

РЕШЕНИЕ

№ 16861

гр. София, 03.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в
публично заседание на 09.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **11393** по описа за **2024** 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 "Еъргруп" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], павилион до кортове, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221723001881-091-001/ 21.03.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.Б., в частта, потвърдена с Решение № 1279/19.09.2024 г., постановено при условията на чл.156, ал.6 ДОПК във връзка с постъпила жалба срещу акта до Административен съд-София град с вх.№ 53-04-643/16.09.2024 г., относно определените му задължения по ЗДДС в общ размер 635 159,23 лв., от които главница в размер на 496 887,80 лв. и лихви от 138 272,10 лв.

Жалбоподателят оспорва отказаното от ревизията право на данъчен кредит по фактури, издадени от "Екуипмънт селл" ЕООД, поради приетото от ревизията, че по тях не са извършени действителни доставки на стоки. Излага доводи за незаконосъобразност на акта, като твърди, че констатациите на органите по приходите са необосновани. Оплаква се за липса на компетентност на издателите на акта. Намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Счита, че не е направен задълбочен анализ на доказателствата и неправилно е възприета липса на реално извършени доставки на стоки. Жалбоподателят настоява, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки, по които му е отказан данъчният кредит. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба, като претендира отмяната на РА. В с.з. жалбоподателят чрез адв.Б. поддържа жалбата. Не прави искане за присъждане на разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.С. оспорва жалбата, а обжалвания акт намира за законосъобразен. Моли Съда да я отхвърли, като присъди в полза на ответника юрисконсултско възнаграждение. Отправя възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

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 ДОПК. Жалбата е подадена в срок против РА, мълчаливо потвърден по административен ред чрез непроизнасяне на решаващия орган. След подаване на жалбата до Директора на дирекция ОДОП-гр.С., на 21.06.2024 г. е изпратено подписано споразумение по чл.155, ал.1 ДОПК (л.88), и от тази дата е започнал да тече 60-дневният срок за произнасянето му. След като в този срок Директорът на дирекция ОДОП не е постановил решение, е формирал мълчаливо потвърждаване на РА. В този случай едномесечният срок за съдебно обжалване на акта е започнал да тече от 21.08.2024 г. - чл.156, ал.5 ДОПК. Жалбата е подадена на 16.09.2024 г. с вх.№ 53-04-643 (л.4). След като е започнал да тече предвиденият в чл.156, ал.5 ДОПК 30-дневен срок за обжалване пред Съда на мълчаливо потвърдения РА, и подадена от дружеството жалба срещу същия, в случая е налице изключението за произнасяне от решаващия орган по чл.156, ал.6 във вр.с ал.5 ДОПК. Поради това, че жалбата срещу мълчаливо потвърдения РА е в срок, решаващият орган има правото да се произнесе с решение в седмодневен срок от момента на подаване на жалбата до съда, по аргумент от чл.156, ал.6 ДОПК. С постановеното на 19.09.2024 г. решение на Д"ОДОП" този срок е спазен. Решението е постановено в рамките на законоустановения 7-дневен срок за изпращане на преписката в съда съгласно чл.150, ал.1 ДОПК. В този смисъл е ТР № 7 от 11.12.2008 г. на Общото събрание на колегиите на ВАС, постановено по тълкувателно дело № 3/2008 г. Жалбата е подадена от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221723001881-020-001/03.04.2023 г., издадена от Н. К. Ж. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.Б., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.август 2020 г. до м.февруари 2023 г. ЗВР е връчена по електронен път на 10.04.2023 г., като е определено ревизията да приключи до 3 месеца от връчването на заповедта. За ревизиращи органи са определени В. К. Духова-К. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Н. Ж. К. – гл.инспектор по приходите. Заповедта е изменена със ЗИЗВР № Р-22221723001881-020- 002/04.07.2023 г. и № Р-22221723001881-020-003/25.08.2023 г., с които срокът за завършване на ревизията е съответни продължаван. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. (л.18) и № РД-01-864/04.11.2022 г. (л.20), и двете на Директора на ТД на НАП-гр.С., Заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2022 г. (л.22), № З-ЦУ-693/04.04.2023 г. (л.25) и № З-ЦУ-737/12.04.2023 г. (л.27), и трите на Зам.изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221723001881-092-001/13.02.2024 г., връчен на 22.02.2024 г. по електронен път. Срещу констатациите на същия ревизираното лице не е подало възражение.

Обжалваният РА № Р-22221723001881-091-001/21.03.2024 г. е издаден от Н. К. Ж. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.Б. – орган, възложил ревизията, и В. К.

Духова-К. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен на 08.04.2024 г. по електронен път.

При ревизията е установено, че дейността на дружеството за ревизирувания период е била продажба на дребно на облекло и екипировка за професионалисти в сферата на сигурността и любители на активния живот сред природата. Домейнът от който се извършват продажбите е www.brannik.bg. Установено е, че ревизираното лице разполага с нает склад 187 кв.м в [населено място], на територията на ОСК "С".

Ревизията е установила, че стоките, продавани чрез електронния магазин, са доставяни до крайните клиенти чрез куриерско дружество "Еконт експрес" ООД. Извършена е съпоставка на извършените доставки, деклариращи в дневниците за продажби към СД по ЗДДС и подадената информация за стойността на доставените стоки от куриерското дружество. Установено е, че за периода от 17.08.2020 г. до 31.12.2022 г. са доставени пратки, заплатени от клиентите чрез наложен платеж и пощенски паричен превод на стойност 4 817 100,88 лв. с ДДС. За същия период "Еъргруп" ЕООД е декларирало продажби на стойност 4 224 354,97 лв. без ДДС. Не са установени недеklarирани продажби.

На ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от 19.04.2023 г. и от 04.07.2023 г., в отговор на които са представени доказателства, описани в РД. Към ревизионната преписка са пръсединени доказателства, събрани при проверка на "Еъргруп" ЕООД за установяване на факти и обстоятелство, приключила с протокол № П-22221720185619-073-001/26.02.2021 г. (прил.2, с.270).

При ревизията са направени следните констатации, относими към настоящото съдебно оспорване:

Отказано е правото на данъчен кредит в размер на 524 662,84 лв. по следните фактури, издадени от "Екуипмънт селл" ЕООД с предмет стоки, представляващи облекло и екипировка в сферата на туризма, сигурността и активния живот сред природата (раници, палатки, ножове, триони, брадви, колани, манерки, тактически панталони и жилетки, шапки, тениски, обувки, полеви комплекти, въжета, кучегони, храна за оцеляване и др.подобни):

№ 1/05.08.2020 г. с обем от 14 страници, с предмет артикули, описани в 959 позиции (прил.2, с.131-137)

№ 2/02.09.2020 г. с обем от 16 страници, с предмет артикули, описани в 1219 позиции (прил.2, с.100-110)

№ 3/05.10.2020 г. с обем от 19 страници, с предмет артикули, описани в 1176 позиции (прил.2, с.120-129)

№ 4/02.11.2020 г. с обем от 24 страници, с предмет артикули, описани в 1471 позиции (прил.2, с.88-99)

№ 5/01.12.2020 г. с обем от 27 страници, с предмет артикули, описани в 1574 позиции (прил.2, с.73-86)

№ 6/04.01.2021 г. с обем от 20 страници, с предмет артикули, описани в 1193 позиции (прил.5, с.1280-1289)

№ 7/01.02.2021 г. с обем от 19 страници, с предмет артикули, описани в 1219 позиции (прил.5, с.1290-1299)

№ 8/01.03.2021 г. с обем от 24 страници, с предмет артикули, описани в 1432 позиции (прил.5, с.1300-1311)

№ 9/01.04.2021 г. с обем от 18 страници, с предмет артикули, описани в 1077 позиции (прил.5, с.1312-1320)

№ 10/03.05.2021 г. с обем от 18 страници, с предмет артикули, описани в 1085 позиции (прил.5,

с.1321-1329)

№ 11/01.06.2021 г. с обем от 20 страници, с предмет артикули, описани в 1216 позиции (прил.5, с.1330-1339)

№ 12/01.07.2021 г. с обем от 19 страници, с предмет артикули, описани в 1158 позиции (прил.5, с.1340-1348)

№ 13/02.08.2021 г. с обем от 23 страници, с предмет артикули, описани в 1360 позиции (прил.5, с.1350-1359)

№ 14/01.09.2021 г. с обем от 23 страници, с предмет артикули, описани в 1407 позиции (прил.5, с.1362-прил.6, с.1373)

№ 15/01.10.2021 г. с обем от 25 страници, с предмет артикули, описани в 1487 позиции (прил.6, с.1374-1386)

№ 16/01.11.2021 г. с обем от 31 страници, с предмет артикули, описани в 1938 позиции (прил.6, с.1387-1402)

№ 17/01.12.2021 г. с обем от 33 страници, с предмет артикули, описани в 2064 позиции (прил.6, с.1403-1419)

№ 18/04.01.2022 г. с обем от 26 страници, с предмет артикули, описани в 1571 позиции (прил.11, с.3209-3221)

№ 19/01.02.2022 г. с обем от 29 страници, с предмет артикули, описани в 1733 позиции (прил.11, с.3222-3238)

№ 20/01.03.2022 г. с обем от 31 страници, с предмет артикули, описани в 1878 позиции (прил.11, с.3237-3252)

№ 21/01.04.2022 г. с обем от 25 страници, с предмет артикули, описани в 1494 позиции (прил.11, с.3253-3269)

№ 22/03.05.2022 г. с обем от 27 страници, с предмет артикули, описани в 1603 позиции (прил.11, с.3266-3279)

№ 23/01.06.2022 г. с обем от 25 страници, с предмет артикули, описани в 1520 позиции (прил.11, с.3280-3292)

№ 24/01.07.2022 г. с обем от 37 страници, с предмет артикули, описани в 2247 позиции (прил.11, с.3293-3311)

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и обяснения. Установено е, че неговият управител и едноличен собственик на капитала - Й. Г. Г. е починал на 25.06.2021 г., като в Търговския регистър не е вписан нов управител на дружеството. Поради това изготвеното искане не е връчено на дружеството, което няма легитимен представител.

От проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е бил регистриран по реда на ЗДДС за периода от 12.08.2020 до 25.07.2022 г.; че е отразил спорните фактури в дневника си за продажбите, но фактура № 1 е отразена като издадена на 13.08.2020 г.; установено е, че доставчикът не е имал назначени лица по трудово правоотношение от датата на регистрирането му до момента на проверката; същият не е подавал ГДД по чл.92 ЗКПО за 2020 и 2021 г.; извършена му е ревизия по ЗДДС за периода от 12.08.2020 г. до 30.06.2021 г., приключила с РА, с който са установени задължения в особено големи размери.

От присъединената ПУФО е установено, че при извършена през 2021 г. насрещна проверка на "Екуипмънт селл" ЕООД, това дружество е представило инвойс фактури, издадени от доставчици Stylight GmbH - Германия, VIN DE262511370, и Korris Handel GmbH – A., VIN ATU75092746.

От същата ПУФО е установено, че в дневника за покупки на "Еъргруп" ЕООД за м.август 2020 г. е установена фактура № 1/05.08.2020 г. с доставчик "Екуипмънт селл" ЕООД с ДО 48 531,50 лв.

и ДДС 9 706,30 лв. Същата фактура е отразена при доставчика с № 4...2/13.08.2020 г. със същата ДО и ДДС. За корекцията дружеството е подало две заявления по чл.126 ЗДДС в офис "В." с вх.№ 17-53-06-692 и № 17-53-06-692#1.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил спорните фактури (прил.2, прил.5, прил.11), заявки (прил.14, прил.15), приемо-предавателни протоколи (прил.15, прил.16), банкови извлечения, квитанции за плащания в брой (прил.15), международни товарителници (прил.16), оборотни ведомости и главни книги за ревизирания период.

Установено е, че част от фактурите са издадени след смъртта на управителя и едноличен собственик Й. Г. Г., което е довело до съмнение относно достоверността на същите.

Въз основа на събраните доказателства ревизията е приела, че не е доказана реалността на доставките от "Екуипмънт селл" ЕООД и че са налице документално оформени сделки, които не са извършени от издателя на фактурите. Приела е, че чрез тези фактури се претендира данъчно предимство с цел регулиране на резултата по ЗДДС. На основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС във вр.с чл.6 и чл.70, ал.5 ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по описаните по-горе фактури, като са начислени и лихви за забава от 138 272,10 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1279/19.09.2024 г., постановено при условията на чл.156, ал.6 ДОПК във връзка с постъпила жалба срещу акта до Административен съд-София град, РА е потвърден в частта на определените задължения по ЗДДС в размер на 496 887,80 лв. и лихви от 138 272,10 лв., които са предмет на оспорване пред Съда.

По делото беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице Е. Т., която даде заключение по следните задачи, поставени от процесуалния представител на жалбоподателя:

1. Отразени ли са процесните фактури в счетоводството на жалбоподателя и неговия доставчик, има ли осчетоводени разходи за изпълнението на тези услуги от изпълнителите им, приходи от заплащането им, обезпечеността на страните по доставките - кадрова и техническа, във връзка с установяване или не на реални доставки по фактурите.

2. Включени ли са процесните фактури в справките-декларации за ДДС и в дневниците за продажби за съответните периоди на тези доставчици, начислен ли е данъкът върху добавената стойност от доставчиците и отразен ли е като задължение към бюджета.

3. Извършени ли са разплащания по процесните фактури.

4. Използвани ли са получените доставки в независимата икономическа дейност на жалбоподателя.

5. Извършени ли са от жалбоподателя в качеството му на изпълнител по договорите с неговите възложители последващи доставки/реализация по спорните фактури.

6. Има ли съответствие на описаните количества и видове стоки/услуги по получените фактури с тези по последващите доставки/реализация.

7. Има ли извършени доставки на стоки/услуги, които да са идентични (вид и количество) с тези по фактурираните спорни доставки през проверявания период от друг доставчик/доставчици.

Експертното заключение беше прието в с.з. на 26.11.2025 г., като страните не заявиха резерви към същото.

Съдът ще коментира заключението при излагане на правните си изводи.

След приемане на заключението, с протоколно определение от 26.11.2025 г. Съдът в изпълнение на правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, допусна допълнителен въпрос към ССЕ, по който вещото лице следваше да даде отговор възможно ли е по всяка една от доставките, първичните документи да се обвържат количествено и видово с установените при

основната експертиза съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките, с транспортните и платежните документи, като обвързката се даде в табличен вид. Съдът определи депозит от 800 лв., вносим от жалбоподателя. Депозитът не беше внесен от жалбоподателя, поради което Съдът прецени процесуалното му поведение като нежелание да се изслуша допуснатата експертиза. Това наложи нейното заличаване с протоколно определение от 09.04.2026 г.

В първото по делото с.з., проведено 08.05.2025 г., ответникът заяви оспори истинността на приемо-предавателни протоколи, приложени към фактурите, в частта на положените подписи от Й. Г. Г., управител и едноличен собственик на капитала на доставчика "Екуипмънт селл" ЕООД, като ги конкретизира с молба от 19.05.2025 г. (л.187):

- протокол от 30.06.2021 г., издаден към фактура № 11/01.06.2021 г. (прил.15, с.4676-гръб).
- протокол от 31.07.2021 г., издаден към фактура № 12/01.07.2021 г. (прил.15, с.4677).
- протокол от 31.08.2021 г., издаден към фактура № 13/02.08.2021 г. (прил.15, с.4677-гръб).
- протокол от 30.09.2021 г., издаден към фактура № 14/01.06.2021 г. (прил.15, с.4678).

Предвид изявлението на процесуалния представител на жалбоподателя, че ще се ползва от оспорените документи, с протоколно определение от 25.06.2025 г. Съдът откри производство по оспорване автентичността на въпросните протоколи и постанови да се извърши проверка истинността на същите. Съдът указа на жалбоподателя, че е негова доказателствената тежест да установи истинността на оспорените писмени доказателства, задължи го да представи в оригинал оспорените документи; и му указа, че може да установи истинността на документите с изслушване на вещото лице.

Във връзка с откритото производство по оспорване жалбоподателят не ангажира доказателства и не направи доказателствени искания. В с.з. от 26.11.2025 г. процесуалният представител на жалбоподателя заяви, че в момента дружеството-жалбоподател няма счетоводител и не може да представи оспорените документи.

В хода на съдебното производство се представиха следните **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя: уточнение относно обжалваната част на РА (л.139) и опис на спорните фактури (л.160).

Представени от ответника: пояснение относно размера на потвърдените публични задължения по обжалвания РА с негово Решение № 1279/19.09.2024 г. (л.131, л.156); доказателства за назначаване на Е. М. Н. за и.д. Директор на ТД на НАП-гр.С. към 04.11.2022 г. (л.162).

Представени от доставчика на удостоверителни услуги "Информационно обслужване" АД за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите Н. К. Ж., В. К. Духова-К., Н. Ж. К., Е. М. Н., З. Г., Р. П. С. и Б. М. (л.114).

Представени от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите Е. М. Н., З. Г. и Б. М. (л.133).

При така установеното от фактическа страна Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 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 административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на първото ревизионно производство, както и повторното такова. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година 2020 г.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните

права за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, 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 чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или 2. изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. В тази връзка по делото са представени: Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. (л.18) и № РД-01-864/04.11.2022 г. (л.20), и двете на Директора на ТД на НАП-гр.С., с които органът, възложил ревизията, е оправомощен за това, като същият е определен да осъществява правомощията си на територията на цялата страна на основание чл.12, ал.6 ДОПК, независимо от определената в чл.7, ал.1 и чл.8 ДОПК компетентност; Заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2022 г. (л.22), № З-ЦУ-693/04.04.2023 г. (л.25) и № З-ЦУ-737/12.04.2023 г. (л.27), и трите на Зам.изпълнителния директор на НАП, според които ревизиращите органи са определени да осъществяват правомощията си на територията на цялата страна на основание чл.12, ал.6 ДОПК, независимо от определената в чл.7, ал.1 и чл.8 ДОПК компетентност.

Съгласно Решение от 26.06.2025 г. по тълк.дело № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд, не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на НАП въз основа на заповеди по чл.12, ал.6, изр.първо ДОПК и чл.10, ал.9 ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл.8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция. В мотивите на тълкувателното решение се сочи, че при действието на чл.12, ал.6, изр.първо ДОПК правомощие на изпълнителния директор на НАП или на заместник-директор, комуто той е делегирал това правомощие, е да определи органи по приходите или публични изпълнители, за които не важат ограниченията на компетентността по място, обвързана с принадлежността им към компетентната териториална дирекция. В чл.10, ал.9 ЗНАП е създадено правомощие за изпълнителния директор или за оправомощено от него лице, при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции, да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл.8 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, след като възложителят е от кръга на тези по чл.12, ал.6, изр.първо ДОПК и е определен по реда на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК от директора на компетентната дирекция. Включването в персоналните предели на заповедта по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция с указаното ТР е възприето, че не е в противоречие с правилото на чл.11, ал.1, т.1 ЗНАП. Директорът и в тази хипотеза организира и ръководи териториалната дирекция в териториалния обхват, отреден съобразно чл.5, ал.5, т.5 ЗНАП, като не е дължимо отношение на субординация между териториалния директор и адресатите на заповедта му.

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 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило. Изпълнено е изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 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 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 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 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 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 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на запис в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 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 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 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 са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия 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 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД и "Информационно обслужване" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на

органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП 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, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 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 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от B-Trust Operational CA QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичните регистри, поддържани от доставчиците на удостоверителни услуги и достъпни на адреси: <https://www.b-trust.org/bg> и <https://www.stampit.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org/bg> и <https://www.stampit.org/bg>, 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.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадени от трети лица, издатели на КЕП – "Борика" АД и "Информационно обслужване" АД. От същите 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.

По приложението на материалния закон:

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл.70 от закона, които да препятстват

упражняването на спорното право.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките на стоки. Правният спор по делото се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури и дали доставчикът е бил добросъвестен. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който в случая се изразява в доказване на фактическото извършване на услугите.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

Съдът намира, че тази част на спора жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказва претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа на истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки. В конкретния случай не може да се приеме за безспорно установено, че ревизираното лице е получател на извършени услуги, за което не е установено да са платени парични престации от него. С оглед на това се налага изводът, че размяната на насрещните престации е без основание.

Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, 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 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване на правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

За разрешаване на спора Съдът следва да съобрази последиците от доказването или недоказването. Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото и по аргумент от нормата на чл.171, ал.4 от АПК тя е приложима когато на страната, носеща тежестта на доказване, са дадени указания че за факта не сочи доказателства. С разпоредителното заседание от 14.02.2025 г. Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително че в качеството си на получател по облагаеми доставки, по които е упражнил правото си на приспадане на данъчен кредит, е изпълнил условията за това, и по-специално, че е упражнил правото на данъчен кредит по фактури, издадени от регистрирано по ЗДДС лице; както и че фактурите, по които не е признато правото на приспадане на данъчен кредит, са автентични и истински и документират действително осъществени стопански операции. В тази връзка Съдът указва на жалбоподателя, че негова е доказателствената тежест да установи прехвърлянето на собствеността върху стоките.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказва, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа на истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от Съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

Съдът съобрази, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В този смисъл от съществено значение е наличието или липсата на съпътстващи документи към фактурите.

На първо място това са представените от жалбоподателя заявки, въз основа на които се твърди да са издавани фактурите. Същите обаче страдат от редица **пороци**, които са пречка да те да бъдат кредитирани.

Заявките според твърденията на ревизираното лице са били изпращани по ел.поща, обаче доказателства за горното твърдение не са ангажирани. При преглед на същите се установява, че в тях не е вписано до кого се изпращат, липсват и разпечатки от проведена електронна кореспонденция между страните по сделките. Ето защо не може да се приеме, че заявките отразяват действително осъществили се търговски отношения между страните.

На второ място Съдът ще се спре по-подробно на самите фактури, като ще обърне внимание на датите им в съпоставка с датите на приемо-предавателните протоколи.

По силата на чл.113, ал.4 ЗДДС в приложимата към случая редакция (ДВ, бр.105 от 2014 г., в сила от 1.01.2015 г.), фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане - не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането. Съгласно чл.25, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по смисъла на закона е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени лица, а според ал.2 на същия законов текст данъчното събитие възниква на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена.

От така очертана правна рамка следва, че прехвърлянето на собствеността върху процесните стоки би трябвало да представлява основание за издаване на фактурите. Съпоставката между указаните по-горе дати обаче води до извода, че фактурите *винаги са издавани преди* приемо-предавателните протоколи. След като данъчният документ предшества издаването на приемо-предавателните протоколи, то според чл.25, ал.2 ЗДДС нито една от спорните фактури не отразява настъпило данъчно събитие, защото към момента на издаването ѝ все още не имало приемо-предаване на стоките и собствеността върху тях не е била прехвърлена.

Наред с това от присъединената ПУФО ревизията е установила, че в дневника за покупки на ревизираното лице за м.август 2020 г. фигурира фактура № 1/05.08.2020 г. от доставчика "Екуипмънт селл" ЕООД, а при последния тя е отразена с № 4...2/13.08.2020 г. Такава констатация е направило и вещното лице по ССЕ. Тези нередности при отразяването на първични счетоводни документи сочат на *нередовно водено* от него счетоводство, на което Съдът ще се спре по-подробно надолу в решението.

На трето място следва да се подложат на анализ представените от жалбоподателя приемо-предавателни протоколи, въз основа на които се твърди да са издавани фактурите. Същите също страдат от **пороци**, които са пречка да се приеме, че собствеността върху стоките е прехвърлена съобразно цитираното правило на чл.24 ЗЗД.

Това е така, защото в протоколите *не са описани стоките*, които се твърди да се предават. В тях има препращане към фактурите, за които обаче Съдът изясни, че не документират настъпило данъчно събитие. Съдът констатира, че в протоколите са описани международни товарителници на куриерски фирми (UPS, FedEx, DHL, Speedy, DPD, TNT, V.I.N. Brothers), като се твърди стоките да са доставени с указаните транспортни документи. Същите обаче би следвало да отразяват транспорт на стоките от немския доставчик Stylight GmbH - Германия, VIN DE262511370, и от австрийския Korriss Handel GmbH, VIN ATU75092746, явяващи се предходни доставчици спрямо ревизираното лице. Тези обстоятелства са установени с официален документ: ПУФО, документирана с протокол № П-22221720185619-073-001/26.02.2021 г. (прил.2, с.270). На доставчика "Екуипмънт селл" ЕООД е извършена проверка, при която той е представил инвойс фактури, издадени от указаните чуждестранни доставчици, като е осъществил вътреобщностни придобивания.

Нещо повече: именно във връзка с така извършените ВОП прекият доставчик "Екуипмънт селл" ЕООД е издавал протоколи за самоначисляване по реда на чл.117 ЗДДС, надлежно представени по делото (прил.2). Приемо-предавателните протоколи съдържат информация за общата стойност на стоките, но в тях липсва и място, където се твърди да е извършено предаването на стоките. Посочено общо като [населено място], то не дава задоволителен отговор на въпроса в кой търговски обект или склад, находящ се на кой адрес е станало предаването, поради което не може да бъде приложено и правилото на чл.200, ал.2 ЗЗД, според което плащането става едновременно с предаването на вещта и на мястото, където се извършва това предаване.

С оглед **спецификата** на спора относно приемо-предавателните протоколи, спорните фактури следва да бъдат групирани така:

I. Представени са приемо-предавателни протоколи към фактури № 1/05.08.2020 г., № 2/02.09.2020 г., № 3/05.10.2020 г., № 4/02.11.2020 г., № 5/01.12.2020 г., № 6/04.01.2021 г., № 7/01.02.2021 г., № 8/01.03.2021 г., № 9/01.04.2021 г., № 10/03.05.2021 г., № 11/01.06.2021 г., № 12/01.07.2021 г., № 13/02.08.2021 г., № 14/01.09.2021 г., № 18/04.01.2022 г., № 19/01.02.2022 г., № 20/01.03.2022 г., № 21/01.04.2022 г., № 22/03.05.2022 г., № 23/01.06.2022 г. и № 24/01.07.2022 г. (общо 21 фактури)

От тях ответникът заяви *оспорване* на приемо-предавателните протоколи към фактури № 11/01.06.2021 г., № 12/01.07.2021 г., № 13/02.08.2021 г. и № 14/01.09.2021 г., като Съдът откри производство по реда на чл.193 ГПК и постанови да се извърши проверка истинността на същите. Оспорването беше своевременно направено – в първото проведено с.з., когато беше приета административната преписка, част от която са оспорените документи.

При оспорването на указаните частни документи ответникът се позова на обстоятелството, че управителят и едноличен собственик на капитала на доставчика "Екуипмънт селл" ЕООД Й. Г. Г. е починал на 25.06.2021 г. и това води до съмнение относно достоверността на същите, доколкото негови подписи присъстват на протоколите за "предал".

Тъй като са оспорени частни документи, които не носят подписи на страната, която ги е оспорила, Съдът указва на жалбоподателя, че е негова доказателствената тежест да установи истинността на оспорените писмени доказателства. Съдът задължи жалбоподателя да представи в оригинал оспорените документи; и указва на жалбоподателя, че може да установи истинността на документите с изслушване на вещото лице.

Оспорването на указаните частни документи не беше успешно преодоляно, тъй като жалбоподателят, чиято е доказателствената тежест да установи истинността им, не ангажира доказателства и не направи доказателствени искания. Поради това не се потвърди тезата му, че протоколите отразяват действително прехвърляне на собствеността върху стоките.

Твърдението на ответника, че приемо-предавателните протоколи не са автентични, налага да се изследва естеството на същите като документи. По своя характер договорите са частни диспозитивни документи. При тях волеизявлението може да бъде валидно или невалидно. Документите биват автентични или неавтентични, като критерий за това е авторството на документа. Автентичен е този документ, който

действително материализира изявлението на това лице, което се сочи като негов автор. А документът е неавтентичен, когато материализираното в него изявление не е направено от лицето, сочено като негов издател. Неавтентичният документ е подправен, което може да се изрази в подправяне на подписа или на стоящия пред подписа текст. Неавтентичният документ е създаден от автора на подправката като чрез последната се създава привидност, че е създаден от лицето, на което се приписва. Понеже то не е издавало такъв документ, неавтентичността означава липса на претендирания документ. Неавтентичният документ винаги е неистински и като такъв няма доказателствена сила. Когато документът е диспозитивен, да се оспори неговата истинност означава да се заяви, че той е неавтентичен, т.е. че е подправен. Оспорването на истинността на документа и доказването, че същият е неавтентичен, цели да разруши доказателствената му сила. По силата на чл.193 ГПК страната, на която документът се противопоставя, може да обори неговата доказателствена сила, като оспори неговата истинност и докаже, че той е неистински. В разпоредбата на чл.180 от същия кодекс е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от лицата, които са го съставили, съставлява доказателство, че изявенията, които се съдържат в него, са направени от тези лица. По силата на тази презумпция Съдът е длъжен да смята за автор на изявлението лицето, подписало документа. В това се състои и т.нар. формална доказателствена сила на документа. Тази формална доказателствена сила на документа се отнася единствено относно факта на писменото изявление и неговото авторство. За разлика от свидетелстващите документи, диспозитивните не притежават материална доказателствена сила. С формална доказателствена сила се ползва всеки подписан документ, независимо от това дали е свидетелстващ или диспозитивен. Тази формална доказателствена сила може да бъде преодоляна само като се докаже неавтентичността на документа. По чл.193, ал.3, изр.второ ГПК доказателствената тежест се носи от страната, която представя документа, която в случая е подателят на жалбата, доколкото оспореният документ не носи подпис на страната, която го е оспорила. След като жалбоподателят не успя да докаже автентичността на протоколите, то формалната доказателствена сила на същите следва да се счита за преодоляна.

Оспорването на протоколите и недоказването на тяхната автентичност не позволява да се създаде у Съда убеждението, че може да ги кредитира. Формалната доказателствена сила може да бъде преодоляна, като се докаже неавтентичността на документа и точно това се доказва в случая. Ето защо приемо-предавателните протоколи към фактури № 11/01.06.2021 г., № 12/01.07.2021 г., № 13/02.08.2021 г. и № 14/01.09.2021 г., следва като неистински частни документи да бъдат изпратени по компетентност на С. градска прокуратура.

На следващо място е важно да се отбележи, че както фактурите, така и всички приемо-предавателни протоколи, а не само обсъжданите четири, са частни диспозитивни документи и въпросът за верността на материализираните в тях изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на него.

Решаващият орган в извънсъдебната фаза на производството – Директорът на ДОДОП, в постановеното от него потвърждаващо решение, макар и без нарочно изявление за оспорване, имплицитно е оспорил в фактурите, подложени на съмнение още в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на първичните счетоводни документи и на приложенияте към тях приемо-предавателни протоколи.

Съставените протоколи не са убедителни доказателства за изпълнение доставките, предвид откритите техни пороци. Не се установи да е налице обвързка между съпътстващите документи и издадените фактури. Това следваше да установи допълнителната ССЕ, която Съдът допусна, но жалбоподателят се противопостави на нейното изслушване, поради което през призмата на чл.161 ГПК Съдът намира, че страната следва да понесе последиците от недоказването. Ето защо не следва да се приеме за доказано по делото, че посредством съставените описи е удостоверено прехвърлянето на собствеността върху стоките, а оттам – и настъпило данъчно събитие по фактурите.

Протоколите към всичките 21 фактури не следва да се кредитират и на друго основание. Не е ясно какво счетоводно отражение са получили те при доставчика. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във

финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. В случая липсва положителен извод за тези съществени обстоятелства. Това не можа да установи допуснатата ССЕ.

Съдът кредитира заключението на ССЕ като даващо отговор на поставените задачи, професионално, компетентно и безпристрастно изготвено. Вещото лице е проследило доказателствата за реалност на спорните доставки, анализирано е всестранно и пълно цялата налична информация по делото. В заключението обаче изрично е посочено, че от страна на доставчика не му е оказано съдействие и не са му представени никакви счетоводни документи. Не бяха представени и изходящите от жалбоподателя документи, по които е работило вещото лице. В тази връзка Съдът съобрази, че още при допускането на експертизата на жалбоподателя беше указано да представи документите, послужили като основа за изграждане на заключението, като му беше указано, че при непредставяне на същите за Съда ще бъде невъзможно да кредитира експертното заключение. От друга страна ако жалбоподателят, желаейки да злоупотреби с ролята си на страна в процеса, и съобразявайки евентуално неизгодно за него експертно заключение, откаже да представи тези доказателства с надеждата, че по този начин и Съдът няма да кредитира неизгодното за страната експертно заключение, то Съдът му е дал изрично указание, че в този смисъл ще преценява неговото процесуално поведение по реда на чл.161 ГПК.

Според ССЕ няма данни за редовно водено счетоводство от доставчика, тъй като не са му представени никакви счетоводни документи.

В заключението са налице изводи за нередовност на счетоводството и на жалбоподателя, тъй като не е спазен принципът за отчитане на доставените стоково-материални ценности съгласно СС 2-Отчитане на стоково-материалните запаси. Дружеството жалбоподател не е представило счетоводна политика, за да се уточни кой метод на изписване на отчетната стойност на стоките е възприет при продажбата им. Осчетоводяването на фактурите е на синтетично ниво, стойностно, само със данъчна основа и ДДС, без аналитичност на стоките с наименование, количество единична цена и стойност. В счетоводните справки са видни счетоводни операции във връзка с изписване на отчетна стойност на стоки, която е обща, на синтетично ниво, за всички продадени стоки, за всички продажби от дружеството, месечно. Управителят на дружеството е дал отговор, че не е имало счетоводна складова програма за водене на стоките по наименование, количество и стойност. Както ревизията, така и ССЕ е констатирала, че материалните запаси при тяхната покупка се оценяват по цена на придобиване, а при продажбата им по средно претеглена цена.

От информацията в представените регистри, вещото лице е установило, че:

- няма счетоводна отчетност, която да е свързана със аналитичното заприходяване на тази стока с наименование, количество, единична цена и стойност в счетоводните регистри на дружеството.

- няма аналитична счетоводна отчетност свързана с продажбата на тази стока и изписване на отчетната и стойност, т.е. да се направи икономическа връзка между доставка и продажба на дадена вид стока.

Управителят на дружеството-жалбоподател е пояснил в изпратените на в.л. имейли, че „...Номенклатурата, завеждането и изписването на стоките е ставало на таблици с повече ръчна работа. Всеки ден са отчитани продажбите и по този начин са правени записи за заявки за нови доставки, които нашият доставчик ни е доставял...“ В дружеството не е била налична счетоводна складова програма.

По делото не са налични и допълнително не са представени справки за установяване по счетоводен път на съответствие на доставените стоки с продадените стоки по вид и количество. По време на ревизионното производство не е представен стоков поток. Такъв не е представен и при поискване от в.л., то е установило, че дружеството не работи и няма счетоводител, с когото да разговаря и получи допълнителни документи, освен тези, които са представени по време на ревизията. По делото не са налични данни, от

които да се установи дали има извършени доставки на стоки/услуги, които да са идентични (вид и количество) с тези по фактурираните спорни доставки през проверявания период от друг доставчик/доставчици.

Съдът намира, че не е достатъчно да се установи, че лицето, издало фактурите, ги е отразило в дневника си за продажбите. Липсата на доказателства за осъществена стопанска операция не могат да бъдат заместени от счетоводното отразяване на фактурите като доказателство за съществуването на доставка.

Представените приемо-предавателни протоколи, издадени след датата на смъртта на управителя и едноличен собственик на "Екуипмънт селл" ЕООД - Й. Г. Г. (25.06.2021 г.), нямат достоверни дати по смисъла на чл.181 ГПК. Констатацията за редовност на воденото от доставчика счетоводства с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, би могла да обоснове извод, че разглежданите протоколи имат за достоверна дата тази, посочен в тях. Това е така, защото следваше да се установи дали въз основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение по делото има съмнение дали въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършената доставка. Това относимо обстоятелство остана недоказано и от изслушаната ССЕ.

За да се направи преценка относно начисляване на ДДС, следва да бъде извършена проверка в счетоводството на доставчика относно движението и кореспонденцията по всички счетоводни сметки, които имат значение за начисляване на данъка и отразяване на осъществените стопански операции по тях. За да се установи редовното и правилно водене на счетоводна сметка 453/2-Начислен ДДС за продажбите, тази сметка следва да се провери и изследва във връзка с кореспондиращите счетоводни сметки. Така, следва да се извърши проверка на отразяването по дебита на сметка 411-Клиенти - на общата стойност на доставката, съответно по кредита на сметка 453/2-Начислен ДДС за продажбите на размера на начисления данък, както и на отразяванията по кредита на приходните сметки от група 70 в случая 702-Приходи от продажба на стоки - на стойността на данъчната основа на доставката. Също така следва да се извърши проверка и съпоставка на кореспонденциите на сметка 453/2 със сметки 453/8-Начислен ДДС за възстановяване, респ. 453/9-Начислен ДДС за внасяне, а от друга страна кореспонденциите на сметка 411 със сметка от група 50 относно заплащането по доставките. И най-вече, за да се установи правилността и редовността на съответните счетоводни записвания, следва да се извърши съпоставка на отразяванията по посочените счетоводни сметки с отразяванията в съответните месечни и годишни оборотни ведомости, които се съставят за контрол върху правилността на записванията по счетоводните сметки и регистри, като от друга страна се извърши съпоставка и на данните по оборотните ведомости с отразяванията в Отчета за приходи и разходи на търговеца, подаван с ГДД. Именно цялостният преглед на счетоводството в посочения смисъл установява по безспорен начин редовното водене на счетоводството. От друга страна следва да се извърши съпоставка на данните от счетоводното отразяване по указания по-горе начин, с данните относно декларираните доставки и начисления данък съдържащи в дневниците за продажбите и в СД. Именно цялостният преглед на счетоводството в посочения смисъл установява по безспорен начин счетоводното начисляване на данъка, като задължение към бюджета и редовното водене на счетоводството, във връзка с начисляването на данъка и отразяване на доставките. Нито един елемент от горния фактически състав не е установен по делото.

Не може да се проследи и кореспонденцията между относимите счетоводни сметки пир жалбоподателя. Представените от него регистри не са водени от счетоводна система, няма данни от коя счетоводна програма са изведени и свързани ли са със счетоводна система на проверяваното дружество.

Индивидуализация на родово определените вещи може да бъде постигната и с предаването им за превоз. В този ред на мисли Съдът констатира, че прекият доставчик не е представил доказателства за транспортна на стоките между него и ревизираното лице. Липсват товарителници, пътни листове, документи за закупено гориво и др.

Значението на транспортните документи досежно спорния по делото въпрос се състои в следното: страните по доставките нямат общ район на стопанска дейност, то логично е стоките, предмет на фактурите, да бъдат превозени от доставчика до склад на ревизираното лице, а то не е доказано изобщо да е имало склад. За предаването, превозването и получаването на стоките разпоредбите на ЗСч и нормативните актове по прилагането му изискват съставянето на счетоводни документи, удостоверяващи извършването на тези стопански операции. Не са представени товарителници, в които да е посочен конкретен обект и негов адрес. И след като в хода на ревизията и при обжалването на акта не са представени безпротиворечиви доказателства, удостоверяващи извършването на тези операции, следва да се приеме, че те не са извършени.

Липсват и доказателства за заскладяване на стоките, като липсват както складови документи, така и счетоводни такива за заприхождаване на стоки, както и данни за склад, материално-отговорно лице, количество на стоките, мярка, цена на придобиване при получателя по спорните фактури.

Ето защо Съдът намира, че липсват преки доказателства за предаването им между страните по издадените фактури или индивидуализирането им по друг уговорен начин. При това следва да се приеме за несъстоятелна тезата на жалбоподателя, че наличието на документи към процесните фактури удостоверява реалността на спорните доставки.

2. Не са представени приемо-предавателни протоколи към фактури № 15/01.10.2021 г., № 16/01.11.2021 г. и № 17/01.12.2021 г. От това следва, че не може да се установи изпълнението на сделките, които съставените фактури обективират.

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 пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл.6, ал.1, респ. чл.9, ал.1 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 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. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл.6, ал.1, чл.9, ал.1, чл.25, ал.1 във вр.с чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Жалбоподателят не проведе пълно насрещно доказване, в което да установи положителния факт на реално извършени доставки. В настоящето производство не се представиха категорични доказателства относно реалността на сделките.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл.71, т.1 и т.2 ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит.

По изложените съображения Съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет. Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

Следователно правилни са изводите на ревизията, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност –

обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид.

Каза се по-горе, че 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 и услугите 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 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.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело *Emsland-Starke*, C-110/99, Recueil, стр. I-11569, т.52 и т.53, решение от 17.07.2014г., съединени дела *Angelo Torresi* (C-58/13) и *Pierfrancesco Torresi* (C-59/13), ECLI:EU:C:2014:2088, т. 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Така според практиката на Съда на ЕС: "Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело *Federation of Technological Industries* и др., C-384/04, Recueil, стр. I-4191, т.32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело *Netto Supermarkt*, C-271/06, Сборник, стр. I-771, т.23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС; изразена в решения *Optigen* и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, *Kittel* и *Recolta Recycling*, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, *Mahagibben* и *Dóvid*, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, *Tyth*, C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125 и *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са

свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 Federation of Technological Industries and Others [2006] ECR I-0000, § 33).

Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т.65 и т.68, Решение по дело Netto Supermarkt, т.24, и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, т.25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, т.53 и т.54).

Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл.302 от Търговския закон. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Твърдението на жалбоподателя, че правото на приспадане следва да бъде признато, независимо, че друг доставчик по веригата е извършил нередности, може да бъде зачетено, когато получателят по доставката е добросъвестен. Вярно е, не може по принцип да се изисква от търговеца да извършва проверки на другата страна по сделката, за обстоятелства, свързани с доставката. Когато този търговец е разполагал с косвени доказателства за нередности или измама, е бил длъжен да се увери в надеждността на доставчика, съгласно съдебната практика на Съда на ЕС, например:

Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение Mahageben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т.59, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 37, PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosiaw Stefanek, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т.51).

Макар да е възможно да се приеме, че когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност, данъчната администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че не са налице нередности, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (вж. в този смисъл решения Mahageben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т.60 и 61, Строй транс, C-642/11, EU:C:2013:54, т.49, PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosiaw Stefanek, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т.52, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т.38 и 39).

Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в

противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства. Тези факти са налице в процесния случай, тъй като жалбоподателят не представи относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на спорните доставки, сочат изводи за изпълнението им. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа, а именно грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

С оглед на изложеното Съдът намира, че както в ревизионното, така и в съдебното производство от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по спорните фактури. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл.68, ал.1, т.1 във вр.с чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС. При липса на доказателства за реалността на доставките, неправилно би било Съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Н. факт е неосъществен факт. При липса на доказано извършена двустранна сделка (обратното не се установи по делото, независимо от представените писмени доказателства), нормално и логично е знание за това да има и при двете страни по тази сделка.

По отношение на спорните фактури и липсата на индивидуализация на посочения в тях предмет, следва да се посочи, че в чл.7, ал.3 ЗСч е прието, че е налице документална обосновааност и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал.1 и ал.2 при условие, че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват. Разпоредбата на чл.71, т.1 ЗДДС изрично изисква фактурите, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит, да съответстват на изискванията на чл.114 ЗДДС, като не е предвидено изключение, свързано с непълноти на съдържанието. Тези изводи се подкрепят и от съдебната практика на Съда на ЕС по прилагането на директивата за ДДС, а именно, че следва да се откаже правото на приспадане по фактурите, които не съответстват на изискванията на съставянето им. В решение от 08.05.2013 г. по дело С-271/12, Съдът на ЕС е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. Дължимата престация от доставчика по облагаема доставка следва да бъде индивидуализирана с точни параметри, които позволяват действителното и изпълнение и доказването и при осъществяването на контрола за спазването на данъчното законодателство, в случай, че за същата е упражнено правото на приспадане на данъка. Съответно на дължимото изпълнение следва да бъде описанието на доставката във фактурата, т.е. по начин, който да позволява последваща проверка и установяването на действителното и извършване, каквото в настоящия случай не може да бъде сторено.

От своя страна, изискванията за съдържанието на фактурите не са формални, тъй като са свързани с материалноправните изисквания към доставките и преценката дали се касае за облагаема доставка по принцип. Спазването на формалните изисквания при съставянето на фактурите не е решаващо за преценката на процесните доставки, но е решаващо в случая обстоятелството, че тази непълнота на фактурите възпрепятства доказването на изпълнението на материалноправните изисквания за възникването на данъчно събитие по всяка от спорните фактури, с оглед на това, че именно липсата на индивидуализация пречатства доказване на твърденията за реално влягане на процесните стоки от жалбоподателя.

Изложеното не противоречи на приетото от СЕС в решение от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в т.63 е посочено, че според практиката на съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. решение от 17.07.2008 г. по дело С-132/06, т.37 и решение от 29.07.2010 г. по дело С-188/09, т. 21). В т.64 е посочено, че за тази цел Директива 2006/112 и по-конкретно чл.242 от нея задължава всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. В случая, за да установят реалността на документираните доставки на стоки и услуги, с оглед разпоредбата на чл.37, ал.1 ДОПК, вменияваща задължение на органите

по приходите да събират доказателства от ревизиращия екип са инициирани насрещна проверка на прекия доставчик и са извършили действия за събиране на възможната налична информация за него. Ревизиращите органи са анализирали задълбочено всички представени доказателства и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което е формирано становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията доказателства не позволява да бъде прието, че издадените от доставчиците фактури документират реално извършени доставки. В случая се касае за установяване на правнорелевантните за спора факти, а именно, че доставчикът реално е престирирал стоки на получателя. Тези факти по отношение на спорните фактури не са установени.

Очевидна е тенденцията за съставяне на документи, съобразно които да се създаде достатъчна убеденост у Съда за начина на предаване на спорните стоки, с които оспорваният обосновава правото си на данъчен кредит, обаче тези документи, при съвкупния им анализ, не могат да установяват в условията на пълно доказване осъществяването на доставка на стоки по чл.6 ЗДДС и на услуги по чл.9 ЗДДС, предвид очевидното им съставяне с оглед нуждите на процеса, съответно наличието на констатираните по-горе противоречия в съдържащите се в тях данни. Предвид което Съдът приема, че наличието на съставените фактури, респ. съпътстващите ги документи, страдащи от съществени пороци, обсъдени по-горе, не може да обоснове извод за фактическото извършване на разглежданите доставки.

При това положение Съдът намира, че представените по делото писмени доказателства не позволяват да се направи обоснован извод за фактическо извършване на всяка една от преките доставки по начина, по който е дадена информацията за същите в първичните счетоводни документи, включително и в аспекта на конкретните страни по доставката.

Съдът формира извод, че жалбоподателят не доказва материалноправните и формалните изисквания за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъка, в това число и обективни данни, че е получил доставките, предмет на фактурите, по които е упражнил правото на приспадане на данъка, както и че е добросъвестен, т.е. че е положил грижата на добрия търговец.

Субективният елемент на злоупотребата с право, както се посочи по-горе при правните съображения на съда, е свързан с преследваната цел - необходимо е основната цел да бъде ползването на предимство, предоставяно от правото на Съюза. Следва да се вземат предвид всички фактически, правни и икономически отношения между страните (жалбоподателя и доставчиците му), конкретни прикрити или последващи обратни съглашения, преследваната цел или наличие на скрита цел. В случая безспорно преследваната цел е получаване и доказване на данъчно предимство - приспадане на ДДС по процесните фактури.

Като страна по доставка, която е действително изпълнена, следва да са му известни всички елементи, свързани с изпълнението, особено правото на жалбоподателя да осъществява контрол върху изпълнението. Поради това би следвало да са му известно и физическото лице, доставило стоките. Следователно, според трите критерия по делото *Mezsek Gabona*, цитирано по-горе, и тъй като жалбоподателят е недобросъвестен и не изпълни задълженията си по тежестта на доказване по делото, то правото на приспадане на данъка следва да бъде отказано.

На следващо място Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Д. кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък. Доказателствената задача на жалбоподателя, който твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, е да установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на фактурираните доставки, тяхното действително изпълнение и приемане и използване за последващи облагаеми доставки в рамките на независимата икономическа дейност.

С оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на СЕО по дело C-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и

да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание, по която не е получил фактурирания резултат от посочения в нея търговец, с цел упражняване на данъчен кредит, може да се счита за данъчна измама - в този смисъл решение от 07.2012 г. по дело С-285/09, т.49.

Констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна и подлежи на потвърждаване. Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

Крайният извод на Съда е, че обжалваният РА е законосъобразен, което налага жалбата да бъде отхвърлена изцяло като неоснователна.

При този изход на спора заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл.161, ал.1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 153,39 € (с легова равностойност 300 лв.) според чл.37 от Закона за правната помощ вр. чл.24, изр.второ от Наредбата за заплащане на правната помощ. По-високият размер на възнаграждението Съдът обосновава със следните обстоятелства: в съдебното производство са проведени няколко съдебни заседания, изслушана е експертиза, представени са писмени доказателства, заявено е оспорване на документи и е открито производство по чл.193 ГПК, обемът на доказателствения материал възлиза на няколко хиляди страници. Делото се отличава с фактическа сложност и предполага полагане на специални усилия от страна на процесуалния представител на ответника за запознаване със същото.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1, предл.предпоследно и чл.161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на "Еъргруп" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], павилион до кортове, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221723001881-091-001/ 21.03.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.Б., в частта, потвърдена с Решение № 1279/19.09.2024 г., постановено при условията на чл.156, ал.6 ДОПК във връзка с постъпила жалба срещу акта до Административен съд-София град с вх.№ 53-04-643/16.09.2024 г., относно определените му задължения по ЗДДС в общ размер 635 159,23 лв., от които главница в размер на 496 887,80 лв. и лихви от 138 272,10 лв.

ПРИЗНАВА за неистински следните частни документи:

1. приемо-предавателен протокол от 30.06.2021 г., находящ се в прил.15, с.4676-гръб, издаден към фактура № 11/01.06.2021 г. от "Екуипмънт селл" ЕООД.
2. приемо-предавателен протокол от 31.07.2021 г., находящ се в прил.15, с.4677, издаден към фактура № 12/01.07.2021 г. от "Екуипмънт селл" ЕООД.
3. приемо-предавателен протокол от 31.08.2021 г., находящ се в прил.15, с.4677-гръб, издаден към фактура № 13/02.08.2021 г. от "Екуипмънт селл" ЕООД.
4. приемо-предавателен протокол от 30.09.2021 г., находящ се в прил.15, с.4678, издаден към фактура № 14/01.06.2021 г. от "Екуипмънт селл" ЕООД.

НЕИСТИНСКИТЕ документи да се изпратят по компетентност на С. градска прокуратура.

ОСЪЖДА "Еъргруп" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], павилион

до кортове, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 153,39 € (сто петдесет и три евро и 39 евро цента), с легова равностойност 300 лв. (трисга лева). Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: