

# РЕШЕНИЕ

№ 4102

гр. София, 17.06.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 17.03.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **7754** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], медицински център /ниско тяло/, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт (РА) № Р-22221719000618-091-001/18.11.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 776/12.05.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в размер на 302 425,87 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], ведно с начислените лихви за забава в общ размер 45 217,23 лв., както и констатацията, че дружеството не е извършвало фактурираните от него доставки към [фирма] и към [фирма], но дължи данък по чл.85 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон от ревизиращите органи, както и за необоснованост на констатациите им. Подателят на жалбата настоява, че по спорните фактури са извършени реални доставки и поради това за него е възникнало правото на данъчен кредит. Изтъква факта, че са налице доказателства и за извършен транспорт на стоките. Настоява, че и фактурираните доставки на услуги към неговите клиенти са реално осъществени. Позовава се на

практиката на ВАС и на Съда на ЕС по данъчни дела. От Съда се иска да отмени обжалвания ревизионен акт. В с.з. жалбоподателят чрез адв.М. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и претендира присъждане на разносните по производството съгласно представен списък (л.362). Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк.С. оспорва жалбата, моли за отхвърляне на същата и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки с подробни съображения.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221719000618-020-001/30.01.2019 г., издадена от Е. М. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.април 2016 г. до м.декември 2018 г. ЗВР е връчена на 11.02.2019 г. по електронен път, като е определен срок за извършване на ревизията - до 3 месеца от връчване на ЗВР г. За ревизиращи органи са определени Д. П. Д. – глинспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Х. Н. А. – глинспектор по приходите. Заповедта е изменяна със ЗИЗВР № Р-22221719000618-020-002/10.05.2019 г. и № Р-22221719000618-020-003/06.06.2019 г., като с последната срокът е продължен до 11.07.2019 г.

Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.85).

Ревизионният доклад /РД/ по възложената ревизия под № Р-22221719000618-092-001 е изготвен на 19.08.2019 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път. Дружеството е подало възражение вх.№ 53-00-2606#1/19.09.2019 г. срещу констатациите в РД, като е приложило писмени доказателства. Ревизиращият екип е преценил възражението като неоснователно. РА, предмет на настоящото производство, с № Р-22221719000618-091-001 е издаден на 18.11.2019 г. от Е. М. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Д. П. Д. – глинспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 28.11.2019 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е търговия на едро с диворастящи билки и гъби, извършвана в складова база в [населено място], общ.Трън.

Ревизията е направила следните констатации:

I. Отказано е правото на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 44 870 лв. по следните фактури с предмет услуга по договор, издадени от [фирма] (прил. син класьор):

№ 9...3/03.10.2018 г., № 9...5/05.10.2018 г., № 9...7/09.10.2018 г., № 9...14/15.10.2018 г., № 9...17/17.10.2018 г., № 9...20/22.10.2018 г., № 9...32/24.10.2018 г., № 9...33/25.10.2018 г., № 9...40/26.10.2018 г., № 9...47/29.10.2018 г., № 9...50/30.10.2018 г., № 9...75/01.11.2018 г., № 9...76/03.11.2018 г., № 9...88/07.11.2018 г., № 9...89/09.11.2018 г., № 9...90/12.11.2018 г., № 9...102/14.11.2018 г., № 9...103/15.11.2018 г., № 9...110/16.11.2018 г., № 9...111/17.11.2018 г., № 9...131/19.11.2018 г., № 9...132/20.11.2018 г., № 9...138/21.11.2018 г., № 9...154/26.11.2018 г., № 9...171/30.11.2018 г., № 9...265/21.12.2018 г., №

9...271/27.12.2018 г., № 9...277/28.12.2018 г. и № 9...278/31.12.2018 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, за връчване на което са извършени посещения на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството, при които не е открит представител или лице за контакт, като са съставени надлежни протоколи през минимум 7 дни. За връчване на искането е приложен редът по чл.32 ДОПК чрез прилагане към данъчното досие в 14-дневен срок от поставяне на съобщението за явяване на данъчния субект. Горните обстоятелства се установяват от ПИНП, в който е обективиран резултатът от проверката. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил спорните фактури в дневника си за продажбите, в периодите на издаване на фактурите доставчикът е имал назначени по трудови правоотношения работници, но същите са предимно на длъжност „продавач“, както и че няма данни за изплатени суми по извънтрудови правоотношения; дружеството не е подало ГДД по ЗКПО и не е декларирало получени приходи от извършвана дейност, в т.ч. и по фактури, издадени на жалбоподателя.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложени фискални бонове, датите на които са различни от датите на издаване на фактурите. Представил е и следните договори:

а/ договор за изработка от 01.08.2018 г. (прил.3, с.587), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши следните ремонтни дейности: бетониране на маневрена площадка, изграждане на дървен слънцезащитен навес, изграждане на вентилация и осветление в производствена и складова база в [населено място], [улица], склад 2, на територията на цех "С.". Към договора е приложена количествено-стойностна сметка от същата дата, както и приемо-предавателен протокол за извършени СМР и услуги от 26.11.2018 г., в който е посочено, че страните констатирали изпълнението на договорените СМР и възложителят ги е приел без възражения.

б/ договор за изработка от 02.11.2018 г. (прил.3, с.528), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши бетониране на площадка в [населено място], [улица], съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 26.11.2018 г.

2. В размер на 70 190,08 лв. по следните фактури с предмет услуга по договор, издадени от "Б. 2010" Е. (прил. син класър):

№ 6...101/02.05.2018 г., № 6...102/03.05.2018 г., № 6...103/04.05.2018 г., № 6...104/05.05.2018 г., № 6...105/08.05.2018 г., № 6...106/09.05.2018 г., № 6...107/10.05.2018 г., № 6...108/11.05.2018 г., № 6...109/12.05.2018 г., № 6...110/14.05.2018 г., № 6...111/15.05.2018 г., № 6...112/16.05.2018 г., № 6...113/17.05.2018 г., № 6...114/18.05.2018 г., № 6...115/19.05.2018 г., № 6...116/21.05.2018 г., № 6...117/22.05.2018 г., № 6...118/23.05.2018 г., № 6...119/25.05.2018 г., № 6...120/26.05.2018 г., № 6...121/28.05.2018 г., № 6...122/29.05.2018 г., № 6...123/30.05.2018 г., № 6...124/01.06.2018 г., № 6...125/04.06.2018 г., № 6...126/05.06.2018 г., № 6...127/06.06.2018 г., № 6...128/07.06.2018 г., № 6...129/08.06.2018 г., № 6...130/11.06.2018 г., № 6...131/12.06.2018 г., № 6...132/13.06.2018 г., № 6...133/14.06.2018 г., №

6...134/15.06.2018 г., № 6...135/18.06.2018 г., № 6...136/19.06.2018 г., № 6...137/20.06.2018 г., № 6...138/21.06.2018 г., № 6...139/22.06.2018 г., № 6...140/25.06.2018 г., № 6...141/26.06.2018 г., № 6...142/27.06.2018 г., № 6...143/28.06.2018 г. и № 6...144/29.06.2018 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, за връчване на което са извършени посещения на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството, при които не е открит представител или лице за контакт, като са съставени надлежни протоколи през минимум 7 дни. За връчване на искането е приложен редът по чл.32 ДОПК чрез прилагане към данъчното досие в 14-дневен срок от поставяне на съобщението за явяване на данъчния субект. Горните обстоятелства се установяват от ПИНП, в който е обективизиран резултатът от проверката. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил спорните фактури в дневника си за продажбите, в периодите на издаване на фактурите доставчикът е имал назначени по трудови правоотношения работници на длъжност „монтажник стоманени конструкции“.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложени фискални бонове, датите на които са различни от датите на издаване на фактурите. Представил е и Договор за изработка от 01.05.2018 г. (прил.3, с.584), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши следните ремонтни дейности: замазка помещение и площадка работа, изработка и монтаж на дограма, стени фина шпакловка и боядисване, таван фина шпакловка и боядисване, ремонт баня и тоалетна, подмяна плочки и фаянс, смяна сифони, бойлер, поставяне на преграждащи стени от гипсокартон и обособяване на две отделни стаи, изолация, изработка и монтаж на офисно обзавеждане, изработка и поставяне стелажи по задание, изработка и монтаж на складово обзавеждане в производствена и складова база в [населено място], [улица], склад 2, на територията на цех "С.". Към договора е приложена количествено-стойностна сметка от същата дата, както и приемо-предавателен протокол за извършени СМР и услуги от 05.06.2018 г., в който е посочено, че страните констатират изпълнението на договорените СМР и възложителят ги е приел без възражения.

3. В размер на 19 054,80 лв. по следните фактури с предмет услуга по договор, издадени от [фирма] (прил.син класьор):

№ 5...74/15.01.2018 г., № 5...75/16.01.2018 г., № 5...78/19.01.2018 г., № 5...81/22.01.2018 г., № 5...86/24.01.2018 г., № 5...94/27.01.2018 г., № 5...98/29.01.2018 г., № 5...107/31.01.2018 г., № 5...135/12.02.2018 г., № 5...149/16.02.2018 г., № 5...153/19.02.2018 г., № 5...188/27.02.2018 г. и № 5...463/30.04.2018 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, за връчване на което са извършени посещения на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството, при които не е открит представител или лице за контакт, като са съставени надлежни протоколи през минимум 7 дни. За връчване на искането е приложен редът по чл.32 ДОПК чрез прилагане към данъчното досие в 14-дневен срок от поставяне на съобщението за явяване на данъчния субект. Горните обстоятелства се установяват от ПИНП, в който е обективизиран резултатът от проверката. Проверяваното лице не е представило

исканите документи и обяснения.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил спорните фактури в дневника си за продажбите, в периодите на издаване на фактурите доставчикът не е имал назначени по трудови правоотношения работници; не е подал ГДД по ЗКПО и не е декларирал получени приходи от извършвана дейност, в т.ч. и по фактури, издадени на жалбоподателя.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложени фискални бонове, датите на които са различни от датите на издаване на фактурите, както и счетоводни документи. Представил е и следните договори:

а/ договор за изработка от 06.01.2018 г. (прил.3, с.577), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши изграждане на масивен навес и площадка в производствена и складова база в [населено място], [улица], на територията на цех "С.". Към договора е приложена количествено-стойностна сметка от същата дата, както и протоколи обр.19 за извършени СМР от 15.01.2018 г. и от 27.01.2018 г.

б/ договор за изработка от 03.02.2018 г. (прил.3, с.580), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши следните ремонтни дейности: преустройство на обект ресторант в [населено място], Студентски град, [жилищен адрес] ползван от [фирма], с който възложителят е сключил договор за извършване на СМР от 01.02.2018 г. Към договора е приложена количествено-стойностна сметка от 06.01.2018 г. с описани дейности разрушаване на стена и изграждане на три нови преградни стени, шпакловка и боядисване стени, изграждане и монтаж на дървено рекламno пано, извършени на 03.02.2018 г. Представени са и протоколи обр.19 за извършени СМР от 12.02.2018 г., от 16.02.2018 г., от 27.02.2018 г.

4. В размер на 101 300 лв. по следните фактури с предмет услуга по договор, издадени от [фирма] (прил.син класьор):

№ 11...103/04.06.2018 г., № 11...104/05.06.2018 г., № 11...105/06.06.2018 г., № 11...106/07.06.2018 г., № 11...107/08.06.2018 г., № 11...108/11.06.2018 г., № 11...109/12.06.2018 г., № 11...110/13.06.2018 г., № 11...111/14.06.2018 г., № 11...112/15.06.2018 г., № 11...113/18.06.2018 г., № 11...114/19.06.2018 г., № 11...115/20.06.2018 г., № 11...116/21.06.2018 г., № 11...117/22.06.2018 г., № 11...118/25.06.2018 г., № 11...119/26.06.2018 г., № 11...120/27.06.2018 г., № 11...121/28.06.2018 г., № 11...122/29.06.2018 г., № 11...126/03.07.2018 г., № 11...127/02.07.2018 г., № 11...128/04.07.2018 г., № 11...129/05.07.2018 г., № 11...130/06.07.2018 г., № 11...131/07.07.2018 г., № 11...132/09.07.2018 г., № 11...133/10.07.2018 г., № 11...134/11.07.2018 г., № 11...135/12.07.2018 г., № 12...111/22.07.2018 г., № 12...112/29.07.2018 г., № 11...136/13.07.2018 г., № 11...137/14.07.2018 г., № 11...138/16.07.2018 г., № 11...139/17.07.2018 г., № 11...140/18.07.2018 г., № 11...141/19.07.2018 г., № 11...142/20.07.2018 г., № 11...143/21.07.2018 г., № 11...144/23.07.2018 г., № 11...145/24.07.2018 г., № 11...146/25.07.2018 г., № 11...147/26.07.2018 г., № 11...148/27.07.2018 г., № 11...149/28.07.2018 г., № 11...150/30.07.2018 г., № 11...151/31.07.2018 г., № 4...148/08.08.2018 г., № 4...153/20.08.2018 г., № 4...155/21.08.2018 г., № 4...159/22.08.2018 г., № 4...165/23.08.2018 г., № 4...170/24.08.2018 г., № 4...174/27.08.2018 г., № 4...179/28.08.2018 г., № 4...184/29.08.2018 г., № 4...189/30.08.2018 г., № 4...193/31.08.2018 г., № 4...195/30.09.2018 г., №

4...204/05.09.2018 г., № 4...216/07.09.2018 г., № 4...227/10.09.2018 г., № 4...239/12.09.2018 г., № 4...250/14.09.2018 г. и № 4...284/20.09.2018 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, за връчване на което са извършени посещения на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството, при които не е открит представител или лице за контакт, като са съставени надлежни протоколи през минимум 7 дни. За връчване на искането е приложен редът по чл.32 ДОПК чрез прилагане към данъчното досие в 14-дневен срок от поставяне на съобщението за явяване на данъчния субект. Горните обстоятелства се установяват от ПИНП, в който е обективиран резултатът от проверката. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил спорните фактури в дневника си за продажбите, в периодите на издаване на фактурите доставчикът е имал назначени по трудови правоотношения работници на длъжности „бояджии сгради и мозайкаджии“, които не са свързани с посочените по договорите дейности; не е подал ГДД по ЗКПО и не е деклариран получен приходи от извършвана дейност, в т.ч. и по фактури, издадени на жалбоподателя.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложени фискални бонове, датите на които са различни от датите на издаване на фактурите, както и счетоводни документи. Представил е и следните договори:

а/ договор за изработка от 06.01.2018 г. (прил.3, с.565), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши изграждане и монтаж на сушилни и хладилни съоръжения в производствена и складова база в [населено място], [улица], на територията на цех "С.". Към договора е приложена количествено-стойностна сметка от същата дата, както и приемо-предавателен протокол за извършени СМР и услуги от 15.10.2018 г., в който е посочено, че страните констатирали изпълнението на договорените СМР и възложителят ги е приел без възражения.

б/ договор за изработка от 01.07.2018 г. (прил.3, с.568), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши следните ремонтни дейности: преработка на ВиК инсталации, монтаж на главно ел.табло и свързване на заземители и заземителни шини, проби, тестване и анализ на изградената ел.инсталация в обект в производствена и складова база в [населено място], [улица], склад 2, на територията на цех "С.". Към договора е приложена количествено-стойностна сметка от същата дата, както и приемо-предавателен протокол за извършени СМР и услуги от 31.07.2018 г., в който е посочено, че страните констатирали изпълнението на договорените СМР и възложителят ги е приел без възражения.

5. В размер на 14 333,32 лв. по следните фактури с предмет услуга по договор, издадени от [фирма] (прил.син класър):

№ 9...53/02.06.2017 г., № 9...56/06.06.2017 г., № 9...58/09.06.2017 г., № 9...60/12.06.2017 г., № 9...63/15.06.2017 г., № 9...65/20.06.2017 г., № 9...69/23.06.2017 г., № 9...70/26.06.2017 г., № 9...73/28.06.2017 г. и № 9...75/30.06.2017 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, за връчване на което са извършени посещения на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството, при които не е открит

представител или лице за контакт, като са съставени надлежни протоколи през минимум 7 дни. За връчване на искането е приложен редът по чл.32 ДОПК чрез прилагане към данъчното досие в 14-дневен срок от поставяне на съобщението за явяване на данъчния субект. Горните обстоятелства се установяват от ПИНП, в който е обективиран резултатът от проверката. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил спорните фактури в дневника си за продажбите, в периодите на издаване на фактурите доставчикът не е имал назначени по трудови правоотношения работници; не е подал ГДД по ЗКПО и не е декларирал получени приходи от извършвана дейност, в т.ч. и по фактури, издадени на жалбоподателя.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури.

**6.** В размер на 19 166,67 лв. по следните фактури с предмет услуга по договор, издадени от **[фирма]** (прил.син класьор):

№ 18...51/02.06.2017 г., № 18...52/07.06.2017 г., № 18...53/13.06.2017 г., № 18...54/16.06.2017 г., № 18...55/21.06.2017 г., № 18...56/22.06.2017 г., № 18...57/24.06.2017 г., № 18...58/26.06.2017 г., № 18...59/27.06.2017 г., № 18...60/28.06.2017 г., № 18...61/29.06.2017 г. и № 18...62/30.06.2017 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, за връчване на което са извършени посещения на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството, при които не е открит представител или лице за контакт, като са съставени надлежни протоколи през минимум 7 дни. За връчване на искането е приложен редът по чл.32 ДОПК чрез прилагане към данъчното досие в 14-дневен срок от поставяне на съобщението за явяване на данъчния субект. Горните обстоятелства се установяват от ПИНП, в който е обективиран резултатът от проверката. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил спорните фактури в дневника си за продажбите, в периодите на издаване на фактурите доставчикът е имал назначени по трудови правоотношения работници на длъжност монтажник дограма и същите не са свързани с посочените дейности; не е подал ГДД по ЗКПО и не е декларирал получени приходи от извършвана дейност, в т.ч. и по фактури, издадени на жалбоподателя.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложени фискални бонове, датите на които са различни от датите на издаване на фактурите, както и счетоводни документи. Представил е и следните договори:

а/ договор за изработка от 20.05.2017 г. (прил.2, с.122), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши шпакловане на стени и външно боядисване на производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 02.06.2017 г.

б/ договор за изработка от 25.05.2017 г. (прил.2, с.124), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши изграждане на ел.инсталация на производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 07.06.2017 г.

в/ договор за изработка от 01.06.2017 г. (прил.2, с.130), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши асфалтиране в производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 16.06.2017 г.

г/ договор за изработка от 02.06.2017 г. (прил.2, с.132), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши бетониране на площадка в производствена база в [населено място] общ.Трън,

съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 21.06.2017 г.

д/ договор за изработка от 03.06.2017 г. (прил.2, с.135), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши бетониране на площадка в производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 22.06.2017 г.

е/ договор за изработка от 07.06.2017 г. (прил.2, с.138), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши бетониране на оградна стена в производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 24.06.2017 г.

ж/ договор за изработка от 12.06.2017 г. (прил.2, с.141), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши доизграждане на е.линсталация на производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 26.06.2017 г.

з/ договор за изработка от 11.06.2017 г. (прил.2, с.143), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши шпакловане на стени и вътрешно боядисване в производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 27.06.2017 г.

и/ договор за изработка от 07.06.2017 г. (прил.2, с.146), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши изграждане на мръсен канал в производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 28.06.2017 г.

й/ договор за изработка от 11.06.2017 г. (прил.2, с.148), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши ремонт на покрив на производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 29.06.2017 г.

к/ договор за изработка от 12.06.2017 г. (прил.2, с.151), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши ремонт на покрив и пренареждане на ламарини на производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 30.06.2017 г.

**7. В размер на 1 394 лв. по следните фактури с предмет транспортна услуга, издадени от [фирма] (прил.син класьор):**

№ 493/30.06.2017 г., № 501/31.07.2017 г., № 520/31.01.2018 г., № 523/27.02.2018 г., № 530/30.04.2018 г., № 548/31.05.2018 г., № 591/31.07.2018 г., № 603/31.10.2018 г. и № 605/31.12.2018 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил счетоводни документи, лиценз за международен автомобилен транспорт от 12.07.2018 г., договор за превоз от 01.06.2017 г. (прил.3, с.506), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извършва превози на товари в рамките на България и извън нея. Превозвачът се е задължил да превозва товара от заявените товарни до заявените разтоварни пунктове, като се съобразява с вида на стоката и осигури необходимите условия за нейния превоз (поддържане на температура, начин на товарене) със собствени или наети транспортни средства. Страните са се споразумели, че за всеки товар товародателя отправя заявки, в които посочва данни за вида, количеството, товара, товарени разтоварен пункт и специални условия на превоз. Възнаграждението се определя за всяка заявка поотделно. В края на месеца страните оформят протокол, в който констатираат извършените през месеца от превозвача превози по заявки на товародателя и въз основа на това превозвача издава фактура.

Доставчикът е представил писмени обяснения, според които предметът му на дейност е

извършване на транспортни услуги; разходът за гориво е за сметка на изпълнителя; транспортът е извършен от наети лица по трудов договор; фактурите се издават в счетоводството на изпълнителя на база изминати км през месеца по поръчка на възложителя; всички фактури са платени в брой; ползвани са под наем МПС. Приложил е следните договори за наем на транспортни средства:

- договор от 10.05.2017 г., съгласно който [фирма] отдава под наем на [фирма] товарен автомобил М. с рег. [рег.номер на МПС], срещу месечен наем 200 лв.
- договор от 10.05.2017 г., съгласно който [фирма] отдава под наем на [фирма] товарен автомобил Пежо боксер с рег. [рег.номер на МПС], срещу месечен наем 200 лв.
- договор от 20.04.2016 г., съгласно който [фирма] отдава под наем на [фирма] товарен автомобил Ф. К. с рег. [рег.номер на МПС], срещу месечен наем 200 лв.
- договор от 30.05.2016 г., съгласно който [фирма] отдава под наем на [фирма] товарен автомобил Ф. транспортер с рег. [рег.номер на МПС], срещу месечен наем 200 лв.
- договор от 20.09.2015 г., съгласно който [фирма] отдава под наем на [фирма] товарен автомобил М. с рег. [рег.номер на МПС], срещу месечен наем 250 лв.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че за периода на издаване на спорните фактури доставчикът е имал назначени три лица по трудови правоотношения: А. К. А. (изпълнителен директор), Р. Ц. Д. и Д. С. Т. (шофьори). Р. Д. през 2017 г. и 2018 г. е бил в неплатен отпуск и няма отработени дни. Д. Т. освен че е на трудов договор в [фирма], е управител на [фирма].

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури.

**8.** В размер на 30 517 лв. по следните фактури с предмет услуга по договор, издадени от **[фирма]** (прил.син класьор):

№ 3...52/03.07.2017 г., № 3...62/20.07.2017 г., № 3...68/28.07.2017 г., № 3...114/23.08.2017 г., № 3...129/31.08.2017 г., № 3...148/08.09.2017 г., № 3...173/18.09.2017 г., № 3...186/25.09.2017 г., № 3...206/28.09.2017 г., № 3...223/30.09.2017 г., № 3...225/05.10.2017 г., № 3...227/10.10.2017 г., № 3...228/12.10.2017 г., № 3...232/16.10.2017 г., № 3...233/17.10.2017 г., № 3...235/18.10.2017 г., № 3...240/19.10.2017 г., № 3...245/20.10.2017 г., № 3...249/23.10.2017 г. и № 3...283/31.10.2017 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, за връчване на което са извършени посещения на декларирания адрес за кореспонденция на дружеството, при които не е открит представител или лице за контакт, като са съставени надлежни протоколи през минимум 7 дни. За връчване на искането е приложен редът по чл.32 ДОПК чрез прилагане към данъчното досие в 14-дневен срок от поставяне на съобщението за явяване на данъчния субект. Горните обстоятелства се установяват от ПИНП, в който е обективизиран резултатът от проверката. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил спорните фактури в дневника си за продажбите, в периодите на издаване на фактурите доставчикът не е имал назначени по трудови правоотношения работници; не е подал ГДД по ЗКПО и не е декларирал получени приходи от извършвана дейност, в т.ч. и по фактури, издадени на жалбоподателя.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури с приложени фискални бонове, датите на които са различни от датите на издаване на фактурите, както и счетоводни документи. Представил е и следните договори:

а/ договор за изработка от 21.06.2017 г. (прил.2, с.154), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши дейности, подробно описани в оферта от 21.06.2017 г. в производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 03.07.2017 г.

б/ договор за изработка от 02.07.2017 г. (прил.2, с.157), сключен между жалбоподателя като

възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши дейности, подробно описани в оферта от 02.07.2017 г. в производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 20.07.2017 г.

в/ договор за изработка от 11.07.2017 г. (прил.2, с.160), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши дейности, подробно описани в оферта от 11.07.2017 г. в производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 28.07.2017 г.

г/ договор за изработка от 03.08.2017 г. (прил.2, с.163), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши асфалтиране в производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 23.08.2017 г.

д/ договор за изработка от 12.08.2017 г. (прил.2, с.166), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши бетониране в производствена база в [населено място] общ.Трън, съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 31.08.2017 г.

е/ договор за изработка от 06.09.2017 г. (прил.3, с.573), сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши ремонтни дейности на обект производствена и складова база в [населено място], [улица], на територията на цех "С.", съгласно одобрена К.. Посочено е, че обектът се ползва от [фирма], с който възложителят е сключил договор за извършване на СМР от 01.09.2017 г. Към договора е приложена количествено-стойностна сметка от 05.09.2017 г. с описани дейности шпакловане, боядисване, изработка и поставяне на стелажи, изработване и монтаж на офисно обзавеждане, дограма прозорци 4 бр., изолация и ремонт баня, извършени на 06.09.2017 г. Представени са и протоколи обр.19 за извършени СМР от 30.09.2017 г., от 05.10.2017 г., от 10.10.2017 г. и от 16.10.2017 г.

В тази връзка ревизията е констатирала, че с договор от 03.05.2018 г. (прил.3, с.562) [фирма] е възложило на жалбоподателя да извърши дейности по пълно преустройство на обект производствена и складова база в [населено място] [улица], склад 2, на територията на цех "С.", с площ от 50 кв.м и прилежащо ползване на външна площадка, съгласно одобрена К.. Към договора е приложена оферта от 03.05.2018 г., изготвена от жалбоподателя, на обща стойност 373 212 лв. с ДДС, включваща следните дейности: замазка, изработка и монтаж на дограма, шпакловка и боядисване, ремонт баня и тоалетна, смяна сифони и бойлер, преработка на ВиК инсталация, изолация, изработка и монтаж на офисно обзавеждане, изработка и монтаж на стелажи по задание, изработка и монтаж на складово обзавеждане, монтаж на главно ел.табло и ел.свързване, монтаж на заземители и заземителни шини, проби анализ и тестване на ел.инсталация, поставяне на преграждащи стени от гипсокартон и обособяване на две отделни стаи, бетониране маневрена площадка, изграждане на дървен слънцезащитен навес, изграждане вентилация и осветление складова част, изграждане и монтаж сушилни и хладилни съоръжения. Приложен е приемо-предавателен протокол за извършени СМР и услуги от 30.11.2018 г., в който е посочено, че страните констатирали изпълнението на договорените СМР и възложителят ги е приел без възражения.

С договор от 02.05.2018 г. (прил.3, с.517) [фирма] е възложило на жалбоподателя да извърши ремонтни дейности на обект производствена и складова база в [населено място] [улица], на територията на цех "С.", съгласно одобрена К.. Към договора е приложена оферта от 05.05.2018 г., изготвена от жалбоподателя, на обща стойност 76 500 лв. с ДДС, включваща следните дейности: дограма, замазка, шпакловка и боядисване, ремонт баня и тоалетна, подмяна плочки и фаянс, смяна сифони и бойлер, преработка на ел. и ВиК инсталация, изолация, изработка и монтаж на офисно обзавеждане, изработка и монтаж на стелажи по задание. Приложени са протоколи обр.19 за извършени СМР от 31.05.2018 г. (4 бр.), от

23.06.2018 г., от 26.06.2018 г. (2 бр.), от 28.06.2018 г., от 30.06.2018 г.

С договор от 01.11.2018 г. (прил.3, с.525) [фирма] е възложил на жалбоподателя да извърши бетониране на площадка в производствена и складова база в [населено място] [улица], съгласно К.. Към договора е приложен протокол обр.19 за извършени СМР от 28.11.2018 г.

Предвид изложените факти и обстоятелства, установени при прегледа на представените доказателства и на информацията от информационната система на НАП, ревизията е приела, че доставчиците не са били в състояние да извършат фактурираните доставки на стоки и услуги. Ревизиращите органи са приели, че представените документи не доказват извършвани действителни доставки на стоки и услуги по спорните фактури. Отбелязали са, че анализът на събраните доказателства указва за документално оформяне на търговски взаимоотношения, но не и за фактически развили се такива. Изтъкнали са, че в случая е констатирано заобикаляне на закона, като посредством предвидени от закона способности се постига неправомерен резултат. Механизмът за постигане на забранения от закона резултат е сключването на сделка или поредица от сделки, които сами по себе си не са забранени, тъй като с тях могат да се постигнат и правомерни резултати. Страните обаче използват тези сделки, защото позволените им правни последици обхващат в своя резултат получаване неоснователно на право на вземане на косвения данък. Ревизията е отбелязала липсата на кадрови и материално-технически ресурс за извършване на доставките от лицата, сочени за доставчици. Изтъкнала е, че спрямо доставчиците не се доказва наличие на документи и доказателства, пряко свързани и доказващи реално извършвана дейност. Ревизията е подчертала, че с процесните фактури е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо и са фактурирани доставки, които не са извършвани. В тази връзка получателят сам се е поставил в положение на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва във верига от доставки. На основание чл.68, ал.1, т.1 чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.9 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер 302 425,87 лв. по спорните фактури.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

II. По отношение на документираните от ревизираното лице доставки **като изпълнител** са направени следните констатации:

1. Преобладаващата част от извършените доставки към клиенти на ревизираното лице представляват доставки на диворастящи гъби в непреработен вид към [фирма]. Декларирани са и доставки на СМР към [фирма] и към [фирма].

По отношение доставките на стоки ревизираното лице е дало писмени обяснения, в които е посочило, че е изкупувало гъбите от физически лица, които са ги набрали и доставили със собствен транспорт в склада на дружеството в [населено място], а за по-големите количества са били изпращани наети и осигурени от ревизираното лице товарни транспортни средства. Транспортирането на закупените гъби към последващия клиент [фирма] е осъществявано чрез превоз от [фирма].

С цел проверка реалността на извършените доставки на стоки са извършени проверки на физическите лица, за които жалбоподателят твърди, че са негови доставчици, както и проверка на транспорта към клиента и използването на посочения в писмените обяснения склад.

Извършени са насрещни проверки на 14 физически лица: С. Р. К., О. Ц. В., В. С. П., Р. А. А.-П., М. С. П., И. К. А., А. П. С., Ц. Р. Д., М. Б. М., М. Р. Д., М. А. М., П. С. П., А. К. А. и Кита К. М.. Резултатите от проверките са подробно описани в констативната част на РД.

Относно В. С. П. е констатирано, че в отговор на връчено искане лицето е изпратило по електронен път обяснение, в което потвърждава, че през 2018 г. е предавало в складовата база на жалбоподателя диворастящи пресни, сухи гъби, шипки, кестени, липа. Продуктите са събирани в гората и полетата и са превозвани с личен автомобил. Лицето декларира, че не е в трудови правоотношения с ревизираното дружество и не е земеделски производител. За 2017

г. не е получил сумите по представените изкупни листа. Представил е сметка за изплатени суми по чл. 45, ал. 4 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ и споразумение от 09.03.2019 г., сключено с жалбоподателя за разсрочване на плащането.

Аналогични обстоятелства са констатирани в писмените обяснения Р. А. А.-П., М. С. П., И. К. А., Ц. Р. Д., М. Б. М., М. А. М., П. С. П., А. К. А. и Кита К. М..

Останалите проверени физически лица не са ангажирали никакви обяснения и доказателства. Съгласно представените писмени обяснения превозът на предадените диворастящи плодове и гъби е бил с лични автомобили, но органите по приходите са установили, че не е посочено място на събиране, не са представени разрешителни за бране на гъби и билки от съответното горско стопанство, нито разрешителни за бране на липа, издадени от общинските органи. Липата на документи за транспортирането на посочените количества гъби и билки, както и на данни за идентификация на използваните транспортни средства е довод на ревизията в полза на извода за липса на реално извършена дейност. Констатирано е, че във връзка с представените изкупни листа за 2017 г. не са представени документи за извършено плащане, а по тези за 2018 г. са представени служебни бележки за изплатени суми в общ размер 111 510,50 лв.

Ревизията е установила, че съгласно представените изкупни протоколи за предадени количества диворастящи гъби и плодове е събрано и предадено количество продукция, която физически не би могла да бъде събрана за такъв кратък период от време от посочените лица. Органите по приходите са изтъкнали, че не е представена информация къде са събирани гъбите и плодовете. Не са дадени обяснения, въпреки изрично поставения въпрос, относно обекта, където са предавани, и лицето, с което са контактували за получателя. Като допълнителен аргумент ревизията е посочила, че по-голямата част от лицата са безработни и нямат доходи за 2017 г. и 2018 г., следователно няма логика да събират диворастящи растения, които да продават на жалбоподателя за значителни суми, а да не получават заплащане за тях.

На превозвача [фирма] е извършена насрещна проверка, при която е констатирано, че основната му дейност е извършване на транспортни услуги. Дружеството е представило издадените от него фактури № 591/31.07.2018 г., № 501/31.07.2017 г., № 493/30.06.2017 г., № 548/31.05.2018 г., № 530/30.04.2018 г., № 520/31.01.2018 г., № 523/27.02.2018 г., № 605/31.12.2018 г., № 603/31.10.2018 г. с предмет транспортни услуги, разгледани в част I от настоящото съдебно решение, както и описаните по-горе договори за наем на транспортни средства.

Поради непредставяне на документи за собственост на автомобили с рег. [рег.номер на МПС], С., С., както и документи за платен наем на посочените в договорите автомобили, пътни листове и доказателства за начина на образуване цените на транспортните услуги, е формиран извод, че не са налице доказателства за извършен транспорт на фактурираните стоки от жалбоподателя с получател [фирма].

Органите по приходите са приели, че липсват доказателства за използвана база и транспортиране на стоките от физически лица и от ревизираното лице към [фирма]. Отбелязано е, че не са представени фактури от наемодателя на склада, нито са установени данни за осчетоводени от ревизираното лице разходи за наем на склада в [населено място] /след преглед на счетоводството на лицето/, както и че няма съответната регистрация в Агенция по храните. Аналогични изводи са направени и за посочения като експлоатиран от жалбоподателя склад в [населено място], [улица], на който е извършено и посещение с цел проверка дали същият се ползва, както се твърди от ревизираното дружество. При направената проверка на място органите по приходите са установили, че не се откриват каквито и да било данни за използването му от ревизираното лице, в това число нито указателни табели, нито служители на дружеството, а при разпит на свидетели е установено, че складът се ползва от други дружества.

Описаното дотук е мотивирало органите по приходите да заключат, че ревизираното лице не е

използвало реално складовете в [населено място] и в [населено място], както и че не е получило реално доставки на гъби, които след това да е продало на [фирма]. Наред с изложеното вече са изтъкнали и разминавания в обясненията на ревизираното дружество относно транспорта на гъбите и обясненията на физическите лица, тъй като всички лица твърдят, че с личен транспорт са извозили стоките до склад на ревизираното лице, без да посочат кой склад. Липсата на плащане към тях също е взета предвид при преценка на доказателствата за реално получени доставки от физическите лица, както и различното състояние на стоките – ревизираното лице твърди, че е получавало гъби в непреработен вид, които също без да преработва е продавало на [фирма]. От издадените фактури и други съпътстващи документи се установява, че част от гъбите са посочени като замразени, други като сухи, като условия за преработката на стоици килограми гъби от физическите лица, които не са регистрирани земеделски производители и в писмените си обяснения не твърдят да разполагат с техника или условия, различни от двор, не е доказано да са налице при доставчиците на гъби.

В РА е формирано заключение, че по последващите доставки към [фирма] са фактурирани привидни сделки, които не представляват доставки по смисъла на ЗДДС и данъкът по тях е неправомерно начислен. В резултат на изложеното с РА е определена нулева данъчна основа по издадените през ревизираните периоди фактури към [фирма]. Съгласно чл.85 ЗДДС данъкът е изискуем от всяко лице, което го посочи във фактура и/или известие по чл.112 ЗДДС. В тази връзка и на основание чл.85 ЗДДС начисленият ДДС от дружеството по издадените фактури с предмет стоки към [фирма] в РА е счетен изискуем в съответните данъчни периоди и е приет за дължим.

2. Аналогичен извод е направен и за фактурираните от ревизираното лице услуги към [фирма] и към [фирма]. Установено е, че предметът по тези фактури са СМР, за които са ползвани подизпълнители. За тези доставки също е направен извод, че не са реално извършени от ревизираното лице и начисленият във фактурите за тях данък е дължим на основание чл.85 ЗДДС. Мотиви за това ревизията е направила от констатациите за липса на получени доставки на СМР от посочените по-горе доставчици, във връзка с които не е признато правото на приспадане на данъчен кредит.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 61/14.01.2020 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден.

По делото беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице П. К., която даде заключение по следните въпроси:

#### **А. Задачи от Съда:**

I. По отношение на отказаното право на данъчен кредит:

1. За документиране на спорните доставки на стоки и услуги има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, протоколи за приемане на работа, актове обр. 19 или др. подобни; какъв е начинът на остойностяване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците.

2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.

3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.

4. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

5. Доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.

6. Да се установят стоките потоци на процесните стоки, както и приемането на услугите, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове стоки достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т. 1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките и приемането на услугите.

6. Имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори, има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

7. Имат ли връзка получените доставки на стоки и услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирия период.

8. Има ли последваща реализация или влагане на стоките, които се твърди да са получени от доставчиците – по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи документи.

II. По отношение на изпълнените от жалбоподателя доставки:

1. В какъв размер и за кои доставки ревизията е приела, че ревизираното лице не е реален изпълнител.

2. Какъв е механизмът на финансовите взаимоотношения между жалбоподателя и партньорите му.

3. За документирание на спорните доставки от жалбоподателя има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др. подобни; какъв е начинът на остойностяване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при клиентите му.

4. Отчел ли е жалбоподателят приходи от спорните фактури.

5. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.

6. Жалбоподателят разполагал ли е с наети работници/служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

7. Жалбоподателят разполагал ли е с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при него покупки на материали и консумативи във връзка с ДМА.

8. Да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирия период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите при жалбоподателя по видове достатъчни ли са били за осъществяване на доставките към клиентите му;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т. 3 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките;

г/ стоките по процесните фактури заприходени ли са при клиентите на жалбоподателя и по какъв начин.

III. Редовност на счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя, като и на клиентите му при твърдяната последваща реализация на стоките, във връзка с която е доначислен ДДС.

Б. Задачи от жалбоподателя:

I. Във връзка с отказано право на данъчен кредит

1. Издадени ли са фактури за извършени доставки в процесните ревизирани периоди между доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и извършено ли е разплащане по тях (по какъв начин и на кои дати), на каква стойност са издадените фактури и какъв е размера на ДДС по тях, който е отказан от органа по приходите.

2. Какви документи са съставяни за документирание на извършените доставки, има ли издадени съпътстващи документи като договори, приемо-предавателни протоколи и други.

3. Издадените документи по спорните доставки осчетоводени ли са в счетоводствата на

доставчиците и получателя на стоките, какъв е начина на остойносттаване на услугите и намерили ли са отражение в съответните счетоводни сметки.

4. Налице ли е редовна счетоводна отчетност у дружествата и спазен ли е счетоводния принцип на съпоставимост между приходи и разходи, съгласно Закона за счетоводството.

5. Налице ли са доказателства за произхода на стоките. Същите заприходени ли са у преките доставчици, какви документи са съставени и отразени ли са в счетоводството на доставчиците.

6. Имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това. Съответстват ли съставените документи за транспорт с другите писмени доказателства по осъществените доставки – фактури, приемо-предавателни протоколи, счетоводни сметки.

7. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

8. Доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при тях покупки и материали и консумативи.

9. Как са отразени стоките потоци на процесните стоки, в т. ч.

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове, достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т. 1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките;

г/ кои са всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

10. Налице ли е връзка на получените доставки с извършваната от ревизираното лице икономическа дейност през ревизирания период.

11. Налице ли е последваща реализация или влагане на стоките, които се твърди да са получени от доставчиците – по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи документи.

12. Отчели ли са доставчиците приходите по спорните фактури.

II. Във връзка с извършените доставки и начисления ДДС.

1. Издадени ли са фактури за извършени доставки в процесните ревизирани периоди между [фирма] и неговите контрагенти и получатели на стоки и услуги – [фирма] и [фирма], извършено ли е разплащане по тях /по какъв начин и на кои дати/, на каква стойност са издадените фактури и какъв е размера на начисления по тях ДДС.

2. Какъв е механизма на финансовите отношения между ревизираното лице и неговите контрагенти-получатели на доставки.

3. Какви документи са съставяни за документиране на извършените доставки от [фирма], има ли издадени съпътстващи документи като договори, приемо-предавателни протоколи и други.

4. Издадените документи по спорните доставки осчетоводени ли са в счетоводствата на доставчика и получателите на стоките и услугите [фирма] и [фирма], какъв е начина на остойносттаване на услугите и намерили ли са отражение в съответните счетоводни сметки.

5. Налице ли е редовна счетоводна отчетност у дружествата и спазен ли е счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно Закона за счетоводството.

6. Налице ли са доказателства за произхода на стоките. Същите заприходени ли са у [фирма], какви документи са съставени и отразени ли са в счетоводството на доставчика.

7. Имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени

шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при получателите; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това. Съответстват ли съставените документи за транспорт с другите писмени доказателства по осъществените доставки – фактури, приемо-предавателни протоколи, счетоводни сметки.

8. Доставчикът разполагал ли е с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при него покупки на материали и консумативи.

9. Как са отразени стоките потоци на процесните извършени доставки на стоки, в т.ч.:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове, достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от доставчика към клиентите му;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т. 1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките;

г/ стоките по процесните фактури заприходени ли са при клиентите на жалбоподателя и по какъв начин.

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

По делото бяха разпитани следните **свидетели**:

А. К. А.. Свидетелят сподели, че през 2017 г. е работил в транспортната фирма [фирма]. Имали са бусове хладилни и нехладилни, с които са карали билки. Извършвали са транспортна дейност на [фирма] с управител М. К.. Колите са возили диворастящи гъби и билки от Трън до С.. Превозвани са с малки бусове. Разговорите за курсовете, които трябва да се извършат, са водени с М. и понякога с жена му. Фирмата им има складова база в З., където се съхраняват изкупените билки, пресни и сушени гъби. Според свидетеля при предаването на определена стока се издава товарителница, експедиционна бележка и пътен лист. В базата е имало хора, които са помагали за разтоварването на стоката - пресни и сухи гъби в кашони, пресни гъби в каси, билки в чували. Гъбите и билките са изкупувани и от физически лица. Свидетелят е плащал на физическите лица, а [фирма] е плащала на свидетеля. Той не е работил като закупчик, но е предавал стоки на [фирма]. Б. е отивал на място, минавал е през кантар и след това изкупената стока от физическите лица се приема отделно. През летните месеци са карали сурови гъби, а през октомври и ноември повече сухи гъби. За стоката има изкупни листа, подписани от свидетеля, които е предавал в счетоводството на фирмата. В [фирма] стоката е обработвана и е предавана на [фирма]. Освен свидетеля и други шофьори са карали стока, имало е хора на трудови договори, в зависимост кой е свободен е карал стоката. Складовата база е сграда на един етаж, в нея е имало маси за сортиране, рамки за сушене. Тъй като е бързоразваляща се стока, бизнесът не търпи определено работно време, като свидетелят е получавал обаждания и късно вечер за превоз. Стоката е карана от [населено място] директно за [фирма], като документите са подписвани от жената на М. или от човек, който посреща стоката. Имали са и други взаимоотношения с [фирма] – извършвали са ремонтни дейности - замазка в базата в С..

В. С. П.. Свидетелят сподели, че е управител на транспортната фирма [фирма]. Предавали са гъби и билки на [фирма], прясна и сушена стока. Билките и гъбите са събирани в гората край Д., местност "Б.". Свидетелят познава М. К. като управител на [фирма] с база в [населено място], която има голям двор за автомобили и камиони. В базата има навеси, скари, хладилници. Свидетелят е прекарвал стоката с кола, понякога с бус. За предаваните количества са му давани експедиционни бележки и фактури. Стоката я е изкупувал като физическо лице. Предавал е сушени гъби, които е сушил, а също е изкупувал и от други хора. Част от стоката е платена, но има и незаплатена. Свидетелят се е обаждал на М. или на жена му Р., за да уточняват цените при изкупуването. През 2017 г. е живял в С. и по това време не е работил. Събирал е всеки ден гъби и ги е предавал, изминавал е разстоянието от 150 км.

Живее в апартамент, а гъбите ги е сушил на двора в [населено място], общ.К., в къща на негов приятел. Стоката е теглена на електронен кантар до 500 кг, който е бил в двора на базата под навес.

О. Ц. В.. Свидетелят сподели, че през 2017 г. е работил като пакетировач, занимавал се е и с продажба на диворастящи продукти - сухи и пресни гъби, липа, шипка, диви кестени. Събирал ги е около [населено място], от семейството му са му помагали. Сушил е гъбите на слънце върху рамки в двора на къщата си в [населено място]. Продавал ги е на М. и понякога на жена му, те са имали база в [населено място] с хладилници и маси. Някои хора също са събирали за свидетеля, като са се разбирали по телефона за предаване на стоката. Стоката е мерена на кантар и са съставяни изкупни листове. Стоката е транспортирана с кола, свидетелят е молил приятели да я транспортират и им е заплащал горивото. За предадената стока не му е платено въпреки че му е обещано плащане. Свидетелят е работил в С., а селото е на 60 км. Почти всеки ден е ходил, като е събирал сам и е купувал стока. Предавал е около 150 кг, за което има изкупни листове.

Д. С. Т.. Свидетелят сподели, че през 2017-2018 г. е бил управител на [фирма]. Фирмата е изкупувала и препродавала гъби, кестени, шипка. Свидетелят познава М. и съпругата му, от тях е получавал стоката. Това е ставало в С., С., база на "Х. амбалаж", близо до К.. Стоката е изкупувана в [населено място], където е имало база. Стоката е препродавана веднага. При покупката са издавани документи, стоката е описвана и са съставяни протоколи. Заплащането е извършено на М.. Свидетелят е използвал кола под наем, която в едната посока е карала стока, а в другата амбалаж.

Съдът ще коментира свидетелските показания при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се прибъчиха следните **писмени доказателства**: представените от жалбоподателя: опис на спорните фактури (л.191, прил.син класьор); представените от ответника доказателства, представени в хода на ревизията от жалбоподателя (л.194) и възражение против РД (л.195); удостоверение от третото неучастващо лице [фирма] за квалифицирани електронни подписи по реда на ЗЕДЕУУ, издадени за органите по приходите, подписали електронно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА (л.241).

### **При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:**

По допустимостта на жалбата:

Съдът намира, че в частта, в която се оспорва констатацията, че ревизираното лице и настоящ жалбоподател не е извършил фактурираните от него доставки към [фирма] и към [фирма], е недопустима. Аргументите за това са следните:

На първо място следва да се подчертае, че в тази част жалбата е лишена от предмет, доколкото въз основа на обжалваната констатация не са определени данъчни задължения в тежест на дружеството-жалбоподател. С РА на [фирма] *не е извършено* доначисляване на ДДС, нито са определени лихви за ДДС по отношение на фактурираните от него доставки като изпълнител. Това се признава от жалбоподателя в молбата му от 22.03.2021 г. (л.191-гръб). В ревизионния акт изрично е записано, че за издадените от жалбоподателя фактури за доставки на стоки (гъби и диворастящи билки) и услуги (СМР), за които е начислен ДДС, не може да се установи безусловно, че ревизираното лице е извършвало облагаеми доставки и се определя нулева данъчна основа по всички издадени през периода фактури на [фирма] и [фирма] (с.4 от обжалвания РА).

По-подробно констатацията е развита в РД, където е намерила място в Раздел IV, т.4 – облагане по отделните данъчни периоди. Така в т.4.2. от указания раздел, за данъчен период м.юни 2017 г., е записано че „Съгласно констатациите в Раздел IV, т.2 на ревизионния доклад ревизията определя нулева данъчна основа на извършените доставки по всички фактури, издадени на [фирма], като начисленият данък за периода в размер на 33 439,40 лв. е дължим на основание чл.85 ЗДДС“ (с.81 от РД). В таблицата за този данъчен период, в частта на

начисления ДДС ревизията не е установила разлика с декларираните резултати за периода. Аналогични са констатациите за 2017 г. - данъчни периоди м.юли, м.август, м.септември, м.октомври; и за 2018 г. - данъчни периоди м.януари, м.февруари, м.април, м.май, м.юни, м.юли, м.август, м.септември, м.октомври, м.ноември. За нито един от посочените данъчни периоди в частта на начисления ДДС ревизията не е установила разлика с декларираните резултати. Горното идва да покаже, че констатациите не са довели до фискален ефект за жалбоподателя, от което следва, че правата и законните му интереси по никакъв начин не са накърнени.

Нещо повече: след като ревизията е приложила чл.85 ЗДДС и е приела начисления ДДС за дължим, жалбоподателят не би могъл да претендира и възстановяване на недължимо платен данък по реда на чл.128 и сл. ДОПК.

На второ място Съдът намира, че в случая жалбоподателят се домогва да защитава чужди права, което прави жалбата му недопустима. Отново на с.4 от обжалвания РА е записано, че ревизията определя начисления ДДС по всички издадени през ревизирания период фактури, като начислен неправомерно и за него не възниква право на приспадане на данъчен кредит за получателя по фактурите. В случай че бъде извършена ревизия на [фирма] и на [фирма], и им бъде отречено правото на данъчен кредит, но само на основание чл.70, т.5 ЗДДС – поради неправомерно начислен данък от доставчика, тогава ще възникне правен интерес от оспорване, но само от получателите [фирма] и [фирма], и само на издадените на тях ревизионни актове.

На трето място Съдът съобрази, че по съдебен ред не могат да се обжалват *мотивите* на административния акт, съдържащи се в случая в РД. След като по-горе се изясни, че липсва формиран от административния орган диспозитив в таблицата на РА, с който на жалбоподателя да се вменяват данъчни задължения като изпълнител на облагаеми доставки, не може по съдебен ред да се оспорят мотивите на РА, тъй като те не са довели до определяне на неблагоприятен за задълженото лице резултат. За подателя на жалбата не е налице правен интерес от оспорване мотивите на РА, а това е основание за недопустимост по чл.159, т.4 АПК.

В указаната молба от 22.03.2021 г. жалбоподателят е направил неуспешен опит да обоснове правен интерес от съдебно оспорване на разглежданата констатация, мотивиран с евентуален риск от наказателно преследване за съставяне на документи с невярно съдържание, с евентуална негова отговорност по отношение на клиентите му [фирма] и [фирма], и с риск от увреждане на търговската му репутация. Формулировките на жалбоподателя са пределно общи и отвлечени, не почиват на никакви реални факти или развили се правоотношения по отношение на него (наказателноправни, деликтни или търговски), а се основават на риск от бъдещи и хипотетични такива. Поради това на тях няма как да бъде даден отговор в настоящото съдебно производство, защото според чл.160 във вр.с чл.156 ДОПК пред съда се оспорва размерът и основанието на определени с РА публични задължения. В случая такива задължения не са налице.

На четвърто място Съдът намира, че в случая за жалбоподателя не е налице дори потенциална опасност от засягане на права и законни интереси и предвид обстоятелството, че за никой от ревизираните данъчни периоди не са налице данни за започнала процедура по приспадане на ДДС за възстановяване по реда на чл.62 ЗДДС, в който случай евентуално би било мислимо право на съдебно оспорване на разглежданата констатация.

Крайният извод на Съда е, че не подлежи на съдебно оспорване констатацията, че жалбоподателят не е извършил фактурираните от него доставки към [фирма] и към [фирма] и в тази част жалбата следва да се остави без разглеждане, ва производството по делото да бъде частично прекратено.

В останалата обжалвана част на РА – относно отказаното право на данъчен кредит в размер на 302 425,87 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], ведно с начислените лихви за забава в общ размер 45 217,23 лв.,

Съдът намира, че жалбата е допустима за разглеждане. В тази връзка се констатира, че Решението на Д"ОДОП" е връчено на жалбоподателя по електронен път на 14.05.2020 г. (л.84), а жалбата е подадена на 28.05.2020 г. с вх.№ 53-04-423, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което се явява процесуално допустима.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

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

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство, в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № 803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че първоначалната ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация.

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

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

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

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е

усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикцията за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в

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

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

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

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се изразява в прехвърляне правото на собственост върху същите. Поради това правният спор по делото се свежда до това налице ли са действително извършени доставки на строителни и транспортни услуги по процесните фактури.

За признаване на спорното право е релевантно възникването на данъчно събитие, което според чл.25, ал.2 ЗДДС възниква на датата, на която е извършена услугата. От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която

начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит, органът по приходите е приел, че няма доказателства, които да установяват реални сделки по спорните фактури. В съдебното производство жалбоподателят също не доказва, че доставките по фактурите от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са реално извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставки.

При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт - действителното изпълнение на спорните доставки на услуги, които указания са му дадени с разпоредителното заседание.

Още с разпоредителното заседание Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като може да ангажира всички допустими доказателства; като следва да установи изпълнението на услугите, при това именно от лицето, сочено за доставчик. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

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

Липсата на доставка е отрицателен факт, който не може да бъде непосредствено установен, а изводите за него се формират след анализ и преценка на относимите обстоятелства. На доказване подлежи положителния факт – осъществената услуга, което в случая е невъзможно да бъде осъществено, тъй като не може да се установи какви точно факти са включени в обхвата на услугите и които да бъдат проверени. Ревизирият данъчен субект е този, който

трябва да докаже по пътя на пълно насрещно доказване, че доставките по фактурите са реално извършени, като в тази връзка му е указана тежестта на доказване.

Съдът намира, че такова доказване по делото не бе проведено.

Съгласно чл.9, ал.1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. За да възникне данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.2 ЗДДС по предоставянето на услугата, изискуемост на данъка и задължението за начисляването му в издадена от доставчика фактура, следва да са изпълнени предпоставките по чл.12 ППЗДДС - услугата се счита за извършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.

Страните спорят по въпроса дали спорните фактури доказват възникнало данъчно събитие. Предметът на спорните фактури е посочен като "услуга по договор". По съдържание те не отговарят както на изискванията по чл.7 ЗСч, тъй като не съдържат информация за вида и естеството на услугата. Предметът на фактурата не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на услугите, което води до извод, че същата не отговаря на изискването на чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Посочения общо предмет "плащане по договор" без да препраща към конкретен договор, може да се отнесе и към всеки друг договор, независимо от предмета му. В този смисъл фактурите не носят информация за възникнало данъчно събитие.

Както следва от Тълкувателно решение № 5/2004 г. на ВАС, винаги когато във фактурата няма информация относно облагаемото данъчно събитие, същата няма доказателствена сила. По всяка от процесните фактури не може да се установи съответствието на предмета с действително осъществена стопанска операция, както изисква принципът за предимство на съдържанието пред формата съгласно чл.4, ал.1, т.5 ЗСч.

Не може да се приеме, че жалбоподателят е изпълнил всичко изискващо се от него във връзка с задълженията му по ДДС, тъй като всъщност притежава фактури, които от външна страна отговарят на формалните изисквания по чл.114 ЗДДС за издаването им, със забележката, че видът на услугата е посочен общо и е невъзможно да бъде проверено изпълнението. Притежаването на фактура, която формално отговаря на изискванията, не е достатъчно - съдът на ЕС е постановил, че упражняването на правото на приспадане по Директивата не обхваща данък, който се дължи само защото е начислен във фактура - Решение от 13 декември 1989 г. по дело G., C-342/87, точки 13 и 19; Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и S., C-454/98, т.53; Решение от 15 март 2007 г. по дело Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, т.23.

За доказване реалното изпълнение на услугите са представени договори за услуги - СМР и транспортни услуги, от обективна страна следва да се докаже извършването на тези два вида услуги. Тъй като жалбоподателят претендира да е получил услуги от доставчиците, издалите фактурите, по делото следва да се установи дали същите доставчици са извършили доставките на услуги, посочен в договорите, във връзка с които се твърди, че са издадени фактурите. За да се приеме, че е възникнало данъчно събитие, следва услугата да е извършена по начина, по който е уговорена между страните, т.е. извършената услуга следва да съответства по вид, количество и качество на уговореното. Конкретизирането на доставката на услугите следва да бъде в достатъчна степен и по начин, който да позволява последваща проверка и установяване действителното извършване, респективно моментът, в който е завършено предоставянето на услугата.

[фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са фактурирали услуги, за които се твърди да представляват СМР, като фактурите са издадени въз основа на договори за изработка. Съдът намира, че договорите са изключително неинформативни, като в тях предметът е твърде общо формулиран - или само са споменати уговорените ремонтни дейности, или по вида на дейностите е налице препращане към количествено-стойностни сметки. Към договорите, сключени с [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], са представени също толкова неинформативни К., които се изчерпват с описание на вида

строителни дейности, но без никакво количествено изражение, без посочени мерни единици, липсват количествени показатели за площ, дължина, обем на СМР - лин.м или кв.м и др., поради което не е ясно по какъв начин са остойностени строителните услуги. В нито една от представените К. не е посочено за чия сметка са вложените материали при извършване на СМР. Наред с това в К. от 06.01.2018 г., изготвена от [фирма], са описани дейности, извършени на 03.02.2018 г. – дата, която не е настъпила към момента на изготвяне на К.. Същото се констатира и в К. от 05.09.2017 г., изготвена от [фирма], с описани дейности, извършени на 06.09.2017 г. Последното води до извод за тяхното антидатиране и че същите са документи с невярно съдържание, съставени специално за целите на обжалването.

Към договорите, сключени с [фирма] и [фирма] както и към договора от 02.11.2018 г. с [фирма], изобщо не са представени указаните К., нито офертите, визирани в договорите. При това положение не е ясно какво е договорено между страните, доколкото в договорите такива спецификации липсват, а и не може да се проследи дали приетата впоследствие работа отговаря на договорената. Към договора, сключен с [фирма], не е представено задание, относимо към договорената дейност "изработка и поставяне стелажи по задание".

В договора от 03.02.2018 г. с [фирма] е посочено, че обектът е ресторант в [населено място], Студентски град, [жилищен адрес] ползван от [фирма], с който възложителят е сключил договор за извършване на СМР от 01.02.2018 г. Такъв договор с [фирма] обаче липсва. Има договор със същия възложител за ремонтни дейности на обект в [населено място] [улица], но не и за Студентски град, [жилищен адрес]. При това положение договорената дейност не е свързана с икономическата дейност на жалбоподателя, тя не е свързана с възлагане от възложител на последния.

В случай че се допуснат за верни данните в част от К., че вложените материали са за сметка на изпълнителя, то не са ангажирани доказателства за закупуването им. Придобиването на материалите и отчитането им пред възложителя е от значение за формиране на крайната цена. Следва да бъде споделена мотивировката на ответника, че липсата на доказателства за вложени материали и данни за чия сметка са били материалите, е пречка да се приеме за доказано, че услугите са реално извършени, доколкото всички те включват влагане на значителни по количество строителни материали.

В сключените договори за изработка е уговорено, че изпълнителят ще предаде изпълнението на възложената работа. За доказване на това изпълнение са ангажирани приемо-предавателни протоколи за приемане на услуги или протоколи обр.19 за извършени СМР. По същество протокол обр.19 е документ, с който се документират извършени СМР на съответен етап на строителство. Той е първичен счетоводен документ, но тъй като реквизитите му не са уредени нормативно, те се ограничават до тези, с които може еднозначно да се опише стопанската операция.

В случая представените протоколи не следва да бъдат кредитирани, тъй като те страдат от редица пороци.

Към протокол от 26.11.2018 г., съставен с [фирма], липсва указание за вида на обекта, а за местоположението му е налице противоречие – веднъж е описано като [населено място], а впоследствие на ръка е добавено [населено място], [улица], и макар в договора обектът да е описан, в протоколите липсва препратка към договора.

Неяснота съществува и във всички протоколи по местоположението на производствената и складова база в [населено място] [улица]. В едни от протоколите това е адресът на строителния обект, но следва да се има предвид, че на територията на цех "С." са разположени множество складове, а обстоятелството, че в част от протоколите е посочен склад 2, не позволява да се направи еднозначен извод за идентичност на мястото на извършване на СМР.

Към приемо-предавателния протокол за извършени СМР от 05.06.2018 г., съставен с [фирма], не фигурират имена на лицата които са го подписали. При това положение не е ясно дали подписалите го лица имат качеството на материално-отговорни лица и дали подписите им са в състояние да обвържат конкретното юридическо лице и да го задължат по

изпълнението на доставката. Освен това същият приемо-предавателен протокол, бидейки съставен на 05.06.2018 г., обективира съгласието на двете страни, че всички СМР са изпълнени, за което изпълнителят е издал фактури от 18.05.2018 г., 19.05.2018 г., 21.05.2018 г., 25.05.2018 г., 28.05.2018 г., 08.06.2018 г., 11.06.2018 г., 12.06.2018 г., 13.06.2018 г., 14.06.2018 г., 21.06.2018 г. и 22.06.2018 г. Последните седем от фактурите са издадени след датата на протокола, което води до извод за неговото антидатиране и че същият е документ с невярно съдържание, съставен специално за целите на обжалването.

В протоколите, съставени с [фирма], липсва точен административен адрес на сградата, на която са извършване СМР, като не е ясно дали същата е единствената такава в [населено място]. Наред с това Съдът констатира, че в протокол обр.19 от 07.06.2017 г. за приемане на изградена ел.инсталация липсва каквато и да било конкретика: не е описан видът на инсталацията – открит или закрит тип, нито общ метраж на окабеляването, нито брой електрически точки (контакти, ключове, разклонителни кутии и др.); в протокол обр.19 от 26.06.2017 г. приетите строителни работи са описани като изграждане на ел.инсталация, въпреки че е договорено доизграждане на такава, в разглеждания протокол също липсва всякаква конкретика.

Нито един от протоколите обр.19 не е индивидуализиран с дата в самите фактури и никоя от фактурите не може да бъде съотнесена към съответния акт. Във фактурите не фигурира строителен обект и не може да се направи обвързка между първичните счетоводни документи и обекта, на който се твърди да са изпълнени строителните дейности.

Протоколите са частни документи без достоверни дати. Достоверността на датите по смисъла на чл.181 ГПК можеше да се приеме за преодоляно само със заключение от ССЕ за редовност на счетоводството, водено от доставчиците и от жалбоподателя. Експертизата не е правила проверки на счетоводствата както на доставчиците, така и на жалбоподателя и неговите клиенти, поради което не е могла да даде отговор за редовността на водените от дружествата счетоводства. Предвид липсата на констатация за редовност на воденото счетоводство на търговците с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, не може да бъде прието, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях, доколкото не се установи въз основа на тях да има извършени счетоводни записвания в книгите на търговците. По делото не е установено редовно водено счетоводство на нито един от доставчиците. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение въпросните документи не могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършените доставки.

Доколкото същите представляват частни документи, следва да се има предвид, че тяхната обвързваща Съда доказателствена сила е оборима. Съдът цени представените по делото приемо-предавателни протоколи като частни документи, в съвкупност с останалия събран по делото доказателствен материал. Същите не могат да се кредитират, тъй като въз основа на тях може единствено да се предполага, че са сключени в процеса на изпълнение на възникнало облигационно правоотношение между посочените доставчици и жалбоподателя, но за съществуването на което не са ангажирани безспорни доказателства.

Не може да се приеме, че администрацията не е оспорила фактурите и протоколите. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите и протоколите. От извършения анализ в РА на въпросните протоколи, представени от ревизираното лице, може да бъде

направен извод, че това обстоятелство е оспорено от органа по приходите. Именно неустановяването на точното място на строителните услуги, разминаванията между договорено и изпълнено, или липсата въобще на ясни договорености между страните, са дали основания на ревизиращия орган да изгради извод за липса на реални доставки.

Налага се изводът, че неяснотата относно предмета на доставката, въведена още с неинформативността на фактурите с предмет "услуга по договор", не е преодоляна чрез съпътстващи фактурите документи, което възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по фактурата. По делото не се доказва, че предметът на фактурите съответства на изпълнението на насрещната престация по представените договори за изработка, доказано с факти от обективната действителност, т.е. че плащането съставлява действително насрещна престация на "приета" услуга от възложителя, която има връзка с действителността.

Тези констатации на РА не са опровергани чрез ангажираните доказателства от жалбоподателя, в това число и от заключението на вещото лице по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза. За по-голямата част от доставките експертизата не е установила обвързка между сключен договор, съставен протокол и издадена фактура, като е отбелязала общо, че е налице договори протокол или протоколи, но без да се ангажира с конкретна обвързка между тях. За единици фактури такава обвързка е направена, с посочване на документите на един и същ ред в табличен вид, без обаче да е разяснено по какви критерии е сторено това. Дори да се приеме наличието на търсената по делото обвързаност, тя е дискредитирана от установените по-горе пороци на подробно разгледаните частни документи. Недоказана по делото остана и последващата реализация на СМР, които се твърди да са извършени по възлагане от [фирма], явяващ се възложител на ревизираното лице. В таблицата на с.46-59 от ССЕ липсва обвързка на получени от жалбоподателя СМР като подизпълнител, с отчетени към неговия възложител строителни работи. ССЕ е описала издадените от жалбоподателя фактури и съпътстващи актове обр.19, но не е дала заключение за обвързка на тези фактури с издадените на ревизираното лице фактури, респективно с документираните с тях СМР.

За двата договора с [фирма] пък не е ясно каква е връзката им с фактурите, издадени от доставчиците, защото никъде не е посочено, че складовата база в [населено място] [улица], се стопанисва от [фирма]. Напротив, в два от договорите е посочено, че тя се стопанисва от [фирма].

Не е опроверган констатацията на ревизията, че жалбоподателят не разполага със собствени обект, а твърди, че ползва нает такъв. Не са представени доказателства за издавани фактури за наем от наемодателите, а при ревизираното лице стойността на фактурите от доставчиците на СМР са осчетоводени по сметка 613-Разходи за придобиване на ДМА. След като ревизираното лице не е собственик на обектите, то няма да стане собственик и на полученото по фактурираните услуги, тъй като резултатът им е трайно прикрепен към недвижимия имот, в който са извършени. Съдът споделя позоваването от решаващия орган на принципа в Закона за собствеността, който в чл.110 предвижда, че към недвижимите вещи спада всичко, което по естествен начин или от действието на човека е прикрепено трайно към земята или към постройката. Собственик на подобренията ще бъде собственикът на имота, т.е. дори реално услуги да са извършени, то жалбоподателят не може да се легитимира като получател на икономическата изгода от тях.

Каза се по-горе, че съгласно чл.12 ППЗДДС услугата се счита за завършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно ЗСч и приложимите счетоводни стандарти. Съгласно чл.22б, ал.3 ЗСч Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия се приемат от Министерския съвет и са в съответствие с актовете на Европейския съюз и националните особености, а съгласно ал. 4 от

същата разпоредба по избор се допуска прилагането и на Международните счетоводни стандарти от предприятията, за които това не е задължително съгласно критериите по ал.1 пак от същата разпоредба. Международните счетоводни стандарти са приети като приложение към Регламент (ЕО) № 1725/2003 на Комисията от 29 септември 2003 година относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета, т.е. те са част от правото на Съюза. Следователно Съдът следва да извърши анализ за съответствие на изискванията за признаване на прихода при предоставянето на услуги по двата вида стандарти с оглед изискването за съответствие по националното право и произтичащо от принципа на примата.

Условията за признаване на приходите от услуги са регламентирани в следните разпоредби на националните счетоводни стандарти:

А) В Счетоводен стандарт (СС) №2 „Отчитане на стоково-материалните запаси”, § 8.3. и § 8.4 от СС 2 относно себестойността на предоставените услуги, според които себестойността на предоставените услуги се определя от разходите за труд и осигуровки на персонала, зает в предоставянето на услугата, и съответната част от общопроизводствени разходи; в себестойността на предоставените услуги не се включват трудът и другите разходи, свързани с продажбите и с общия административен персонал, финансовите и извънредните разходи. Тези разходи се отчитат като текущи в периода, в който са направени."

Б) В Счетоводен стандарт (СС) №18 „Приходи”, § 7.1-7.3 относно признаването на приходи от извършването на услуги, според които приходът, свързан със сделката за извършване на услуги, се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на съставянето на счетоводния баланс, при условие че резултатът от сделката може да се оцени надеждно; резултатът от сделката за извършване на услуги се оценява надеждно, когато са изпълнени едновременно следните условия: а) сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена; б) предприятието има икономическа изгода, свързана със сделката; в) етапът на завършеност на сделката за извършване на услуги към датата на съставянето на счетоводния баланс може надеждно да се определи; г) разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката могат надеждно да бъдат измерени. 7.3. Етапът на завършеност на сделката се определя, като се използва един от следните начини: а) проверка на извършената работа; б) съотношение в процент на извършените до момента услуги към обема на услугите, които ще бъдат извършени; в) съотношение между направените до момента разходи към общо изчислените разходи по сделката за извършване на услугата."

Идентични на цитираните правила на счетоводните стандарти са правилата на следните Международни счетоводни стандарти, приети като приложение към цитирания Регламент (ЕО) № 1725/2003 на Комисията от 29 септември 2003 година, а именно:

М. I. 2 „Материални запаси“, който в § 5, изр.последно определя, че в случай на предоставяне на услуги, материалните запаси включват разходи за услугите според параграф 16, за които предприятието все още не е признало свързаните с тях приходи, като препраща към I. 18 „Приходи“. Според Параграф 16 от М. 2, себестойността на материалните запаси при предоставянето на услуги се състои главно от разходите за труд и другите разходи за персонала, зает в предоставянето на услугата, включително служителите, изпълняващи надзорна дейност, и съответната част от общите разходи за тях.

Съгласно т.20 „Предоставяне на услуги” от М. (I.) 18 „Приходи”, когато резултатът от една сделка за предоставяне на услуги може да се оцени надеждно, приходът, свързан със сделката, трябва да се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на баланса. Резултатът от една сделка може да се оцени надеждно, когато са изпълнени определени условия, сред които по б.в) - етапът на завършеност на сделката към датата на баланса може надеждно да се оцени, и по б.г) - разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката, може да бъдат надеждно оценени. Относитима е и т.24 от същия М., според която Етапът на завършеност на една сделка може да се определя по различни методи. Всяко предприятие използва метода, който надеждно оценява извършените

услуги. В зависимост от характера на сделката методите може да включват: а) преглед на извършената работа; б) извършените до момента услуги като процент от общия обем на услугите, които ще бъдат извършени, или в) частта, която направените до момента разходи представляват от общия обем на предвидените разходи по сделката.”

От изложеното за съдържанието на относимите разпоредби на СС по националното право и тези на М. към признаването на приходите и разходите при доставка на услуги, следва извод за идентичност на изискванията. Ето защо следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. Нито по един от разискваните показатели ССЕ не даде благоприятен за жалбоподателя отговор. Не е установено нито отчитане на приход от доставчиците, нито отчитане на разходи от тяхна страна за материали, труд и консумативи, свързани с изпълнението на доставките.

Не е установено и още едно обстоятелство от съществено значение за реалността на спорните доставки. За извършване на фактурираните специфични дейности като полагане на бетон и асфалт несъмнено се изисква наличие на специализирана тежка строителна механизация, която следва или да е притежавана от доставчиците като съответни ДМА, или да е наета от тях, но по делото няма доказателства сочените за доставчици дружества да са разполагали. Повечето от доставчиците не са разполагали и с наети лица на длъжности, които от гледна точка на квалификация да са съответни на фактурираните услуги.

Към фактурите, издадени от [фирма], изобщо не са представени никакви съпътстващи документи, от които да се изясни предметът на доставките и тяхното действително изпълнение.

[фирма] е фактурирало транспортни услуги. В издадените фактури не са посочени транспортните средства, с които е извършена услугата, нито маршрутът на движение, с начална и крайна точка. Фактурите са издадени въз основа на договор за транспорт, с който жалбоподателят е възложил на доставчика да извършва превози на товари в рамките на България и извън нея.

След като страните са се споразумели превозвачът да превозва товара от заявени товарни до заявени разтоварни пунктове, и за всеки товар товародателят да отправя заявки, в които посочва данни за вида, количеството, товара, товарени разтоварен пункт и специални условия на превоз, се налага изводът, че за установяване реалността на фактурирания транспорт следваше въпросните заявки да бъдат ангажирани като доказателства по делото. Такива обаче не се представиха от страната, носеща доказателствената тежест да установи действителното извършване на услугите. Не се представиха ежемесечните протокол, в който страните е следвало да констатират извършените през месеца от превозвача превози по заявки на товародателя и въз основа на това превозвачът да издаде фактурата.

Съгласно чл.50, ал.1 от Закона за автомобилните превози, договорът за превоз се установява с товарителница, неговата действителност не зависи от редовното съставяне или изгубване на товарителницата, за която е предвидено да се изготвя в три екземпляра, подписани и подпечатани от изпращача и от превозвача. При ревизията не са представени нито пътни листове, нито товарителници. Такива са представени с жалбата, подадена по административен

ред. Те нямат достоверни дати, като тяхната достоверност можеше да се установи единствено чрез ССЕ. Експертизата обаче не е правила проверки на счетоводствата както на доставчиците, така и на жалбоподателя и неговите клиенти, поради което не е могла да даде отговор за редовността на водените от дружествата счетоводства. Ето защо не следва да се приема, че документите са с достоверни дати. Предвид изложените от ССЕ констатации следва да бъде прието, че обсъжданите писмени доказателства нямат достоверни дати посочените в тях, доколкото въз основа на тях са извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца-жалбоподател, а същите не са водени редовно. При това положение въпросните пътни листове и товарителници не могат да служат като годни доказателства в подкрепа на становището на жалбоподателя за реалност на извършените доставки. Наред с това ССЕ не е направила обвързка на пътните листове и товарителници с издадените фактури за транспортни услуги.

Не води до различен извод съобразяването на свидетелските показания, ангажирани по делото. Св.А. и П. дадоха твърде общи и неконкретни показания, които не се намират в унисон с писмените доказателства по делото. Останалата част от показанията са относими към констатацията за определяне на нулева данъчна основа на извършените от жалбоподателя доставки, поради което

Относимо за всички фактури, и с предмет услуги по договор, и с предмет транспортни услуги, е че разплащането по фактурите е изолирано доказателство и самт по себе си не обосновава реалността на разглежданите доставки. Освен това приложените фискални бонове са с дати, различни от датите на издаване на фактурите.

На следващо място Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Д. кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък.

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданско-правния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС.

С оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на С. по дело С-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълни задълженията си да докаже, че действително е

получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Анализираните факти и доказателствата за тях са обсъдени в съответствие с Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела C-80/11 и C-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Съгласно т.60 на решението, добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

В конкретния случай може да се заключи, че получателят на спорните услуги не е положил грижата на добър търговец, обективните предели на която са очертани в т.60 от решението на СЕС.

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

По делото ответникът твърди, че размяната на насрещните престации е без основание. Твърдението на органа по приходите за липса на реално изпълнение на предмета на фактурираните услуги представлява по същество твърдение за издаването на фактура с невярно съдържание. Правото на Съюза не е пречка, държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване – Решение на Съда на ЕС от 7 декември 2010 г. по дело C-285/09, § 48 и 49. Следователно Съдът съобразно твърденията на органа по приходите, че не е доказано доставките да са осъществени от посочения във фактурите доставчик, следва да провери дали е измама или злоупотреба при издаването им.

В поставения за разглеждане случай се установяват обективни данни, въз основа на които може да се заключи, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделките, с които обосновава правото си на приспадане, са част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Същите са изтъкнати от органа по приходите още в хода на ревизията, който е изтъкнали, че е констатирано заобикаляне на закона, като посредством предвидени от закона способности се постига неправомерен резултат. Това е станало посредством сключването на сделки, които са използвани за получаване неоснователно право на вземане на косвения данък. Ревизията е подчертала, че с процесните фактури е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо и са фактурирани доставки, които не са извършвани. В тази връзка получателят сам се е поставил в положение на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва във верига от доставки.

Разпределението на тежестта на доказване по чл.154 ГПК съответства и на установеното разпределение на тежестта на доказване за целите на прилагането на ДДС в практиката на СЕС - например в Решението от 29 март 2012 г. по дело C-414/10, т.32: Лицето, което иска приспадането на ДДС трябва да докаже, че са изпълнени условията за това, а данъчната администрация – ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама, има право да поиска с обратно действие плащането на приспаднатите суми. Националният съд следва да откаже прилагане правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни от преписката се установи, че правото е упражнено по измамен начин.

Съдът счита, че в този случай е необходимо да се изследва и въпроса дали ревизираното лице е направило всичко, за да избегне участието си в измама. За да упражни правото си на

приспадане, жалбоподателят следва да е добросъвестен, да е положил дължимата грижа по всяка от процесните доставки - грижата на добрия търговец, т.е. да е взел всички разумни мерки, за да се избегне участието в данъчна измама, което е изискване за положителни действия.

С Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело C-273/11, е постановено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама.

Фактурите и приложените към тях доказателства за плащане не са достатъчни, за да се направи извод, че жалбоподателят е положил дължимата грижа и е взел всички разумни мерки, за да избегне участието си в данъчна измама. Всъщност предвид съображенията за естеството на договора за изработка и правното значение на приемането на възложеното, то следва, че жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълни задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на стоки по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка. Нито в хода на ревизионното производство, нито пред Съда са събрани доказателства, които макар и косвено да доказват намерението и възможността на страните за реално осъществяване доставки на услуги. От анализа на събраните документи в хода на ревизията и извършването на тяхната преценка в съвкупност с допълнително ангажираните в съдебното производство писмени доказателства, Съдът приема, че ревизираното лице и доставчиците му не участват реално в стопанския оборот, тъй като самите фактури се издават без основание, т.е. без да са реализирани реални доставки на услуги.

С Решение от 13.02.2014 г. по дело C-18/13 СЕС разяснява, че националният съд следва служебно да следи за наличието на измама и на обективни данни, сочещи, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. При проверката на тези факти и обстоятелства вътрешните норми следва да се тълкуват от националния съдия в светлината на текста и в съответствие с целта на Директива 2006/112 за борба с данъчните измами, избягването на данъци и евентуални злоупотреби. От изложеното в т.34 от цитирания съдебен акт следва, че съответно на тази цел на Директивата би било такова тълкуване на разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС, при което в нейната хипотеза се субсумира позоваването на правото на приспадане с неправомерна цел – за измама или за злоупотреба, като тази неправомерност на целта обуславя и неправомерността на начисляването на данъка по смисъла на визирана национална норма. СЕС сочи, че тази преценка е правна и е дължима от националната юрисдикция въз основа на установените от органа по приходите факти и обстоятелства, както и, че изводът на съда за наличие на измама или злоупотреба може да се основава и на данни, предоставени за пръв път в съдебното производство. В този контекст, при неустановеност на реалното извършване на процесните услуги, наличие на сключени договори с общи клаузи, неконкретизиращи способа за изпълнение на уговорената услуга, неиндивидуализиращи услугите и липса на доказателства за извършването им, Съдът намира, че констатираните в хода на ревизията обективни данни сочат, че спорните фактури са издадени формално с цел злоупотреба с право при позоваването на правото на приспадане и ревизираното лице не е могло да не знае за това. Тази неправомерна цел обосновава и неправомерността на начисляването на данъка по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС, което е още един аргумент да се

приеме, че законосъобразно с оспорения РА е отказано признаване на претендираното право на данъчен кредит. В този смисъл може да се приеме, че проведеното събиране на данни по време на ревизията отразява данъчна практика по установяване на обективни данни за недобросъвестно поведение на участник в декларираните доставки (Решение на ВАС № 2943 от 28.02.2014 г.).

Отделно от горното и в съответствие с т.2 от диспозитива на горепосоченото решение по дело С-18/13 на СЕС, Съдът изложи по-горе в решението съображения досежно установяването на всички относими към спора обстоятелства и анализа им от гледна точка на логическата конструкция, че добросъвестността на получателя е изключена, когато декларираната от него доставка не е реална, защото той като страна по договор знае или би трябвало да знае, че не е получил определена услуга реално – в случая са налице достатъчно данни, които обосновават извод за липса на реално предоставяне на услуги от страна на доставчиците от обективна страна, а оттам – и на знанието за формалното (документално) издаване на документи за извършена доставка.

В заключение Съдът намира, че законосъобразно ревизията е отказала данъчен кредит по разглежданите фактури в общ размер 302 425,87 лв. е РА подлежи на потвърждаване. Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по тълк.дело № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки по тях; както и чл.70, ал.1, т.2 ЗДДС предвид обстоятелството, че услугите са предназначени по-общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето – във връзка с изложените от Съда мотиви, че ревизираното лице е правило подобрения в чужд имот, от който няма да се ползва.

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

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и следва да се уважи. В полза на последния следва да се присъди такова възнаграждение, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлизащо на 6 006,43 лв.

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

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА** на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], медицински център /ниско тяло/, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221719000618-091-001/18.11.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 776/12.05.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно отказаното право на данъчен кредит в общ размер 302 425,87 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], ведно с начислените лихви за забава в общ размер 45 217,23 лв.

**ОСТАВЯ БЕЗ РАЗГЛЕЖДАНЕ** жалбата на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], медицински център /ниско тяло/, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против констатацията в Ревизионен акт № Р-22221719000618-091-001/18.11.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 776/12.05.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП,

че [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК], не е извършвало фактурираните от него доставки към [фирма] и към [фирма].

**ОСЪЖДА** [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], медицински център /ниско тяло/, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 6 006,43 лв. (шест хиляди и шест лева и 43 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне, а в прекратителната му част, имаща характер на определение, може да бъде обжалвано с частна жалба пред Върховния административен съд, в 7-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

**СЪДИЯ:**