

РЕШЕНИЕ

№ 2453

гр. София, 20.01.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав, в
публично заседание на 09.12.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **10995** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), във връзка с чл. 221, ал. 3 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК).
Образувано е във връзка с Решение № 9727 от 14.10.2025 г. на Върховния административен съд, Първо отделение, постановено по адм. дело № 481 от 2025 г., с което са изцяло обезсилени Решение № 13571/01.08.2024 г. и Решение № 20434/18.10.2024 г., и двете на Административен съд София-град, постановени по адм. дело № 5303/2023 г.

С Решение № 13571/01.08.2024 г., постановено от АССГ, 21-ви с-в по адм. дело № 5303/2023 г., е отхвърлена жалбата на „ЕЛЕН ИНВЕСТ“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Д. П. К., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220222003301-091-001/06.12.2022 г., издаден от Р. И. Ф., на длъжност началник на сектор в ТД на НАП В. Т. – орган, възложил ревизията, и Л. В. Ц., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП В. Т. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 286/06.03.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - [населено място]. С Решение № 20434/18.10.2024 г. на АССГ по адм. дело № 5303/2023 г. е допълнен диспозитива на Решение № 13571/01.08.2024 г., постановено от АССГ по същото дело, по отношение на установени с РА Р-22220222003301-091-001/06.12.2022 г. лихви върху главницата от 43 000,00 лв.

С горепосоченото решение ВАС е приел, че неправилно АССГ, 21-ви състав е приел, че възражението на ответника относно размера на оспорените задължения е основателно и е разгледал жалбата само в частта на установените с РА задължения за м. 02.2021 г. в размер на 43 000,00 лева, произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит по доставки, документирани с фактури, издадени от „Строителна Компания Брандера“ ЕООД, а в останалата

част в размер на 21 173.87 лева и съответните лихви в размер на 3 711.61 лева, които са установени по подадените от дружеството справки-декларации, не се е произнесъл, въпреки че с жалбата изрично е посочено, че се обжалва РА изцяло. В резултат от изложеното В. съд е приел, че са допуснати от АССГ нарушения при определяне на предмета на оспорване, които са довели до постановяване на съдебни решения - основно и допълнително - по искане, с което съдът не е сезиран, поради което същите са недопустими. Съдебните решения по адм. дело № 5303/2023 г. са обезсилени изцяло и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство по адм. дело № 10995/2025 г.

На настоящата инстанция с решението на ВАС са дадени указания при новото разглеждане съдът да се произнесе по искането на „Елен Инвест“ ЕООД за отмяна на ревизионния акт изцяло. В тази връзка следвало да се укаже на жалбоподателя, че посоченият в жалбата размер на задълженията за лихви от 10 387.55 лева е този, определен в ревизионния доклад и не съответства на размера на лихвите, установен в ревизионния акт - 11 249,15 лева, като е следвало да му бъде даден срок за уточняване размера на лихвите, който обжалва.

На следващо място, са дадени указания при новото разглеждане на делото първоинстанционният съд да изясни и осъществяването на фактическия състав по чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл.10, ал. 9 ЗНАП, в резултат на който органите по приходите от ТД на НАП – В. Т. са определени за компетентни да възложат ревизията и да издадат ревизионния акт на „Елен Инвест“ ЕООД, включително да събере доказателства за основанията за отсъствие на оправомощения по чл.10, ал. 9 ЗНАП заместник-изпълнителен директор на НАП – Г. Д., във връзка с издаване на Заповед № 3-ЦУ-1216/01.07.2022 г. за определяне на лицата, по отношение на които органите по приходите по чл.12, ал. 6 ДОПК, посочени в Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г., имат компетентност, издадена от зам.-изп. директор Г. А. при условията на заместване.

Във връзка с гореизложеното настоящият съдебен състав е провел производството, регламентирано в чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, като е приобщил към същото материалите по адм. дело № 5303 по описа на Административен съд София-град, 21-ви с-в за 2023 г. и по адм. дело № 481/2025 г. по описа на ВАС.

С жалба, подадена до АССГ чрез директора на ДОДОП – С., във връзка с която е образувано адм. дело № 5303/2023 г., от „Елен Инвест“ ЕООД е оспорен РА № Р-22220222003301-091-001/06.12.2022 г., в частта в която на дружеството за данъчни периоди м. февруари 2021 г. са установени задължения за установяване на задължения за данък върху добавена стойност в размер на 64 173,87 лева за данъчен период от 01.02.2021 година до 28.02.2021 година и лихви за несвоевременно начисляване на данъка в размер на 10 387,55 лева.

Предвид това че съгласно диспозитива на РА са установени задължения за лихви в размер на 11 249,15 лв. и с оглед указанията на ВАС, дадени в мотивите на Решение № 9727 от 14.10.2025 г. на Върховния административен съд, Първо отделение, постановено по адм. дело № 481 от 2025 г., настоящият съдебен състав даде указания на жалбоподателя да уточни жалбата си относно оспорвания размер на лихвите, установени с РА. С молба от 12.11.2025 г. от адв. В. Д. – пълномощник на „Елен Инвест“ ЕООД, е посочено, че се обжалват лихви в размер на 11 249,11 лв., което настоящият състав намира за техническа грешка предвид разликата от 4 стотинки до размера на установените с РА лихви, както и предвид изричното оспорване от жалбоподателя на РА в цялост, заявено с жалбата до съда.

С жалбата се излагат доводи за издаване на РА при допуснати съществени процесуални нарушения, като е извършен необоснован и несъответстващ на доказателствата анализ на фактите и обстоятелствата по делото. Жалбоподателят счита, че в случая преценката за реалността на доставките е извършена на база факти и обстоятелства, които не са пряко свързани с

осъществяват сделките. Твърди се, че доставчикът му „Строителна Компания Брандера“ ЕООД е отразил в справката-декларация и дневниците си по ЗДДС трите фактури, издадени на жалбоподателя през м. 02.2021 г. В допълнение се посочва, че през м. февруари 2023 г. са издадени кредитни известия по цитираните фактури. Искане за отмяната на РА в цялост.

В проведеното по делото открито съдебно заседание жалбоподателят не се представлява.

Ответникът – директор на Дирекция „ОДОП“ – С., се представлява от юр. А. – П., която оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена по съображения, изложени в същия и в решението на ответника, с което е потвърден. Развива подробни аргументи в представени писмени бележки. Претендира юрисконсултско възнаграждение по представен списък за всички съдебни инстанции във връзка с разглеждане на настоящия спор. Възражава срещу размера на адвокатското възнаграждение на процесуалния представител на жалбоподателя.

Софийска градска прокуратура не се представлява по делото и не излага становище по жалбата.

Административен съд – София град, III отделение, 70-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220222003301-020-001/01.07.2022 г., връчена по електронен път на 12.07.2022 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-22220222003301-020-002/14.09.2022 г., връчена по електронен път на 29.09.2022 г., е възложена ревизия на „Елен Инвест“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.02.2021 г. до 28.02.2021 г. ЗВР и ЗИЗВР са издадени от Р. И. Ф. – началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП В. Т., оправомощен със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП – С. /т. 8 от същата/ по реда на чл. 12, ал. 6 от ДОПК и във връзка със Заповед № З-ЦУ-753/05.05.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП – Г. Д., с която са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК относно териториалната им компетентност. Въз основа на последната заповед е издадена Заповед № ЗЦУ – 1216/01.07.2022 г. от зам.-изп. директор на НАП Г. А. (при условията на заместване), с която е определено контролните производства по ДОПК да бъдат възложени от началници на ТД на НАП, посочени в предходната заповед, от директора на ТД на НАП – С.. В приложение към заповедта е определена ТД на НАП – В. Т. като компетентна по отношение на „Елен Инвест“ ЕООД. Зам.-изп. директор на НАП Г. А. е оправомощен да замества при изпълнение на правомощията му зам.-изп. директор на НАП Г. Д. в случай на отсъствие със Заповед № З-ЦУ-1179/27.06.2022 г. на изп. директор на НАП, като зам.-изп. директор на НАП Г. Д. е оправомощен със Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изп. директор на НАП да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК и при необходимост да нарежда служители на една ТД на НАП да упражняват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на друга ТД на НАП. В настоящото съдебно производство е представена Заповед № 20/10.06.2022 г. на изп. директор на НАП, с която зам.-изп. директор на НАП Г. Д. е командирован в [населено място], Конфедерация Швейцария за срок от 28.06.2022 г. до 01.07.2022 г. (четири дни) за участие в 26-тата Генерална асамблея на ЙОТА, в периода 29 - 30 юни 2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-222202220003301-092-001/18.10.2022 г., връчен по електронен път на 13.11.2022 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство Ревизионен акт № Р-22220222003301-091-001/06.12.2022 г., издаден от Р. И. Ф. на длъжност началник на сектор в ТД

на НАП В. Т. – орган, възложил ревизията, и Л. В. Ц., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП В. Т. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен по електронен път на 14.12.2022 г.

С РА са установени задължения за ДДС в общ размер на 43 000.00 лв., произтичащи от отказано право на данъчен кредит на основание чл. 6, чл. 25, чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, по три фактури с предмет „продажба на алуминиеви профили“, издадени от „Строителна Компания Брандера“ ЕИК[ЕИК], ведно с лихва за забава в размер на 7 537,54 лв., както и декларирано от жалбоподателя със СД вх. № 22021945433/15.03.2021 г., но невнесено задължение в размер на 21 173.87 лв., ведно с начислената лихва в размер на 3 711.61 лв.

РА е оспорен с жалба по реда на чл. 152 ДОПК пред директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място], подадена на 30.12.2022 г. Със същата РА е обжалван в цялост относно цялото установено с РА задължение за ДДС в размер на 43 000.00 лв., на основание чл. 6, чл. 25, чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, и относно декларирано от жалбоподателя, но невнесено задължение в размер на 21 173.87 лв., ведно с начислените лихви в размер на 10 387,55 лв.

С решение № 286/06.03.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С., издадено в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, ревизионният акт е потвърден изцяло. Решението е връчено по електронен път на жалбоподателя на 10.04.2023 г. В същото е прието, че спорът се свежда до това дали доставките, извършени от „Строителна Компания Брандера“ са реални. В тази връзка е посочено, че в хода на ревизията жалбоподателят е представил единствено три фактури и три приемо-предавателни протокола, от които не може да се направи обоснован извод за обвързаност, тъй като в тях липсва отбелязване, от което да става ясно въз основа на кой документ са издадени или към кой документ препращат. В този смисъл директорът на ДОДОП – С. приема, че спорните фактури не отговарят на изискването на чл.114, ал.1, т.9 от ЗДДС, а за протоколите, че в същите не е посочено място/обект, на който е извършено предаването. На следващо място, за да потвърди РА в обжалваната му част, директорът на ДОДОП – С. е посочил в мотивите си, че жалбоподателят не е представил доказателства за заплащане на спорните доставки, въпреки че такива документи са му били изискани. Отделно от това е посочено, че в хода на ревизията е установено, че доставчикът „Строителна Компания Брандера“ ЕООД не разполага с кадрови и производствен капацитет за изработването на договорените алуминиеви профили в уговорените големи количества /десетки хиляди бройки/ – липсват данни да е разполагал с нужните машини и производствени помещения, а в периода от 01.01.2020 г. до 31.12.2021 г. дружеството – доставчик не е разполагало с работници, назначени по трудови правоотношения, поради което е направен извод, че доставчикът не е разполагал с необходимите условия за изпълнение на доставките. За периодите м. 09.2017 г. – м. 04.2022 г. доставчикът е подавал справки-декларации по ЗДДС с нулев резултат, като не са декларирани получени и извършени доставки, а за 2021 г. не е подал ГДД по чл. 92 от ЗКПО. На 27.07.2022 г. дружеството доставчик е deregистрирано на основание чл. 176, т. 1 от ЗДДС по инициатива на орган по приходите. Отделно административният орган е посочил, че „Елен Инвест“ ЕООД не е водило редовно счетоводство, с което е нарушил задълженията си като данъчно задължено лице.

Направен е извод, че претендираното право на данъчен кредит по издадените от „Строителна Компания Брандера“ ЕООД фактури не отговаря на изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС поради това, че не са извършени реални стопански операции, което няма как да не е известно на жалбоподателя като получател по фактурите, което изключва неговата добросъвестност. Директорът на ДОДОП – С. се позовава на решение по дело С-18/13 М. П. на СЕС и решение по дело С-285/11 на СЕС.

По делото са приети писмените доказателства, представени с ревизионната преписка, ведно с

доказателства, касаещи положените квалифицирани електронни подписи върху РА, РД и ЗВР, включително 1 бр. компакт диск, съдържащ електронни документи, съставени в хода на ревизията.

Видно от същите, с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, са извършени множество процесуални действия, подробно описани в РД, който по силата на чл. 120 от ДОПК е неразделна част от РА.

От представените по делото доказателства се установява, че:

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК на жалбоподателя са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) № Р-22220222003301-040-001/06.07.2022 г. и № Р-22220222003301-040-002/15.08.2022 г., в отговор на които не са представени изискваните доказателства.

Видно от протокол № 179227/03.10.2022 г., на 03.10.2022 г. е извършено посещение на декларирания по чл. 8 от ДОПК адрес на ревизираното дружество, където е проведена среща с управителя Д. К.. По време на посещението от управителя са представени трите процесни фактури и три приемо-предавателни протокола. Не е представена заведена счетоводна отчетност за ревизирания период, в т.ч. счетоводни регистри, сметки, хронология на счетоводните записвания, оборотни ведомости.

От наличните в информационния масив на НАП данни за „Строителна Компания Брандера“ е установено, че дружеството – доставчик не е включило спорните фактури в дневниците си за продажби по ЗДДС. Установено е също, че за периода от м.09.2017 г. до м.04.2022 г. от дружеството са подавани декларации по ЗДДС с нулев резултат, като не са декларирани получени и извършени доставки, както и че за периода от 01.01.2020 г. до 31.12.2021 г. „Строителна Компания Брандера“ не е разполагало с работници на трудов договор.

По искане на жалбоподателя при предходното разглеждане на делото пред първата инстанция е допусната съдебно-компютърна експертиза (СКЕ), която да установи дали квалифицираните електронни подписи на лицата, определени със заповед за възлагане на ревизия, издали РД и РА, отговарят на условията на чл. 3, т. 14 и т. 15, чл. 26 по Регламент 910/2014 г. на Европейския парламент и Съвета, както и дали подписите са надлежно положени.

В заключението на допуснатата СКЕ е отразено от вещото лице П. К. П., че за изследваните електронни документи, представляващи ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, експертизата е установила, че същите са подписани в периода на валидност на електронните подписи, като през проверените периоди КЕП не са били временно спрени или прекратени. Установено е, че „Информационно обслужване“ АД в качеството си на доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги не е извършило валидиране след подписване на съответния документ. В заключението е посочено също, че не може да се установи по безспорен начин свързаност на авторите със съответните електронни подписи и тяхната идентичност в изпълнение на чл.26 от Регламента. В този смисъл е посочено, че след изписване на титуляра на съответния електронен подпис липсва друг идентифициращ белег или признак, по който да може авторът да бъде еднозначно идентифициран. След изслушване на вещото лице в открито съдебно заседание и отправяне към него на уточняващи въпроси експертизата е оспорена от ответника.

По делото е изготвена повторна съдебно-компютърна експертиза от вещото лице Д. С.. В представеното заключение вещото лице сочи, че лицата, подписали процесните документи, са притежавали валидни КУКЕП към момента на подписване. На следващо място, е посочено, че независимо от липсата на вписване на ЕГН на физическото лице, подписало документа, то всеки електронен подпис може да бъде свързан с лицето, което го е поставило, тъй като името му е свързано с имейла от домейна на НАП, който е уникален за всеки служител. Посочено е, че в процеса на проверката всички процесни електронни документи са били изследвани и проверени

с няколко вида софтуер за валидиране на КЕП, всеки от които е произведен/създаден от доставчика на удостоверителните услуги, каквото е изискването на Регламент № 910/2014 г., както и независим източник. В заключението е посочено, че всички електронно подписани документи са преминали успешна валидация и са били валидни към момента на подписването, както и са заверени с времеви печат – TimeStamp, от което следва, че всички документи са квалифицирани. Направено е заключение въз основа на изложеното, че подписаните документи са валидни, т.е. не са променяни след полагане на подписа. В съдебно заседание вещото лице разяснява, че в предходната експертиза, е използвана допълнителна програма ДУУ, която показва аномалия в случаите, в които към момента на извършване на проверка, подписът вече е с изтекла валидност, което обаче не влияе на валидността му при полагане на подписа.

При така изложената фактическа обстановка съдът приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу РА е подадена в срок от лице с право и интерес от оспорване срещу акт, който подлежи на съдебен контрол, и след като е изпълнена абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК за предварително обжалване на акта по административен ред. РА е изцяло потвърден с решението на директора на Дирекция „ОДОП“ - С.. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество, жалбата е **НЕОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал. 2 ДОПК настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

По компетентността на органа, спазване на процесуалните правила и формата на РА:

В случая РА е издаден от органи по приходите от ТД на НАП – В. Т., като е приложен чл. 12, ал. 6 от ДОПК, съгласно който „правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор. Правомощията на органите по приходите по ал. 2 се осъществяват на територията на цялата страна независимо от компетентността по чл. 8“.

Оспореният в настоящото съдебно производство Ревизионен акт е издаден от Р. И. Ф. – началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП - В. Т., като възложител на ревизията, и Л. В. Ц. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. Т. - ръководител на ревизията. Ръководителят на ревизията е определен със ЗВР и ЗИЗВР. Възложителят на ревизията е определен по реда на чл. 12, ал. 6 от ДОПК, като е оправомощен да възлага ревизии със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП – С. /т. 8/, във връзка със Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП – Г. Д., с която са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК относно териториалната им компетентност. Зам.-изп. директор на НАП Г. Д. е оправомощен със Заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изп. директор на НАП да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК и при необходимост да нарежда служители на една ТД на НАП да упражняват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на друга ТД на НАП.

Със Заповед № 3ЦУ – 1216/01.07.2022 г. от зам.-изп. директор на НАП Г. А. (при условията на заместване) е определено контролните производства по ДОПК да бъдат възложени от началници на ТД на НАП, посочени от директора на ТД на НАП - С.. В приложение към заповедта е определена ТД на НАП - В. Т. като компетентна по отношение на „Елен Инвест“ ЕООД. Зам.-изп. директор на НАП Г. А. е оправомощен да замества зам.-изп. директор на НАП Г. Д. при изпълнение на правомощията му в случай на отсъствие със Заповед № 3-ЦУ-1179/27.06.2022 г.

на изп. директор на НАП. В настоящото съдебно производство е представена Заповед № 20/10.06.2022 г. на изп. директор на НАП, с която зам.-изп. директор на НАП Г. Д. е командирован в [населено място], Конфедерация Швейцария за срок от 28.06.2022 г. до 01.07.2022 г. (четири дни) за участие в 26-тата Генерална асамблея на ЙОТА, в периода 29 - 30 юни 2022 г.

Представени са доказателства под формата на доклади относно необходимостта да се възложат контролни производства, за които спрямо общите правила за териториална компетентност компетентна ТД на НАП е ТД на НАП - С., на органи по приходите от друга ТД на НАП, което е обосновано с голямата разлика в броя приключени ревизии в ТД на НАП – С. спрямо останалите ТД в страната.

Въз основа на гореизложеното се налага извод, че РА е издаден от компетентен орган съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, а именно възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията, както и в съответствие с Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. по тълк. д. № 2/2024 г., ОСС на ВАС, I и II колегия.

РА е издаден в изискуемата съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК писмена форма и има необходимото съдържание, включително диспозитивна част в табличен вид с посочване на вид, размер и основание на задължението, както и мотиви, в които са изложени фактическите и правни основания за издаването му. Към РА е приложен РД, който е неразделна част от акта и в който подробно са изложени извършените в хода на ревизията процесуални действия и установените обстоятелства, които са от значение за установените задължения.

С подписването на издадените в хода на ревизията документи, включително ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, с квалифициран електронен подпис са спазени изискванията за издаването му в писмена форма съгласно чл. 3, ал. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги. При предходното разглеждане на делото по жалбата на „Елен Инвест“ ЕООД срещу РА е прието заключение на назначена СТЕ, изготвено от вещото лице инж. Д. С., което е приобщено по настоящото производство. Същото е компетентно и безпристрастно изготвено, прието е от страните без оспорване и се кредитира от настоящия съдебен състав. Експертът е дала положителен отговор на въпроса може ли да бъде идентифициран чрез електронния подпис издателят на акта, както и след извършена валидация на всички подписани документи е посочила, че всички документи са подписани с валиден към датата на подписването им електронен подпис, като са заверени и с времеви печат. Изложеното означава, че документите не са променени след полагане на подписите и са автентични. Поради изложеното не се установява порок при издаване на РА, конкретно свързан с процеса на полагане на електронните подписи от компетентните органи по приходите.

Настоящият съдебен състав кредитира гореизложеното становище на вещото лице като даващ пълен и обоснован отговор на поставените въпроси, за разлика от другото заключение по делото (основно), което, освен че е оспорено от ответника, не дава еднозначни и ясни отговори на поставените въпроси, а съдържа предположения, които не са потвърдени от извършения анализ. Ревизията е възложена по надлежния ред със ЗВР, преди изтичане на срока за установяване на задълженията по чл. 109, ал. 1 от ДОПК, извършена е в сроковете по чл. 112, ал. 1 от ДОПК, в 3-месечния срок от получаване на ЗВР. За извършените процесуални действия са съставени от органите по приходите съответни протоколи, в които същите са документирани, ведно с резултатите от тях.

Ревизираното лице е уведомено за започналото ревизионно производство и му е дадена възможност да представи писмени обяснения и доказателства.

Предвид изложеното при издаване на РА не са допуснати съществени процесуални нарушения, които водят до неговата незаконосъобразност на самостоятелно основание.

По материалната законосъобразност на РА:

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представените от ответника с административната преписка по издадения РА доказателства, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията.

Липсва спор, че жалбоподателят през ревизирания период е с деклариран предмет на дейност

„проектиране и изграждане на оранжерии“.

Безспорно е също така, че „Строителна Компания Брандера“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 21.08.2014 г. Дерегистрирано е на 27.07.2022 г. на основание чл. 176, т. 1 от ЗДДС по инициатива на приходните органи, тъй като не е открито на посочения адрес за кореспонденция. За периоди от м.09.2017 г. до м.04.2022 г. дружеството е подавало нулеви справки-декларации по ЗДДС, като не са декларирани получени и извършени доставки. Процесните фактури, издадени към „Елен Инвест“ ЕООД, не са декларирани от „Строителна Компания Брандера“ ЕООД.

Спорът по делото е относно изпълнение на условията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с упражненото от жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит през м. февруари 2021 г. по три фактури, издадени от „Строителна Компания Брандера“ ЕООД.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли данъка и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценката дали е налице право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка - чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит, за съответното данъчнозадължено лице е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното лице може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки. Ако в резултат на тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т. 32, 33/. Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие като предпоставка за дължимост на ДДС и съответно на право на приспадане на ДДС. Респективно липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности.

Доказателствената тежест да установи факта на получаване на стоката или извършване на услугата и предаването на резултата от нея от доставчика на получателя с всички допустими доказателствени средства е на жалбоподателя, тъй като той иска да се ползва от правото на приспадане на данъчен кредит. /Решение № 1833 от 18.02.2015 г. на ВАС по адм. д. № 5652/2014 г., Решение № 2748 от 26.02.2014 г. на ВАС по адм. д. № 9747/2013 г. и др./.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл. 14, пар. 1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което

овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция.

Липсва спор по делото, че предмет на спорните фактури е доставка на алуминиеви профили. Следователно, предвид дефиницията за доставка на стока, за доказване на процесните доставки следва да се установи, че техният предмет е преминал във фактическата власт на получателя (жалбоподател по настоящото дело). В настоящия случай са представени освен трите фактури и три приемо-предавателни протокола към тях, както и договор за възлагане на изработката и доставката на алуминиеви елементи, сключен между „Елен Инвест“ ЕООД като възложител и „Строителна Компания Брандера“ ЕООД като изпълнител. Съгласно съдържанието на договора възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши изработка и доставка на следните алуминиеви елементи на три етапа – първи етап: улуци за полиетиленова оранжерия, улуци за стъклена оранжерия, снадки за алуминиеви улуци, шпроси алуминиеви; втори етап: врати алуминиеви, пояс алуминиев, проветрител; трети етап: снадка странична, Ес и Н профили, захващане шпроси. Съгласно разписаните в договора задължения на страните възложителят следва да представи на изпълнителя проектни документи за изработването на елементите, както и да осигури надзор при монтажа им. От друга страна, изпълнителят следва да изработи елементите и да предостави всички необходими документи за изпълнението им на възложителя. Договорено е плащането от страна на възложителя да стане по банков път по банковата сметка на изпълнителя „след приемо-предаване на обекта“.

В настоящия случай не се представят доказателства за изпълнение на задълженията на страните по договора нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство. Не са представени проектни документи, нито такива, изготвени от изпълнителя при изработката на елементите. Нещо повече – не са налице данни дори за кой обект се отнасят и къде са монтирани процесните алуминиеви елементи. В тази връзка липсват доказателства за транспорта на стоките, като предвид голямото им количество и обем следва да са доставени със специално товарно превозно средство. В тази връзка жалбоподателят не дава обяснения за чия сметка е бил транспортът, както и на кой адрес/обект са доставени.

Видно от съдържанието на представените фактури и приемо-предавателни протоколи, прави впечатление, че предмет на фактурите са алуминиеви профили, а предмет на приемо-предавателните протоколи и на договора между страните са елементи, изработени от алуминиеви профили. Налице е разминаване в предмета на доставка, описан във фактурите и в приемо-предавателните протоколи.

Не се представят доказателства и относно плащането на фактурите. Въпреки че е договорено то да се извърши по банков път, жалбоподателят не представя доказателства, че от негово име е направен разход в полза на „Строителна Компания Брандера“ ЕООД на посочената във фактурите стойност или на каквато и да е друга стойност.

На следващо място, жалбоподателят не доказва, че е използвал предмета на доставките от „Строителна Компания Брандера“ ЕООД за извършване на последващи облагаеми доставки, каквото е изискването на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, който предвижда, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. В случая, както се посочи по-горе, не се установява нито от представените доказателства, нито от обясненията на ревизираното лице на кой обект са доставени и монтирани алуминиевите елементи, нито към кой клиент на същото.

Тази неяснота не може да бъде преодоляна и чрез справка в счетоводните записвания на жалбоподателя, тъй като той не е представил на ревизиращите органи редовно водено счетоводство, от което да бъдат направени съответните изводи. С това е нарушил задължението си съгласно чл. 123, ал. 1 от ЗДДС и сл., съгласно който „всяко регистрирано лице води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяване на задълженията му по този закон от органите по приходите“. Съгласно практиката на СЕС, както и на националните съдилища, това нарушение представлява основание за отказ от приспадане на данъчен кредит поради липсата на документална обосновааност и надеждна одитна следа на стопанските операции, както изисква чл.114, ал.10 от ЗДДС.

Отделно от горното, в допълнение следва да се посочи, че доставчикът не е извършвал търговска дейност в периода от м.09.2017 г. до м. 04.2022 г., предвид това че е подал справки-декларации за всеки от данъчните периоди с нулев резултат, като не са декларирани нито покупки, нито продажби. Поради това може да се направи извод, че „Строителна Компания Брандера“ ЕООД не е разполагало с необходимите суровини /материали/, за да изпълни предмета на договор с „Елен Инвест“ ЕООД. Липсата на документираните доставки на алуминиеви профили или други материали е показателна за това. На следващо място, „Строителна Компания Брандера“ ЕООД не е разполагало с нает персонал – не са декларирани трудови договори и не са представени граждански договори с наети лица, поради което остава недоказано от кои лица фактически са извършени изработката и монтажът на спорния предмет. Предметът на изработка предполага и използването на специални машини и инструменти, като за притежаването или ползването на наети такива от доставчика няма данни по делото.

Във връзка с твърдението на жалбоподателя, че доставчикът е издал кредитни известия по процесните фактури не се представят доказателства.

Съгласно чл. 78, ал. 2 от ЗДДС, в ред. ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г., регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката, както и при промяна на вида на доставката. Съгласно ал. 3 от с.з., корекцията по ал. 2 се извършва в данъчния период, през който са възникнали обстоятелствата по ал. 2, с отразяването на документа по чл. 115 или на новия документ по чл. 116, с който е извършена корекцията, в дневника за покупките и в справка-декларацията за съответния данъчен период.

В случая жалбоподателят нито сочи основанията за издаване на кредитно известие, нито представя доказателства в тази връзка. В дневниците за покупки на „Елен Инвест“ ЕООД няма включени КИ с обратен знак, т.е. нанесената щета на бюджета чрез ползването право на данъчен кредит по фактури за нереални доставки не е възстановена.

Освен това е установено от органите по приходите, че „Строителна Компания Брандера“ ЕООД не е издавало кредитни известия във връзка с трите спорни фактури, издадени през м. 02.2021 г. На основание чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. В тази връзка за доказване на основанията за издаване на кредитно известие следва да бъдат налични при издателя на фактурата съответните документи, които обосновават разваляне на доставката, съответно намаляване на данъчната ѝ основа, каквито в настоящия случай не са представени.

Предвид изложеното настоящият съдебен състав намира, че не са налице убедителни доказателства, че между жалбоподателя и доставчика му „Строителна Компания Брандера“ ЕООД са извършени реални доставки на стоки (изработка и продажба на алуминиеви елементи), поради което не са изпълнени условията за признаване на право на приспадане на данъчен кредит.

С решение на СЕС по дело С-18/13 е дадено задължително тълкуване на Директива 2006/112/ЕО на Съвета, според което не се допуска извършване на приспадане на ДДС, когато няма данни доставчиците да разполагат с материална, техническа и кадрова обезпеченост или има нередовна счетоводна отчетност при тях, но само при наличие на две кумулативни условия -

тези обстоятелства да сочат за наличие на измама и въз основа на обективни данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчно-задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама. Съгласно посоченото решение на СЕС, в случаите когато за приспадане на данъчен кредит са използвани фактури, зад които не стои реална стопанска операция, е изключена добросъвестността на получателя, който няма как да не е наясно, че във връзка с фактурата, по която претендира данъчен кредит, не е получил доставка. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама, като в този смисъл са Решение от 07.12.2010 г. по дело C-285/09 и Решение по дело C-454/98.

Следователно, за данъчен период м. 02.2021 г. правилно органите по приходите са извършили корекция и са доначислили ДДС в размер на 43 000,00 лв. главница и 7 534,54 лв. лихва С оглед на изложеното ревизионният акт следва да бъде потвърден в тази му част.

По отношение на установените с РА задължения, произтичащи от деклариран от „Елен Инвест“ ЕООД, но невнесен ДДС в размер на 21 173,87 лева, жалбоподателят не излага конкретни възражения. В хода на ревизията е установено, че декларираният със справка-декларация за м.02.2021 г. данък не е внесен, което не е оборено от жалбоподателя в настоящото съдебно производство. Жалбоподателят не представя доказателства относно погасяване на задълженията си за ДДС, посочени в съставената справка-декларация за м.02.2021 г. нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство. Следователно и в тази част РА е законосъобразен и жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена, включително и по отношение на установения размер на лихвите на основание чл. 1, ал. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА е законосъобразен и обоснован, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена в оспорваната част за сумата от 64 173,87 лв. и лихви в размер на 11 249,15 лв.

По разностите в производството:

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, вр. с чл. 226, ал. 3 от АПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, във вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 6 683,84 лева /или 3 417,39 евро/ за настоящата инстанция, представляващи разноски по делото за юрисконсултско възнаграждение, 5 783,91 лева /или 2 957,27 евро/ - разноски за юрисконсултско възнаграждение за първото разглеждане на делото пред АССГ, ведно с разноски за изготвяне на експертиза в размер на 1 208,05 лева /или 617,67 евро/, и 4 693,00 лева /или 2 399,49 евро/ за юрисконсултско възнаграждение за производството пред касационна инстанция, общо разноски за всички съдебни инстанции в размер на 18 368.80 лева или 9 391,82 евро.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, III отделение, 70-състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЕЛЕН ИНВЕСТ“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22220222003301-091-001/06.12.2022 г., издаден от Р. И. Ф., на длъжност началник на сектор в ТД на НАП - В. Т. – орган, възложил ревизията, и Л. В. Ц., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. Т. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 286/06.03.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място], с който са установени задължения по ЗДДС в размер на 64 173,87 лв. /32 811,58 евро/ и лихви в размер на 11 249,15 лв. /5 751,59 евро/, или общо 75,423,02 лева или 38 563,17 евро.

ОСЪЖДА „ЕЛЕН ИНВЕСТ“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноси за разглеждане на делото пред всички съдебни инстанции в размер общо на 18 368.80 лева или 9 391,82 евро.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд, подадена чрез Административен съд София-град в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: