

# РЕШЕНИЕ

№ 337

гр. София, 20.01.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 13.10.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **7252** по описа за **2021** 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 "Опицвет милк" АД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет. 5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220520001117-091-001/ 10.03.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 877/11.06.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно извършена корекция на декларирания резултат по ЗДДС за данъчен период м.януари 2020 г. със сумата в общ размер 19 933.33 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Излага доводи, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Подробни съображения излага в жалбата, позовава се на практиката на СЕС и ВАС. Претендира отмяна на РА и присъждане на разноските по делото. В с.з. жалбоподателят чрез адв. Д. поддържа жалбата. Моли за отмяна на оспорения РА и за присъждане на разноски и адвокатско възнаграждение.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.М. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила ревизионен акт, и да присъди на ответника

юрисконсултско възнаграждение.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя на 15.06.2021 г. (л.11). Жалбата е подадена на 29.06.2021 г., чрез административния орган до Съда, 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 № Р-22220520001117-020-001/ 26.02.2020 г., издадена от М. А. К. - Началник сектор "Ревизии" в отдел "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определян на задължения за ДДС за данъчен период м.януари 2020 г. (л.15). ЗВР е връчена на жалбоподателя по електронен път на 04.03.2020 г. (л.17), като е определен срок за извършване на ревизията до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Б. М. Я. – гл.инспектор по приходите, ръководител на ревизията, и П. Г. Р. – гл.инспектор по приходите. ЗВР е издадена от М. А. К. в качеството ѝ на заместник на И. М. Р. - Началник сектор "Ревизии" в отдел "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., за периода от 24.02.2020 г. до 26.02.2020 г. на основание Заповед № РД-8422-00-135/19.02.2019 г. и Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. (л.12).

ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22220520001117-020-002/23.04.2020 г., издадена от И. М. Р. - Началник сектор "Ревизии" в отдел "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. на основание Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 23.04.2020 г., като е определено ревизията да обхване следните видове задължения – ДДС за данъчните периоди от м.януари до м.март 2020 г. и срокът за приключване на ревизията е продължен до 04.05.2020 г. (л.18).

Със ЗИЗВР № Р-22220520001117-020-003/30.04.2020 г., издадена от органа по възлагането, срокът за приключване на ревизията е продължен до 04.06.2020 г. (л.21).

Със Заповед № Р-22220520001117-023-001/18.05.2020 г., издадена от органа по възлагането, ревизионното производство е спряно. Причината за спиране е възложена ревизия на "Тошел агро" ООД /доставчик на "Опицвет милк" АД/ (л.23). Със Заповед № Р-22220520001117-143-001/ 10.11.2020 г., издадена от органа по възлагането ревизионното производство е възобновено (л.26). Определено е срокът на ревизията да е до 27.11.2020 г.

Със ЗИЗВР № Р-22220520001117-020-004/27.11.2020 г., издадена от органа по възлагането, срокът за приключване на ревизията е продължен до 23.12.2020 г. /л.29-31/.

Със ЗИЗВР № Р-22220520001117-020-005/23.12.2020 г., издадена от органа по възлагането, срокът за приключване на ревизията е продължен до 22.01.2021 г. /л.32-33/.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22220520001117-092-001 е изготвен на 05.02.2021 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 05.02.2021 г. Срещу РД е подадено възражение вх.№ 53-00-509/22.02.2021 г., което е прието за неоснователно.

Ревизионният акт с № Р-22220520001117-091-001 е издаден на 10.03.2021 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 25.03.2021 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

С оспорения РА на дружеството извършена корекция на декларирания от него резултат по ЗДДС за данъчен период м.януари 2020 г., вследствие на констатирано наличие на издадени без основание кредитни известия с отразен ДДС в размер на 19 933.33 лв.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е производство, преработка и търговия на едро с мляко и млечни произведения. Дейността е извършвана в собствен на ревизираното лице производствен обект – мандра, находяща се в [населено място].

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на преките доставчици, резултатите от които е обективирани в протоколи от извършени насрещна проверка, подробно описани в РД, представени с ревизионната преписка.

Ревизията е извършила корекция на декларирания резултат по ЗДДС за м.януари 2020 г. във връзка с издадени известия към "Ринг строй инвест" АД: № 2...31/03.01.2020 г., № 2...32/03.01.2020 г., № 2...33/03.01.2020 г. и № 2...34/03.01.2020 г.

На "Ринг строй инвест" АД е извършена насрещна проверка, обективирана в ПИНП № П-22220620057362-141-001/05.02.2021 г. От получателя на КИ е изискано да представи всички документи, касаещи фактурираните от ревизираното лице доставки, включително договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, доказателства за плащане.

В указания срок проверяваното дружество е представило изисканите му фактури, подробно посочени на стр.4 от РД, и кредитни известия. От тях ревизията е установила, че предмет на доставките са рекламни услуги, а предмет на фактура № 2...26/30.08.2020 г. е сирене, към която е представен приемо-предавателен протокол за 974 кг сирене.

Представен е договор от 22.08.2018 г., сключен между "Ринг строй инвест" АД като възложител и жалбоподателя като изпълнител, с който възложителят възлага, а Изпълнителят се съгласява да извърши рекламна услуга, свързана с рекламен стикер, съдържащ търговския знак на възложителя и с уговорено възнаграждение в размер на 147 666.67 лв. без ДДС и срок на договора до 31.12.2018 г. Уговорено е възнаграждението да се заплаща по банков път по следния начин: първа вноска в размер на 21 666.67 лв., платима до 25.09.2018 г., втора вноска в размер на 25 000 лв., платима на 30.09.2018 г., трета вноска в размер на 25 000 лв., платима на 31.10.2018 г., четвърта вноска в размер на 28 000 лв., платима на 30.11.2018 г. и пета вноска в размер на 48 000 лв., платима на 30.12.2018 г.

Към този договор е представено уведомително писмо без дата от "Ринг строй инвест" АД до жалбоподателя, с положен подпис, но без данни за подписалото го лице и длъжност. С това писмо "Ринг строй инвест" АД уведомява жалбоподателя за неизпълнение на задълженията му по договора от 22.08.2018 г. – ревизираното лице е извършило рекламна услуга единствено за м.декември 2018 г., а за м.септември, октомври и ноември 2018 г. не е изпълнило поетото задължение. Посочено е, че във връзка с извършената дейност жалбоподателят е издал следните фактури: № 2...09/25.09.2018 г., № 2...10/30.09.2018 г., № 2...11/31.10.2018 г., № 2...12/30.11.2018 г. и № 2...13/30.12.2018 г. Посочено е още, че поради частичното неизпълнение на

договора от страна на жалбоподателя, "Ринг строй инвест" АД разваля частично сключения договор за рекламна услуга за периода на изпълнение и относно издадените фактури, указани по-горе /П..2/.

"Ринг строй инвест" АД е представило още:

- договор за рекламна услуга от 03.01.2019 г., сключен между "Ринг строй инвест" АД като възложител и жалбоподателя като изпълнител, с който възложителят възлага, а изпълнителят се съгласява да извърши рекламна услуга, свързана с рекламен стикер, съдържащ търговския знак на възложителя и анекс към горния договор, с който е уговорена промяна на цената от 485 000 лв. на 515 500 лв.;

- снимки на рекламните млечни продукти, пуснати в търговската мрежа; платежни нареждания, удостоверяващи извършени плащания по фактурите, издадени от "Опицвет Милк" АД;

- справка за стоковия поток относно фактури № 2...25/30.08.2019 г. и № 2...26/30.08.2019 г.;

- договор за наем на транспортни средства и приложено свидетелство за регистрация на автомобил Форд Транзит Конект 220 с рег. [рег.номер на МПС] .

- платежни нареждания, от които е установено, че и през 2019 г. са извършвани частични плащания по фактури № 2...9/25.09.2018 г., № 2...10/30.09.2018 г., № 2...11/31.10.2018 г. и № 2...12/30.11.2018 г.

- писмени обяснения, съгласно които ревизираното дружество рекламира бран "Ринг строй инвест" АД, с каре отпечатано върху опаковки на своите млечни продукти. Във връзка с неизпълнение на част от договора за рекламна услуга, сключен на 22.08.2018 г., доставчикът издава кредитни известия. Стоките с реклама на "Ринг строй инвест" АД са пуснати в търговската мрежа от м.декември 2018 г. За установеното неизпълнение "Ринг строй инвест" АД писмено уведомява ревизираното лице, за което е представено горепосоченото уведомително писмо без дата и само с положен подпис. Независимо че за м.септември, м.октомври и м.ноември 2018 г. "Опицвет милк" АД не е изпълнило своите задължения по договора от 22.08.2018 г., "Ринг строй инвест" АД е продължило да извършва плащания по издадените фактури.

Ревизията е установила, че стоките с реклама на "Ринг строй инвест" АД са пуснати в търговската мрежа от м.декември 2018 г. и "Опицвет милк" АД не е изпълнило договорените услуги, поради което и фактури № 2...9/25.09.2018 г., № 2...10/30.09.2018 г., № 2...11/31.10.2018 г. и № 2...12/30.11.2018 г., са издадени без основание и при липса на реално осъществена доставка. В тази връзка органите по приходите са приели, че неоснователно са издадени и КИ № 2...031/03.01.2020 г., № 2...032/03.01.2020 г., № 2...033/03.01.2020 г. и № 2...034/03.01.2020 г.

Ревизираното лице е представило част от изисканите му документи. Ето защо ревизиращите органи са посетили офиса му, находящ се в [населено място],[жк], [улица], като са извършили документална проверка на оригиналните, първични, банкови и счетоводни документи за данъчните периоди от м.януари до м.март 2020 г., обективизирана с Протокол № АА1755262/15.01.2020 г. Представени са договор от 22.08.2018 г. за рекламна услуга, уведомителното писмо без дата за частично неизпълнение на договора от 22.08.2018 г., копия на фактурите, във връзка, с които са издадени КИ № 2...031/03.01.2020 г., № 2...032/03.01.2020 г., № 2...033/03.01.2020 г. и № 2...034/03.01.2020 г.

От проверка в ИС на НАП ревизията е установила, че в дневниците за покупки на "Ринг строй инвест" АД издадените на дружеството КИ не са включени за данъчните

периоди от м.януари до м.юни 2020 г.

На това дружество е извършена ревизия по ЗДДС за периода от 12.12.2017 г. до 30.11.2018 г., за резултатите от която е издаден РА № Р-22220619000146-091-001/15.08.2019 г. В хода на тази ревизия е извършена насрещна проверка на "Опицвет милк" АД, документирана с ПИНП № П-22220519051205-141-001/29.03.2019 г., при която е установено следното: "Опицвет милк" АД е отразило в дневника си за продажби за съответните данъчни периоди фактурите, издадени на "Ринг строй инвест" АД като продажба на стоки. В Дневник за покупки на "Ринг строй инвест" АД същите фактури са декларирани като получени услуги. "Опицвет Милк" АД е представило платежни нареждания, от които е установено, че на 01.10.2018 г. е платена сума в размер на 26 000 лв., на 22.10.2018 г. - сума в размер на 13 500 лв., на 25.10.2018 г. - сума в размер на 10 000 лв., на 07.11.2018 г. - сума в размер на 10 000 лв., на 05.12.2018 г. - сума в размер на 13 600 лв. и на 19.12.2018 г. - сума в размер на 23 000 лв. "Опицвет Милк" АД е представило договор за рекламна услуга от 22.08.2018 г., сключен между "Ринг строй инвест" АД като възложител и "Опицвет милк" АД като изпълнител, с който страните са се споразумели възложителят да се възползва от гореспоменатата рекламна дейност срещу заплащане на възнаграждение в размер на 147 666.67 лв. без ДДС, платими по банков път по следния начин: първа вноска в размер на 21 666.67 лв., платима до 25.09.2018 г., втора вноска в размер на 25 000 лв., платима на 30.09.2018 г., трета вноска в размер на 25 000 лв., платима на 31.10.2018 г., четвърта вноска в размер на 28 000 лв., платима на 30.11.2018 г. и пета вноска в размер на 48 000 лв., платима на 30.12.2018 г. Договорът е със срок до 31.12.2018 г. Управителят на "Опицвет милк" АД е представил писмени обяснения, съгласно които основната дейност на дружеството е производство, преработка и търговия с мляко и млечни продукти, за нея същото разполага с материална и кадрова обезпеченост – наети са на трудово правоотношение 30-35 лица, притежаващи съответния ценз и опит, свързани с дейността, а именно: работници производство млечни продукти, лаборанти, работници поточни линии, продавач-консультанти, работници производство, координатор-дейности, търговски представители, маркетинг специалист. От проверка в ИС на НАП е установено, че в "Опицвет милк" АД за проверявания период има регистрирани 40 трудови договора на длъжности: портиери – 5 лица, работници производство млечни продукти – 11 лица, водачи на специализирани автомобили – 7 лица, чистач – хигиенист – 2 лица, търговски представители – 2 лица, организатор дейности – 2 лица, технически сътрудници-2 лица, счетоводители – 2 лица, огняр, шофьор, приемчик мляко, специалист поддръжка и организатор производство.

При ревизията на "Ринг строй инвест" АД същото дружество е представило единствено договора от 22.08.2018 г., не са представени други доказателства във връзка с договорените услуги, удостоверяващи тяхното изпълнение.

С коментирания РА № Р-22220619000146-091-001/15.08.2019 г., на "Ринг строй инвест" АД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 19 933.33 лв. по следните фактури: № 2...9/25.09.2018 г., № 2...10/30.09.2018 г., № 2...11/31.10.2018 г. и № 2...12/30.11.2018 г.

Ревизията е посочила, че нито "Опицвет милк" АД, нито доставчикът са представили доказателства за върнати суми в резултат на издадените КИ, поради което е приела, че същите са издадени без основание. Нито едно от двете дружества не е представило годни доказателства, че стоките с рекламен бранд "Ринг строй инвест" АД са пуснати

в търговската мрежа от м.декември 2018 г., както и че "Опицвет милк" АД не е изпълнило своето задължение по сключения договор за рекламна услуга за м.септември, м.октомври и м.ноември 2018 г. Относно представените в хода на ревизията снимки на рекламните млечни продукти, пуснати в търговската мрежа, е прието, че не може да се направи извод, че през посочените в писмата месеци не е осъществявана реклама. Като друг аргумент в тази насока ревизиращите органи са посочили, че рекламните услуги са извършени през 2018 г., а едва през 2020 г. е установено, че е налице неизпълнение на сключения договор за рекламна услуга от 22.08.2018 г., в резултат на което са издадени спорните КИ. Посочено е още, че същите не са издадени в срока по чл. 115, ал. 2 от ЗДДС. В тази връзка ревизията не е признала издадените от ревизираното лице КИ, поради което е извършена корекция на декларирания от "Опицвет Милк" АД резултат по ЗДДС за данъчен период м.януари 2020 г., като на дружеството е начислен ДДС в размер на 19 933.33 лв.

РА е оспорен по административен ред пред Директора на дирекция ОДОП- [населено място], като с Решение № 887/11.06.2021 г., същият е потвърден относно извършените корекции на декларирания ДДС от дружеството за данъчен период м.януари 2020 г. За данъчни периоди м.февруари и м.март 2020 г. не са извършени корекции на декларираните от ревизираното лице резултати по ЗДДС, в тази част РА не е оспорен и е влязъл в сила.

По делото беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице М. И., която даде заключение по следните задачи:

1. Към кои фактури и на какво основание са издадени процесните кредитни известия.
2. Как са осчетоводени същите при жалбоподателя и неговия доставчик "Ринг Строй Инвест" АД.
3. Редовно ли са водени счетоводствата на дружествата.

По първия въпрос в.л. е посочило, че процесните КИ са издадени от "Опицвет милк" АД по следните фактури:

№ 2...09/25.09.2018 г. с данъчна основа 21 166.67 лв. и ДДС 4 333.33 лв., обща сума 26 000 лв., основание – маркетингова услуга;

№ 2...10/30.09.2018 г. с данъчна основа 25 000 лв. и ДДС 5 000 лв., обща сума 30 000 лв., основание – рекламни услуги;

№ 2...11/31.10.2018 г., с данъчна основа 25 000.00 лв., ДДС 5 000.00 лв., обща сума 30 000.00 лв., основание – рекламни услуги;

№ 2...13/30.11.2018 г. с данъчна основа 28 000 лв. и ДДС 5 600 лв., обща сума 33 600 лв., основание – рекламни услуги.

Съгласно ССЕ посочените кредитни известия са издадени от "Опицвет милк" АД на основание неизпълнение по договор /разваляне на сделка/ на основание писмо от "Ринг строй инвест" АД към жалбоподателя относно Договор за реклама от 22.08.2018 г.

В.л. е установило, че в счетоводството на "Опицвет милк" АД процесните КИ са осчетоводени по идентичен начин за четирите документа, както следва: Дебит сметка 411 Клиенти "Ринг строй инвест" АД – с общата сума по кредитното известие. Кредит сметка 703 Услуги – с данъчната основа по кредитното известие; Кредит сметка 4532 ДДС върху продажбите – с размера на данъка по кредитното известие.

Процесните КИ са декларираны в Дневник продажби за периода на издаване – 01/2020 г. на СД по ДДС вх.№ 22051275543 от 14.02.2020 г. В.л. е посочило, че осчетоводяването означава, че се начислява намаление на вземане от клиент, начислява се намаляване на приход от

услуги, начислява се намаляване на данък върху продажбите. Осчетоводяванията по счетоводни сметки на кредитните известия, съгласно ССЧЕ съвпадат с осчетоводяванията на съответните фактури, към които са издадени. В счетоводството на "Ринг строй инвест" АД издадените КИ са осчетоводени идентично за четирите документа, както следва: Дебит сметка 122 Неразпределена печалба от минали години – с общата сума по кредитното известие, Кредит сметка 401 Доставчик "Опицвет Милк" АД – с общата сума по КИ.

По втория въпрос в.л. е установило, че КИ са осчетоводени в счетоводните регистри за м.01/2020 г., но не са включени в Дневник покупки за период 01/2020 г., нито в следващите периоди по дерегистрацията на лицето, а именно за период 02/2020 г., 03/2020 г., 04/2020 г., 05/2020 г. и 06/2020 г. Вещото лице посочва, че осчетоводяването означава, че се начислява намаление на задължение към Доставчик, начислява се намаляване Неразпределена печалба от минали години.

По третия въпрос в.л. е установило, че счетоводството на "Опицвет милк" АД е редовно водено. По отношение на "Ринг строй инвест" АД – счетоводството е водено редовно, установен е пропуск в подаването на данни към НАП в Дневниците на покупките към СД за м.януари 2020 г. и следващи периоди на процесните КИ.

По делото беше допусната **допълнителна съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице М. И., която даде заключение за следното:

1. Има ли извършено плащане по издадените фактури от жалбоподателя към "Ринг Строй Инвест" АД.
2. При издаването на кредитни известия има ли връщане в обратна посока към "Ринг Строй Инвест" АД.

По първия въпрос в.л. е установило, че издадените от жалбоподателя фактури № 2...09, 2...10, 2...11, 2...12 и 2...13 са платени по банков път от "Ринг Строй Инвест" АД.

По втория въпрос вещото лице е установило, че няма плащания /връщане в обратна посока/ по банков път от "Опицвет милк" АД към "Ринг СТРОЙ ИНВЕСТ" АД. Установено е, че страните са се споразумели на 03.01.2020 г. със сумите на процесните КИ в размер на 119 600 лв., да бъдат намалени задълженията на "Ринг строй инвест" АД към "Опицвет милк" АД.

Съдът ще коментира експертните заключения при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**: Представени от жалбоподателя: с молба от 20.10.2021 г. – удостоверение за актуално състояние /л.74/; представено в с.з. – Споразумение от 03.01.2020 г. /л.171/; представени в с.з. – счетоводни документи на "Опицвет милк" АД /л.175-193/; доказателствата, използвани от вещото лице при изготвяне на съдебно-счетоводните експертизи, обособени в два тома по делото.

Жалбоподателят в с.з. на 26.05.2022 г. представи Споразумение от 03.01.2020 г., сключено между "Ринг строй инвест" АД и "Опицвет милк" АД. Съгласно съдържанието на същото към 03.01.2020 г. е установено, че "Ринг строй инвест" АД има задължения към "Опицвет милк" АД в размер на 595 331.76 лв. Във връзка с частично разваляне на Договор за рекламна услуга от 22.08.2018 г., поради частично неизпълнение от страна на "Опицвет милк" АД за месеците септември, октомври и ноември 2018 г. са издадени кредитни известия, както следва: 1. КИ № 2...031/03.01.2020 г. на стойност 26 000 лв.; 2. КИ № 2...032/03.01.2020 г. на стойност 30 000 лв.; 3. КИ № 2...033/03.01.2020 г. на стойност 30 000 лв. и 4. КИ № 2...034/03.01.2020 г. на стойност 33 600 лв. – обща стойност 119 600 лв. Със споразумението двете страни се съгласяват със сумата в размер на 119 600 лв. да бъде намалено задължението на "Ринг строй инвест" АД към "Опицвет милк" АД, в резултат на което "Ринг строй инвест" АД дължи на "Опицвет милк" АД 475 731.76 лв. Ответникът изрази становище, че същото е изготвено за нуждите на съдебното производство. Съдът ще коментира представеното доказателство при излагане на правните си изводи и при извършване на съвкупна оценка на всички факти и обстоятелства по делото /л.171/.

Представени от ответника: с молба от 06.10.2021 г. - доказателства за компетентността и

отсъствието на И. М. Р., Началник на сектор "Ревизии", дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С. /л.91/; с молба от 27.04.2022 г., доказателства относно "Ринг строй инвест" АД – Решение № 2039/05.12.2019 г. на ДДОДОП-гр.С., РА № Р-22220619000146-091-001/15.08.2019 г., РД № Р-22220619000146-092-001/02.07.2019 г. /л.144/.

Представени от третото неучастващо в производството лице "Борика" АД: Доказателства за наличие на квалифициран електронен подпис на органите по приходите: М. А. К., И. М. Р. и Б. М. Я. /л.89/.

**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 съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указаниято, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

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 предходното ревизионно производство, 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.

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.

При действието на чл.119, ал.2 ДОПК РА се издава съвместно от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. По делото се представиха Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. и Заповед № РД-8422-00-135/19.02.2019 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., съгласно която М. А. К. - Началник на сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. е определена като заместник на И. М. Р. - Началник на сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. за периода от 24.02.2020 г. до 26.02.2020 г. (л.12), както и доказателства за отсъствието на И. М. Р. за периода от 24.02.2020 г. до 26.02.2020 г. – Заповед № 1977/19.02.2020 г. за ползване на платен годишен отпуск в размер на три работни дни от 24.02.2020 г. до 26.02.2020 г. включително (л.92).

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – неговии издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени удостоверения за издаване на КЕП на органите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Представени в хода на настоящето съдебно производство са и доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите КЕП от "Борика" АД (л.89).

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ 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./, наричан по-нататък "Регламент /ЕС/ № 910/2014". Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА, съгласно ЗЕДЕП, чл.3, ДВ. бр. 34 от 06.04.2001 г. електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено/. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

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

В конкретния случай ЗВР, ЗИЗВР, заповедите за спиране и за възобновяване на ревизията, РД 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 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал.3 и ал.4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно 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.

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, заповеди за спиране и за възобновяване на ревизия, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.4 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 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>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, заповеди за спиране и за възобновяване на ревизия, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – И. М. Р., М. А. К., Б. М. Я., органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, заповеди за спиране и за възобновяване на ревизия, РД и РА.

При липса на оспорване на електронните подписи върху РА 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.

Правният спор се свежда до това дали е годно правно основание за издаване на процесните кредитни известия: № 2...31/03.01.2020 г., № 2...32/03.01.2020 г., № 2...033/03.01.2020 г. и № 2...034/03.01.2020 г., и допълнително установените в тази връзка задължения по ЗДДС.

Данъчното кредитно известие е данъчен документ по смисъла на чл.112, ал.1, т.2 ЗДДС, който съгласно чл.115, ал.1 от закона се издава при изменение на данъчната основа на доставката, когато нейната стойност претърпи промяна в посока намаление или когато доставката бъде развалена. Съгласно чл.115, ал.2 ЗДДС известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал.1, а когато се издава за доставка, за която е издадена фактура с начислен данък за получено авансово плащане, в 5-дневен срок от датата на връщането, прихващането или уреждането по друг възмезден начин на авансово преведената сума за размера на върнатата, прихваната или уредената по друг възмезден начин сума. Нормата на чл.115, ал.4 ЗДДС определя, че известието задължително съдържа номера номер и дата на фактурата, към която същото е издадено и основанието за издаване на известието. Тълкуването на цитираните правни норми налага да се приеме, че за да породи желаните от издателя си правни последици, известието към фактура на първо място следва да е издадено при наличието на предпоставките по чл.115, ал.1 ЗДДС (изменение на данъчната основа на доставката, за която е издадена фактура или при развалянето ѝ), и на второ място задължително следва да се съдържат определен от закона минимум информация, съдържаща данни за конкретна стопанска операция и съответно позволяваща да бъде извършена преценка за правомерно развитие на данъчното правоотношение. Освен това КИ следва да бъде издадено в срока по чл.115, ал.2 ЗДДС – не по-късно от пет дни от възникване на съответното обстоятелство. Цитираните норми въвеждат в националното законодателство разпоредбата на чл.90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно Общата система на данък добавена стойност, според която в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите-членки. Следователно релевантните факти, които обуславят издаване на кредитно известие и които подлежат на доказване са намаление на данъчната основа на доставките или разваляне на доставките. Доказването настъпването на тези обстоятелства е изцяло в тежест на ревизираното лице.

От съдържанието на кредитните известия, включително и от двете експертни заключения се установява, че същите отговарят формално на изискванията на чл. 115, ал. 4, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, като всяко от тях е издадено към съответната фактура при съвпадение размер на данъчната основа и посочения ДДС.

Въз основа на представените документи в хода на ревизията и на в.л. от счетоводството на ревизираното лице, е установено, че процесните КИ са издадени от жалбоподателя на основание неизпълнение по договор /разваляне на сделка/ съгласно от "Ринг строй инвест" АД във връзка с договор за реклама от 22.08.2018 г. Вещото лице е установило, че при жалбоподателя процесните КИ са осчетоводени по дебит Сметка 411-Клиенти "Ринг строй инвест" АД с общата сума по КИ, кредит сметка 703-Услуги – с данъчната основа по КИ, и Кредит сметка 4532-ДДС върху продажбите – с размера на данъка по КИ. ССЕ установява, че КИ са декларирани в Дневник продажби за периода на издаване – 01.2020 г. на СД по ДДС. В.л. е пояснило, че осчетоводяването означава намаляване на вземане от клиент, намаляване на приход от услуги и намаляване на данък върху продажбите. Заключение е установява, че осчетоводяванията на КИ съвпадат с осчетоводяванията на съответните фактури, по които са издадени. По отношение на получателя е установено, че издадените КИ са осчетоводени по дебит сметка 122-Неразпределена печалба от минали години – с общата сума по КИ, и кредит сметка 401-Доставчик "Опицвет Милк" АД – с общата сума по КИ. Осчетоводяването означава, че е начислено намаляване на задължение към доставчик и намаляване на неразпределена печалба от минали години.

Съгласно ССЕ кредитните известия са осчетоводени в счетоводните регистри на получателя "Ринг строй инвест" АД за м.януари 2020 г., но същите не са включени в дневник покупки за същия период, нито в следващите периоди до дерегистрацията на лицето (от м.февруари до и м.юни 2020 г. Именно затова за счетоводството му е установено, че е налице пропуск в подаването на данни към НАП в дневниците на покупките към СД по ДДС за процесните КИ за м.януари 2020 г. и следващи периоди.

Вещото лице установява, че издадените фактури от "Опицвет милк" АД въз основа на договора са платени по банков път от получателя им. Няма плащания в обратна посока по банков път от жалбоподателя към "Ринг строй инвест" АД. Двете страни са се споразумели на 03.01.2020 г. със сумите на процесните КИ в общ размер 119 600 лв. да бъдат намалени задълженията на последния към жалбоподателя.

От събраните в хода на ревизията и по време на съдебното производство доказателства, включително и от двете експертни заключения, Съдът намира изводите на органите по приходите за правилни и законосъобразни.

Твърди се, че процесните КИ са издадени във връзка с частично неизпълнение на договора за рекламна услуга от 22.08.2018 г. В писмените обяснения на ревизираното лице и тези на "Ринг строй инвест" АД е посочено, че е установено частично неизпълнение на сключения договор. За това частично неизпълнение е представено в хода на ревизията писмо от "Ринг строй инвест" АД до жалбоподателя, съгласно което "Ринг строй инвест" АД установява, че ревизираното лице е извършило рекламната услуга единствено за м.декември 2018 г., като за останалите месеци не са извършени услуги. Така представеното писмо е без посочена дата, респективно липса на данни за длъжност, имена на лицето, което го е изготвило (П.3). Във връзка с това уведомително писмо са издадени и процесните четири КИ.

Във връзка със същите ревизията е установила, че по отношение на "Ринг строй инвест" АД е издаден РА № Р-22220619000146-091-001/ 15.08.2019 г., влязъл в сила и представен по делото. Съдът следва да вземе предвид констатациите на органите по приходите от така извършената ревизия. В хода на същата е установено, че "Ринг строй инвест" АД е декларирало покупки на услуги в дневника за покупки, а "Опицвет милк" АД е декларирало продажби на стоки в дневника за продажби по фактури № 2...9/25.09.2018 г., № 2...10/30.09.2018 г., № 2...11/31.10.2018 г. и № 2...12/30.11.2018 г. При тази ревизия получателят "Ринг строй инвест" АД е представило само договора за рекламна услуга от 22.08.2018 г., без каквито и да е други доказателства във връзка с реалността на процесните доставки. В същата ревизия "Опицвет милк" АД е представило същия договор, счетоводни документи и платежни нареждания, както и писмени обяснения. С влезлия в сила РА на получателя по фактурите е отказано право на приспадане на данъчен кредит. При безспорно установена липса на

реалност на доставките по указаните фактури констатациите следва да бъдат зачетени от Съда. В тази насока е трайно формираната и безпротиворечива практика на ВАС относно значението на влезите в сила РА. Влезният в сила административен акт гарантира на адресата си осъществимост на разрешения с него материалноправен проблем - окончателно и непререшимо така, както е установено в акта. Това разрешение следва да бъде зачитано както от неговия адресат, така и от администрацията и от Съда.

От изключителна важност в случая е обстоятелството, че при сочената ревизия органът по приходите е изследвал реалността на доставките във връзка с издадените от доставчика фактури. При ревизията, завършила с коментирания РА органът по приходите не се е ограничил с изследване само на доставките, по които ревизираното лице е получател, а се е занимавал и с тези, по които лицето е изпълнител. Поради това в акта има изрични констатации – в случая те са за недействителност на фактурираните доставки към получателите, вкл. и към настоящия жалбоподател. Следователно издаденият РА на "Ринг строй инвест" АД следва да обвърже със задължителна доказателствена сила настоящия съд с доказателствен извод, че фактурите, по които е начислен данъка, не са за реално доставени услуги. Разгледани като официални документи по смисъла на чл.179, ал.1 ГПК, РА и докладът към него съставляват доказателство за изявленията пред органа по приходите и за извършените от него и пред него действия. Ето защо при наличната колизия между факти и обстоятелства, удостоверени с фактурите като частни документи, и такива, установени с официален документ, приоритет следва да се даде на последния.

Безспорно е, че в хода на ревизията на "Ринг строй инвест" АД през 2019 г. писмото за частично неизпълнение на сключения договор за рекламна услуга не е било представено нито "Ринг строй инвест" АД, нито от настоящия жалбоподател. Същото е представено едва в хода на настоящата ревизия.

Възниква и друг съществен въпрос как след две години, респ. едва след издаване РА на "Ринг строй инвест" АД е установено частично неизпълнение на договора. И дори това да е установено непосредствено след изтичане срока на представения договор за рекламна услуга, защо към 2019 г. по време на проведената ревизия на "Ринг строй инвест" АД не е представено това уведомително писмо. Освен това същото страда от редица пороци: липсва дата на изготвянето му, липсват и данни за подписалото го лице: име, длъжност. При това положение не е ясно от кое лице изхожда подписът, има ли то качеството на материално-отговорно лице и дали подписът му е в състояние да обвърже формирана воля от страна на получателя по фактурите. Не е доказана и дата на получаване на писмото от "Опицвет милк" АД.

ССЕ установи, че "Ринг строй инвест" АД редовно води счетоводството си, но е налице пропуск в подаването на данни към НАП в Дневници за покупките към СД по ЗДДС за м.януари 2020 г. и следващите периоди на процесните КИ. От друга страна тези известия са издадени към фактури, по които с влязъл в сила РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит поради нереалност на доставките.

Вещото лице по ССЕ установява, че от предоставен хронологичен регистър за сметка 411-Клиенти - "Ринг Строй Инвест" АД със салда няма данни за плащания от банковата сметка на "Опицвет милк" АД към "Ринг строй инвест" АД по спорните КИ. При посещение от вещото лице на счетоводствата на "Ринг строй инвест" АД и "Опицвет милк" АД е представено Споразумение между двете дружества от 03.01.2019 г. (л.171).

С това споразумение двете страни са установили, че към 03.01.2020 г. "Ринг строй инвест" АД има задължения към "Опицвет милк" АД в размер на 595 331.76 лв. и са се споразумели, че със сумата от 119 600 лв., представляваща общата стойност на издадените КИ във връзка с частичното неизпълнение на договора за рекламна услуга от 22.08.2018 г., да бъде намалено задължението на "Ринг строй инвест" АД към "Опицвет милк" АД, в резултат на което "Ринг строй инвест" АД дължи на "Опицвет милк" АД сума в размер на 475 731.76 лв. Това споразумение е изготвено на 03.01.2020 г., което на практика води до извод, че е било

притежавано както от "Ринг строй инвест" АД, така и от жалбоподателя към момента на започване на ревизията. След като е било налично и притежавано, то е могло да бъде представено в хода на ревизията във връзка с отправените до двете дружества ИПДПОЗЛ. Същото се представя едва в хода на съдебното производство на 26.05.2022 г. В тази връзка ответникът в с.з. на 26.05.2020 г. предяви оспорване на съдържанието с довод, че споразумението е изготвено за целите на съдебното производство, тъй като то и другите доказателства, въз основа на които вещото лице е изготвило ССЕ, не се намират в придобитата по делото ревизионна преписка. Отправи се и възражение за достоверност на датата на същото.

Съдът счита, че така представеното за първи път едва в хода на съдебното производство, и по-конкретно към момента на изготвяне на ССЕ, с която се допуснаха допълнителни въпроси, имащи значение за доказване наличието на законовите изисквания по чл.115 ЗДДС във връзка с процесните КИ, е изготвено именно за целите на съдебното производство. В случай, че наистина е съществувало към датата на възлагане на ревизията на "Опицвет милк" АД, същото е разполагало с процесуалната възможност да го представи в подкрепа на своите доводи, респективно следвало е да бъде представено и от "Ринг строй инвест" АД. "Опицвет милк" АД е депозирало възражение срещу издадения му РД, но и тогава това споразумение не е било представено, не е било представено и с жалбата срещу ревизионния акт по административен ред.

Нещо повече: към датата на изготвяне на основната ССЕ това споразумение също не е представено на вещото лице, видно от описа на използваните от него документи. Представено е едва към момента на изготвяне на допълнителната ССЕ.

В тази връзка независимо от установеното, че "Опицвет милк" АД има редовно водено счетоводство, но предвид изложените по-горе констатации следва да се приеме, че така представеното споразумение е с недостоверна дата, доколкото се установи, че няма обратно плащане по банков път от страна на "Опицвет милк" АД към "Ринг строй инвест" АД във връзка с това споразумение. При това положение въпросното доказателство не може да служи като годно доказателство в подкрепа на становището на жалбоподателя. Възражението за недостоверна дата на обсъждания частен документ не може да се приеме за преодолено с двете експертни заключения.

Фактът, че кредитните известия не са включени в дневника за покупки на "Ринг строй инвест" АД за м.януари 2020 г., нито за следващите от м.февруари до м.юни 2020 г., е от съществено значение. Съгласно чл.124, ал.4 ЗДДС всяко регистрирано по ЗДДС лице е длъжно да отрази получените от него данъчни документи в дневника за покупки най-късно до дванадесетия данъчен период, следващ данъчния период, през който са издадени, но независимо от това в същия чл.124, ал.5 определя, че всяко регистрирано лице е длъжно да отрази получените кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени. Установеният пропуск е съществен от гледна точка дали процесните КИ отговарят на изискванията по чл.115 ЗДДС. В тази връзка следва да се има предвид, че във всички случаи, дори когато документът е формално редовен от външна страна, както е в процесния случай, верността на удостоверените с него факти и обстоятелства следва да се прецени въз основа на съвкупната преценка на всички събрани по делото доказателства, а не да се предполага поради това, че съдържа предвидените в закона реквизити. С оглед характера на извършените доставки – рекламни услуги, за да е налице кредитно известие годно да породи правни последици, на първо място следва да бъде доказано, че действително доставката е развалена, поради което и възникналото данъчно събитие е обезсилено с обратна сила.

За да се установи дали дадена доставка действително е развалена, на първо място следва да се даде отговор какъв е нейният характер. Както се посочи по-горе, във връзка с представените в хода на ревизията доказателства – договори, счетоводни документи, копия на снимки на млечни продукти с бранд и писмени обяснения от дружествата, се установи, че основание за издаване на кредитните известия е "рекламни услуги". В тази връзка следва да се има

предвид, че за да бъде налице разваляне на дадена сделка към конкретна фактура, е необходимо да е налице първоначална договореност за параметрите на конкретната сделка, търговска кореспонденция във връзка с изпълнението /покана за изпълнение, проверка на извършеното, възражение за качество и/или параметри, срок за изпълнение, начин на приемане на изпълнение/ и не на последно място постигане на договореност за разваляне на сделката, като развалянето на сделката по своята същност представлява винаги доброволно съглашение между страните по нея и то не е свързано със съдебен акт. В тази връзка Съдът намира, че жалбоподателят не представи надлежни доказателства за разваляне на сделката с "Ринг строй инвест" АД. Представеното от последното дружество писмо за разваляне на договора не е надлежно доказателство, удостоверяващо разваляне на сделката, предвид липсата на определени реквизити и представянето едва в хода на ревизията на "Опицвет милк" АД. Ненадлежно и съставено за нуждите на съдебното производство, Съдът намира и представеното споразумение, представено на вещото лице във връзка с липсата на обратно плащане във връзка с процесните кредитни известия. Вярно е, че по делото е представен договорът от 22.08.2018 г., който доказва първоначална договореност на сделките, за които се твърди, че са частично неизпълнени. Видно е от този договор, че е уговорено възникналите спорове между страните да се решават по споразумение, а при невъзможност - по съдебен ред. Не са предвидени лихви или неустойки. Липсва каквато и да е друга търговска кореспонденция, свързана с начина на установяване частичното неизпълнение по договора. Представените снимки на млечни продукти с бранд, не доказват по безспорен начин периодите, през които ревизираното лице е извършило договорените рекламни услуги.

Противно на наведените в жалбата доводи, случаят не касае авансови плащания. Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство се представиха доказателства, че фактури № 2...9/25.09.2018 г., № 2...10/30.09.2018 г., № 2...11/31.10.2018 г. и № 2...12/30.11.2018 г. са за конкретни авансови плащания, нито в предмета им е посочено авансово плащане. Липсват и осчетоводявания на фактурите като такива за авансови плащания. Нормите на чл.114, ал.1, т.9 и т.10 ЗДДС определят, че фактурата задължително съдържа количество и вид на стоката, вид на услугата и датата, на която е възникналото данъчно събитие на доставката, или датата, на която е получено плащането. В тежест е на всяко данъчно задължено лице да удостовери и докаже, че информацията в издадената фактура отразява точно действително доставка. Безспорно е от събраните по делото доказателства, включително и от приетите по делото ССЕ, че предмет на фактурите, във връзка с които са издадени процесните КИ, са рекламни услуги, в същите са посочени дати на получаване на рекламните услуги, съответстващи на датите на издаване на фактурите, начинът на плащане: по сметка.

Съдът намира, че при съвкупната преценка на доказателствения материал и при липсата на безспорни доказателства за извършвани авансови плащания, доводите на ревизираното лице са недоказани. Не може да се приеме, че е налице авансово изплащане на сумата по договора за рекламна услуга. Предварителното плащане поражда изискуемост на ДДС само ако е свързано с извършването на бъдеща облагаема доставка на стока и услуга. Съгласно чл.25, ал.7 ЗДДС когато преди да е възникнало данъчно събитие по ал.2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане. По смисъла на тази разпоредба авансовото плащане не е данъчно събитие, но по силата на закона представлява юридически факт, който води до изискуемост на данъка. За да възникнат тези последици обаче, е необходимо да се докаже основание за извършване на това авансово плащане, което в случая е свързано със сключените договор за извършване на рекламни услуги.

Дори да се приеме наличието на авансови плащания, в конкретния случай остава недоказано изискването на чл.115, ал.2 ЗДДС. Съгласно тази законова разпоредба за да се издаде

кредитно известие при авансово плащане следва да е изпълнена някоя от императивно изброените предпоставки за това – авансово преведената сума да е върната, прихваната или уредена между страните по друг възмезден начин. Доказателства от страна на дружеството-жалбоподател не са представени в хода на ревизията. Такова доказателство се представи едва в хода на съдебното производство, а именно споразумението от 03.01.2020 г., което Съдът намира, че е изготвено за целите и нуждите на съдебното производство, и което не следва да кредитира като годно доказателство във връзка с чл.115, ал.2 ЗДДС по съображения, изложени по-горе в мотивната част от съдебния акт.

При обстойната и съвкупна преценка на доказателствата по делото Съдът намира, че не са изпълнени и изискванията на чл.115, ал.1 ЗДДС, а именно изменение на данъчната основа или разваляне на доставката. Аргументите в тази връзка са следните: Във връзка с данъчните задължения по фактури № 2...9/25.09.2018 г., № 2...10/30.09.2018 г., № 2...11/31.10.2018 г. и № 2...12/30.11.2018 г. е издаден РА № Р-22220619000146-091-001/15.08.2019 г. на "Ринг строй инвест" АД, влязъл в законна сила. С този РА на получателя по същите фактури, не е признават данъчен кредит на начисления данък, тъй като фактурите не са обвързани с реално извършени стопански операции от посочения доставчик "Опицвет милк" АД, и е прието, че чрез тях лицето, което претендира данъчен кредит, участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Изводът на ревизиращите органи по онази ревизия е, че по договора за рекламна услуга от 22.08.2018 г. не се установява реално изпълнение, като "Опицвет милк" АД не дължи начисления ДДС по фактурите /предвид издадените КИ/, а "Ринг строй инвест" АД не следва да ползва данъчен кредит по тях.

В тази връзка следва извод, че КИ не удостоверяват реално осъществено основание за тяхното издаване, тъй като между настоящия жалбоподател и "Ринг строй инвест" АД не се установяват действително възникнало и развило се данъчно правоотношение и престиране на рекламни услуги, което да е валидно развалено с представеното уведомително писмо без посочена дата.

Всички изложени съображения във влезлия в сила РА на "Ринг строй инвест" АД се споделят от Съда, защото по делото следва да се извърши преценка на сключения договор за рекламна услуга, а по този въпрос има влязъл в сила РА за периода на издаване на фактурите за рекламни услуги. КИ са издадени на основание разваляне на правоотношение, твърдяно като реално, и в тази връзка следва да се извърши преценка дали същото е възникнало и съществувало, за да може да се прекрати. От представените в настоящото съдебно производство доказателства, се установява, че е сключен договор за рекламна услуга, изразяващ се в полагане на бранд "Ринг строй инвест" АД върху млечни продукти, произведени от жалбоподателя. В хода на ревизията на "Ринг Строй Инвест" АД не са представени други доказателства, освен договора, поради което органите по приходите са приели, че не са извършени реални доставки на услуга от "Опицвет милк" АД.

В настоящата ревизия е представено уведомително писмо за разваляне на сключения договор, представено от "Ринг строй инвест" АД, без положена дата и без данни за подписалото го лице. Едва в съдебното производство се представи споразумение между страните във връзка с фактурите, въз основа на които са издадени процесните КИ, но Съдът посочи, че го приема за изготвено за нуждите на съдебното производство.

Макар ССЕ да установява, че двете дружества са имали редовно водено счетоводство (с пропуските на получателя при подаване на данните към нап именно за процесния данъчен период и именно за процесните КИ), и доколкото КИ са издадени на основание фактури, които не обективират реално извършена доставка на услуга, то се налага изводът, че КИ са издадени без основание. Ето защо Съда намира, че същите не могат да коригират изначалната липса на доставка. Съдът споделя доводите на решаващия орган, че с издаването на КИ жалбоподателят не изключва риска от загуба на данъчни приходи, тъй като получателят на доставката не е получил и отразил КИ в своите данъчни регистри, респективно не е увеличил ДДС на покупките за съответния период, както издателят им е извършил намаление на ДДС

на продажбите. След като не се доказва във връзка с издадените без основание данъчни документи, както фактури, така и кредитни известия, добросъвестно поведение и отстраняване от риска от данъчни загуби, то в случая не намира приложение разрешението, дадено в решения на СЕС по дело C-107/13 г. и C-454/98 г. Съгласно тези решения чл.203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че: данък върху добавената стойност се дължи от начислилото го във фактура лице независимо от действителното наличие на облагаема сделка, и че само от факта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него данък върху добавената стойност, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка. Прието е, че принципите на данъчен неутралитет, на пропорционалност и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение че липсва действително извършена облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния данък върху добавената стойност. Ако все пак поради данъчни измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи — въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, — че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с данък върху добавената стойност, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

Съдът намира процесните кредитни известия за лишени от основание и защото от законовите изисквания за разваляне на договорите не може да бъде прието, че отправеното уведомително писмо до "Опицвет милк" АД е произвело действие, предвид липсата на доказателства кога е съставено и как е достигнало до жалбоподателя. Същото носи само подпис на отправилата го страна без посочени име, длъжност, дата на изготвяне, изходящ номер и липсват доказателства дали е достигнало до своя адресат. Съгласно нормите на Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ относно разваляне на договорите – чл.87 и следващите от ЗЗД, когато развалянето се извършва по извънсъдебен ред, прекратителното действие настъпва от момента на получаване предупреждението от длъжника и изтичане на срока, а когато е определен срок не се изисква, договорът се счита за развален от момента, в който уведомлението достигне до длъжника. Предвид липсата на безспорни и категорични доказателства, удостоверяващи, че действително уведомителното писмо е получено и достигнало до "Опицвет милк" АД, Съдът намира, че не се доказва твърдяното разваляне на сделката, което е основание за издаване на процесните кредитни известия. В тази връзка неоснователни се явяват възраженията на дружеството-жалбоподател, че дори да бъде приета липса на реалност на доставките и че същите не са извършени, това не е основание за издаване на кредитни известия.

Съдът намира, че жалбоподателят не доказва наличието на предпоставките, визирани в нормата на чл.115, ал.1 и ал.2 ЗДДС за издаване на процесните КИ. Издаването на същите е правно регламентирано средство за регулиране на законосъобразно развили се отношения, при които счетоводното отразяване отговаря на реално извършени стопански операции. За да се извърши преценка дали КИ са издадени в съответствие с нормите на ЗДДС, следва да бъдат налице съответните доказателства, установяващи възникването на обстоятелства, даващи основание за издаването на кредитни известия. В случая такива не се доказаха. В РА подробно са анализирани гражданско-правните отношения дали е налице основание за издаване на процесните известия. Изводът, че в процесния случай не са налице законови основания за издаване на кредитните известия с оглед спецификата на отделните



гражданско-правни отношения, е логически обоснован с фактите по делото и при правилно прилагане на материалния закон. В този смисъл са Решение № 12969 от 30.10.2017 г. на ВАС по адм.дело № 6529/2017 г., Решение № 7435 от 20.05.2019 г. на ВАС по адм.дело № 1495/2019 г.

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

Изходът на спора определя като основателна претенцията на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Изчислено на базата на чл.7, ал.2, т.3 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения (ред. ДВ, бр.68 от 31 Ю. 2020 г., в сила към момента на образуване на делото), и съобразно общия материален интерес по делото в размер на 19 933.33 лв., в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 576.67 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс, Административен съд-София град

### Р Е Ш И:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на "Опицвет милк" АД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет.5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22220520001117-091-001/ 10.03.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 877/11.06.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно начислен ДДС в размер на 19 933.33 лв., с което е извършена корекция на декларирания резултат по ЗДДС за данъчен период м.януари 2020 г.

**ОСЪЖДА** "Опицвет милк" АД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет.5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 576,67 лв. /хиляда петстотин седемдесет и шест лева и 67 ст./.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: