

# РЕШЕНИЕ

№ 6419

гр. София, 27.10.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 27.07.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **11440** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на "АТИ къмпани" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221220002806-091- 001/19.03.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 1540/04.10.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, което решение е постановено в срока по чл.156, ал.6 ДОПК, във връзка с постъпила жалба срещу РА до Съда с вх.№ 53-04-766/27.09.2021 г., като се оспорват установените задължения по ЗДДС в общ размер 42 595,61 лв. за данъчни периоди от м.декември 2018 г. до м.февруари 2019 г., от м.април до м.юни 2019 г., м.май и м.юни 2020 г., от които главница в размер на 33 222 лв. и начислени лихви в общ размер 9 373,61 лв.

Жалбоподателят възразява срещу непризнатото му от ревизията право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от "Румистрой-РАР" ЕООД и "Адакаунтс Европа" ЕООД, и срещу начислените му лихви за неправомерно ползван данъчен кредит. Излага доводи за незаконосъобразност на акта, като твърди, че констатациите на органите по приходите са необосновани. Настоява, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки, по които му е отказан данъчният кредит. Позовава се на практиката на СЕС по данъчни дела. Относно начислените лихви за ДДС поради анулиране на фактури изтъква, че доколкото не е налице хипотезата на неплатени в срок данъчни задължения, няма

основание за начисляване на лихви върху такива. Според него не може да се приеме, че има загуба на данъчни приходи, тъй като фактурите са отразени в дневниците за продажбите на доставчиците. Претендира отмяната на РА от Съда. В с.з. жалбоподателят се представлява от адв.К., впоследствие от адв.М., впоследствие от адв.П., която педира за уважаване на жалбата, както и присъждане на разноските по делото съгласно представен списък.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, в с.з. чрез юк.М. оспорва жалбата, впоследствие чрез юк.З. педира за отхвърляне на същата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ при НАП е постановено в срока по чл.156, ал.6 ДОПК, във връзка с жалба срещу РА до Съда, която е постъпила в едномесечния срок за оспорване на мълчаливо потвърден РА. Жалбата е подадена от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221220002806- 020-001/14.05.2020 г., издадена от Г. М. В.-Н., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.ноември 2018 г. до м.март 2020 г. ЗВР е връчена по електронен път на 27.05.2020 г., като е определено ревизията да приключи до 2 месеца от връчването на заповедта. За ревизиращи органи са определени Ц. К. Х. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Р. Б. С. – гл.инспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22221220002806-020-003/15.07.2020 г., като е определен нов срок за приключване на ревизията 27.08.2020 г., и е разширен обхватът на ревизията, като е включен данъчен период м.април 2020 г. Със ЗИЗВР № Р-22221220002806-020-002/28.05.2020 г. и ЗИЗВР № Р-22221220002806-020-004/27.07.2020 г. отново е разширен обхватът на ревизията, като са включени данъчни периоди м.май и м.юни 2020 г. Със ЗИЗВР № Р-22221220002806-020-005/05.08.2020 г. е определен нов краен срок приключване на ревизията до 27.10.2020 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.30).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221220002806-092-001/26.02.2021 г. Срещу констатациите в РД ревизираното лице не е подало възражение.

Обжалваният РА № Р-22221220002806-091-001/19.03.2021 г. е издаден от Г. М. В.-Н. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Ц. К. Х. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 30.03.2021 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е строителство на жилищни и нежилищни сгради.

В отговор на връчено искане ревизираното лице е представило търговски и счетоводни документи за ревизираните периоди, включително доказателства за конкретно посочени доставчици. Прегледани са оригинали на търговски документи и счетоводни регистри, което е документирано с Протокол № 1748015/20.10.2020 г.

Установено е, че за ревизираните периоди са сключени договори за СМР, в които са договорени следните дейности:

- СМР (топлоизолационна система, направа на еталбонд по фасади, елинсталации, ВиК, хидроизолация, настилки, вертикална пранировка, довършителни работи в сутерен, партер и тераси, демонтаж гипскартон на ет. 6, 7 и 8 по апартаменти и бани, и монтаж на нов) за обект: Жилищна сграда с подземни гаражи в [населено място], район "П.", м."Л. Г", ПИ 68134.601.1065, УПИ X.-1065, кв.25;

- СМР (хидроизолация и обратен насип, зидария, обръщане на тухлен зид, направа на шурцове и прагове на сутерен, партер и етажи) за обект Жилищна сграда с подземни гаражи в [населено място], район "Студентски", м."Студентски град", УПИ X.-1528,1734,1844,1606,5064 за "ЖС", кв.279;

- СМР за обект Изпълнение на строително-монтажни работи по проект: Път П-59 М.-К.-И., по обособена позиция №2 "Път П-59 М.-К.-И. от км 30+439 до км 56+861.68, обл.К. и обл.Х.;

- СМР за обект Реконструкция и рехабилитация на съществуващи общински пътища, съоръжения и принадлежности към тях на територията на общ.К.;

- СМР (кофражни и бетонови работи) на обект: Многофамилна жилищна сграда с офис, гараж, подземни гаражи и ограда в [населено място], м."П.-Б.", УПИ VII-34, кв.219, [улица], предвиден съгласно одобрен архитектурен проект и строително разрешение № 321/08.11.2018 г.;

- СМР монолитна конструкция, съгласно К. - Приложение №1 за обект Многофункционална нежилищна сграда - складове, производство, административна част и подземен резервоар за ПП нужди в [населено място], район "П.", Столична община, УПИ V-621, кв.59;

- СМР част конструкции, съгласно К. - Приложение №1 за обект Дом за възрастни хора с увреждания, УПИ С-2991, кв.21 по плана на [населено място], общ.П., изпълнение на инвестиционен проект одобрен от Гл.арх. на общ.П., към разрешение за строеж № 38/08.02.2019 г.

Ревизията е установила, че част от дейностите са превъзложени на подизпълнители, които са издали съответните фактури за изпълнените от тях СМР.

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

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

1. В размер на 3 250 лв. по следните фактури, издадени от "Румистрой-РАР" ЕООД (прил.3, с.261, 259):

№ 17...100/08.01.2019 г. с предмет Изготвяне на оферта на част конструктивна за обект Д. и за обект Л. Г.

№ 17...102/22.01.2019 г. с предмет Изготвяне на оферта на част конструктивна за обект Нова Д. и за обект [населено място].

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, което му е връчено по електронен път. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

От 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 лица на трудов договор. Установено е, че дружеството има регистрирано фискално устройство, но на датите на издаване на фискалните бонове към фактурите няма отчетени приходи от това ФУ.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил фактурите с фискални бонове към тях, без приложени други документи.

Ревизиращите са изложили мотиви, че ангажираните от ревизираното дружество фактури и съпътстващи документи са недостатъчни да обосноват реални доставки, тъй като липсват убедителни доказателства, че са били налице облигационни отношения, включително движение и предаване на стоки.

При предходно извършена проверка на жалбоподателя за установяване на факти и обстоятелства, приключила с Протокол № П-22221219148569- 073-001/27.02.2020 г., до него е отправена покана за извършване на корекция на упражненото право на приспадане.

За посочените фактури задълженото лице не е извършило корекция, поради което с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит поради неизпълнение на изискванията по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

При административното обжалване жалбоподателят е представил приемо-предавателни протоколи към фактурите (л.148, 150), както и счетоводни документи на доставчика.

2. В размер на 29 972 лв. по следните фактури, издадени от "Адакаунтс Европа" ЕООД (прил.б, прил.класьор):

№ 1...5/01.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 1/01.05.2019 г.

№ 1...6/02.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 3/02.05.2019 г.

№ 1...72/08.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 5/08.05.2019 г.

№ 1...83/09.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 6/09.05.2019 г.

№ 1...11/14.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 10/14.05.2019 г.

№ 1...12/15.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 11/15.05.2019 г.

№ 1...13/16.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 12/16.05.2019 г.

№ 1...14/17.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 13/17.05.2019 г.

№ 1...15/20.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 15/20.05.2019 г.

№ 1...16/20.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 16/20.05.2019 г.

№ 1...17/23.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 17/23.05.2019 г.

№ 1...184/28.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 19/28.05.2019 г.

№ 1...19/28.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 20/28.05.2019 г.

№ 1...20/28.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 20/28.05.2019 г.

№ 1...21/29.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 21/30.05.2019 г.

№ 1...22/30.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 23/30.05.2019 г.

№ 1...23/31.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 24/31.05.2019 г.

№ 1...24/31.05.2019 г. с предмет Плащане по стокова разписка № 25/31.05.2019 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка до същия е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, което му е връчено по електронен път. Проверяваното лице не е представило исканите документи и обяснения.

От 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 лица на

трудова договор, липсват данни за търговски обекти, т.е. липсват данни за реална търговска дейност.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил фактурите с приложения към тях стокови разписки и приемо-предавателни протоколи. Не е представил доказателства за разплащане по доставките.

Ревизиращите са изложили мотиви, че ангажираните от ревизираното дружество фактури и съпътстващи документи са недостатъчни да обосноват реални доставки, тъй като липсват убедителни доказателства, че са били налице облигационни отношения, включително движение и предаване на стоки.

С РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит поради неизпълнение на изискванията по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

При административното обжалване жалбоподателят е представил фактурите с фискални бонове към тях (л.157-176), както и счетоводни документи на доставчика (л.155).

II. Начислени са лихви за неправомерно ползван данъчен кредит по фактури, издадени от следните доставчици:

1. Задълженото лице е ползвало данъчен кредит в размер 24 800 лв. по следните фактури, издадени от "А и М груп 1" ЕООД: № 223...38/01.04.2019 г., № 223...39/02.04.2019 г., № 223...40/03.04.2019 г., № 223...41/04.04.2019 г., № 223...42/05.04.2019 г., № 223...43/06.04.2019 г., № 223...44/08.04.2019 г., № 223...45/09.04.2019 г., № 223...54/15.04.2019 г., № 223...55/16.04.2019 г., № 223...57/17.04.2019 г., № 223...58/18.04.2019 г., № 223...65/22.04.2019 г., № 223...66/23.04.2019 г., № 223...60/19.04.2019 г., № 223...61/20.04.2019 г.

При предходно извършена проверка на жалбоподателя за установяване на факти и обстоятелства, приключила с Протокол № П-22221219148569- 073-001/27.02.2020 г., до него е отправена покана за извършване на корекция на упражненото право на приспадане. През м.януари 2020 г. указаните фактури са отразени със знак минус в дневника за покупки.

За неправомерно ползвания данъчен кредит на основание чл.175 ДОПК във вр.с чл.1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания е определена лихва в размер на 213,57 лв. за периода, от който е ползван данъчен кредит, до датата на подаване на СД по ЗДДС за периода, през който е извършена корекцията.

2. Задълженото лице е ползвало данъчен кредит в размер 20 000 лв. по следните фактури, издадени от "Автокаваците-2" ЕООД: № 17...350/03.01.2019 г., № 17...351/07.01.2019 г., № 17...359/08.01.2019 г., № 17...352/09.01.2019 г., № 17...353/11.01.2019 г., № 17...354/14.01.2019 г., № 17...355/16.01.2019 г., № 17...356/18.01.2019 г., № 17...357/21.01.2019 г., № 17...358/22.01.2019 г., № 17...360/25.01.2019 г., № 17...361/28.01.2019 г., № 17...362/29.01.2019 г., № 17...363/31.01.2019 г.

През м.ноември 2019 г. указаните фактури са отразени със знак минус в дневника за покупки.

За неправомерно ползвания данъчен кредит на основание чл.175 ДОПК във вр.с чл.1 ЗЛДТДПДВ е определена лихва в размер на 1 554,40 лв. и в размер на 26,41 лв., за периода, от който е ползван данъчен кредит, до датата на подаване на СД по ЗДДС за периода, през който е извършена корекцията.

3. Задълженото лице е ползвало данъчен кредит в размер 25 850 лв. по следните

фактури, издадени от "Кварц дизайн България" ЕООД: № 17...143/03.12.2018 г., № 17...144/05.12.2018 г., № 17...146/10.12.2018 г., № 17...147/11.12.2018 г., № 17...148/12.12.2018 г., № 17...149/14.12.2018 г., № 17...150/17.12.2018 г., № 17...151/19.12.2018 г., № 17...152/21.12.2018 г., № 17...157/27.12.2018 г.

През м.януари 2019 г. указаните фактури са отразени със знак минус в дневника за покупки.

За неправомерно ползвания данъчен кредит на основание чл.175 ДОПК във вр.с чл.1 ЗЛДТДПДВ е определена лихва в размер на 445,23 лв. за периода, от който е ползван данъчен кредит, до датата на подаване на СД по ЗДДС за периода, през който е извършена корекцията.

4. Задълженото лице е ползвало данъчен кредит в размер 8 110 лв. по следните фактури, издадени от "Румистрой-РАР" ЕООД: № 17...100/08.01.2019 г., № 17...101/15.01.2019 г., № [ЕГН]/22.01.2019 г., № 17...102/22.01.2019 г., № 17...103/30.01.2019 г.

През м.декември 2019 г. фактури № 17...101/15.01.2019 г., № [ЕГН]/22.01.2019 г. и № 17...103/30.01.2019 г. са отразени със знак минус в дневника за покупки.

За неправомерно ползвания по тях данъчен кредит на основание чл.175 ДОПК във вр.с чл.1 ЗЛДТДПДВ е определена лихва в размер на 41,85 лв. за периода, от който е ползван данъчен кредит, до датата на подаване на СД по ЗДДС за периода, през който е извършена корекцията.

III. Начислени са лихви за несвоевременно начислен ДДС

Ревизията е установила, че задълженото лице е включило в дневниците си за продажби фактури, издадени на "ДМ билд груп" ООД в последващ отчетен период, като същите са отразени с некоректни дати на издаване:

за м.юни 2020 г. - фактури № 933/29.05.2020 г. с ДДС 72 435 лв. и № 934/31.05.2020 г. с ДДС 4 000 лв.

за м.юли 2020 г. - фактура № 944/30.06.2020 г. с ДДС 45 024,61 лв.

На основание чл.175, ал.1 ДОПК във вр.с чл.1 ЗЛДТДПДВ са определени лихви за периода от момента, в който е следвало да бъде начислен ДДС по реда на чл.86, ал.1 ЗДДС, до периода, в който съответната фактура е включена в СД по ЗДДС, а именно:

за м.май 2020 г. - лихва от 637,01 лв. за периода от 15.06.2020 г. до 14.07.2020 г.

за м.юни 2020 г. лихва от 387,74 лв. за периода от 15.07.2020 г. до 14.08.2020 г.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1540/04.10.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, решение е постановено в срока по чл.156, ал.6 ДОПК, във връзка с постъпила жалба срещу РА до Съда с вх.№ 53-04-766/27.09.2021 г., РА е отменен в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м.февруари, м.март и м.април 2020 г., ведно с начислените лихви за забава; и е потвърден в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди от м.декември 2018 г. до м.февруари 2019 г., от м.април до м.юни 2019 г., м.май и м.юни 2020 г. Съгласно изричното уточнение на ответника с молба от 18.10.2022 г. (л.202) след направените от решаващия орган корекции с РА са останали задължения в общ размер 42 595,61 лв., в т.ч. главница 33 222 лв. и лихви 9 373,61 лв. Съобразно нормите на чл.156, ал.1 и ал.3 ДОПК тези именно задължения са предмет на настоящото съдебно обжалване. В същия смисъл е и уточняващата молба на жалбоподателя от 18.03.2022 г. (л.191), като следва да се има предвид, че в жалбата си до Съда последният първоначално твърдеше, че обжалва по съдебен ред мълчаливо потвърдения РА, но в действителност РА е отменен в една негова част и потвърден в друга част.

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо

лице Д. П., която даде заключение по следните задачи:

I. От Съда:

1. За документиране на спорните доставки има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, протоколи обр.19 или др. подобни; 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 установи начина на остойността на процесните услуги, има ли предаване на резултата от услугите и по какъв начин е станало това; възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи.
7. Да установи стоковите 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;
  - и/ наличностите по видове при преките доставчици достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от тях 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/ всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.
8. 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 неговите доставчици; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.
9. Имат ли връзка получените доставки на стоки и услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирия период.
10. За кои данъчни периоди на жалбоподателя са начислени лихви за ДДС и на какво фактическо основание.
11. На какво основание жалбоподателят е извършил корекции на ползван данъчен кредит, в кои данъчни периоди и в какъв размер.
12. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

II. От жалбоподателя:

13. Получени ли са стоките, за които се отнасят процесните фактури, извършени ли са насрещни плащания.
14. Налице ли е съпоставимост на разходи и приходи по сделките в процесните фактури, може ли да се направи извод за идентичност на стоките, обективирани в процесните фактури, предвид отразения в счетоводството на жалбоподателя стоков поток.
15. Отчели ли са доставчиците "Румистрой-РАР" ЕООД, "Адакаунтс Европа" ЕООД приходи по посочените фактури.
16. Налице ли е редовност в счетоводствата на жалбоподателя и доставчиците "Румистрой-РАР" ЕООД, "Адакаунтс Европа" ЕООД.

Съдът кредитира експертното заключение като компетентно изготвено и даващо отговор на поставените задачи. Същото е мотивирано, съответства на събраните доказателства и следва да се приеме и за обосновано, предвид подробно изложената от вещото лице аргументация, послужила за формиране на експертните изводи. Експертът е анализирал коректно събраните

доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорил е изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти.

В хода на съдебното производство се представиха следните **писмени доказателства**: приложените към жалбата писмени доказателства (същите касаят отменената от ДОДОП част на РА, поради което са неотнесими към настоящия спор); представените от жалбоподателя счетоводни документи, фактури и приемо-предавателни протоколи от доставчиците "Адакаунтс Европа" ЕООД и "Елит инвест 2000" ЕООД, заверени от адв.К. (л.203, прил.6-мека папка); информация от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите Г. М. В.-Н., Ц. К. Х. и Р. Б. С. (л.214); спесимени от Търговския регистър на управителите на "Адакаунтс Европа" ЕООД и "Елит инвест 2000" ЕООД (л.251); доказателства от офис К. поляна (л.258) и офис К. село (л.342) при ТД на НАП-гр.С. въз основа на издаденото на вещото лице съдебно удостоверение; документи под опис, върху които е работило вещото лице извън кориците на делото (л.383, прил.черен класьор).

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

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана 2018 г.

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 № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.30) следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способности - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти.

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



чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

РА отговаря на изискванията за съдържание 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 фикция за саморъчен подпис.

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

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

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от 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 подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, 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 – "Борика" АД. 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, РД и РА са надлежно подписани.

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

**По приложението на материалния закон Съдът намира следното:**

#### **I. Относно отказаното право на данъчен кредит**

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

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките на стоки и услуги. Правният спор по делото се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури и дали доставчиците са били добросъвестни. Спорът за реалността на доставките е фактически въпрос, който в случая се изразява в доказване на прехвърлянето на собствеността върху стоките и фактическото извършване на услугите.

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

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

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

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните

фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказва, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа 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 (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт на действително изпълнение на спорните доставки.

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 в тази връзка относно стоките трябва да установи прехвърлянето на собствеността върху същите, а относно услугите трябва да установи както действителното извършване на спорните услуги, така и извършването им именно от лицата, сочени за доставчици и издали фактурите за това.

По фактурите с предмет **стоки**, издадени от "Адакаунтс Европа" ЕООД.

Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи има ли доказателства за прехвърляне на собствеността, разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. Съдът съобрази, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В този смисъл от съществено значение е наличието или липсата на съпътстващи документи към фактурите.

Към спорните фактури само жалбоподателят е представил стокони разписки с описани разнообразни видове стоки – работно облекло и обувки, дървен материал, шперплат, кофражно масло и кофражна тел. За тях жалбоподателят настоява, че доказват прехвърлянето на собствеността. По правило при реалното приемо-предаване на стоките получателът следва да издаде складова разписка, която документира заприходяването на стоките при получателя, т.е. с нея се задължава материално-отговорното лице, получило стоките. В случая обаче разписките страдат от редица пороци, които са пречка да се приеме, че собствеността върху стоките е прехвърлена съобразно цитираното правило на ЗЗД.

Страните, фигуриращи в стоконите разписки, са "доставчик" и "получател", а на мястото, където са положени подписите, са "предал" и "приел", което не съответства на ролите, които имат страните по сделката. В разписките са положени подписи единствено за "предал", но *не е обозначено лицето*, което се твърди да е предало стоките. След като не са посочени имена и длъжности на съответното физическо лице, положило подписа, не може да се установи дали този подпис е на представляващия дружеството, а в случай че не е - дали авторът е материалноотговорно лице. Ето защо не е ясно дали така положеният подпис е в състояние да обвърже дружеството-доставчик с оглед настъпване транслативния ефект на търговската продажба. Освен това в разписките *липсва текст, описващ извършените действия по твърдяното приемо-предаване*. В тях не е описано действието по предаване на стоките от продавача и реципрочното им приемане от купувача. По този начин разписките изобщо не са в състояние да удостоверят благоприятните за жалбоподателя обстоятелства, които той се домогва да установи с тях. На следващо място Съдът констатира, че в представените разписки *липсва посочено място* – административен адрес, на което е извършено фактическото предаване на процесните стоки, а това не отговора на изискването за индивидуализация на

твърдяното местопредаване.

Наред с това към фактурите жалбоподателят е представил и приемо-предавателни протоколи. В тях обаче стоките не са индивидуализирани с техни съществени параметри – вид и размер. Протоколите също страдат от порока липсващ административен адрес на фактическото предаване на стоките, а посочването само на [населено място] е твърде общо място и не индивидуализира твърдяното местопредаване.

При това положение, независимо от даденото от ССЕ заключение за наличие на обвързка между фактурите и съпътстващите документи, не може да се приеме за настъпил транслативният ефект на фактурираните продажби. Вещото лице е установило, че към фактура № 1...20/28.05.2019 г. няма стокова разписка, както и че е налице погрешно посочен размер на ДДС във фактури № 1...17, № 1...18, № 1...19, № 1...20, № 1...21, 1...22 и № 1...23. Експертната е констатирала, че фактура № 1...24/31.05.2019 г. (прил.5, с.206) е с различен предмет от същата фактура, приложена на л.166 по делото. Едната фактура е с предмет: Плащане по стокова разписка № 24/31.05.2019 г., а другата (със същия номер и дата) е с предмет: Плащане по стокова разписка № 25/31.05.2019 г. ССЕ е констатирала и несъответствие между предмета на фактура № 1...15/20.05.2019 г. и стокова разписка № 15/20.05.2019 г., в която предметът е Шперплат и кофражно масло, а в разписката е посочено Шпакловане и кофражно масло. Поради това вещото лице е дало заключение, че разписката не може да се обвърже към процесната фактура. Указаните нередности при водене счетоводството на ревизираното лице са пречка да се направи положителен за него извод относно реалността на спорните доставки.

Не се доказва и по безспорен начин транспортът на процесните стоки. Значението на транспортните документи досежно спорния по делото въпрос се състои в следното: след като страните по доставките нямат общ район на стопанска дейност, то логично е стоките, предмет на фактурите, да бъдат превозени от доставчика до склад на ревизираното лице. В случая се твърди транспортът да е осъществен от жалбоподателя. ССЕ обаче даде заключение, че няма осчетоводени разходи за транспорт, нито има документи при ревизираното лице за превоз на стоките, обект на процесните фактури. Също експертната е установила заприходени при жалбоподателя само *леки* автомобили, но не и товарни, с които да е възможно транспортирането на голямогабаритните листове кофражен шперплат.

Съдът констатира, че в приложение-класьор е налично представено от жалбоподателя обяснение от Д. М. А. в качеството му на управляващ и представляващ "Адакаунтс Европа" ЕООД. С него авторът на обяснението е заявил следното: «"Адакаунтс Европа" ЕООД продава на дружество "АТИ Къмпани" ЕООД строителни материали. Те са натоварени от склад на наш партньор, находящ се на [улица]. Материалите са транспортирани с транспорт на клиента.». Обяснението е датирано 31.10.2020 г. и е подписано за декларатор.

Съдът не кредитира така представеното обяснение по следните съображения: На първо място декларацията представлява писмено обяснение на трето лице. Съгласно разпоредбата на чл.57, ал.2 ДОПК по време на ревизията писмени обяснения от трети лица се допускат при строго изброени в тази правна норма случаи, а именно: за установяване 1. достоверността или авторството на данни от технически носител и неподписани документи; 2. обстоятелствата, за доказването на които законът изисква писмен документ, ако документът е загубен или унищожен не по вина на ревизираното лице или третото лице, както и за установяването на факти и обстоятелства, за доказването на които законът не изисква писмен документ; 3. фактите и обстоятелствата, за които не са съставени документи, когато е имало задължение за това, или са съставени документи, които не отразяват действителни факти и обстоятелства. Разпоредбата пък на чл.158 ДОПК предвижда, че свидетелски показания са допустими само в случаите на чл.57, ал.2 ДОПК, но в процесния случай писмената декларация на третото лице не е представена по време на ревизията, а едва в съдебното производство, нито е поискано разпитването на това лице като свидетел. Писмена декларация в съдебно производство не е допустимо доказателство, поради което не следва да се цени. На второ място като частен

документ по смисъла на чл.180, ал.1 ГПК без достоверна дата декларацията не обвързва Съда относно съдържанието ѝ. Тя няма материална доказателствена сила, като доказва единствено, че изявлението е направено от съответното лице. На следващо място в декларацията не е посочено за кой търговски партньор, съхранявал стоките, става въпрос, като не е ясна връзката на обекта с кой да е търговски субект.

По делото не са представени доказателства за мястото на получаване на фактурираните стоки, от кого са натоварвани и разтоварвани и как е организиран транспортът. Съдът съобрази и безспорно установената от ревизията липса на данни за реална търговска дейност на доставчика. В периодите на издаване на фактурите доставчикът не е имал назначени лица на трудов договор, не е разполагал и с търговски обекти.

От представените по делото доказателства не може да се приеме, че фактурираните от доставчика строителни материали са вложени в основната дейност на жалбоподателя, тъй като не всички предоставени актове обр.19 касаят периода на издаване на процесните фактури. Такъв анализ не е могла да направи и ССЕ, тъй като при ревизираното лице не се води счетоводна отчетност на материалите. Наред с това изпълнените СМР в акт обр.19 са в различна мерна единица от фигуриращите във фактурите. Последващата реализация и влягане на материалите в строителната дейност на жалбоподателя остана недоказана по делото.

Изложеното дотук не позволява да се даде положителен отговор на въпроса възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с приложените съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките. Липсват преки доказателства за предаването им между страните по издадените фактури или индивидуализирането им по друг уговорен начин. При това следва да се приеме за несъстоятелна тезата на жалбоподателя, че наличието на документи към процесните фактури удостоверява реалността на спорните доставки.

Не е доказано отделянето на родовоопределените вещи като начин за доказване на релевантния факт по прехвърляне на собствеността върху тях. Ето защо Съдът формира извод за законосъобразност на констатацията за отказан данъчен кредит.

За пълнота на изложението Съдът следва да коментира и констатацията на ССЕ, че в РД фактура № 1...24/31.05.2019 г. е посочена с данъчна основа 7 500 лв. и ДДС 1 500 лв., докато в самата фактура (л.166) данъчната основа е 8 200 лв., а ДДС е 1 640 лв. Така се получава разлика от 742 лв. между отказания данъчен кредит по фактурите, издадени от "Адакаунтс Европа" ЕООД, в размер на 29 972 лв., и посочения в самите фактури ДДС 30 714 лв. Размерът на данъчния кредит не следва да се коригира, защото така би се нарушила забраната за влошаване положението на жалбоподателя при обжалване.

По фактурите с предмет **услуги**, издадени от "Румистрой-РАР" ЕООД.

Съгласно чл.9, ал.1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. За да се приеме, че по предоставянето на услуга е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.2 ЗДДС, изискуемост на данъка и задължението за начисляването му в издадена от доставчика фактура, следва да са изпълнени предпоставките по чл.12 от Правилника за прилагане на ЗДДС - 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. В тази насока жалбоподателят не е ангажирал доказателства, дори напротив: изслушаната ССЕ установи по категоричен начин, че доставчикът не е отчел приходи по фактурираните доставки. Вещото лице не е установило и информация за начина, по който са остойностени услугите.

Извършването на процесните услуги е относимо към уредбата на договора за изработка по чл.258 ЗЗД – поради липсата на специална уредба в Търговския закон. Този договор е двустранен, консенсуален и възмезден. На задължението на изпълнителя-доставчик да предаде изработеното, съответства задължението на възложителя-получател по доставката, да приеме изработеното. Приемането съгласно чл.264 ЗЗД включва задължението на възложителя да прегледа работата и правото му да направи всички възражения за неправилно

изпълнение. Приемането освен фактическо е и правно действие, свързано с възникване на задължението за плащане на възнаграждението. Съгласно чл.266 ЗЗД, възнаграждението по договор за изработка се дължи само за приета работа, а не за положен труд по принцип. Изрично не са въведени формални изисквания за съставяне на писмени документи като форма за доказване на съществуването или изпълнението на такъв договор. Липсата на такива обаче е пречка да се установят относими факти, в случая изпълнението съответства ли на договореното.

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 положителният 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. 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.

Приемането на услугите по спорните фактури, или друго действие, свързано със същите, е обективизирано в представените едва с жалбата по административен ред приемо-предавателни протоколи. Същите обаче не доказват изпълнението на фактурираните услуги, защото *самите изготвени оферти не са представени*. В същия ред на мисли е установеното от ССЕ, че няма никакви индикации, че количествено-стойностната сметка, която е представена на вещото лице, е изготвена от "Румистрой-РАР" ЕООД.

Наред с това отново от експертното заключение се установява, че СМР на обект Л. Г са започнали от м.юли 2018 г., като няма логика офертата на част конструктивна за същия обект да е изготвена с 6 месеца закъснение – на 08.01.2019 г. Горното изва да покаже недобросъвестност на ревизираното лице и съставяне на счетоводни документи за целите на генериране на данъчен кредит. Очевидно е, че такова поведение не следва да се толерира от приходната администрация, която правилно е санкционирала задълженото лице с отказа да признае правото на приспадане на данъчния кредит.

Важно да се отбележи, че както фактурите, така и протоколите са частни диспозитивни документи и въпросът за верността на материализираните в тях изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на него. На първо място подписаният частен документ доказва, че материализираното в него изявление е направено и че изхожда от лицето, което го е подписало като негов издател. Съдът е длъжен да приеме за автор на изявлението лицето, подписало документа. Това е същността на формалната доказателствена сила на документите, прогласена в чл.180 ГПК. С формална доказателствена сила се ползва всеки подписан документ, независимо дали е свидетелстващ или диспозитивен. В разпоредбата на чл.180 ГПК е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от лицата, които са го издали, съставлява доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. По силата на тази презумпция Съдът е длъжен да смята за автор на изявлението лицето, подписало документа. В това се състои и т.нар. формална доказателствена сила на документа. Тази формална доказателствена сила на документа се отнася единствено относно факта на писменото изявление и неговото авторство. Формалната доказателствена сила може да бъде преодоляна, като се докаже неавтентичността на документа и точно това се доказва в случая.

В тази връзка ревизията е приела, че със съставените документи се цели единствено да се създаде представа за реални сделки с цел неправомерно приспадане на данъчен кредит. По този начин указаните частни документи са оспорени от приходната администрация.

Решаващият орган в извънсъдебната фаза на производството – Директорът на ДОДОП, в постановеното от него потвърждаващо решение, макар и без нарочно изявление за оспорване,

имплицитно е оспорил в фактурите, подложени на съмнение още в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на първичните счетоводни документи и на приложенияте към тях стокоски разписки и протоколи. Същите не са убедителни доказателства за изпълнение доставките, предвид откритите техни пороци. Ето защо не следва да се приеме за доказано по делото, че посредством съставените съпътстващите документи е удостоверено прехвърлянето на собствеността върху стоките и изпълнение на услугите, а оттам – и настъпило данъчно събитие по фактурите.

По делото остана недоказано още едно съществено обстоятелство: кой е изготвил офертите на част конструктивна за строителните обекти. За изготвянето на същите се изисква поне минимална техническа подготовка в областта на СМР, но ревизията категорично е установила, че в към момента на издаване на фактурите доставчикът не е имал назначени лица на трудов договор.

Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 от Закона за счетоводството. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. В случая липсва положителен извод за тези съществени обстоятелства.

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в чл.6 и чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на фактура не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на услуги. Лицето, което черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС. В поставения за разглеждане случай това не беше сторено и жалбоподателят следва да понесе последиците от недоказването.

Относно представените пак едва с жалбата по административен ред счетоводни документи на доставчиците Съдът констатира, че същите не съдържат подписи на лицата, които отговарят за осъществяване на стопанските операции, каквото е изискването на чл.10 ЗСч: Лицата, които са съставили и подписали счетоводните документи и техническите информационни носители, носят отговорност за достоверността на информацията в тях. Тези документи не са подписвани от ревизираното лице и няма причина да са съхранявани от него, тъй като същото не е страна по удостоверените търговски отношения. Предвид това, заверката за вярност, която жалбоподателят чрез пълномощника си адв.К. е направило на тези документи, няма значението на заверка по смисъла на чл.183 ГПК.

Сред доказателствата за реалното извършване на доставката от значение е и заплащането по



издадените фактури. Това разбиране произтича от икономическата логика на взаимоотношенията между доставчика и жалбоподателя като получател. Няма съмнение, че движението на парични ценности следва да е предприето на правно основание, в разглеждания случай - като заплащане договорената цена на услугите, което не е доказано по делото. Разпоредбата на чл.200, ал.2 ЗЗД предвижда плащането да стане едновременно с предаването на вещта и на мястото, където то се извършва. В тази връзка следва да се отбележи, че е установено доставчикът да е имал регистрирано фискално устройство, но на датите на издаване на фискалните бонове към фактурите няма отчетени приходи от това ФУ, с други думи, не е доказано плащане по спорните доставки. Налага се изводът, че и в този аспект реалността на доставките не е установена по делото.

Относими за двете коментирани констатации са и следните разсъждения на Съда:

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

Не е доказано доставчиците да са имали редовно водено счетоводство. В този ред на мисли само констатацията за редовност на воденото от доставчика счетоводства с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, можеше да бъде прието, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях. Това е така, защото следваше да се установи дали въз основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговците. 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 ЗСч и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение по делото има съмнение дали въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършените доставки.

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 С-80/11 и С-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 С-285/09, т.49.

Констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна и 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 д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки по тях.

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.

## **II. Относно начислените лихви за неправомерно ползван данъчен кредит и за несвоевременно начислен ДДС.**

Ревизията е констатирала, че задълженото лице е включвало в дневника си за покупки фактури, които впоследствие е отразило със знак минус в същия дневник. Упражненото право е било в ущърб на фиска. Задълженото лице е подавало коригиращи СД, като е извършило корекция на ползвания данъчен кредит. Правилно органите по приходите са признали това положение за нетърпимо и са го санкционирали с начисляване на лихви върху неправомерно ползвания данъчен кредит.

Според чл.68, ал.1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения за: 1. получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; 2. извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; 3. осъществен от него внос; 4. изискуемия от него данък като платец по глава осма.

Когато правото на данъчен кредит е упражнено неправомерно поради неправилно отразени фактури, като самото ревизирано лице е приело да се откаже от ползвания данъчен кредит, цитираната легална дефиниция не може да бъде приложена, защото задълженото лице *не притежава данъчен документ*, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и 115 от закона, в който данъкът *именно в претендирания от лицето размер* е посочен на отделен ред – неизпълнение на изискването по чл.71, т.1, ЗДДС. Жалбоподателят е извършил корекция на ползван данъчен кредит след съвет на данъчен орган, както е установила ССЕ. В изпълнение на тази задача вещото лице е изчислило размер на лихвите за неправомерно ползвания данъчен кредит, който е по-висок от изчислените лихви според РА. И в тази част на спора Съдът не следва да коригира размера на лихвите, за да не наруши забраната за влошаване положението на жалбоподателя при обжалване.

Несподелима е тезата на жалбоподателя, че не е налице хипотезата на неплатени в срок данъчни задължения, защото в случай като горния самото лице е признало неправомерност при упражненото право на данъчен кредит, а в резултат бюджетът е бил лишен от възможността да ползва средствата, което са били предоставени на разположение на дружеството-жалбоподателя. При това положение фискът получава компенсация за пропуснати ползи. Макар фактурите да са отразени в дневниците за продажбите на доставчиците, е неприложима хипотезата, при която липсва загуба на данъчни приходи. Това

е така, защото отношенията на доставчиците, издали фактурите, по заплащане с бюджета и внасяне на начисления ДДС, са различни и самостоятелни спрямо задължението на данъчния субект да се въздържа от неправомерно ползване на данъчен кредит, който му е предоставен във връзка с действително получени от него доставки. Именно последното обстоятелство е отречено от самия данъчен субект с извършените корекции.

Начислени са лихви и за изпълнено със закъснение задължение на ревизираното лице да начисли ДДС върху продажбите, които са включени в данъчен период, следващ този, през който е следвало да бъдат включени в дневниците за продажби. Това са случаите с начислени лихви за м.май и м.юни 2020 г.

По силата на чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие данъкът става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. Според чл.82, ал.1 от закона данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка, като не са налице с изключенията по ал.4 и 5. Съгласно нормата на чл.86, ал.1 ЗДДС регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като: 1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; 2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в СД по закона за този данъчен период; 3. посочи данъчния документ в дневника си за продажбите за съответния данъчен период. В случая задълженото лице е следвало да внася данъка за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, в изпълнение на императивната разпоредба по чл.86, ал.2 ЗДДС: данъкът е длъжим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ. Като е сторило това със закъснение и в ущърб на фиска, задълженото лице правилно е санкционирано с начисляване на лихви върху несвоевременно начислен и несвоевременно внесен ДДС.

Констатацията е законосъобразна, а жалбата в тази ѝ част също следва да бъде отхвърлена.

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

При този изход на спора заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл.8, ал.1 във вр.с чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 057,65 лв.

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

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА** на "АТИ कंपनी" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221220002806-091- 001/19.03.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 1540/04.10.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените му задължения по ЗДДС в общ размер 42 595,61 лв. от които главница в размер на 33 222 лв. и начислени лихви в общ размер 9 373,61 лв.

**ОСЪЖДА** "АТИ कंपनी" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], [жилищен адрес] 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 4 057,65 лв. (четири хиляди и петдесет и седем лева и 65 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

**СЪДИЯ:**