., ЗИЗВР № Р-22221124003709-020-003/07.11.2024 г., ЗИЗВР № Р-22221124003709-020-004/05.12.2024 г., всички издадени от С. Т. К. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – С.. Със заповедите за изменение на заповедта за възлагане на ревизия е променян крайния срок за завършване на ревизията, който съгласно последната ЗИЗВР е определен до 09.01.2025 г. Заповедите са надлежно връчени по електронен път, за което са приложени доказателства в

кориците на делото.

ЗВР и трите ЗИЗВР са издадени като електронен документ, подписани с професионален КУКЕП от С. Т. К. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – С., оправомощена като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.34-35/.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221124003709-092-001/23.01.2025 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 24.01.2025 г. /л.48-64/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22221124003709-091-001/21.02.2025 г. е издаден от С. Т. К. на длъжност Началник на сектор, в качеството ѝ на орган, възложил ревизията и Ю. С. Т. – С. на длъжност главен инспектор по приходите, в качеството ѝ на ръководител на ревизията. Същият е връчен на 04.03.2025 г. /л.64-67/.

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството са начислени допълнителни задължения по ЗДДС за в размер на 109 807,80 лв., ведно с начислени лихви за забава в размер на 42 679,37 лв. за данъчен период от 01.11.2021 г. до 30.11.2021 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е свързана с търговия на едро с билки. За целите на дейността си дружеството стопанисва търговски обект, находящ се в [населено място], нает по договор за наем, сключен с И. П. Б.. На ревизиращият екип е представен договор за наем на наетия имот в хода на ревизията.

Установено е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на от 23.03.2018 г. и до момента не е прекъсвало регистрацията си. Едноличен собственик на капитала на дружеството е управителят Н. П. Б.. След извършена проверка в информационната система на НАП са установени следните свързани лица по смисъла на § 1, т.3 от ДР на ДОПК по отношение на управителя Н. П. Б.: „БИО ФЛОРА 2023“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – едноличен собственик на капитала; „БОГИ 2" ЕООД, ЕИК: [ЕИК] – едноличен собственик на капитала; „ЕКО ФЛОРА 2022" ООД, ЕИК:[ЕИК] – едноличен собственик на капитала и „ББ 2020" ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – едноличен собственик на капитала. В хода на ревизията от страна на ревизираното лице е представен Сертификат за съответствие с Регламент № 834/2007 № 57/01.07.2021 г. Установено е, че през ревизирания период ревизираното лице има регистрирани ЕКАФП в НАП с № ФУ DY557938, № ФП 36716411, „Обект за ТД с местни изделия“, [населено място], Стопански двор.

В хода на проведената ревизия са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД и РА. С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за коректното определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221124003709-040-001/02.08.2024 г. и ИПДПОЗЛ № Р-22221124003709-040-001/05.12.2024 г., в отговор на които са представени документи, подробно описани в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на следните търговски дружества и физически лица, обективирани в съответните протоколи за извършени насрещни проверки – „МАКС-КА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „Брадърс Консулт Инженеринг“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Отправени са Искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица /ИПДСПОТЛ/ до „БУЛГАРКООП-ИМПОРТ-ЕКСПОРТ“ ЕООД, „АГРАМОНИЯ-ВГ“ ЕООД,

„ЕКО ЕНЕРДЖИ“ ЕООД, Териториално поделение „Държавно горско стопанство – Клисурска“ и И. П. Б.. Отговори са получени от всички лица.

В хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество е прилагало национални счетоводните стандарти във връзка с осчетоводяване на документи свързани с дейността на ревизираното дружество. Констатирано е, че „Билкова борса“ ЕООД е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството, счетоводните стандарти за малки и средни предприятия и същото прилага двустранна форма на счетоводните записвания. Установено е, че за периода от счетоводството на жалбоподателя е водено от „ТАП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], счетоводител А. К. Т..

След анализ на събраните в ревизионното производство доказателства и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от същия закон, с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 109 807.80 лв., ведно с начислени лихви за забава в размер на 42 679.37 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 494/20.05.2025 г., с което е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 0001-189/10.06.2025 г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

В хода на производството съдът е указал на жалбоподателя, че не сочи доказателства по възраженията направени с жалбата, като не са направени и доказателствени искания, в т.ч. искане за назначаване на съдебно-счетоводна експертиза. В тази връзка съдът е дал възможност на жалбоподателя да представи доказателства, респ. да направи съответните доказателствени искания, но същият не се е възползвал от тази възможност. В съдебно заседание адвокатът на жалбоподателя изрично заявява, че не желаят назначаване на съдебно-счетоводна експертиза, което волеизявление е намерило отражение в изготвения протокол от о.с.з., проведено на 13.11.2025 г.

Ревизията е отказала право на приспадане на данъчен кредит по отношение на фактури, издадени от двама доставчици, както следва:

1. Отказано право на данъчен кредит в размер на 102 292.00 лв., ведно със съответните лихви по 65 бр. фактури, издадени от „МАКС-КА“ ЕООД за данъчен период м. Ноември 2021 г.

В хода на ревизията на дружеството-доставчик – „МАКС-КА“ ЕООД е извършена насрещна проверка, обективизирана в Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221724142882-141-001/20.09.2024 г. До „МАКС-КА“ ЕООД е изготвено ИПДПОЗЛ, като същото е изпратено за връчване на декларирания електронен адрес за кореспонденция на дружеството. Извършени са две посещения на адреса за кореспонденция и управление с цел връчване на ИПДПОЗЛ, за които са съставени протоколи. Установено е, че на посочения адрес не е открито дружеството-доставчик или негов представител. На основание чл. 32, ал. 6 ДОПК ИПДПОЗЛ е приложено към досие и документът е счетен за редовно връчен. В указания срок от дружеството – доставчик не са представени изисканите му документи и писмени обяснения.

От извършени проверки в системата на НАП е установено, че издадените фактури са включени дневниците за продажбите и справките-декларации по ЗДДС на „МАКС-КА“ ЕООД за съответния данъчен период, с посочен получател – ревизираното дружество. „МАКС-КА“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на 04.01.2022 г. на основание чл. 176 от ЗДДС. В дневниците за покупки

на доставчика няма отразени покупки на билки или други стоки, както и липсват подадени ГДД по чл. 92 ЗКПО за извършваната през 2021 г. икономическа дейност. Установява се, че дружеството-доставчик не разполага с техническа и кадрова обезпеченост, за да изпълни доставките по процесните фактури. Ревизиращите органи стигат до извод, че „МАКС-КА“ ЕООД не е разполагал с фактурираните количества стоки – билки.

Дружеството-доставчик има регистриран ЕКАФП с № DY540567 без стационарен обект за търговия на дребно с други стоки, за които има данни за генерирани Z-отчети на датите 07, 08, 11, 12 и 13.11.2021 г. с общ оборот в размер на 666 669,91 лв.

Установено е, че единствен доставчик на „МАКС-КА“ ЕООД за периода от 01.2021 г. до 07.2021 г. е свързаното с него юридическо лице „ИНТУР БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, като последното е deregистрирано по ЗДДС на 21.07.2021 г. Декларираните продажби на „ИНТУР БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са единствено към „МАКС-КА“ ЕООД. Констатирано е, че и двете дружества не са подали ГДД, респ. не са декларирали реализираните от тях приходи и разходи.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията са представени копия на спорните фактури, ведно със стокови разписки, приемо-предавателни протоколи и касови бележки от кочан за плащане в брой, издадени от „МАКС-КА“ ЕООД.

Установено е, че от страна на ревизираното лице е приспаднал данъчен кредит за извършени доставки на стоки през периода от 01.11.2021 г. до 30.11.2021 г. по 65 бр. фактури, издадени от „МАКС-КА“ ЕООД с обща стойност на ДДС в размер 102 292,00 лв.

Установено е, че издадените фактури от „МАКС-КА“ ЕООД са придружени с касови бонове за плащане в брой, които не са издадени от регистриран ЕКАФП. Представена е хронологична разпечатка на счетоводна сметка 303 „Стоки“, като предмет на доставки е посочено „глог плод“, „шипка“, „малина лист“, които са отразени само стойностно, без да са налични данни за количества. От представените от ревизираното лице писмени обяснения не може да се направи извод за механизма на доставките, транспорта, с който са осъществени, за чия сметка е извършена доставките и т.н.

В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от „МАКС-КА“ ЕООД фактури.

2. Отказано право на данъчен кредит в размер на 7 515,80 лв., ведно със съответните лихви по 3 бр. фактури, издадени от „Брадърс Консулт Инженеринг“ ЕООД за данъчен период м. Ноември 2021 г.

По отношение на фактурираните доставки на услуги от „БРАДЪРС КОНСУЛТ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД се установява, че ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 515,80 лв. по три фактури с предмет „услуги“.

От доставчика е представен договор № 1 от 04.01.2021 г. за предоставяне на административни услуги. Съгласно чл. 5, т. 4 от договора „БРАДЪРС КОНСУЛТ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД поема задължение да получава парични средства от клиенти на „БИЛКОВА БОРСА“ ЕООД и да извършва плащания към доставчици и други контрагенти на последното чрез свои разплащателни сметки. Възнаграждението е договорено в размер на 1 000,00 лв. месечно, без ДДС, считано от м. януари 2021 г., както и 300,00 лв. месечно, без ДДС за използване на система за видеонаблюдение, считано от м. март 2021 г. Представен е анекс от 29.10.2021 г., съгласно който възнаграждението се изменя, считано от 01.11.2021 г., както следва: 2 000,00 лв. месечно, без ДДС за административното обслужване и 600,00 лв. месечно без ДДС, за видеонаблюдението. Считано от 01.01.2022 г. сумите се увеличават на 3 000,00 лв. и 900,00 лв. месечно без ДДС.

Разпореждането с постъпилите в полза на „БИЛКОВА БОРСА“ ЕООД суми е извършвано чрез прихващане на задължения по фактури, издадени от „БРАДЪРС КОНСУЛТ

ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, като движенията по постъпленията и плащанията са отчетени по счетоводна сметка 4991 „Други кредитори“. Представени са копия от платежни нареждания от „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД, от които се установява получаване на следните суми в полза на ревизираното лице:

- на 29.11.2021 г. — 19 900,00 лв., по фактура № [ЕГН]/18.11.2021 г. на „АГРАМОНИЯ – ВГ“ ЕООД, с основание „шипка – частично плащане“;
- на 29.11.2021 г. — 19 000,00 лв., по същата фактура и със същото основание;
- на 29.11.2021 г. — 17 039,40 лв., по фактура № [ЕГН]/26.11.2021 г. на „О ОЙЛ“ ЕООД;
- на 29.11.2021 г. — 9 272,64 лв., по дебитно известие № [ЕГН]/26.11.2021 г. на „ИРА“ ЕООД.

Фактура № 27/12.11.2021 г. е придружена с опис за префактурирани материали и ДМА, а към дебитно известие № 31/30.11.2021 г. е приложен документ за допълнително възнаграждение за административно обслужване съгласно анекса от 29.10.2021 г. Представени са и платежни документи за постъпили по банковата сметка на доставчика суми от клиенти на ревизираното лице, въз основа на които е извършено прихващане на задълженията.

Ревизираното лице представя копия от договор № 1/03.01.2021 г., фактура № [ЕГН]/12.11.2021 г. с данъчна основа 36 129,00 лв. и ДДС 7 225,80 лв., с предмет „възнаграждение по договор за административно обслужване“, „префактурирани разходи за видеонаблюдение“, „префактурирани материали по опис“, „триориране на шипково семе“ и „префактурирана метачна машина“. Приложен е и опис на префактурираните материали на стойност 23 779,00 лв., включващи прозрачни панели, топлоизолационни панели, окомплектовки, гипсокартон, фибран и др. Представено е и дебитно известие № [ЕГН]/30.11.2021 г. с данъчна основа 1 300,00 лв. и ДДС 260,00 лв., касаещо възнаграждение за м. ноември 2021 г.

Установено е, че ревизираното лице неправилно е включило в дневника за покупки за м. ноември 2021 г. фактура № [ЕГН]/30.11.2021 г. с данъчна основа 150,00 лв. и ДДС 30,00 лв., издадена не на него, а на друго дружество — „БГ БИЛКА 69“ ЕООД.

Органите по приходите установяват несъответствия между договора за административни услуги, представен от ревизираното лице, и екземпляра, представен от доставчика — по отношение на дата, съдържание и цена. От страна на доставчика се твърди, че между страните има договор за наем, но такъв не е представен от никоя от страните. Липсват доказателства относно естеството на предоставените административни услуги, както и относно извършването на услугите по триорирането на шипково семе — включително от кого и по какъв начин са извършени. Установено е, че към м. ноември 2021 г. „БРАДЪРС КОНСУЛТ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД не разполага с наети лица.

По отношение на префактурираните разходи за видеонаблюдение не са представени доказателства за вида на разходите, собствеността и използването на системата, както и относно нейните компоненти. По отношение на префактурираните материали и метачната машина липсват данни за доставка, транспорт, натоварване и разтоварване на материалите. В инвентаризационния опис липсват данни за заприходена метачна машина и за материалите по опис. Доставчикът не е представил информация за произхода и съхранението им.

Въз основа на събраните доказателства органите по приходите приемат, че не е налице реална доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. На основание чл. 69, ал. 1, т. 1 във

връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 515,80 лв. по фактурите, издадени от „БРАДЪРС КОНСУЛТ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществото на правния спор:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], следва изводът, че ЗВР и последващата ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация – С. Т. К..

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл. 117, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на ревизираното лице. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде писмено възражение срещу РД, което ревизираното лице не е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 от ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ /ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА/ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г.

относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г./; като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 от ЗЕДЕУУ /в посочената редакция/, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент /ЕС/ № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал. 3 и ал. 4 от ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях „усъвършенстван електронен подпис“ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а „квалифициран електронен подпис“ означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато

законът признава на подписания писмен документ. По делото от справка в публичния регистър <https://www.stampit.org/bg/page/812>, се обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Според чл. 28, ал. 1 от ЗЕДЕУУ /в посочената редакция/, доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър /база данни/, в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл. 37, ал. 2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл. 28, ал. 3 от ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информацията относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от публичния регистър <https://www.stampit.org/bg/page/812>, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от „Информационно обслужване“ АД, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.stampit.org/bg/page/812>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис. От така извършените справки в публичния регистър <https://www.stampit.org/bg/page/812>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА. От това се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и не е нищожен.

Спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

По приложението на материалния закон, Съдът намира следното:

Правният спор се свежда до това дали са действително извършени доставки по

процесните фактури с предмет услуги и предмет стоки. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Кумулативните условия за възникване на право на приспадане данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество - възникване на право приспадане на данъчен кредит по конкретните фактури, поради което в тежест на задълженото лице е да ги докаже.

В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите - извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава-членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право.

Според националният данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз 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. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга - чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и чл. 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, чл. 63, чл. 167 и чл. 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

От събраните по делото доказателства се установява, че е изпълнено условието по чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактури/ от страна на жалбоподателя, издадени от преките доставчици, в които данъкът е посочен на отделен ред.

Притежаването на данъчна фактура и протокол/акт обаче не е достатъчно, за да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции, а реалността на доставките за данъчни цели е основополагаща предпоставка за законосъобразното възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит от получателя на доставката. Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС). Доказателствената тежест за реалност на доставката пада върху ревизираното лице, което черпи права от доставката чрез претенцията му за правото на данъчен кредит.

В закона няма легално определение на понятието „неправомерно начислен данък“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е „неправомерно“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били налице основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

С оглед спецификата в предмета на спорните фактури същите следва да бъдат групирани така:

1. Фактури с предмет „стоки“, издадени от „МАКС-КА“ ЕООД:

В хода на ревизионното производство, във връзка с депозираните документи и писмени обяснения от ревизираното лице, установеното от ИС на НАП за дружеството-доставчик, от страна на органите по приходите е прието за установено, че не се доказва реалност

на извършените доставки с предмет: „шипка“ и „малина лист“, подробно описани в табличен вид на стр. 9 до 12 от РД. По тези 65 фактури на ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит в размер на 102 292,00 лв.

Настоящият съдебен състав намира изводите на приходната администрация за липса на реалност на документираните доставки на шипка и малина лист за правилни и законосъобразни, поради следните съображения:

Вярно е, че в хода на проведената ревизия от страна на ревизирания субект са представени доказателства за закупуване на процесните стоки, подробно описани във фактическата част на настоящия съдебен акт, поради което Съдът не следва да преповтаря същите. Независимо от това обаче, от събраните по делото доказателства не се установява, че собствеността върху процесните стоки е реално прехвърлена върху ревизираното лице. Една от основните предпоставка за наличие на доставка на стока е прехвърляне правото на собственост върху стоката. За доказването на този факт правно релевантни са редица факти като наличие на стоката в патримониума на доставчика, преминаването ѝ в патримониума на получателя, други съпътстващи обстоятелства като транспорт на стоките, място на предаване и приемане на стоките, лица, участвали в този процес.

Правилно органите по приходите са отчели факта, че доколкото предмет на спорните доставки са стоки – различни видове билки, то същите попадат под приложното поле на Закона за лекарствените растения /ЗЛР/, а в хода на ревизията е констатирано, че от страна на ревизираното лице не са представени доказателства за изпълнение на особените изисквания за покупко-продажбата им. Жалбоподателят не твърди и не доказва, че е уведомил компетентната регионална инспекция по околната среда и водите (РИОСВ) за организиран от него склад за билки, както и че е изкупувал само такива билки, за които е издадено разрешение от органите и лицата, компетентни по чл. 22 ЗЛР. Не се установява жалбоподателят да е водил книга за изкупените, реализираните и наличните количества билки, която да е регистрирана в РИОСВ, където да е представена обобщена информация за изкупените и реализираните през 2021 г. билки и техния произход.

Не се установява въз основа на каква информация и проучване ревизираното лице е избрало конкретния доставчик, доколкото не са представени оферти или друг вид търговска кореспонденция между двете дружества.

В настоящия случай липсват договори, анекси, заявки или други преки писмени доказателства, които да удостоверят реалното извършване на спорните доставки. Не е налична информация и относно въпроса къде точно са доставяни стоките, както и кои лица са участвали в товаро-разтоварителните работи. В представените приемо-предавателни протоколи липсва информация относно мястото, на което са доставени стоките по процесните фактури. Освен това липсват доказателства за транспорта на стоките между прекия доставчик и ревизираното лице – не е ясно с какви превозни средства са осъществявани, за чия сметка, кое лице ги е превозвало и т.н. Възражението на жалбоподателя, че законодателят не е определил нормативно съдържанието на приемо-предавателните протоколи, поради което не може да се изисква задължително наличие на определени реквизити от органите по приходите, респ. не може да се утежнява положението на ревизираното лице при липса на такива, е частично основателно, доколкото действително не е установено задължително нормативно съдържание на този документ, но от друга страна ревизираното лице е търговец, който

сключва търговски сделки в кръга на своята търговска дейност и спрямо него се прилагат правилата на търговското право, в частност тези за търговските сделки. В тази връзка същото е следвало да положи грижата на добрия търговец, която е по-интензивна по своя характер от тази в гражданско право, поради което е следвало да уреди търговските си отношения по начин, по който да може да докаже реалността на сделките, които сключва. В конкретния случай ревизираното лице не е изпълнило тези си задължения, поради което не може да черпи права от своето неправомерно поведение.

Отделно от това, както е установено в хода на ревизията, дружеството-доставчик не е разполагало с нает по трудови или граждански правоотношения персонал. В тази връзка е направен извод, че същото не разполага с необходимата кадрова и материална обезпеченост, за да извърши спорните доставки. Безспорно е, че съгласно практиката на СЕС и ВАС, липсата само на кадрова и/или материална обезпеченост не довод само по себе си за отказ от право на приспадане на данъчен кредит. Това обстоятелство следва да бъде разгледано и обсъдено в съвкупност с останалите доказателства по делото. Няма пречка дружеството-доставчик да е използвало подизпълнител за реализация на документираните услуги или личен труд на неговия управител, но както е видно от приложените доказателства, това не е доказано, а напротив – същото не е открито на декларирания от него адрес, отделно в указания му законов срок не са представени изисканите му от приходната администрация документи във връзка с фактурираните доставки на стоки. Нещо повече, установено е в хода на ревизията, че от страна на „МАКС-КА“ ЕООД няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за данъчната 2021 г.

Следва да се има предвид, че когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. Законната дефиниция изисква безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законната дефиниция за доставка /по стария ЗДДС/, е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен. В конкретния случай не може да се установи, че ревизираното лице е получило в патримониума си спорните стоки, доколкото единствените доказателства за това изхождат от жалбоподателя и не съдържат данни за мястото на предаване и приемане на стоките.

Наличието на издадени фактури, респективно приложен касов бон, не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки. Дори да са налице представени договори за осъществяване на документираните доставки на стоки, то същите не биха удостоверили реалност на доставките. Договорите могат да бъдат заместени само от фактурите, но това не значи, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадение на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по доставките. В тази връзка нееднократно в свои решения ВАС, е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от

законодателя в ЗДДС - чл. 9, ал.1 от ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките.

При съвкупната преценка на доказателствата, Съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на стоки от страна на дружеството-доставчик. Следователно тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури, стокови разписки и приемо-предавателни протоколи удостоверява реалността на спорните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените доказателства.

Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на Съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално /документално/ издаване на фактурата.

2. Фактури с предмет „услуги“, издадени от „Брадърс Консулт Инженеринг“ ЕООД

В хода на ревизионното производство, във връзка с депозираните документи и писмени обяснения от ревизираното лице, установено от ИС на НАП за дружеството-доставчик, от страна на органите по приходите е прието за установено, че не се доказва реалност на извършените доставки с предмет: „услуги“, подробно описани в табличен вид в РД. По тези 3 фактури ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит в размер на 7 515,80 лв.

Настоящият съдебен състав намира изводите на приходната администрация за липса на реалност на документираните доставки на услуги за правилни и законосъобразни, поради следните съображения:

Както се установи по делото, предмет на процесните фактури, издадени от „Брадърс Консулт Инженеринг“ ЕООД, са административни услуги, разходи за видеонаблюдение, префактуриране на материали по опис, триориране на шипково семе, префактурирана метачна машина и др.

В хода на ревизията е установено, че доставчикът не разполага с материална и кадрова обезпеченост да извърши договорените услуги. Липсват приемо-предавателни протоколи за предаване на извършените услуги, както и за информация кои лица са отговорни за приемането им, тяхната длъжност, как са извършени и т.н. Липсват ясни параметри по

отношение на количеството и стойността на извършените услуги, тяхното отчитане и заплащане. Също така не са ангажирани доказателства за конкретните лица, извършвали административни и технически услуги. Дори да се приеме, че дружеството доставчик е извършвало услугите с личен труд на съответния управител, то липсват каквито и да било доказателства за неговия образователен и професионален ценз, необходим за изпълнение на поставените задачи – административни услуги, консултации, предоставяне на финансово обслужване и т.н. Анализът на доказателствата, събрани при извършената насрещна проверка на „Брадърс Консулт Инженеринг“ ЕООД не удостоверяват по категоричен начин възможността на дружеството да изпълни фактурираните доставки. От същите не се установява кой е действителният изпълнител на предоставените услуги, какъв обем работа е извършена и отчетена и т.н. От събраните доказателства не може да се определи и по какъв начин е формирана цената на фактурираните услуги. В хода на ревизията не е предоставена информация за направените от изпълнителя разходи при изпълнение на поставените задачи.

По отношение префактурираните разходи за видеонаблюдение не се установява какви точно разходи са префактурирани, както и за кой обект се отнасят. Казаното се отнася и за префактурираните строителни материали – не се доказва за кой обект са, как са транспортирани и за чия сметка е извършен транспортът. В тази връзка важи изложеното по-горе относно неизпълнение на задължението за полагане на грижата на добрия търговец и уреждането на търговските отношения по начин, подходящ за търговци. В този смисъл и представените фактури, чието плащане се извършва чрез прихващане, сами по себе си не могат да обосноват реалност на доставките, доколкото възникването на данъчното събитие е предпоставено от съществуването на условията за това. В тази връзка правилно е прието от органите по приходите, че за жалбоподателя не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Брадърс Консулт Инженеринг“ ЕООД.

Видно от представения договор за административни услуги не са конкретизирани услугите, по начин по който позволява да бъде индивидуализирана престацията. Освен това органите по приходите са констатирали несъответствие в представения от ревизираното лице договор и този, който е представил дружеството-доставчик, което е още една индиция за нереалност на доставките.

В тази връзка, наличието на издадени фактури за спорните услуги, извършвани от „Брадърс Консулт Инженеринг“ ЕООД, не е достатъчно за удостоверяване наличието на фактурираните услуги.

Следва да се посочи, че предприятията осъществяват своето счетоводство на основата на документалната обосновааност на стопанските операции, като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство, а лицата, които съставят и подписват счетоводните документи, носят отговорност за достоверността на информацията, съдържаща се в тях. Т.е. всяко данъчно задължено лице следва да бъде гарант, че информацията, съдържаща се в издадения от него документ отразява точно действителна стопанска операция. Фактурата е един от основните носители на счетоводна информация и се класифицира като първичен счетоводен документ, с който доставчикът документира продажбата на суровини, материали, стоки, продукти, активи или услуги към получателя. Тя е и основният документ, който поражда облагаем приход за нейния издател – пряко по ЗКПО или косвено по ЗДДС. Доказателствената сила на

фактурата обаче се определя в зависимост от това доколко тя съответства на останалите събрани в хода на ревизионното производство документи. Наличието само на издадени фактури и непредставянето на съпътстващи реалните доставки документи и доказателства, обосновано водят до изводи за недобросъвестно поведение от страна на участниците в сделките. Притежанието на фактура само по себе си не е достатъчно, за да се счита за доказано отразеното в нея обстоятелство. В случая липсва нужната конкретна информация за фактическото изпълнение на доставките, с която и двете страни – ревизираното лице и неговия доставчик би следвало да разполагат, а това обосновано е формирало извод за липса на реално осъществени доставки.

Съдът счита, че органите по приходите правилно за заключили, че в хода на ревизионното производство не са представени категорични доказателства, че процесните доставки, по които ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, са реално осъществени, което навежда на извод, че на ревизираното лице му е било известно участието му във формални сделки, без да има фактически осъществени престации. Настоящият съдебен състав намира, че дружеството-жалбоподател е било длъжно да положи дължимата грижа на добър търговец по смисъла на чл. 302 ТЗ за оформяне на отношенията си с конкретните доставчици по начин, който предоставя възможност, за целите на главното доказване в съдебния процес, по несъмнен и категоричен начин да се установи реалността на доставките.

Наличието на издадени фактури, съпроводени от недостатъчно и недостоверни документи, обосновано водят до предположение за недобросъвестно поведение от страна на участниците в сделките. В случая липсва нужната конкретна информация за фактическото изпълнение на доставките, с която и двете страни – ревизираното лице и всеки конкретен доставчик би следвало да разполагат, а това обосновано е формирало извод за липса на реално осъществени доставки. С декларирането на спорните доставки като облагаеми с право на данъчен кредит жалбоподателят е претендирал субективно право, за което предварително няма как да не знае, че не е възникнало и поради това не може да бъде защитено от принципа на правна сигурност в неговото проявление на защита на оправданите правни очаквания.

Съвкупната преценка на наличните доказателства води до извод за наличие на правна привидност, при която практически е изключена добросъвестността на получателя доколкото в случая липсват доказателства, удостоверяващи, че е налице изпълнението на договорените между страните престации, във връзка с които са фактурирани процесните плащания. Именно с оглед спецификата на икономическата дейност, документите, които се съставят в отношенията между търговци, в преобладаващата си част са частни свидетелстващи или диспозитивни. Същите не се ползват с материална доказателствена сила досежно своето съдържание, с оглед на което преценката на тяхната вярност следва да се осъществи от съда въз основа на съвкупния анализ на всички относими доказателства. Анализът на приетите по делото писмени доказателства води до извод за наличие на документално оформени сделки, които фактически не са реализирани, т.е. не обосновават реално извършени доставки на стоки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС.

При така установеното и въз основа на събраните по делото доказателства, обсъдени поотделно и в съвкупност, Съдът намира, че РА в оспорената част е правилен и законосъобразен, поради което жалбата като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора, заявената от ответника претенция само за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. Общият материален интерес по делото е в размер на 152 487,17лв. /главница в размер на 109 807,80 лв. и законна лихва в размер на 42 679,37 лв/. В тази връзка и на основание чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 749,49 лв. /десет хиляди седемстотин четиридесет и девет лева и 49 стотинки/.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалба на „БИЛКОВА БОРСА“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район В., [улица], представлявано от управителя Н. П. Б. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221124003709-091-001/21.02.2025 г., издаден от С. Т. К. на длъжност Началник на сектор, в качеството ѝ на орган, възложил ревизията и Ю. С. Т. – С. на длъжност главен инспектор по приходите, в качеството ѝ на ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 494/20.05.2025г. на Директор на Дирекция ОДОП С..

ОСЪЖДА „БИЛКОВА БОРСА“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район В., [улица], представлявано от управителя Н. П. Б., да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 749,49 лв. /десет хиляди седемстотин четиридесет и девет лева и 49 стотинки/.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: