

# РЕШЕНИЕ

№ 13914

гр. София, 05.08.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 23.05.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **3019** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на "Александър-Християна" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221022002054-091-001/ 28.11.2022 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП [населено място], изменен с Решение № 185/10.02.2023 г., издадено от Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централното управление на НАП, относно установените му данъчни задължения по ЗДДС, вследствие на непризнато право на данъчен кредит в размер на 7 000 лв. за данъчен период м.януари 2021 г., ведно с лихва от 1 267.88 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Настоява, че неоснователно му е отказан данъчен кредит, доколкото зад издадените фактури стоят реални доставки. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Претендира отмяната на РА в изменената част с решението на Директора на ДОДОП, и присъждане на разноските по делото. В с.з. жалбоподателят не изпраща представител. От процесуалния му представител е депозирана молба на 23.05.2024 г. с която се иска от Съда да уважи депозираната жалба и претендира разноските по делото.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, не се представява.

От процесуалния му представител е депозирана молба от 23.05.2023 г., с която се иска от Съда да отхвърли депозираната жалба. Претендира се юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 126.79 лв.

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 е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 15.02.2023 г. Жалбата е подадена на 27.02.2023 г. видно от поставения върху същата вх.№ 53-04-120, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221022002054- 020-001/26.04.2022 г., издадена от С. Т. К., Началник сектор "Ревизии", отдел "Контрол" в ТД на НАП С., е възложена ревизия на жалбоподателя за задължения за данък върху добавената стойност за данъчен период м.януари 2021 г. ЗВР е връчена на жалбоподателя по електронен път на 09.05.2022 г. /л.18/, като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Д. С. С. – глинспектор по приходите, ръководител на ревизията, и И. Д. С. – глинспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22221022002054-020-002/07.07.2022 г., с която срокът на ревизията е продължен до 09.08.2022 г. Със ЗИЗВР № Р-22221022002054-020-003/ 08.08.2022 г. срокът на ревизията е продължен до 07.10.2022 г.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22221022002054-092-001 е изготвен на 20.10.2022 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 01.11.2022 г. Срещу издадения РД не е подадено възражение.

Ревизионният акт с № Р-22221022002054 е издаден на 28.11.2022 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 06.12.2022 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е търговия на дребно с хранителни и нехранителни стоки, тютюневи изделия, алкохолни и безалкохолни напитки с деклариран пред НАП, НСИ К. 2008 код: 4726 Търговия на дребно с тютюневи изделия.

Констатирани са обектите, в който ревизираното лице извършва дейност и има регистрирани ЕКАФП с дистанционна връзка с НАП. Ревизираният субект не притежава недвижими имоти и МПС. Финансирането се извършва с оборотни средства от търговска дейност и банков кредит от "У. Б.", отразен в счетоводството по Счетоводна сметка 151 "Получени краткосрочни заеми". За ревизирания период в "Александър-Християна" ЕООД има назначени 14 лица по трудово правоотношение. За всички действащи трудови договори са подадени декларации обр.1, а управителят на ревизираното дружество А. Д. А. се осигурява по договор за управление и контрол. С цел установяване на факти и обстоятелства от значение на данъчното облагане на ревизираното лице са връчени както следва: Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения, с което е изискано представяне на счетоводни справки,

документи и обяснения за ревизирия период. Ревизиращият екип е посетил адреса за кореспонденция на дружеството, като е извършил преглед на оригинални първични документи, свързани с дейността на фирмата за ревизирия период. Посещението е удостоверено с Протокол № 1768146/08.09.2022 г., към който са приложени документи – Оборотна ведомост, Главна книга, Хронология на счетоводни сметки, Справки и Декларации по образец.

Към ревизията са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства на "Александър-Християна" ЕООД, обективизирана в Протокол № П-22221021199897-073-001/29.03.2022 г.: ИПДПОЗЛ изх.№ П-22221021199897-040-001/24.11.2021 г. и представени документи – Договор за наем от 15.12.2017 г. с наемодател ФЛ за магазин в [населено място], [улица]; Договор за наем от 01.01.2020 г. с наемодател "Инкеда Пропърти" ЕООД за магазин в [населено място], [улица]; Удостоверение за регистрация на обект за търговия на дребно магазин за захарни изделия в [населено място], [улица]; Заявление за работно време на магазин за алкохол, цигари и пакетирани захарни изделия в [населено място], [улица]; Разрешение за търговия с тютюневи изделия за същия обект; Удостоверение за регистрация на обект за обществено хранене Бърза закуска в [населено място], [улица]; Заявление за работно време на стационарен обект Бърза закуска в [населено място], [улица]; Договори за абонаментно сервизно обслужване на касови апарати с фискална памет от 10.01.2022 г. и от 29.12.2020 г. за адрес: [населено място], [улица], от 29.12.2020 г. за адрес [населено място], [улица]; Документи относно доставки от "София Тен" ЕООД; копия на фактури; Договор от 01.10.2020 г. с изпълнител "София Тен" ЕООД за извършване на строително-ремонтни работи в обекти на възложителя "А.-Х." – магазини в [населено място], [улица], и [улица]; Количествено-стойностни сметки, приемо-предавателни протоколи от 04.01.2021 г., 07.01.2021 г., 13.01.2021 г. и 25.01.2021 г.

В хода на ревизията е установено, че "Александър-Християна" ЕООД е доставчик на стоки и услуги във връзка с осъществявана от него дейност. Предмет на облагаемите доставки са: продажба на хранителни и нехранителни стоки, тютюневи изделия, алкохолни и безалкохолни напитки, кафе. Декларираните доставки от ревизирия субект са извършени от търговски обекти и голяма част от тях са отчетени чрез ЕКАФП. Доставки на услуги, представляващи – такси реклама, такси стелаж, наем на рекламна площ, бонус оборот. На клиентите са издавани данъчни фактури. Фактурите са с начислен ДДС и са отразени в Дневници за продажби. От страна на ревизиращия екип е посочено, че Дневникът за продажби на "Александър-Християна" ЕООД за ревизирия период отразява обороти от отчети за продажби от фискално устройство и издадени фактури на клиенти.

Ревизията е начислила ДДС в размер на 957.92 лв. по извършени от лицето продажби стоки /отчетени чрез ЕКАФП/ през данъчен период м. Януари 2021 г. на стойност 4 789.58 лв. Тъй като тази констатация е отменена от Директора на ДОДОП, тя не е предмет на спора по настоящото дело.

За ревизирия период е установено, че жалбоподателят е декларирал данъчна основа на получените доставки с право на данъчен кредит в размер на 105 915.70 лв. и начислен ДДС 21 183.11 лв. Установено е, че данъчният кредит е формиран от следните покупки: покупка на стоки, използвани за извършване на облагаеми доставки /алкохол и цигари, бира, вода и безалкохолни напитки, кафе, захарни изделия, чипсове и ядки, хранителни продукти, плодове и др./; получени услуги –

наем обекти, счетоводни услуги, С. – охрана, поддръжка софтуер, строително монтажни работи и в/ консумирана ел. енергия и вода.

По отношение на декларираните доставки на СМР от "София Тен" ЕООД ревизията е установила, че ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 000 лв. по фактури, издадени от "София Тен" ЕООД, включени в Дневник за покупки за данъчен период м.януари 2021 г. Фактурите са осчетоводени по дебита на Счетоводна сметка 602 "Разходи за външни услуги" в кореспонденция на кредита на Счетоводна сметка 401 "Доставчици". По дебита на Счетоводна сметка 401 "Доставчици" са осчетоводени плащания по фактурите в брой. При предходна извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства, обективизирана в Протокол № П-22221021199897-073-001/29.03.2022 г. ревизираното лице е представило фактурите ведно с фискални касови бонове, договор, количествено-стойностни сметки, приемно-предавателни протоколи.

При анализ на представените документи е установено следното:

Сключен е Договор за изпълнение на СМР от 01.10.2020 г. между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с предмет на договора: Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши на свой риск и срещу възнаграждение строително-ремонтни работи, описани в Приложение 1, неразделна част от договора. СМР ще бъдат извършени на следните обекти: Обект 1 – Магазин за алкохол и цигари в [населено място], [улица]; Обект 2 - Магазин за алкохол и цигари в [населено място], [улица]; Обект 3 – Бърза закуска-Ф., [населено място], [улица]; Обект 4 – Бърза закуска-Ф., [населено място], [улица]. Цената, която Възложителят ще заплати на Изпълнителя, е спрямо договорените цени между страните. Страните договарят плащанията да бъдат извършени в брой. Сроковете за изпълнение на работата, са както следва: по един месец за всеки обект или общо четири месеца за всички обекти. Съгласно чл.8 приемането на СМР се удостоверява с протокол, подписан между двете страни, в който се описва извършената работа: количество СМР, качество, стойността на извършената работа и вложените материали. Страните се договарят плащанията да бъдат извършени в брой.

В изпълнение на Договор за СМР от 01.10.2020 г., "София Тен" ЕООД – Изпълнител на ревизираното дружество са издадени следните фактури:

№ 0...580/04.01.2021 г., ДО 5 834 лв. и ДДС 1 166.80 лв., с предмет на доставка: "СМР по договор", Фискален бон от 26.01.2021 г. за сумата 7 000.80 лв. Съгласно Приложение 1 Количествено-стойностна сметка на СМР за обект: Магазин за алкохол и цигари, [населено място], [улица], видовете, количествата и стойността на СМР за този обект са: Витрина-стъкло + врата – 1 бр.; Стени/Таван/Мазилка-шпакловка – 140 кв.м; Боя латекс стени – таван 140 кв.м; Под – гранитогрес; материали и труд – 30 кв.м; осветително тяло 45w – 18 бр.; Шкафове – продукти, доставка и монтаж – 6 бр.; Климатик – 1 бр. Общата стойност на цитираните СМР е 7 000.80 лв. Приложен е Приемно-предавателен протокол от 07.01.2021 г., подписан между Възложителя и Изпълнителя, с който Възложителя приема от Изпълнителя обекта, предмет на договор в изправно състояние, без дефекти, като декларира, че след извършване на СМР обектът е напълно завършен.

Ревизиращият екип е посетил обектите Магазин за алкохол и цигари в [населено място], [улица]; Бърза закуска-Ф., [населено място], [улица], удостоверено с Протокол № 1766490/30.06.2022 г. В протокола е отразено, че в обекта има монтирана витрина и стъклена врата, климатик, шкафове, но същите не съдържат данни за

производител, инвентарен номер или други отличителни знаци, удостоверяващи произхода на същите.

№ 0...591/07.01.2021 г., ДО 5 927.50 лв. и ДДС 1 185.50 лв., с предмет "СМР по договор", Фискален бон от 26.01.2021 г. за сумата от 7 113 лв. Съгласно Приложение 1 Количествено-стойностна сметка на СМР за обект: Бърза закуска-Ф., [населено място], [улица], видовете, количествата и стойността на СМР за този обект са: Ролетна щора охранителна – 1 бр., ПВЦ дограма врата/монтаж – 1 бр., Стени/таван боя латекс – 160 кв.м; Осветителни тела 100 w – 20 бр.; Работни плотове /мивки/ - 3 бр.; Бойлер – 2 бр.; Под Гранитогрес – 25 кв.м. Обща стойност на СМР – 7 113 лв. Приложен е Приемо-предавателен протокол от 13.01.2021 г., подписан между Възложителя и Изпълнителя, с който Възложителя приема от Изпълнителя обекта, предмет на договор в изправно състояние, без дефекти, като декларира, че след извършване на СМР обектът е напълно завършен.

Ревизиращият екип е посетил обектите Магазин за алкохол и цигари в [населено място], [улица]; Бърза закуска-Ф., [населено място], [улица], удостоверено с Протокол № 1768141/30.06.2022 г. В протокола е отразено, че в обекта има монтирана ролетна щора, дограма, вивки, бойлери, но същите не съдържат данни за производител, инвентарен номер или други отличителни знаци, удостоверяващи произхода на същите.

№ 0...606/13.01.2021 г., ДО 5 793.20 лв. и ДДС 1 158.64 лв., с предмет "СМР по договор", Фискален бон от 26.01.2021 г. за сумата от 6 951.84 лв. Съгласно Приложение 1 Количествено-стойностна сметка на СМР за обект: Магазин за алкохол и цигари в [населено място], [улица], видовете, количествата и стойността на СМР за този обект са: Стъклена врата с автомат – 1 бр.; Лед плафони 50 w – 40 бр.; Кабел 2x1.0 – 140 м; Кабелен канал 2x4 – 50 бр.; Контакт – четворка 20 бр.; Д. – пирон 400 бр.; Латекс цветен – 100 л; Смесител – батерия 1 бр.; Моноблок – комплект 1 бр.; Стени шпакловка 150 кв.м; Грунд/боядисване латекс – 150 кв.м; Прожектор ip69 350w/кабел 2x1.5 – 8 бр. Обща стойност на СМР – 6 951.84 лв.

№ 0...614/15.01.2021 г., ДО 5 820 лв. и ДДС 1 164.00 лв., с предмет "СМР по договор", Фискален бон от 26.01.2021 г. за сумата 6 984.00 лв. Съгласно Приложение 1 Количествено-стойностна сметка на СМР за обект: Магазин за алкохол и цигари в [населено място], [улица], видовете, количествата и стойността на СМР за този обект са: Климатик Fujitsu 48 – 2 бр.; Тръба фреон – 22 м; Кабел 2x25 – 40 м; Демонтаж/демонтаж – 2 бр. Общата стойност на СМР е 6 984 лв.

№ 0...628/21.01.2021 г., ДО 5 764.30 лв. и ДДС 1 152.80 лв., с предмет "СМР по договор", Фискален бон от 26.01.2021 г. за сумата 6 916.80 лв. Съгласно Приложение 1 Количествено-стойностна сметка на СМР за обект: Магазин за алкохол и цигари в [населено място], [улица], видовете, количествата и стойността на СМР за този обект са: Гранитогрес Sahara – 55 кв.м; Лепило Cerezit – 20 бр.; Лайсна цокъл – 65 м; Подготовка монтаж 60 кв.м; Гипсокартон – 10 бр.; Профил ГК – 25 бр.; Монтаж и шпакловка ГК – 40 кв.м; Алюминиев профил Г – 11 бр.; Монтаж лента – 5 бр.; Охранителна щора врата – 1 бр.; Изнасяне и внасяне на мебели преди и след ремонт. Общата стойност на СМР е 6 916.80 лв. Приложен е Приемо-предавателен протокол от 13.01.2021 г., подписан между Възложителя и Изпълнителя, с който Възложителя приема от Изпълнителя обекта, предмет на договор в изправно състояние, без дефекти, като декларира, че след извършване на СМР обектът е напълно завършен.

Ревизиращият екип е посетил обектите Магазин за алкохол и цигари в [населено

място], [улица]; Бърза закуска-Ф., [населено място], [улица], удостоверено с Протокол № 1766489/30.06.2022 г. В протокола е отразено, че в обекта има монтирани климатици Chigo и G., и оборудване към тях, има хладилни витрини и стелажи, стъклена врата с автомат. В склада на обекта се съхраняват два броя климатици Chigo. № 0...635/25.01.2021 г., ДО 5 861.30 лв. и ДДС 1 172.26 лв., с предмет "СМР по договор", Фискален бон от 26.01.2021 г. за сумата 7 033.56 лв. Фактурата е включена в дневника за покупки на ревизираното лице с № 0...6121/25.01.2021 г. Съгласно Приложение 1 Количествено-стойностна сметка на СМР за обект: Магазин Бърза закуска-Ф., [населено място], [улица], видовете, количествата и стойността на СМР за този обект са: Ролетна щора – охранителна 1 бр.; Осветително тяло 100w – 20 бр.; Демонтаж – монтаж врати 2 бр.; Дограма + врати с монтаж 1 бр.; ГК шпакловка, грунд стени – 70 кв.м; Под настилка – 40 кв.м, Ел и ВиК инсталация 3 бр.; Външна мазилка, боя, латекс, шпакловка 120 кв.м; Вътрешно – боя, латекс 70 кв.м; Работен плот + гръб стена 4 бр.; ВиК батерия 1 бр. Общата стойност на СМР е 7 033.56 лв. Приложен е Приемо-предавателен протокол от 25.01.2021 г., подписан между Възложителя и Изпълнителя, с който Възложителя приема от Изпълнителя обекта, предмет на договор в изправно състояние, без дефекти, като декларира, че след извършване на СМР обектът е напълно завършен.

Ревизиращият екип е посетил обектите Магазин за алкохол и цигари в [населено място], [улица]; Бърза закуска-Ф., [населено място], [улица]. В протокола е отразено, че в обекта има монтирана ролетна щора, дограма и друг инвентар, но същите не съдържат данни за производител, инвентарен номер или други отличителни знаци, удостоверяващи произхода на същите.

Извършена е насрещна проверка на доставчика "София Тен" ЕООД. На доставчика е изпратено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл.32 ДОПК, като в указания му 14-дневен срок, не са представени изисканите му документи и обяснения – договори, място и дата на извършване на процесните доставки, търговска кореспонденция, начин на предаване на стоките, транспортни документи, товарителници, стокови разписки, пътни листа, гаранционни документи, заявки, оферти, поръчки, оборотни ведомости, счетоводни документи. Съгласно данни от ИМ на НАП, представляващият дружеството-доставчик Г. Л. И. е починал на 11.04.2021 г. От извършена проверка в ТР при АВ е установено, че няма вписана промяна в обявените актове и обстоятелствата, във връзка с управителя и едноличния собственик на капитала – Г. Л. И. и че към датата на приключване на проверката "София Тен" ЕООД няма нов управител.

От проверка в информационните масиви на НАП е установено, че доставчикът е регистриран с предмет на дейност: търговия на едро и дребно с всякакъв тип стоки в страната и чужбина; консултантска дейност; производство; търговско представителство и посредничество, спедиционни и превозни сделки; хотелиерски, ресторантьорски, туристически, рекламни, информационни, програмни и импресарски услуги; проектантска; строително-монтажна и строително-ремонтна дейност и всички други сделки и услуги, които не са забранени със закон. Спорните фактури са отразени при доставчика в дневник за продажби за данъчен период м.януари 2021 г. За този данъчен период в дневника за покупки не са декларирани фактури за доставки на стоки и услуги. През 2020 г. в дневника за покупки на дружеството-доставчик са включени фактури за покупки на стоки и разходи за услуги, издадени от "Ролтрейд" ЕООД.

От проверка в ИС на НАП е установено, че в "София Тен" ЕООД не е имало никога назначени по трудово правоотношение лица, за управителя Г. Л. И. не са подавани данни за осигуряване в проверяваното дружество. От Справка Данни за осигуряван по ЕГН за периода 01.01.2020 г. до 31.01.2021 г. относно Г. Л. И. е установено, че липсват данни за осигуряване при друг

работодател/осигурител. За "София Тен" ЕООД няма подадена справка по чл.73 ЗДДФЛ за изплатени суми на физически лица през 2020 г. и 2021 г., няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2020 г. и 2021 г. От проверка в ПП Фискални устройства е установено, че "София Тен" ЕООД има регистриран ЕКАФП за обект за търговия на дребно със строителни материали, [населено място],[жк], [жилищен адрес]. Налични са данни за декларирани пред НАП Z-отчети с касови обороти за период 01.01.2021 г. – 31.01.2021 г.: на 14.01.2021 г. в размер на 152 564.26 лв.; на 18.01.2021 г. в размер на 118 789.93 лв. и на 26.01.2021 г. в размер на 42 000.01 лв. Установено е, че фискалните бонове към фактурите, издадени от "София Тен" ЕООД на ревизираното лице са от 26.01.2021 г. и са на обща стойност 42 000 лв., т.е, че същите са отчетени в оборота на ЕКАФП за деня.

В тази връзка и предвид непредставяне на изисканите от "София Тен" ЕООД документи, относими към документираните доставки на услуги, ревизията е направила извода, че не могат да се установят факти и обстоятелства за спорните доставки. От ревизираното дружество е изискано да окаже съдействие за контакт с доставчика за представяне на документи. Не са представени документи от доставчика. Прието е, че не се установява реалност на спорните доставки, като представените от ревизираното лице документи не доказват реално престигане на услугите, поради липса на материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставчика. Посочено е, че не се установява платените суми са постъпили в патримониума на "София Тен" ЕООД.

На основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от "София Тен" ЕООД фактури.

С Решение № 185/10.02.2023 г. на Директора на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], РА е отменен в частта на начисления на основание чл.86, ал.1 вр. ал.2 ЗДДС дължим данък в размер на 957.92 лв. и е потвърден относно отказания данъчен кредит по фактури, издадени от "София Тен" ЕООД в размер на 7 000 лв. и лихва за забава от 1 267.88 лв.

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице М. И., която даде заключение по следните задачи:

1. За документиране на спорните доставки има ли издадени съпътстващи документи, като договор, приемо-предавателни протоколи или др. подобни, какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и неговия доставчик.
2. Отчел ли е доставчикът приходи по спорните фактури.
3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
4. Доставчикът разполагал ли е с наети работници/служители – на какви длъжности, с каква квалификация е всеки един от тях, има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.
5. Доставчикът разполагал ли е с ДМА и какви, къде са били заведени, има ли осчетоводени при него покупки на материали и консумативи.
6. Да се установи начинът на остойностяване на процесните услуги, има ли предаване на резултата от услугите и по какъв начин е станало това, възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи.
8. Имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори, има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт във връзка с услугите, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчикът, ползвали ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.
9. Имат ли връзка получените доставки с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирания период.
10. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчика и жалбоподателя.

По първия въпрос вещото лице установява, че за документиране на спорните доставки между жалбоподателя и дружеството-доставчик на 01.10.2020 г. е сключен Договор за изпълнение на СМР на четири обекта, стопанисвани под наем от ревизираното дружество. Във връзка с изпълнението на договора са представени Приложение №1 – 6 бр. към всяка фактура и

приемо-предавателни протоколи за приемане на обекта и извършените дейности без забележки – 4 бр. ССЕ е описала осчетоводяването на фактурите при жалбоподателя и включването им в дневник покупки за м.януари 2021 г. Осчетоводяването означава, че се начислява разход за външни услуги, начислява се увеличение на ДДС върху покупките, начислява се задължение към доставчик "София Тен" ЕООД. ССЕ установява, че по делото няма данни как са осчетоводени в счетоводството на доставчика спорните фактури. От ПИНП се установява, че има данни за отразени спорните фактури в дневника за продажби за период м.януари 2021 г.

По втория въпрос ССЕ установява, че по делото няма данни доставчикът да е отчетел приходи по спорните фактури. По данни на НАП "София Тен" ЕООД не е подало ГДД за 2021 г. и няма подадени годишни отчети в Агенцията по вписванията.

По третия въпрос ССЧЕ установява, че има разплащане по доставките в брой, като за всяка фактура е издаден касов бон. В счетоводството на жалбоподателя, издадените касови бонове са осчетоводени по идентичен начин. Осчетоводяването означава, че се намалява задължение към доставчик "София Тен" ЕООД и се намалява наличността на парични средства в брой в касата на дружеството. Няма данни как са осчетоводени в счетоводството на доставчика издадените касови бонове към процесните фактури. От ПИНП има данни за декларирани НАП Z-отчети с касови обороти на 26.01.2021 г.

По четвъртия въпрос съгласно ССЕ доставчикът не е отговорил на ИПДПОЗЛ при насрещната проверка, и по данни от системата на НАП няма регистрирани наети лица.

По петия въпрос вещото лице установява, че по делото няма данни "София Тен" ЕООД да е разполагал с ДМА, къде са били заведени, има ли осчетоводени при него покупки на материали и консумативи.

По шестия въпрос ССЕ установява че изброените материали и извършени дейности в Приложение 1 отговарят на общата сума по спорните фактури, датите на спорните фактури № № 580/04.01.2021 г. и 635/25.01.2021 г. отговарят на датите на приемо-предавателните протоколи. Датата на фактура № 591/07.01.2021 г. е по-ранна от датата на приемо-предавателния протокол – ППП е от 13.01.2021 г. Датите на фактури 606/13.01.2021 г., 614/15.01.2021 г. и 628/21.01.2021 г. не отговарят на датите на приемо-предавателните протоколи, тъй като същите са с по-ранни дати от датите на фактурите – 04.01.2021 г. на ППП. Съгласно ССЕ приемо-предавателните протоколи не отговарят на чл.8 от сключения договор – да описват извършените работи, количество, качество, стойността на извършената работа и вложените материали.

По осмия въпрос ССЕ установява, че в счетоводството на ревизираното лице, няма заведени транспортни средства, няма назначени шофьори по ведомост за заплати за периода 01.11.2020 г. – 31.01.2021 г. и не са отразени фактури за транспортни услуги в дневника за покупки за период м. Януари 2021 г. От ПИНП се установява, че в "София Тен" ЕООД никога не е имало назначени лица по трудов договор и през периода м. Януари 2021 г. не е декларирано от негова страна покупки – включително и транспортни услуги.

По деветия въпрос ССЕ установява, че ревизираното дружество е наело помещения под наем във връзка с осъществяваната от него дейност – Търговия на дребно в неспециализирани магазини, предимно с хранителни стоки, напитки и тютюневи изделия: [населено място], [улица] – договор с К. Мирванска; [населено място], [улица] – договор със С. Д. и Р. Д.. [населено място], [улица] – договор с "Инкеда Пропърти" ЕООД. ССЕ установява, че доставките по издадените фактури от "София Тен" ЕООД представляват ремонти на наетите от жалбоподателя обекти. В СД по ЗДДС и дневник за продажби за период м.януари 2021 г. са отчетени приходи от четири касови апарата на обектите.

По десетия въпрос съгласно ССЧЕ счетоводството на ревизираното дружество е водено текущо, установени са технически грешки, пропуски и несъответствия. Вещото лице удостоверява, че доставчикът не е бил открит на посочените официални адреси на седалище и адрес за кореспонденция в Агенция по вписвания. Управителят на "София Тен" ЕООД Г. Л.



И. е починал, няма данни по делото и вписване в Агенция по вписвания за наследници на Г. Л. И. Няма данни за лице, извършващо счетоводството на дружеството в публичните регистри. В партидата на дружеството в Агенция по вписвания не са подавани годишни отчети за 2019 г., 2020 г. и 2021 г. По данни от НАП по делото има подавани СД по ЗДДС до периода на процесните документи м. Януари 2021 г.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя: С молба от 11.09.2023 г. – копия на спорните фактури /л.162/; С молба в с.з. на 28.03.2024 г. доказателствата, по които е работило вещото лице, които не се намират в кориците на делото, обособени в приложение 1 към делото /л.214/.

Представени от ответника: Лихвен лист в с.з. от 05.10.2023 г. /л.170/; С молба от 02.01.2024 г. доказателства за смъртта на Г. Л. И., управител на "София Тен" ЕООД /л.186/.

Представени от трето неучастващо лице "Борика" АД: Доказателства за наличие на квалифициран електронен подпис на ревизиращите органи: С. Т. К., Д. С. С. и И. Д. С. /л.160/. Службена справка в НБД "Население", удостоверяващо дата на смъртта на Г. Л. И., управител на "София Тен" ЕООД /л.220/.

**При така установената фактическа обстановка 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. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр. с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма 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 съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По делото е представена Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., с която С. Т. К. - Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С. е определена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК /л.16/.

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени в ревизионното производство. Представени в хода на настоящето съдебно производство са и доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите КЕП от "Борика" АД.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходна извършена проверка на ревизираното лице, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено 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.

Съгласно чл.3 от Закона за електронния документ и електронни удостоверителни услуги, 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 28.08.2014 г./ . Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление.

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. Според 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.

ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.1 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл.24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл.193 ГПК и в този случай Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които 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 ал.4 на чл.13 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в

публичния регистър <https://www.b-trust.org><https://www.b-trust.org/>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – С. Т. К. - Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП [населено място]; Д. С. С. – гл.инспектор по приходите в ТД на НАП [населено място]; и И. Д. С. – гл.инспектор по приходите, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА.

При липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, Съдът счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл.113, ал.1 ДОПК за ЗВР и ЗИЗВР, по чл.117, ал.2 ДОПК за РД и по чл.120, ал.1 и ал.2 ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид изложеното Съдът приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК и не са налице основания за нищожност на същия.

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет услуги. 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.

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

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.

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 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 и 9 от ЗДДС.

От представените по делото доказателства, включително и от приетата ССЕ се установи, че предмет на доставките са стоки и услуги за СМР дейности – гранитогрес, лепило, лайсни декоративни, гипскартон профили, алуминиеви профили, охранителни щори, работен плот, дограма и врати, ВиК батерия, контакти, дюбели латекс, моноблок, шпакловка, прожектор, стъклена врата с автомат, смесител – батерия, кабели, кабелен канал, лед плафони, климатик, тръба/фреон и СМР дейности по монтаж, демонтаж, полагане на гипскартон, шпакловка, грундиране/бойдисване, монтаж на контакти, батерии, врати, ролетни щори, монтаж на климатик /л.93/. Към фактури са представени: Договор за СМР от 01.10.2020 г.; Приложение 1 Количествено-стойностна сметка на СМР за обектите; приемо-предавателни протоколи; фискални бонове; оборотни ведомости, но само и единствено от страна на ревизиращото дружество. Дружеството-доставчик не е открито на посочения от него адрес, отделно от това същото не е представило изисканите му документи във връзка с документираните доставки. Г. Л. И., управител на "София Тен" ЕООД е починал на 11.04.2021 г. Управителят на "София Тен" ЕООД Г. Л. И. е починал, няма данни по делото за наследници. Няма данни за лице, извършващо счетоводството на дружеството в публичните регистри. В партидата на дружеството в Агенция по вписвания не са подавани годишни отчети за 2019 г., 2020 г. и 2021 г. По данни от НАП по делото има подавани СД по ЗДДС до периода на процесните документи м.януари 2021 г.

Съдът намира изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставката по горепосочените фактури за правилни поради следното:

На първо място, липсва представена заявка за закупуване на съответните стоки, необходими за СМР дейностите, липсва търговска кореспонденция между ревизираното дружество и дружеството-доставчик – офerti, заявки. Представеният договор за доставка на СМР удостоверява динствено възникнала облигационна връзка между страните, но не и реализация на договорените доставки на стоки и услуги. Видно от съдържанието на договора, доставката на стоките и услугите е уговорена да бъде за сметка на дружеството-доставчик - чл.3 от договора определя, че количеството, обемът и видовете ремонтни работи и влаганите материали следва да се изпълнят, съгласно уговореното в приложение 1 от договора. СМР ще се осъществяват със средства, материали и съответната квалифицирана работна ръка на Изпълнителя. В тази връзка не са представени доказателства по какъв начин е извършена доставката на стоките – липсват товарителници, стокови разписки или други транспортни документи относно влаганите в СМР стоки. Независимо че страните по доставките се намират в един район, с оглед адресите на дружествата – [населено място], се касае за голямо количество на процесните стоки, то логично е стоките, предмет на фактурите, да бъдат превозени от доставчиците до обектите на ревизираното лице, като за предаването, превозването и получаването на стоките разпоредбите на ЗСч и нормативните актове по прилагането им изискват съставянето на счетоводни документи, удостоверяващи извършването на тези стопански операции. И след като в хода на ревизията и при обжалването на акта не са представени доказателства, удостоверяващи извършването на тези операции, е по-логично да се приеме, че те не са извършени, а не обратното.

По отношение на представените приемо-предавателни протоколи следва да се има предвид, че същите са бланкетно съставени, същите са с положени подписи и печати, но без посочени имена, длъжности на лицата, които са приели и предали услугите. Съгласно ССЕ приемо-предавателните протоколи не отговарят на чл.8 от сключения договор – да описват извършените работи, количество, качество, стойността на извършената работа и вложените материали. Също така вещото лице установява и разминаване между датите на издаване на фактурите и съставяне на приемо-предавателните протоколи, удостоверяващи извършените СМР, вложени материали в дейностите по всеки обект на жалбоподателя. ССЕ установява, че

изброените материали и извършени дейности в Приложение 1 отговарят на общата сума по спорните фактури, датите на спорните фактури № № 580/04.01.2021 г. и 635/25.01.2021 г. отговарят на датите на приемо-предавателните протоколи. Датата на спорната фактура № 591/07.01.2021 г., е по ранна от датата на приемо-предавателния протокол – ППП е от 13.01.2021 г. Датите на спорните фактури № № 606/13.01.2021 г., 614/15.01.2021 г. и 628/21.01.2021 г. не отговарят на датите на приемо-предавателните протоколи, тъй като същите са с по-ранни дати от датите на фактурите – 04.01.2021 г. на ППП.

Предметът на спорните фактури е посочен като "СМР по договор". По съдържание те не отговарят както на изискванията по чл.7 ЗСч, тъй като не съдържат информация за вида и естеството на услугата. Предметът на фактурата не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на услугите, което води до извод, че същата не отговаря на изискването на чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващи фактурите документи, което възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по фактурата. По делото не се доказва, че предметът на фактурите съответства на изпълнението на насрещната престация по представените договори за СМР и транспортни услуги, доказано с факти от обективната действителност, т.е. че плащането съставлява действително насрещна престация на „приета” услуга от възложителя, която има връзка с действителността.

Относно представените към фактурите фискални касови бонове ревизията е установила, че фискалните бонове към спорните фактури са от 26.01.2021 г. и са на обща стойност 42 000 лв., т.е. същите са отчетени в оборота на ЕКАФП за деня. При това положение установеното разплащане по фактурите е изолирано доказателство и само по себе си не обосновава реалността на разглежданата доставка. Установеното обстоятелство, че доставчикът е издал фискални касови бележки, не позволява да се приеме за доказано разплащането между съконтрагентите в аспекта на разглежданата реалност на доставката, предвид липсата на представени от дружеството-доставчик първични и вторични счетоводни документи.

Съдът кредитира ССЕ като даваща отговор на поставените задачи, но заключението е изготвено само въз основа на представените от страна на ревизираното лице по делото доказателства. Вещото лице е установило, че жалбоподателят е отчетел разход във връзка със закупените материали, включени в СМР, предмет на спорните фактури. В.л. е посочило, че към фактурите има съпътстващи документи, но както се посочи по-горе, същите не могат да удостоверят реалност на процесните доставки. Вещото лице е работило по документите по представената по делото преписка, но няма доказателства за отчетен приход от страна на дружеството-доставчик, а това е от съществено значение.

Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, 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. Когато бъде удостоверено извършване на услугата, следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен. 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.

Наличието на издадени фактури и сключен договор не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки. Договорът може да бъде заместен само от фактурите, но това не значи, че той обективира реално извършени доставки на стоки и услуги, 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 пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - 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 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. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. 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.

Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство се представиха доказателства за произхода на вложените стоки и материали в извършените СМР. Вярно е, че произходът на стоката не е елемент от фактическия състав на чл.68 ЗДДС, но несъмнено е свързан с наличието на реалност на доставките, с оглед обстоятелството, че за да бъде налице доставка на стока е необходимо доставчикът да разполага с тази стока. Предвид липсата на такива, не може да се направи обоснован извод, че дружеството-доставчик е разполагало с процесните стоки, вложени в СМР. В тази връзка и Решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело С-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. Относно доказване реалността на доставките следва да се съобрази и Определение на Съда на европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело С-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Запитващата юрисдикция е длъжна в съответствие с националните правила относно събирането на доказателства да извърши глобална преценка на всички факти и обстоятелства по спора, с който е сезирана, за да определи дали е такъв случаят на

доставките, за които се отнасят разглежданите в главното производство фактури.

При съвкупната преценка на доказателствата Съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на стоки и услуги от страна на дружеството-доставчик. ССЕ е изготвено само въз основа на представени от жалбоподателя документи във връзка с издадените фактури.

При това тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури, договор, приемо-предавателни протоколи, касови бонове, удостоверява реалността на процесните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство доказателства.

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 органите по приходите, 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. В тази връзка следва да се има предвид, че е налице оспорване на процесните фактури и съпътстващите ги документи още в хода на ревизията. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите.

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 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, R., стр. I-11569, т. 52 и 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 длъжимите 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 длъжими 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 T. Industries и др., C-384/04, R., 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 на 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 длъжното 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, K. и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagibben и Dövid, 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 Jagieio, 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 T. Industries and Others [2006] E. 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 (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 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 осъществяваната 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 54). Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. 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. 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.

Не се споделят изводите, съдържащи се в жалбата, че достатъчно условие за реалност на доставките по процесните фактури е издаването на същите и начисляването на данъка по реда на чл.86, ал.1 ЗДДС. Това обстоятелство се отрича от изричните разпоредби на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), съгласно който данъчен кредит 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. Аргумент в тази насока е и чл.69, ал.1 ЗДДС, съгласно която, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Това води до извода, че съществува изискване лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател съответната доставка на стока или услуга, съответно другото данъчно задължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. Следователно както се посочи по-горе, настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, извършеното плащане и начисляването на данъка по реда на чл.86, ал.1 ЗДДС. Отделно от това по делото не се представиха доказателства за материална и кадрова обезпеченост на дружеството-доставчик. Предвид предмета на доставките на процесните услуги – СМР от съществено значение е дали доставчикът е разполагал със свои или наети лица, притежаващи съответната компетентност за извършване на договорените дейности. В конкретния случай по делото липсват доказателства, от които да се направят изводи, че дружеството-доставчик е разполагало с необходимия кадрови и материален ресурс за осъществяване на процесните доставки на стоки и услуги.

Съдът намира, че в случая от представените фактури и съпътстващите ги документи се установява само формално документиране на спорните доставки между ревизираното лице и сочения за негов доставчик дружество, но не и реалното осъществяване на тези доставки на услуги и стоки.

Правото на приспадане на ДДС е обусловено от изпълнението на определени изисквания или материални условия от формално естество. Във връзка с материалноправните предпоставки и

изисквания, чл. 168, буква а) от Директива 2006/112 определя, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е "данъчнозадължено" по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehsemp, C-277/14, т. 28). Държавите членки имат задължение, което произтича от член 4, параграф 3 ДЕС, от член 325 ДФЕС и от член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112, да вземат всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и да се осъществява борбата с измамите (решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, т. 41).

С оглед изложеното Съдът намира изводите на органите по приходите за законосъобразни. Неприложими в случая са мотивите, изложени в Определение на Съда на Европейския съюз от 23 ноември 2017 г., постановено по дело C-314/17, в които се посочва, че принципите на данъчен неутралитет и на ефективност на общата система на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да откаже на получател по доставка правото да приспадне платения за получената доставка ДДС, когато за една и съща доставка ДДС е събран, веднъж от доставчика, при положение, че същият го е посочил във фактурата, която е издал, и втори път, от получателя, в случай че националното законодателство не предвижда възможност за коригиране на ДДС при наличие на ревизионен акт.

Както в ревизионното, така и в съдебното производство от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по издадените от фактури от "София Тен" ЕООД.

Съгласно 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, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разгледаните фактури предвид недоказана реално извършена доставка на услуга.

Оспореният РА е законосъобразен, а жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана.

Изходът на спора определя като основателна своевременно заявената от ответника претенция за заплащане на разноски по делото. В тази връзка предвид установеното с оглед общия материален интерес 8 267.88 лв. и като съобрази разпоредбата на чл.7, ал.2, т.2 от Наредба № 1/09.07.2004 г., на ответника следва да бъдат присъдени разноски в размер на 1 126,79 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

## **Р Е Ш Е Н И Е:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на "Александър-Християна" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221022002054-091-001/28.11.2022 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП [населено място], изменен с Решение № 185/10.02.2023 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при ЦУ на НАП, относно установените му данъчни задължения по ЗДДС, вследствие на непризнато право на данъчен кредит в размер на 7 000 лв. за данъчен период м.януари 2021 г., ведно с лихва от 1 267.88 лв.

**ОСЪЖДА** "Александър-Християна" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 126,79 лв. /хиляда сто двадесет и шест лева и 79 ст./.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: