

# РЕШЕНИЕ

№ 5833

гр. София, 14.10.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,**  
в публично заседание на 21.09.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Димитрина Петрова**

при участието на секретаря Валентина Христова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **11433** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба Вх. № 36804/23.11.2020г. по описа на АССГ, чрез Дирекция ОДОП, на „ЕСТОК. БГ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Й. И. П., срещу Ревизионен акт №Р-22220319007389-091-001/10.07.2020г., издаден от И. М. Р. - орган, възложил ревизията и А. Л. И. - ръководител на ревизията, в частта, потвърдена и изменена с Решение № 1563/12.10.2020г. на Директор Дирекция „ОДОП“, при ЦУ на НАП С., с който са допълнително начислени ДДС, за периодите: м. 05.2018г., м.06.2018г., м. 09.2018г. и м. 02.2019г., в общ размер на главницата 74 469.00 лв. и лихви за забава в размер на 15 542.04 лв.

Жалбоподателят, оспорва отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, като излага съображения за незаконосъобразност на акта, поради необоснованост и неправилно прилагане на материалния закон. Намира, че в хода на ревизионното и съдебното производство са събрани достатъчно доказателства, които обосновават извод за реалност на процесните доставки. Иска от съда отмяна на оспорения РА, като незаконосъобразен, поради необоснованост и противоречие с материалния закон. Претендира съдебно-деловодни разноски.

Ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юриконсулт З., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени в Решение № 1563/12.10.2020г. на

Директор Дирекция „ОДОП“, при ЦУ на НАП С.. Претендира разности в размер на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена, се представлява от Прокурор К., който дава становище за неоснователност на жалбата и законосъобразност на оспорения РА.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220319007389-020-001 от 20.11.2019г., връчена на ел. адрес на дружеството на 18.12.2019г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР/ЗИЗВР/ №Р-22220319007389-020-002/11.02.2020г., №Р-22220319007389-020-003/16.03.2020г. и №Р-22220319007389-020-004/09.04.2020г., издадени от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017г. и №РД-01-818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП, с които е възложено извършването на ревизия на „ЕСТОК. БГ“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2018г. до 30.06.2018г., и от 01.09.2018г. до 28.02.2019.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220319007389-092-001/28.05.2020г., връчен на 11.06.2020г.

Срещу РД по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22220319007389-091-001/10.07.2020г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията.

С РА са установени задължения за ревизирания период - ДДС за внасяне в размер на 186 907,26 лв. при деклариран и внесен ДДС в размер на 2 294,01 лв. и са начислени лихви за просрочие в размер на 28 160,25 лв.

Проведено е оспорване по административен ред и с Решение № 1563/12.10.2020г. на Директор Дирекция „ОДОП“, при ЦУ на НАП С., е отменен процесният РА, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за отделните данъчни периоди: м. 04.2018 г., м. 10.2018 г., м. 11.2018 г., м. 12.2018 г. и м. 01.2019 г., ведно със съответните лихви. Изменен е РА, в оспорената част като установения с РА резултат по ЗДДС: за периода от 01.02.2019 г. до 28.02.2019 г. от ДДС за внасяне в размер на 30 007,00 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 4 661,00 лв., ведно със съответните лихви и е потвърден Ревизионен акт №Р-22220319007389-091-001/10.07.2020г., в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за м.05.2018 г., м. 06.2018 г. и м.09.2018 г., ведно със съответните лихви.

Предмет на оспорване в съдебното производство е установения резултат с РА, с който са допълнително начислени ДДС, за периодите: м. 05.2018г., м.06.2018г., м. 09.2018г. и м. 02.2019г., в общ размер на главницата 74 469.00 лв. и лихви за забава в размер на 15 542.04 лв.

Установено е в хода на ревизионното производство, че основната дейност на „ЕСТОК.БГ“ ЕООД през ревизираните периоди е софтуерни услуги, консултантски услуги за управленски дейности, маркетинг в медицинска техника и консумативи, брокерско проучване и други, като същата е упражнявана, чрез офис, находящ се в [населено място], [улица], ет. 2. Констатирано е, че през периода на ревизията от

дружеството не са наемани лица по трудови правоотношения. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 24.11.2016г., като на същото е извършена предходна ревизия по реда на ЗДДС за периода от 01.07.2018г. до 31.08.2018г., приключила с РА №Р-22220318006464-091-001/22.07.2019 г.

В хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, имащи за цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства, релевантни за данъчното облагане. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК ревизиращият екип е връчил на задълженото лице Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220319007389-040-001/19.12.2019 г. и №Р-22220319007389-040-002/28.02.2020 г., като от ревизираното лице са представени изискваните документи.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изготвени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от трето лице /ИПДПОТЛ/, в т. ч. до „АВИОР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], и ДЕС У.“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

С Протокол №1605322 от 14.05.2020 г. са приобщени РА №Р-22220318006464-091-001 от 22.07.2019г. за извършена ревизия по ЗДДС за данъчните периоди от 01.07.2018 г. до 31.08.2018 г. на „ЕСТОК.БГ“ ЕООД, /ПИНП/ №П-22220419033648-141-001/17.05.2019 г. на „АВИОР ИТНЕСТМЪНТС“ ЕООД и РА №Р-22220419000389-091-001/16.07.2019г. за извършена ревизия по ЗДДС за периода от 01.11.2017 г. до 30.11.2018 г. на „АВИОР ИТНЕСТМЪНТС“ ЕООД.

С Протокол №1628482/25.02.2020г. е документиран извършения преглед на счетоводните документи на дружеството.

В ревизионното производство е констатирано, че „ЕСТОК.БГ“ ЕООД е регистрирано като търговско дружество в Търговския регистър към Агенцията по вписвания на 10.09.2016 г., като същото се управлява и представлява до 27.10.2016г. от В. М. М., през периода от 27.10.2016г. до 30.04.2018г. от А. З. Я., през периода от 30.04.2018г. до 11.12.2019 г. от В. И. Ш. и през периода след 11.12.2019г. от Й. И. П..

На стр. 2 от РД, който по реда на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА са изброени свързаните лица с дружеството, по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК, като свързаността е в резултат на това, че същите имат един и същ управител, представляващ и собственик – В. И. Ш..

В ревизионното производство е установено, че дружеството е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството /ЗСч./ и Националните счетоводните стандарти, съгласно утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. Констатирано е, че счетоводното обслужване на ревизираното дружество е извършвано от „АГЕНЦИЯ ЗА ФИНАНСОВО-СЧЕТОВОДНИ ПРАВНИ ДЕЙНОСТИ И ОЦЕНКИ-ФИН ВИП“ ЕООД, съгласно договор за счетоводно обслужване от 03.10.2016г. Посочено е, че СД по ЗДДС на „ЕСТОК.БГ“ ЕООД за ревизирания период са подавани по Интернет, подписани с електронен подпис на управителя - В. И. Ш..

В хода на ревизията от „ЕСТОК.БГ“ ЕООД са представени издадените от него фактури, както и издадените му фактури, придружени с договор, протокол за предоставяне на съответната услуга и документи за разплащане, където е осъществено.

В констативната част на РД /стр. 5-20 /подробно са описани издадените фактури към клиентите, със съответните предмет, данъчна основа и ДДС, договор, протокол. Установено е, че фактурите са издавани на дружества, които са свързани лица по

смисъла на §1 от ДР на ДОПК, чрез управителя на „ЕСТОК.БГ“ ЕООД - В. И. Ш., който освен това води счетоводството им, поради което органите по приходите не са кредитирали договорите и протоколите към издадените от жалбоподателя фактури, като са приели, че същите са недействителни и не пораждаат съответни права, задължения и фактически отношения между страните.

Органите по приходите са установили, че цитираните дружества и ревизираното лице подават СД от един и същ ел. адрес, като годишните им финансови отчети за 2018г. са подписани от В. И. Ш.. Освен това, въз основа на събраните доказателства са преценили, че ревизираното дружество няма капацитет да извърши услугите, предмет на процесните фактури, тъй като няма назначени лица на трудов или граждански договор.

Въз основа на установеното ревизиращите са достигнали до извода, че издадените от жалбоподателя фактури не отразяват реални доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, вследствие на което данъкът е начислен неправомерно, но е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС. В подкрепа на тезата за липса на доставка на услуги е посочено и обстоятелството, че издадените от „ЕСТОК.БГ“ ЕООД през ревизирания период фактури са сторнирани в следващи данъчни периоди.

След анализ на събраните доказателства е формирано заключение, че ревизираното дружество е издавало фактури през ревизирания период, по които са представени факти и обстоятелства, които не съответстват на действителната обстановка, в резултат на което изкуствено е създаден документооборот, чрез който се цели да се даде данъчно предимство, чрез ползване на право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за клиентите на ревизираното лице, без да е извършена реална доставка на услугите от страна на „ЕСТОК.БГ“ ЕООД, като в следствие самият издател е извършил сторнирането на фактурите. В тази връзка е прието, че начисленият от ревизираното лице данък върху добавената стойност по издадените фактури през ревизираните периоди е начислен неправомерно от „ЕСТОК.БГ“ ЕООД, като за получателите на доставките не възниква право на приспадане на данъчен кредит. В подкрепа на така направения извод е посочен факта, че доставчиците и клиентите на ревизираното лице са свързани лица по смисъла на §1 от ДР на ДОПК. Основанието за сторниране на всяка една от фактурите, съгласно представените писмени обяснения е неизвършено плащане, непълно деклариране по ЗДДС и некоректно извършване на услугите. По повод извършеното сторно на цитираните фактури ревизиращите са приели, че същото е незаконосъобразно, тъй като не са спазени изискванията на чл. 112, ал. 1 от ЗДДС. Посочено е, че извършеното сторниране на издадените от „ЕСТОК.БГ“ ЕООД фактури не е съпроводено с издаване на съответен данъчен документ /известие или протокол/. Въз основа на горното е прието, че не е спазен редът за коригиране на издадените фактури, предвиден в чл. 116 от ЗДДС и чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС. За извършеното сторно на изброените фактури ревизираното дружество не е уведомило НАП за предприемане на действия по промяна на задълженията му за съответния отчетен период, в който са издадени процесните фактури. С оглед установената липса на реално извършени услуги от „ЕСТОК.БГ“ ЕООД с РА е определено, че данъкът по тези фактури, както и на всички издадени през периода се дължи на основание чл. 85 от ЗДДС.

Предмет на оспорване в съдебното производство са доставките за процесните периоди, по фактури: фактура № [ЕГН]/31.5.2018, с доставчик АВИОР И. ЕООД, за която в хода на ревизионното производство е посочено, че е с доставчик

жалбоподателя и я е издало само на себе си; фактура № [ЕГН]/31.05.2018, с доставчик ДЕС У. ООД, за която в хода на ревизионното производство е посочено, че е с доставчик жалбоподателя и я е издало само на себе си; фактура № [ЕГН]/30.6.2018, с доставчик АВИОР И. ЕООД; фактура № [ЕГН]/30.6.2018, с доставчик АВИОР И. ЕООД; фактура № [ЕГН]/30.9.2018, с доставчик АВИОР И. ЕООД; фактура № [ЕГН]/28.2.2019, с доставчик ИХТИС-ЗДРАВЕ ЕООД.

За тези доставки, на ревизираното лице на основание на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 74 469,00 лв.

При извършена проверка в информационния масив на НАП, е установено, че ревизираното лице не е сторнирало фактури №39/30.06.2018 г., фактура №40/30.06.2018 г. и №62/30.09.2018г., издадени от „АВИОР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД. По отношение на процесните фактури е констатирано, че са сторнирани от прекия доставчик в дневника за продажби през м.01.2019 лв. Прието е, че ревизираното лице не е отстранило неправомерното приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит №72/28.02.2019 г. с предмет: изработка на рекламни блокове и начислените лихви за просрочие за неправомерното упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактури №47/30.04.2018 г. с предмет: изчисления по файлове и таблици и №68/31.08.2018 г. с предмет: доклад дю дилиджънс, издадени от „ИХТИС-ЗДРАВЕ“ ЕООД, при извършена насрещна проверка на прекия доставчик е посочено, че фактури №[ЕГН]/30.04.2018 г. и №[ЕГН]/31.08.2018г. са сторнирани, поради непълно деклариране по ЗДДС, неизвършено плащане и некоректно извършване на услугите. При проверка в информационния масив на НАП е установено, че проверяваното лице не е разполагало с наети лица по трудови правоотношения. Отделно от горното не са представени доказателства за предмета и вида на рекламните блокове по фактура №72/28.02.2019 г., както и доказателства за последващата им реализация.

Отделно от горното, е установено, че не са представени доказателства за резултат от фактурираните услуги, както от страна на доставчиците, така и от страна на получателя на услугите. С оглед на гореизложеното органите по приходите са приели, че е ползван неправомерно данъчен кредит по процесните фактури, издадени от горните доставчици. В тази връзка не са ангажирани доказателства, както в хода на ревизионното, така и в административното производство, за да се приема, че за жалбоподателя следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като липсват доказателства за реалното осъществяване на документираните с тях доставки, именно от посочените доставчици. По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит през м. 05.2018 г. по фактури №32/31.05.2018 г. и №2204/31.05.2018 г., е прието, че предвид липсата на първичен счетоводен документ по реда на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, и с оглед направения запис в дневника за покупки на ревизираното лице, че процесните фактури са издадени от „ЕСТОК.БГ“ ЕООД, което се явява в настоящия случай едновременно доставчик и получател, не е налице реална доставка и е ползван незаконосъобразно данъчен кредит.

В хода на съдебното производство е допуснато и прието заключението на ВЛ Е. К., което съдът кредитира като обективно и компетентно, не оспорено от страните. От заключението на ВЛ, се установява, въз основа на извършени проверки от доказателствата по делото и счетоводството на жалбоподателя, че: Процесните

фактури за данъчни периоди: м.05.2018г., м.06.2018г., и м.09.2018г. и за данъчен период м.02.2019г., за които не е признато правото на приспадане на данъчен кредит, са: фактура № [ЕГН]/31.5.2018, с доставчик АВИОР И. ЕООД; фактура № [ЕГН]/31.05.2018, с доставчик ДЕС У. ООД; фактура № [ЕГН]/30.6.2018, с доставчик АВИОР И. ЕООД; фактура № [ЕГН]/30.6.2018, с доставчик АВИОР И. ЕООД; фактура № [ЕГН]/30.9.2018, с доставчик АВИОР И. ЕООД; фактура № [ЕГН]/28.2.2019, с доставчик ИХТИС-ЗДРАВЕ ЕООД.

ВЛ дава заключение, че: По фактура №[ЕГН] от 31.05.2018г., в ревизионния доклад е констатирано, че е с доставчик „ЕСТОК.БГ“ ЕООД. От приложените доказателствени материали по делото /стр. 217 и 701/, се установява, че доставчик по фактурата е „АВИОР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД. От счетоводните регистри на жалбоподателя /стр. 94 по делото/ Главна книга на сметка 4011- АВИОР И. ЕООД, фактурата е осчетоводена в счетоводните регистри на жалбоподателя на 01.07.2018г. Същата е сторнирана със сторно документ фактура STOR №[ЕГН]/31.05.2018г. осчетоводено в Главна книга на сметка 4011- АВИОР И. ЕООД 01.02.2019г. Фактурата е сторнирана с фактура STOR [ЕГН]/31.05.2018г. и приемо-предавателен протокол от 31.05.2019г., в тази връзка по фактурата не се дължат плащания и не са отчетени в счетоводните регистри на „ЕСТОК.БГ“ ЕООД. По фактура №[ЕГН] от 31.05.2018г, /стр.224 по делото/, експертизата констатира, че доставчик по фактурата е ДЕС У. ООД. От счетоводните регистри на жалбоподателя на стр. 99 по делото Главна книга на сметка 4011- ДЕС У. ООД, фактурата е осчетоводена в счетоводните регистри на жалбоподателя на 01.07.2018г. В счетоводните регистри са установени записи за извършени разплащания в размер на 51 400 лева, с РКО от сметка 501 – каса в лева. ВЛ посочва, че е налице осчетоводяване на такива плащания, но не са налични РКО или касови бонове, удостоверяващи извършване на реално плащане. По фактура №[ЕГН] от 30.06.2018г., /стр.692 по делото/, експертизата констатира, че доставчик по фактурата е АВИОР И. ЕООД. От счетоводните регистри на жалбоподателя /стр. 94 по делото/ Главна книга на сметка 4011- АВИОР И. ЕООД, фактурата е осчетоводена в счетоводните регистри на жалбоподателя на 01.06.2018г. На стр. 697 по делото е сторно документ фактура STOR №[ЕГН]/30.06.2018г. документът не е осчетоводен в счетоводните регистри на жалбоподателя. Фактурата е сторнирана с фактура STOR [ЕГН]/30.06.2018г. и приемо-предавателен протокол от 01.01.2019г., в тази връзка по фактурата не се дължат плащания и не са отчетени в счетоводните регистри на „ЕСТОК.БГ“ ЕООД; По фактура №[ЕГН] от 30.06.2018г., / стр.688 по делото/, експертизата констатира, че доставчик по фактурата е АВИОР И. ЕООД. От счетоводните регистри на жалбоподателя /стр. 94/ по делото Главна книга на сметка 4011- АВИОР И. ЕООД, фактурата е осчетоводена в счетоводните регистри на жалбоподателя на 01.06.2018г. На стр. 690 по делото е сторно документ фактура STOR №[ЕГН]/30.06.2018г. документът не е осчетоводен в счетоводните регистри на жалбоподателя; По Фактура №[ЕГН] от 30.06.2018г. за 96 000,00 лева, издадена от „АВИОР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД, в счетоводните регистри са установени записи за извършени разплащания в размер на 19 800 лева, с РКО от сметка 501 – каса в лева. ВЛ посочва, че е налице осчетоводяване на такива плащания, но не са налични РКО или

касови бонове, удостоверяващи извършване на реално плащане. По фактура №[ЕГН] от 30.09.2018г., /стр. 240 и 683 по делото/, експертизата констатира, че доставчик по фактурата е АВИОР И. ЕООД. От счетоводните регистри на жалбоподателя /стр. 94 по делото/ Главна книга на сметка 4011- АВИОР И. ЕООД, фактурата е осчетоводена в счетоводните регистри на жалбоподателя на 01.09.2018г.; По Фактура №[ЕГН] от 30.09.2018г. за 9 000,00 лева, издадена от „АВИОР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД, в счетоводните регистри са установени записи за извършени разплащания в размер на 9 000,00 лева, с РКО от сметка 501 – каса в лева. ВЛ посочва, че е налице осчетоводяване на такива плащания, но не са налични РКО или касови бонове, удостоверяващи извършване на реално плащане. По фактура №[ЕГН] от 28.2.2019г., /стр. 275 и 571 по делото/, експертизата констатира, че доставчик по фактурата е ИХТИС-ЗДРАВЕ ЕООД. От счетоводните регистри на жалбоподателя на /стр. 94 по делото/ Главна книга на сметка 4011- ИХТИС-ЗДРАВЕ ЕООД, фактурата е осчетоводена в счетоводните регистри на жалбоподателя на 01.02.2019г. В счетоводните регистри не са установени записи за извършени разплащания.

Във връзка с изследване предмета на доставките и наличието на съпровождащи първични счетоводни документи и документи, удостоверяващи извършване на доставките, по процесните фактури, ВЛ дава заключение, че: За фактура №[ЕГН] от 31.05.2018г. в ревизионния доклад е констатирано, че е с доставчик „ЕСТОК.БГ“ ЕООД. От приложените доказателствени материали по делото, експертизата установи че доставчик по фактурата е „АВИОР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД. Предметът на доставка е „Услуга настройка на трансферни таблици за доходи и разходи от курсове на акции и финансови инструменти от финансов модул на платформа за управление“ и същият съответства на подписания приемо-предавателен протокол с предмет на доставка „Услуга настройка на трансферни таблици за доходи и разходи от курсове на акции и финансови инструменти от финансов модул на платформа за управление“. За фактура №[ЕГН] от 31.05.2018г. в ревизионния доклад е констатирано, че е с доставчик „ЕСТОК.БГ“ ЕООД. От приложените доказателствени материали по делото, експертизата установи че доставчик по фактурата е „ДЕС УНИВЕРС“ ООД. Предметът на доставка е „Услуга настройка на трансферни таблици за дисконтиране от финансов модул на платформа за управление“ и същият съответства на подписания приемо-предавателен протокол с предмет на доставка „Предоставяне на услуга за настройки на трансферни таблици за дисконтиране от финансов модул на платформа за управление“. ; Фактура №[ЕГН] от 30.06.2018г. издадена от „АВИОР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД е с предмет на доставка „Услуга финансово управленска платформа, настройки“ и същият съответства на подписания приемо-предавателен протокол, с предмет на доставка „Услуга за настройки за попълване на записи и структура на база данни за споделени файлове в управленска платформа-модулен софтуер“. Фактура №[ЕГН] от 30.06.2018г. издадена от „АВИОР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД е с предмет на доставка „Платформа за споделени файлове настройки“ и същият съответства на подписания приемо-предавателен протокол, с предмет на доставка „Услуга за настройки за попълване на записи и структура на база данни за споделени файлове в управленска платформа-модулен софтуер“.

Фактура №[ЕГН] от 30.09.2018г. издадена от „АВИОР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД е с предмет на доставка „Услуга настройка на параметри за софтуер за експорт- импорт на финансови файлове“ и същият съответства на подписания приемо-предавателен протокол, с предмет на доставка „Предоставяне на услуга настройка на параметри за софтуер за експорт-импорт на финансови файлове“. Фактура №[ЕГН] от 28.02.2019г. издадена от „ИХТИС ЗДРАВЕ“ ЕООД е с предмет на доставка изработка на рекламни бордове и същият съответства на подписания приемо-предавателен протокол на 28.02.2019г., с предмет на доставка изработка на рекламни бордове. По отношение на спорните доставки за м. 05.2018г., ВЛ дава заключение, че: За фактура №[ЕГН] от 31.05.2018г. в ревизионния доклад е констатирано, че е с доставчик „ЕСТОК.БГ“ ЕООД. От приложените доказателствени материали по делото на стр. 217 и 701, експертизата установява, че доставчик по фактурата е „АВИОР ИНВЕСТМЪНТС“ ЕООД, същата е сторнирана на 01.02.2019г. видно в Главна книга на сметка 4011- АВИОР И. ЕООД на стр. 94 и в Главна книга на сметка 453 на стр. 107 със сторно документ фактура STOR №[ЕГН]/31.05.2018г. на стр. 219 и 699 по делото. Сторнирането е извършено в данъчен период месец май 2018г. видно от Главна книга на сметка 453 на стр. 107 от делото. ; По фактура №[ЕГН] от 31.05.2018г. в ревизионния доклад е констатирано, че е с доставчик „ЕСТОК.БГ“ ЕООД. От приложените доказателствени материали по делото на стр.224, експертизата установи, че доставчик по фактурата е ДЕС У. ООД. От счетоводните регистри на жалбоподателя на стр. 99 по делото Главна книга на сметка 4011- ДЕС У. ООД е видно, че фактурата не е сторнирана, но в Главна книга на сметка 453 на стр. 107 е видно, че по фактурата е сторнирано ДДС-то със сторно документ STOR №[ЕГН]/31.05.2018г. и в Главна книга на сметка 602 на стр. 135 е видно, че по фактурата е сторниран и разхода със сторно документ STOR №[ЕГН]/31.05.2018г. Сторно документ STOR №[ЕГН]/31.05.2018г не е намерен в доказателствени материали по делото.

В заключението и на въпроси в открито съдебно заседание, ВЛ посочва, че не е могло да открие доставчиците и да извърши проверка в счетоводството им. По отношение на последващи доставки, посочва, че са налице счетоводни записвания и данни и доказателства, във връзка с реализиране на услугите по доставките.

В съдебното производство са представени и приети на хартиен и магнитен носител доказателства, удостоверяващи наличието на електронен подпис на лицата издали Заповедта за възлагане на ревизията, Заповедите за изменение на ревизията, Ревизионния Доклад и Ревизионния акт и надлежно електронно връчване, въз основа на които и при липсата на оспорване от страна на жалбоподателя, съдът прави извод, че ревизионното производство не страда от процесуални нарушения, на това основание.

***При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:***

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява



процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е **неоснователна**.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации и представените по делото доказателства, че Ревизионен акт №Р-22220319007389-091-001/10.07.2020г., издаден от И. М. Р. - орган, възложил ревизията и А. Л. И. - ръководител на ревизията, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Въз основа на изложеното и на основание приложените по делото писмени доказателства, съдът намира, че оспореният акт е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не страда от наличието на процесуални пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност на акта, във връзка с отказаното право на признаване на данъчен кредит, за частта от доставките, посочени в РА /съответно РД/, предмет на оспорване в съдебното производство, след Решението на Директора на Дирекция ОДОП, поради липса на реалност на доставките, за процесния период и необоснованост на изводите на ревизиращите органи относно тяхната симулативност, а с това и наличието на данъчна измама.

Жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като посочва, че доставките са реално осъществени и са вложени и отчетени с последваща реализация, като не е съобразена спецификата на икономическата дейност на ревизираното лице. Намира, че надлежното счетоводно отразяване, наличието на договори и частично приемо-предавателни протоколи, при ревизираното лице, в достатъчна степен обосновават ползването на данъчен кредит. За твърденията си излага аргументи, като посочва практика на СЕС.

По делото не се спори относно фактическите констатации, установени в ревизионното производство от ревизиращия орган. Същите се потвърждават от писмените доказателства по приетата от съда административна преписка в хода на съдебното обжалване и от заключението на ВЛ по приетата ССЧЕ. Не е предмет на спор и непредставянето на доказателства от преките доставчици на ревизираното лице или от техни подизпълнители, във връзка с извода за липса на кадрова и техническа обезпеченост и възможности за реално

извършване на договорените услуги, доколкото той е базиран на справки в масивите на НАП.

По делото не се спори, а се установява и от събраните доказателства, че ревизираното лице-жалбоподател, е регистрирано по ЗДДС, води счетоводство, което отговаря на изискванията на ЗСч. Спорните фактури, отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от ЗСч. По делото-не са представени доказателства от които по безспорен и категоричен начин, да се установява наличието на последваща доставка или влагането на услуги в конкретен обект, свързан с осъществяваната от жалбоподателя основана икономическа дейност.

Не е спорно, а се доказва и в хода на съдебното производство от заключението на ВЛ, че фактури № 0...32/31.05.2018г. и № 0..39/30.06.2018г. са сторнирани, като осчетоводяване на операцията е осчетоводено, а за фактура №0....2204 от 31.05.2018г. съгласно счетоводните записвания сметка 4011- ДЕС У. ООД е установено, че фактурата не е сторнирана по счетоводни записвания, като същевременно от записите в Главна книга на сметка 453 /на стр. 107/ се установява, че по фактурата е сторнирано ДДС-то със сторно документ STOR №[ЕГН]/31.05.2018г. и в Главна книга на сметка 602, че по фактурата е сторниран и разхода със сторно документ STOR №[ЕГН]/31.05.2018г. Сторно документ STOR №[ЕГН]/31.05.2018г не е наличен по делото. За останалите спорни фактури, по отношение установяване факта на заплащането им, се установява, че са налице частични счетоводни записвания за извършени плащания, подробно описани в заключението на ВЛ, които не са за пълния размер по фактурите, като е посочено, че всички плащания са извършвани по наличен начин, на каса, но не са налични както РКО, така и касови бонове, доказващи извършване на такива плащания. По предмета на доставките, не се установяват други първични или съпровождащи документи, които да ги индивидуализират по вид услуга, срокове на престирание и отчитания за приемането им. В хода на съдебното производство-не се опровергават изводите на ревизиращите органи за липсата на кадрова и ресурсна обезпеченост на доставчиците за извършване на процесните услуги. Не е оспорен и не е опроверган факта, установен в ревизионното производство за свързаност на доставчиците и ревизираното лице по смисъла на §1 от ДР на ДОПК, чрез управителя на „ЕСТОК.БГ“ ЕООД - В. И. Ш., който освен това води счетоводството им и съответно издава съпровождащи документи и протоколи.

Предметът на настоящия спор не касае фактически констатации по ревизионния акт. Спорът е правен и се отнася до тълкуването и прилагането на Закона за ДДС, във връзка с изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на доставките, поради което е и налице използването на фактури с невярно съдържание, което прави сделките, документално необосновани.

*По отношение на материалната законосъобразност на РА, във връзка с констатациите за липсата на реалност на доставките, поради това, че не отразяват действителни стопански операции като симулативни и наличието на данъчна измама, съдът намира следното:*

По ЗДДС:

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който поражда правни последици само ако са налице всички негови

елементи. Правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка се базира на установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. При обжалването на РА не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит, но следва да бъде установено дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован.

Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Този извод следва от тълкуването на разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя. В съдебното производство жалбоподателят не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит. От събраните писмени доказателства от приходната администрация, приложени в съдебното производство, се установява, че същият не разполага с други преки или косвени доказателства, установяващи реалността на доставките, освен фактури и тяхното счетоводно отразяване, които не позволяват индивидуализация на конкретна доставка, както и индивидуализация на родово определени услуги. Макар и да приемем, че ревизираното лице, не носи отговорност за поведението на своите доставчици, възможностите им за кадрова и техническа обезпеченост или техни задължения към приходната администрация, всеки получател по доставка, има задължението да прояви минимална добросъвестност, като изисква и съхранява при себе си съпровождащи доставките документи и връзката им с последващи доставки, с цел удостоверяване и доказване на

правата си пред приходната администрация. Събраните в хода на ревизионното производство доказателства и техния обективен анализ, обосновават извод за правилност на изводите на ревизиращите органи за липса на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

По отношение на сторнираните процесни доставки, съдът изцяло споделя изводите на ревизиращите органи, че в случая, РА в тази част е законосъобразен. Понятието „сторно фактура“ не намира отражение в действащите нормативни актове, касаещи облагането с ДДС. Съгласно чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. Известието е или дебитно или кредитно. Съгласно чл. 115, ал. 3, при разваляне на доставки се издава кредитно известие. В чл. 116 от ЗДДС е регламентирано коригирането и анулирането на съставени фактури или други документи. В чл. 116, ал. 1, изр. 2 от ЗДДС е посочено, че погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови.

В случая жалбоподателят е извършил анулиране на една част от извършените от него облагаеми доставки чрез включване им в дневниците за продажби за м. 10.2018 г., м. 11.2018 г. и м. 02.2019 г. на документите за същите тези доставки, но със знак минус. В конкретния случай не са спазени изискванията на чл. 115 или чл. 116 от ЗДДС, като доставчикът /ревизираното лице/ не е издал кредитни известия, не е коригирал фактурите и чрез издаване на протоколи. Ефектът, който постига, обаче, е един и същ и той е намаляване на данъчното му задължение с данъка по тези доставки. Доколкото са налице доказателства за основанията, въз основа на които доставките се анулират и следва да се считат за неизвършени, респективно данъкът по тях да не е дължим. Същевременно, обаче, такава корекция би била възможна само когато същата бъде отразена и при получателя на доставката, в случая - клиенти на жалбоподателя. Само при това положение, когато получателят отрази извършена сторно операция в регистрите по ЗДДС, в резултат на което ще увеличи данъчното си задължение, би се получил нужният данъчен ефект, като данъчното предимство, възникнало за издателя на фактурите посредством сторнирането им, ще бъде отстранено и няма да има щета за бюджета. По делото не се констатира издавани относими документи, за извършеното анулиране със сторниране на процесните операции, съгласно ЗДДС. Налице са само счетоводни отразявания, които са установени безспорно само при ревизираното лице, поради което и не може да се приеме, че е отстранено от ревизираното лице по надлежния ред неправомерното приспадане на данъчен кредит.

Според съда, за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, или с документалното и обективизиране в договори и приемо-предавателни протоколи, а с изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и

извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индичия за реалността на имущественото разместване при изпълнението. Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя не са ангажирани доказателства, опровергаващи изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на процесните доставки. Не са представени други доказателства, различни от събраните в хода на ревизионното производство, които да установят чрез пълно и главно доказване реалност на процесните доставки, поради което и въз основа на изложените по-горе мотиви, съдът приема, че РА, в оспорената в хода на съдебното производство част е материално законосъобразен. В подкрепа на изводите на ревизиращите органи за симулативност на доставките и изграждането на схема, с оглед създаване на данъчно предимство, в т.ч. с използването на сторно операции е и фактът, че е безспорно установена свързаност на доставчиците и ревизираното лице по смисъла на §1 от ДР на ДОПК, чрез управителя на „ЕСТОК.БГ“ ЕООД - В. И. Ш., който освен това води счетоводството им и съответно издава съпровождащи документи и протоколи.

Анализа на всички относими доказателства, обосновава извода-за знание в жалбоподателя, за наличието на правна конструкция, която позволява реализирането на данъчна измама и предоставя данъчно предимство. Понятието данъчна измама, както и пределите на доказването му е посочено в Решение по дело С-18 от 13.02.2014 г. на СЕС. В него се подчертава необходимостта националният съдия да съобрази всички фактически обстоятелства и въз основа на тях да изгради заключението си за реалност на доставките, като се уточнява, че „обстоятелството, че доставената услуга не била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не били оправдани в счетоводната им документация или се оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, само по себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане. В процесния случай ревизиращите органи подробно по отношение на всяка доставка, обективизирана с фактура, ясно в РД и РА, са посочили доказателства и са направили анализ на същите, за да достигнат до правилен извод, за наличието на данъчна измама, представляващи основания по т. 1 от диспозитива решение на СЕС по дело С-18/13, за да бъде отказано правото на приспадане на данъка на жалбоподателя. Наличието на данъчно предимство, съгласно мотивите на дело С-255/02 /X. (Halifax)/, по отношение на удостоверените доставки и свързаните с тях данъчни фактури и първични и вторични счетоводни документи, изисква установяването въз основа на анализ на обективните данни и доказателства по отношение на документирани доставки, намерение за създаването и използването на документите, с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство, като същевременно доставките не са икономически обосновани. При всички случаи изграждането на такава

симулативна конструкция на сделки с цел заобикаляне на закона и данъчна измама, следва да е безспорно установена въз основа на всички обективни данни, установени за конкретния случай, каквито в достатъчна степен са събрани и анализирани от ревизиращите органи по настоящото производство, за да бъде направен обоснован извод в този смисъл. Такива са и мотивите по съединени дела С-354/03 /Оптиген (Optigen)/, С-355/02 /Ф./ (Fulcrum)/ и С-484/03 /Б. Х. С. (B. Haus S.)/.

Следва да се отбележи, че съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи или за извършване на конкретни услуги, индивидуализирани по вид, характер обем, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. В случая, не е налице данъчно събитие, поради което и фактурите и договорите, не се основават на реална доставка, не са документално обосновани и поради наличието на достатъчно доказателства за знание в жалбоподателя за участие в изкуствена правна конструкция, която по своя характер представлява по смисъла на ЗДДС данъчна измама, няма изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит.

В обобщение съдът намира, че РА, в частта изменен и потвърден с Решение № 1563/12.10.2020г. на Директор Дирекция „ОДОП“, при ЦУ на НАП С., с който са допълнително начислени ДДС, за периодите: м. 05.2018г., м.06.2018г., м. 09.2018г. и м. 02.2019г., в общ размер на главницата 74 469.00 лв. и лихви за забава в размер на 15 542.04 лв., е законосъобразен и обоснован, по изложените по-горе съображения, поради което жалбата е неоснователна и следва да бъде оставена без уважение.

При този изход от делото и заявена претенция, ответната страна има право на разноски в размер на юрисконсултско възнаграждение, което съдът на осн. чл.8, т.4 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения, определя в размер на 3230 лв., които следва да се заплатят от жалбоподателя. Същевременно, като констатира, че не е заплатен от жалбоподателя в указания от съда в открито съдебно заседание от 21.09.2022г. допълнителен депозит в размер от 222 лв., до размера на окончателно определеното възнаграждение на ВЛ, съгласно представена Справка-Декларация по чл. 29, ал.6 от Наредба № 2/29.06.2015 г., приложена към заключението на ВЛ по приетата ССчЕ, следва да се осъди същия с решението за заплащането му.

**Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 63-ти състав**

**РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** Жалбата на „ЕСТОК. БГ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Й. И. П., срещу Ревизионен акт №Р-22220319007389-091-001/10.07.2020г., издаден от И. М. Р. - орган, възложил ревизията и А. Л. И. - ръководител на ревизията, в частта, потвърдена и изменена с Решение № 1563/12.10.2020г. на Директор Дирекция „ОДОП“, при ЦУ на НАП С., с който са допълнително начислени ДДС, за периодите: м. 05.2018г., м.06.2018г., м. 09.2018г. и м. 02.2019г., в общ размер на главницата 74 469.00 лв. и лихви за забава в размер на 15 542.04 лв., като неоснователна.

**ОСЪЖДА** „ЕСТОК. БГ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Й. И. П., да заплати на НАП, Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при ЦУ на НАП С., сумата от 3230 /три хиляди двеста и тридесет лева/, *разноски в производството.*

*Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.*

**ОСЪЖДА** „ЕСТОК. БГ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от Й. И. П., **да заплати** по сметка на Административен Съд С. град, по сметка Депозити за ВЛ, сумата от **222.00** /двеста двадесет и два/лева, представляваща остатък до пълния размер на възнаграждението на вещото лице, по справка-декларация по чл. 29, ал.6 от Наредба № 2/29.06.2015 г., ДВ, бр. 28/04.2016г.

*Решението в тази част с характер на осъдително определение не подлежи на самостоятелно обжалване.*

**СЪДИЯ:**