

РЕШЕНИЕ

№ 5978

гр. София, 12.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 14.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **6240** по описа за **2022** 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 "Атенея Патисера" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез адв.И., против Ревизионен акт (РА) № Р-22002220003597-091-001/08.11.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 391/14.03.2022 г., издадено "за" Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м.януари 2015 г. до м.август 2017 г., в размер на 13 359.69 лв. и лихви от 34 608.71 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на акта, като твърди, че констатациите на органите по приходите са необосновани. Счита, че не е направен задълбочен анализ на доказателствата и неправилно не са зачетени сторно бележките към отчетените приходи от ЕКАФП. Настоява, че счетоводната му отчетност е водена редовно. Подробни съображения излага в депозираната жалба, като претендира отмяната на РА. В с.з. жалбоподателят не изпраща представител.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.А. оспорва жалбата. Моли Съда да я отхвърли, като присъди в полза на ответника юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените

доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 15.03.2022 г. (л.18). Жалбата е подадена на 29.03.2022 г., видно от положения вх.№ 53-04-271 по описа на ДОДОП, от надлежно упълномощен адвокат (л.5) и при наличието на правен интерес. Ето защо жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

С РА № Р-222211019004799-091-001/12.02.2020 г. (л.105) на жалбоподателя са определени задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.декември 2013 г. до м.август 2018 г. Казаният РА е отменен от Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП с Решение № 877/28.05.2020 г. (л.99) и преписката е върната за нова ревизия.

В съответствие с цитираното решение, със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002220003597-020-001/17.06.2020 г. (л.21), издадена от Р. Г. Я. - 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.февруари 2014 г. до м.август 2017 г. ЗВР е връчена по електронен път на 23.06.2020 г. (л.172), като е определено ревизията да приключи до 3 месеца от връчването на заповедта. За ревизиращи органи са определени И. В. А. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и М. Б. К. – инспектор по приходите. Заповедта е изменена със ЗИЗВР № Р-22002220003597-020-002/18.09.2020 г., с която е определен срок за завършване на ревизията до 23.11.2020 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.19).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002220003597-092-001/23.07.2021 г., връчен на 01.09.2021 г. по електронен път. Срещу констатациите на същия ревизираното лице не е подало възражение.

Обжалваният РА № Р-22221019003416-091-001/12.03.2020 г. е издаден от М. А. К. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и И. В. А. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен на 22.12.2021 г. по електронен път.

При ревизията е установено, че дейността на дружеството е била търговия на дребно със сладкарски изделия собствено производство, която е осъществявала в стопанисваните от него кафе-сладкарници на [улица]и [улица].

Ревизиращите органи са извършили съпоставка на отчетените приходи по ЕКАФП /Z-отчет/, декларирания приходи по ГДД, и приходите по дневниците за продажби за ревизираните години. Констатирани са разлики в отчетените приходи и начисления ДДС спрямо данните по ЕКАФП. Установили са, че в годишен аспект декларирания данъчна основа и начисленият ДДС /в дневниците за продажбите/ за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. е в по-малък размер от данните по ЕКАФП. При първата ревизия е извършено посещение в счетоводството на дружеството, при което не са представени издадени сторно бележки и няма осчетоводени сторно операции, а копия на сторно бележки са представени по електронен път едва на 10.12.2019 г. Поради липсата на такива сторно

бележки в представените касови книги при посещението в счетоводен офис на дружеството, ревизията е приела, че те са съставени за целите на ревизионното производство.

В съответствие с горното органите по приходите са приели, че са налице обстоятелствата на чл.122, ал.1, т.2 ДОПК - наличие на данни за укрити приходи, поради което ревизията е преминала по реда на чл.122 ДОПК. До ревизираното лице е изготвено Уведомление № Р-22002220003597-139-001/17.11.2020 г. на основание чл.124, ал.1 ДОПК (прил.8). Дружеството не е представило декларация по чл.124, ал.1 ДОПК за ревизираните години 2014 г. - 2017 г. и становище по повод връченото уведомление по чл.124 ДОПК, но е представило копия на сторно бележки.

След извършен анализ по чл.122, ал.2 ДОПК на относимите към лицето обстоятелства, на ревизираното лице са определени следните задължения по ЗДДС:

I. Доначислен е ДДС в общ размер 7 879.08 лв. за неотчетени продажби от ЕКАФП, както следва:

за 2015 г. – в данъчни периоди м.юни, м.юли и м.декември - общо в размер на 4 738.83 лв.

за 2016 г. – в данъчен период м.декември - в размер на 55.94 лв.

за 2017 г. – в данъчни периоди м.януари, м.март, м.април и м.август - общо в размер на 3 084,32 лв.

Ревизиращите органи са извършили съпоставка на отчетените приходи по касов апарат и декларираните приходи по СД и отчетни регистри по ЗДДС, като са ги сравнили и с тези, отчетени по ГДД по чл.92 ЗКПО. Така органите по приходите са установили несъответствия, изразяващи се в това, че отчетените суми за посочените периоди по ЕКАФП надвишават отразените продажби по СД и данните по ГДД. Сумите са описани по данъчни периоди в РД.

По отношение на издадената сторно бележка № 09/18.05.2017 г. с основание "Сторно стока грешно маркирана сума", с данъчна основа 12 500 лв. и ДДС 2 500 лв. е констатирано, че сумата е идентична с установената разлика между отчетените приходи по касов апарат и отразените в дневника за продажбите за м.май 2017 г. Ревизията е приела, че съдържанието на сторно бележката и прикрепения към нея фискален бон отразява погрешно набрана сума, тъй като в асортимента на дружеството няма продукт или стока на стойност 15 000 лв. Тази сума не е приета като неотчетен приход.

На основание чл.86 за неотчетените продажби от ЕКАФП е доначислен ДДС в общ размер 7 879.08 лв.

II. Определен е дължим ДДС в размер на 307,31 лв. за неправомерно извършена сторно корекция на начислен ДДС.

В съответствие с дадените указания с Решение № 877/28.05.2020 г., при повторната ревизия е извършена съпоставка на представените сторно бележки с отразения протокол № 1/01.04.2015 г. с основание сторно в дневника за продажби за м.април 2015 г., като указаният протокол е издаден на контрагент "приходи от населението" с данъчна основа 1 536.55 лв. и ДДС 307.31 лв. От ревизираното лице е изискан същият протокол, както и писмени обяснения за причините, довели до издаването му. Дружеството не е представило протокола и не е дало обяснения относно причините, довели до издаването му. При това положение ревизията е приела, че дружеството не е спазило разпоредбата на чл.117, ал.4 ЗДДС и неправомерно е извършило сторно корекция на начислен ДДС в размер на 307.31 лв. за м.април 2015 г. и данъкът е

определен като дължим.

III. Отказано е правото на данъчен кредит в общ размер 1 361.04 лв., както следва:
В размер на 507.97 лв. за м.април и в размер на 36.32 лв., в т.ч. повече отразено с 0.70 лв. за м.юли 2015 г. (общо 544,29 лв.) във връзка с двойно отразени доставки по В. в дневника за покупки - веднъж по издадените фактури за В. и втори път по протоколи по чл.117 ЗДДС, издадени по тези фактури. При ревизията е установено, че в дневника за покупките за посочените данъчни периоди ревизираното лице е отразило фактури по В., описани на стр.7-8 в РД. Въз основа на получените фактури на основание чл.84 във вр.с чл.117, ал.1 ЗДДС са издадени протоколи за самоначисляване на ДДС, които дружеството е отразило в дневника за покупки и дневника за продажби за съответните данъчни периоди, но при ревизията е установено, че и фактурите са отразени в дневника за покупки.

В размер на 816.75 лв. за м.октомври 2015 г. по протокол № 2...160/2610.2015 г. В дневника си продажби за указания данъчен период дружеството е отразило протокола на стойност 41.27 и ДДС 8.25 лв., а в дневника си за покупките го е отразило стойност 4 127 лв. и ДДС 825 лв. В резултат на горното ревизията е приела, че ревизираното лице неправомерно е ползвало данъчен кредит в размер на 816.75 лв.

IV. Отказано е правото на данъчен кредит в общ размер 3 812.28 лв. при следните констатации:

1. Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки за м.юни 2015 г. фактура № 2884/06.06.2015 г., издадена от "Новаджел" ООД, с данъчна основа 129.70 лв. и ДДС 25.94 лв. По нея ревизираното дружество е упражнило право на данъчен кредит в размер на 25.94 лв. При извършена проверка на доставчика е констатирано, че в регистрите му тази фактура не съществува. При ревизията не са представени доказателства за реалността на извършената покупка и за плащане. Ревизията е приела, че не са че не са спазени разпоредбите на чл.6 и чл.68, ал.1 и 69, ал.1, т.1 ЗДДС. Така на жалбоподателя не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 25.94 лв.

2. Ревизираното дружество е включило в дневника си за покупки фактура № [ЕГН]/30.06.2016 г. с данъчна основа 259.49 лв. и ДДС 51.99 лв. като издадена от "Метро Кеш енд Кери България" ЕООД. За същата е установено, че не е издадена от "Метро Кеш енд Кери България" ЕООД и не е отразена в регистрите на доставчика. Тъй като не е извършена корекция по последната, е отказано правото на данъчен кредит в размер на 51.99 лв.

3. Ревизираното дружество е включило в дневника си за покупки фактура № [ЕГН]/26.05.2016 г. с данъчна основа 18 668.74 лв. и ДДС 3 734.35 лв., издадена от "Кока Кола Хеленик България" АД. За същата е установено, че реалната данъчна основа е 259.96 лв. и ДДС 51.99 лв. и с тях е отразена в регистрите на доставчика. Тъй като не е извършена корекция по последната, е отказано правото на данъчен кредит в размер на 3 734.35 лв.

V. Начислени са лихви за ДДС в общ размер 34 608.68 лв., от които в размер на 169.93 лв. са начислени за невнесения в срок данък върху посочените корекции по т.I-IV от настоящия съдебен акт; и в размер на 34 438.75 лв. са начислени в резултат на неправомерно упражнено право на данъчен кредит във връзка с неправилно отразени фактури в дневниците за покупки на ревизираното дружество, което е коригирано в м.август 2020 г., както следва:

1. Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки за м.февруари 2016 г.

фактура № 275985/05.02.2016 г., издадена от "Новаджел" ООД, с данъчна основа 1 637 лв. и ДДС 327.40 лв. Процесната фактура, която е с данъчна основа 163,70 лв. и ДДС 32.74 лв., е включена в дневника за продажби на доставчика в м.февруари 2016 г. В данъчен период м.август 2020 г. ревизираното лице е подало коригираща СД и дневник за покупки, в които е извършило корекция на неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 327,40 лв. по посочената фактура, отразени със знак минус с основание погрешно осчетоводен документ. За неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 327.40 лв. за периода от м.февруари 2016 до м.август 2020 г. е начислена лихва в размер на 149,72 лв.

2. Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки за м.март 2016 г. фактура № 5682/31.03.2016 г., издадена от "Рада" ЕООД с данъчна основа 1 067 лв. и ДДС 217 лв. Процесната фактура, която е с данъчна основа 10.67 лв. и ДДС 2.17 лв., е включена в дневника за продажби на доставчика. В данъчен период м.август 2020 г. ревизираното лице е подало коригираща СД и дневник за покупки, в които е извършило корекция на неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 213 лв. е сторниран с основание погрешно осчетоводен документ. За неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 213 лв. за периода от м.март 2016 г. м.август 2020 г. е начислена лихва в размер на 95.57 лв.

3. Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки за м.септември 2016 г. фактура № [ЕГН]/05.09.2016 г., издадена от "Теленор България" ЕООД с данъчна основа 10 724 лв. и ДДС 2 145 лв. Процесната фактура, която е с данъчна основа 107,24 лв. и ДДС 21.45 лв., е включена в дневника за продажби на доставчика. В данъчен период м.август 2020 г. ревизираното лице е подало коригираща СД и дневник за покупки, в които е извършило корекция на неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 2 144.80 лв. е сторниран с основание погрешно осчетоводен документ. За неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 2 145 лв. за периода от м.септември 2016 г. м.август 2020 г. е начислена лихва в размер на 853.30 лв.

4. Констатации относно фактури, издадени от "ЧЕЗ Електро България" АД:

а/ Ревизираното лице е включило двукратно в дневника си за покупки следните фактури, издадени от "ЧЕЗ Електро България" АД: № [ЕГН]/05.01.2015 г. с данъчна основа 1 591.41 лв. и ДДС 318,28 лв. - за м.януари 2015 г. и за м.февруари 2015 г. (втория път с различен номер, но със същата стойност на данъка); фактура № [ЕГН]/09.05.2015 г. с данъчна основа 597.32 лв. ДДС 119.46 лв. - двукратно за м.май 2015 г. (втория път с различен номер, но със същата стойност на данъка); фактура № [ЕГН]/01.07.2015 г. с данъчна основа 1 587.35 лв. и ДДС 317,47 лв. (втория път с различен номер, но със същата стойност на данъка). Общо неоснователно двойно ползван данъчен кредит в размер на 755.21 лв.

б/ Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки следните фактури като издадени от "ЧЕЗ Електро България" АД: № [ЕГН]/08.07.2015 г. с данъчна основа 562.33 лв. и ДДС 112.47 лв., № [ЕГН]/30.10.2015 г. с данъчна основа 1 490 лв. и ДДС 298 лв.; № 0193474.04/31.08.2016 г. с данъчна основа 1 328.94 лв. и ДДС 265.79 лв. За същите е установено, че не са издавани от доставчика и не съществуват в счетоводството на получателя. Общият размер на незаконосъобразно ползваното право на данъчен кредит е 676.26 лв.

в/ Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки следните фактури, издадени от "ЧЕЗ Електро България" АД: № [ЕГН]/12.05.2015 г. с данъчна основа 2

301.33 лв. и ДДС 460.20 лв., № [ЕГН]/10.12.2015 г. с данъчна основа 4 842.47 лв. и ДДС 968.10 лв.; №[ЕИК]/29.02.2016 г. с данъчна основа 17 863.10 лв. и ДДС 357.60 лв.; №[ЕИК]/31.07.2016 г. с данъчна основа 13 475 лв. и ДДС 2 695 лв., № [ЕГН]/30.09.2016 г. с данъчна основа 3 933.70 лв. и ДДС 786.70 лв.; № [ЕГН]/30.09.2016 г. с данъчна основа 12 761.10 лв. и ДДС 2 552.20 лв. За същите е установено, че данъчната основа и вписаният ДДС са с различни стойности от посочените в първичните документи, като десетичната запетая е поставена така, че данъчната основа и съответно ползваният данъчен кредит е увеличен многократно. Общият размер на незаконосъобразно ползваното право на данъчен кредит е 11 034.80 лв.

Във връзка с констатираните по-горе несъответствия по описаните по-горе фактури от "ЧЕЗ Електро България" АД ревизираното лице е подало коригираща СД и дневник за покупките в данъчен период м.август 2020 г., с която неправомерно ползваният данъчен кредит в общ размер 12 466.27 лв. е коригиран с основание погрешно осчетоводени документи. За неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 12 466.27 лв. за периода от включването на фактурите до м.август 2020 г. е начислена лихва в размер на 5 326.40 лв.

5. Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки за м.декември 2016 г. фактура № [ЕГН]/26.12.2016 г., издадена от "Синергом петролеум" ЕООД с данъчна основа 24 984 лв. и ДДС 4 997 лв. Процесната фактура, която е с данъчна основа 85.68 лв. и ДДС 17.13 лв., е включена в дневника за продажби на доставчика. В данъчен период м.август 2020 г. ревизираното лице е подало коригираща СД и дневник за покупки, в които е извършило корекция на неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 4 997 лв. е сторниран с основание погрешно осчетоводен документ. За неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 4 997 лв. за периода от м.декември 2016 г. м.август 2020 г. е начислена лихва в размер на 1 860.14 лв.

6. Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки следните фактури, издадени от "Софийска вода" АД: № 0057385238/28.04.2015 г. с данъчна основа 1 764 лв. и ДДС 353 лв., № 0064596962/11.04.2016 г. с данъчна основа 4 704 лв. и ДДС 941 лв.; № [ЕГН]/09.02.2016 г. с данъчна основа 16 905 лв. и ДДС 3 381 лв.; № 0068436216/11.10.2016 г. с данъчна основа 5 320 лв. и ДДС 1 064 лв. За същите е установено, че данъчната основа и вписаният ДДС са с различни стойности от посочените в първичните документи, като десетичната запетая е поставена така, че данъчната основа и съответно ползваният данъчен кредит е увеличен многократно. В данъчен период м.август 2020 г. ревизираното лице е подало коригираща СД и дневник за покупки, в които е извършило корекция на неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 5 739 лв. е сторниран с основание погрешно осчетоводен документ. За неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 5 739 лв. за периода от включването на фактурите до м.август 2020 г. е начислена лихва в размер на 2 513.82 лв.

7. Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки следните фактури, издадени от "Софсток ЛТД" ООД: № 4000162098/17.09.2015 г. с данъчна основа 383.63 лв. и ДДС 765.30 лв., № [ЕГН]/24.09.2015 г. с данъчна основа 433.17 лв. и ДДС 866.30 лв. Общият размер на незаконосъобразно ползваното право на данъчен кредит е 1 631.60 лв. В данъчен период м.август 2020 г. ревизираното лице е подало коригираща СД и дневник за покупки, в които е извършило корекция на неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 1 631.60 лв. е сторниран с основание погрешно осчетоводен документ. За неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 1 631.60 лв. за периода от включването на фактурите до м.август 2020 г. е начислена лихва в размер на 815.11 лв.

8. Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки фактура № 92072/04.11.2015 г. с ДДС 240 лв., издадена от "Бянци кафе" ЕООД. Процесната фактура, която е с данъчна основа 104.17 лв. и ДДС 20.83 лв., е включена в дневника за продажби на доставчика. Размер на незаконосъобразно ползваното право на данъчен кредит е 240 лв. В данъчен период м.август 2020 г. ревизираното лице е подало коригираща СД и дневник за покупки, в които е извършило корекция на неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 240 лв. е сторниран с основание погрешно осчетоводен документ. За неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 240 лв. за периода от м.ноември 2015 г. до м.август 2020 г. е начислена лихва в размер на 115.82 лв.

9. Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки фактура № № 3...49543/19.01.2016 г. с ДДС 269,10 лв., издадена от "Хелас Хем пропъртис" ЕАД. Процесната фактура, която е с данъчна основа 134.54 лв. и ДДС 26.91 лв., е включена в дневника за продажби на доставчика. Размер на незаконосъобразно ползваното право на данъчен кредит е 269.10 лв. В данъчен период м.август 2020 г. ревизираното лице е подало коригираща СД и дневник за покупки, в които е извършило корекция на неправомерно ползвания данъчен кредит в размер на 240 лв. е сторниран с основание погрешно осчетоводен документ. За неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 269.10 лв. за периода от м.ноември 2015 г. до м.август 2020 г. е начислена лихва в размер на 125.23 лв.

10. Констатации относно фактури, издадени от "Метро Кеш енд Кери България" ЕООД:

а/ Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки следните фактури, издадени от "Метро Кеш енд Кери България" ЕООД: № [ЕГН]/25.07.2015 г. с данъчна основа 3 634.10 лв. и ДДС 726.80 лв., № [ЕГН]/13.06.2015 г. с данъчна основа 5 177.60 лв. и ДДС 1 035.52 лв.; № [ЕГН]/03.06.2015 г. с данъчна основа 4 517.70 лв. и ДДС 903.54 лв.; № [ЕГН]/13.10.2015 г. с данъчна основа 5 182.33 лв. и ДДС 1 036.46 лв., № [ЕГН]/04.11.2015 г. с данъчна основа 5 752.80 лв. и ДДС 1 150.60 лв.; № [ЕГН]/29.01.2016 г. с данъчна основа 4 586.20 лв. и ДДС 917.20 лв.; № [ЕГН]/11.02.2016 г. с данъчна основа 4 704.40 лв. и ДДС 940.90 лв.; № [ЕГН]/28.10.2016 г. с данъчна основа 5 245.40 лв. и ДДС 1 049.10 лв.; № [ЕГН]/04.02.2016 г. с данъчна основа 5 193.10 лв. и ДДС 1 038.60 лв.; № [ЕГН]/28.10.2016 г. с данъчна основа 34 233 лв. и ДДС 6 847 лв. За същите е установено, че данъчната основа и вписаният ДДС са с различни стойности, като десетичната запетая е поставена така, че данъчната основа и съответно ползваният данъчен кредит е увеличен многократно. Общият размер на незаконосъобразно ползваното право на данъчен кредит е 15 645.72 лв.

б/ Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки следните фактури, издадена от "Метро Кеш енд Кери България" ЕООД: № [ЕГН]/17.09.2015 г. с данъчна основа 578.06 лв. и ДДС 1 115.60 лв., № [ЕГН]/13.09.2015 г. с данъчна основа 497.25 лв. и ДДС 994.50 лв. За същите е установено, че данъчната основа е записана вярно, но невярно е вписани размерът на ДДС. Общият размер на незаконосъобразно ползваното право на данъчен кредит е 2 110.10 лв.

в/ Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки следните фактури като издадени от "Метро Кеш енд Кери България" ЕООД: № [ЕГН]/04.07.2014 г. с данъчна основа 380.04 лв. и ДДС 76.01 лв., № 12243883600/26.02.2015 г. с данъчна основа 3596.01 лв. и ДДС 71.20 лв.; № [ЕГН]/05.02.2015 г. с данъчна основа 306.08 лв. и ДДС 61.22 лв.; № [ЕГН]/26.03.2015 г. с данъчна основа 427.49 лв. и ДДС 85.50 лв., № [ЕГН]/23.04.2015 г. с данъчна основа 448.34 лв. и ДДС 89.67 лв.; № [ЕГН]/08.11.2015 г. с данъчна основа 325.52 лв. и ДДС 65.10 лв.; № [ЕГН]/30.06.2016 г. с данъчна основа 259.96 лв. и ДДС 51.99 лв.; № [ЕГН]/07.07.2016 г. с данъчна основа 337.49 лв. и ДДС 67.50 лв. За същите е установено, че не са издавани от доставчика и не съществуват в счетоводството на получателя. Общият размер на незаконосъобразно ползваното право на данъчен кредит е 568.19 лв.

Неправомерно ползваният данъчен кредит по тези фактури е в общ размер на 17 807.81 лв. Ревизираното лице е подало коригираща СД и дневник за покупките в данъчен период м.август 2020 г., с която неправомерно ползваният данъчен кредит в общ размер 17 807.81 лв.

е коригиран с основание погрешно осчетоводени документи, с изключение на фактура № [ЕГН]/30.06.2016 г. За неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 17 755.82 лв. за периода от включването на фактурите до м.август 2020 г. е начислена лихва в размер на 8 231.35 лв.

11. Ревизираното лице е включило в дневника си за покупки следните фактури, издадени от "Кока Кола Хеленик България" АД: № [ЕГН]/22.10.2015 г. с данъчна основа 11 610 лв. и ДДС 2 322 лв., № 9408017735/12.11.2015 г. с данъчна основа 12 442 лв. и ДДС 2 488 лв.; № [ЕГН]/31.03.2016 г. с данъчна основа 5 581 лв. и ДДС 1 116 лв.; № 9400314550/26.05.2016 г. с данъчна основа 18 668.74 лв. и ДДС 3 734.35 лв.; № [ЕГН]/02.07.2016 г. с данъчна основа 18 343.80 лв. и ДДС 3 669 лв.; № [ЕГН]/27.08.2016 г. с данъчна основа 12 243 лв. и ДДС 2 449 лв.; № [ЕГН]/29.08.2016 г. с данъчна основа 12 243 лв. и ДДС 2 448.60 лв. За същите е установено, че данъчната основа и вписаният ДДС са с различни стойности, като десетичната запетая е поставена така, че данъчната основа и съответно ползваният данъчен кредит е увеличен многократно. Общият размер на незаконосъобразно ползваното право на данъчен кредит е 18 226.95 лв. при право на такъв в размер на 187.68 лв. Ревизираното лице е подало коригираща СД и дневник за покупките в данъчен период м.август 2020 г., с която неправомерно ползваният данъчен кредит в общ размер 14 492.60 лв. е коригиран с основание погрешно осчетоводени документи, с изключение на фактура № [ЕГН]/26.05.2016 г. За периода, в който неправомерно е ползван данъчен кредит в размер на 14 492.60 лв. е начислена лихва в общ размер 6 352.29 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е **оспорил** по административен ред и с Решение № 391/14.03.2022 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е изменен така: Отменен е в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди от м.февруари до м.декември 2014 г., и е потвърден относно: доначислен данък върху добавената стойност в размер на 7 879.08 лв. за неотчетени продажби от ЕКАФП; определен дължим ДДС в размер на 307,31 лв. за неправомерно извършена сторно корекция на начислен ДДС; непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 1 361.04 лв. по протоколи във връзка с двойно отразени доставки по В. или такива с неправилна стойност; непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 3 812.28 лв. по фактури, издадени от "Новаджел" ООД, "Кока Кола Хеленик" АД и "Метро Кеш енд Кери България" ЕООД; начислени лихви в общ размер 34 608.68 лв., от които в размер на 169.93 лв. за невнесен в срок данък и в размер на 34 438.75 лв. в резултат на неправомерно упражнено право на данъчен кредит. По делото са представени доказателства за отсъствието на Директора на Д"ОДОП" на 14.03.2022 г. (л.171), както и Заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021 г. на Изпълнителния директор на НАП, с която Е. С. П. е определена за изпълнява правомощията на Директор на дирекция "ОДОП"-гр.С. при отсъствие на титуляра (л.170).

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза**, която следваше да даде заключение по следните задачи, поставени от Съда:

1. Редовно ли е водено счетоводството от жалбоподателя.
2. Имало ли е при него двойно отразени доставки по В., на какво основание по тях е отказан данъчен кредит.
3. Имало ли е продажби от ЕКАФП, неотчетени при него и били ли са налице основания за начисляване на ДДС по тях.
4. Имало ли е некоректно отчетени при него първични счетоводни документи, на какво основание по тях е отказан данъчен кредит и в какъв размер.
5. Извършвал ли е той корекции на ползван данъчен кредит и на какво основание са начислени лихви по тази констатация.

Съдът назначи за вещо лице Г. З. и определи депозит от 900 лв., вносим от жалбоподателя. Същият не беше внесен от жалбоподателя, поради което Съдът прецени процесуалното му поведение като нежелание да се изслуша допуснатата експертиза. Това наложи нейното

назначаване с протоколно определение от 15.05.2023 г.

В хода на съдебното производство се представиха следните **писмени доказателства**:

Представени от ответника: РА от предходната ревизия на "Атене Патисера" ЕООД (л.105), ведно със ЗВР и ЗИЗВР по нея; отменителното Решение № 877/28.05.2020 г. на Директора на дирекция ОДОП (л.99); пояснение за начина, по който с Решение № 391/14.03.2022 г. е формирана потвърдената част на обжалвания РА (л.163); доказателства за оправомощаване на Р. Г. Я., възложил първата ревизия, да възлага ревизии (л.168); доказателства за отсъствието на Директора на Д"ОДОП" на 14.03.2022 г. (л.171), както и Заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021 г. на Изпълнителния директор на НАП (л.170); доказателства за връчване по електронен път на ЗВР № Р-22002220003597-020-001/17.06.2020 г. (л.172).

Представени от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите по първата ревизия Р. Г. Я., Т. Д. И. и Н. Ж. В. (л.152), и по настоящата ревизия Р. Г. Я., И. В. А. и М. Б. К. (л.94).

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 първото ревизионно производство, както и повторното такова. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година 2014 г.

Оспореният РА е издаден след проведена повторна ревизия в изпълнение на Решение № 877/28.05.2020 г. на Директора на дирекция ОДОП-гр.С., с което е отменен първоначалният РА за спорния данъчен период. РА е издаден от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията. Константна в тази връзка е практиката на ВАС, че при проведена повторна ревизия, след отмяна на предходно издаден РА, не започва ново ревизионно производство, а продължава вече образуваната и висяща ревизия. Това е така, защото първият РА е отменен от горестоящия административен орган, като преписката е върната в тази ѝ част на органа по приходите, издал заповедта за възлагане на ревизията за издаване на нов ревизионен акт. Съгласно чл.155, ал.6 ДОПК производството за издаване на новия акт започва от незаконосъобразното действие, което е послужило като основание за отмяна на акта, от което следва, че се възстановява висящността на ревизионното производство по отношение на същия данъчен субект и за посочените данъчни периоди. Повторната ревизия следва да се счита продължение на първата, като производството е висящо до влизане в сила на ревизионния акт. Издаването на нова заповед за възлагане на ревизията след връщането на преписката на възложилия ревизията орган не поставя началото на ново производство, а създава определеност в процесуалните правоотношения. Тя е насочена към отстраняване на незаконосъобразното действие, послужило като основание за отмяна.

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 представените по делото

заповеди: № РД-01-128/18.02.2020 г. (л.19) и № РД-01-818/10.05.2019 г. (л.168), и двете на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че ЗВР и последващите ЗИЗВР по първоначалната и по повторната ревизия 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.

Съдът констатира, че ревизията на жалбоподателя е възложена със ЗВР, издадена от Р. Г. Я. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., а РА е издаден от М. А. К. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и И. В. А. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Във връзка с така констатираното разминаване е изискано изрично пояснение от ответника. От същото (л.143) става ясно, че към датата на издаване на РА Р. Г. Я. временно е бил преназначен да изпълнява длъжността Директор на дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. със Заповед № 377/21.05.2021 г. (л.145). В тази връзка е издадено Решение № Р-22002220003597-098-001/04.06.2021 г. (л.146) на Директора на ТД на НАП-гр.С., с което разглеждането и решаването на конкретната преписка по възложената ревизия е изето от Р. Г. Я. и е възложено на М. А. К. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С.. По силата на чл.7, ал.3 ДОПК горестоящият орган може да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, в случаите, когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, равен по степен на този, от когото е изета преписката или въпросът. В случая Директорът на ТД на НАП-гр.С. е отчел невъзможността на Р. Г. Я. като временно назначен за Директор на дирекция "Контрол", да издаде РА по настоящата ревизия, тъй като последният не е имал функционалната компетентност да възлага ревизии и да издаде РА, който според чл.119, ал.2 ДОПК се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Това е видно от сравнението на представените от ответника длъжностни характеристики на длъжностите началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., и Директор на дирекция "Контрол" в същата ТД на НАП. Р. Г. Я. не е загубил качеството си на орган по приходите според чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП. Наред с това М. А. К. фигурира и в представената Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С.. налага се изводът, че издателите на РА са били компетентни органи по приходите.

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

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

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

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

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

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

ЗЕДЕУУ е въведена 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 подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

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

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – "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.

Съгласно чл.160, ал.3 ДОПК Съдът дължи произнасяне по съществуващото на спора, като на първо

място следва да се разгледа въпросът дали ли е основание ревизията да бъде извършена по особения ред регламентиран в чл.122, ал.1 ДОПК, като ако се установи, че правилно приходните органи са приели, че ревизията следва да се извърши по реда на чл.122 ДОПК, то съдът следва да се извърши преценка, дали размерът на дължимия данък е правилно определен за съответните години.

Съгласно правилото на чл.124, ал.1 ДОПК в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по чл.122 ДОПК, фактическите констатации в него **се смятат за верни до доказване на противното**, когато наличието на основанията по чл.122, ал.1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи оспорващият. Следователно, в производството по съдебно обжалване на РА, издаден по реда на чл.122 ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. За да се приложи обаче презумпцията по чл.124, ал.2 ДОПК, фактическите констатации на които се позовават органите по приходите, следва да са подкрепени от надлежни доказателства, в противен случай тежестта за опровергаването им не може да се възлага на ревизирания субект.

Основанията за извършване на ревизия по особения ред са изрично изброени от закона в разпоредбата на чл.122, ал.1, т.1-7 ДОПК. В конкретния случай, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите са приели, че за процесните данъчни периоди по отношение на ревизираното лице е констатирано, че са налице данни за укрити приходи - обстоятелство по чл.122, ал.1, т.2 ДОПК.

Съдът намира, че констатацията за наличие на разлики в отчетените приходи и начисления ДДС спрямо данните по ЕКАФП, а именно в годишен аспект декларираната данъчна основа и начисленият ДДС в дневниците за продажбите за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. е в по-малък размер от данните по ЕКАФП, представлява именно обстоятелство по чл.122, ал.1, т.2 ДОПК. В този ред на мисли съдът съобрази допълнително представените на ревизията по електронен път сторно бележки, едва на 10.12.2019 г., а при посещение в счетоводството на дружеството такива не са представени. С основание ревизията е приела, че въпросните бележки са съставени за целите на ревизионното производство.

От извършения анализ в РА на тези сторно бележки, представени от ревизираното лице, може да бъде направен извод, че това обстоятелство е оспорено от органа по приходите. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на сторно бележките. Тези констатации на РА не са опровергани чрез ангажираните доказателства от жалбоподателя, в това число и от заключението на вещо лице по служебно допуснатата ССЕ. Тъкмо процесуалното поведение на жалбоподателя, изразяващо се в невнасяне на депозита за експертизата, наложи нейното заличаване и по реда на чл.161 от Гражданския процесуален кодекс се тълкува от Съда като нежелание да бъде изслушано експертно заключение по делото.

По този начин жалбоподателят не успя да установи следните обстоятелства:

1. Редовно ли е водено счетоводството му.
2. Имало ли е при него двойно отразени доставки по В., на какво основание по тях е отказан данъчен кредит.
3. Имало ли е продажби от ЕКАФП, неотчетени при него и били ли са налице основания за начисляване на ДДС по тях.
4. Имало ли е некоректно отчетени при него първични счетоводни документи, на какво основание по тях е отказан данъчен кредит и в какъв размер.

5. Извършвал ли е той корекции на ползван данъчен кредит и на какво основание са начислени лихви по тази констатация.

Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципите на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от Съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението за Съда да реши делото по същество, като отмени изцяло или отчасти ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят и последиците, които материалноправната норма свързва с неговото проявление.

След като тежестта на доказване се изразява в правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото, тя е приложима тогава, когато на страната, носеща тежестта на доказване, са дадени съответните указания. Още с разпоредителното заседание Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, на които основава своите искания или възражения, като може да ангажира всички допустими доказателства. След като страната не се справи с разписаната в закона и указана ѝ от Съда доказателствена тежест, тя следва да понесе последиците от недоказването.

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 транспортни услуги. Правният спор по делото се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури и дали доставчикът е бил добросъвестен. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който в случая се изразява в доказване 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 ревизирият 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 извършени услуги, за което не е установено да 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.

След като ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит по фактура, издадена от "Новаджел" ООД, която не съществува в регистрите на доставчика, и не са представени доказателства за реалността на извършената покупка и за плащане, правилно ревизията е отказала спорното право. С оглед указанията на Съда жалбоподателят можеше да поиска установяването на релевантния факт на реално извършена доставка по фактурата посредством изслушването на ССЕ, но той не се възползва от тази възможност.

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 разглежданата фактура предвид недоказана реално извършена доставка по нея.

След като ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит по фактурите, издадени от "Метро Кеш енд Кери България" ЕООД и от "Кока Кола Хеленик България" АД, за които е установено, че не са издадени от доставчика или пък са с данъчна основа, различна от реалната, и заедно с това не е извършена корекция по последната, правилно ревизията е отказала правото на данъчен кредит по тях. И по тези констатации жалбоподателят не направи насрещно доказване и не установи извършвал ли е корекции на ползван данъчен кредит.

След като ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит по двойно отразени доставки по В. в дневника за покупки - веднъж по издадените фактури за В. и втори път по протоколи за самоначисляване на данъка, издадени по същите фактури, а при ревизията е установено, че и фактурите са отразени в дневника за покупки; или е отразило протоколите с различна стойност в различните дневници, се налага изводът, че дружеството неправомерно е ползвало данъчен кредит. Неговото поведение е в противоречие с логиката на данъчното облагане с косвения данък, уреден с Директива 2006/112/ЕО за общата система на данъка върху добавената стойност. Данъчно задълженото лице може да приспадне размера на ДДС, платен върху придобитите стоки или услуги, използвани за облагаеми сделки, в държавата

членка, в която са придобити тези стоки или услуги. ДДС върху входящите ресурси може да бъде приспаднал от дължимия ДДС за облагаеми сделки (напр. местни доставки на стоки или услуги). Но това право е допустимо да се упражни само веднъж, а не двукратно, както е сторил жалбоподателят. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя по двукратно отразени В. ще противоречи на естеството на ДДС като косвен и многофазен данък.

В допълнение Съдът отново ще се позове на необорените фактически констатации на РА, за да формира крайния си извод за законосъобразност на РА в тази негова част.

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 доначислен ДДС за неотчетени продажби за 2015 г., за 2016 г. и за 2017 г.

Съдът намира за правилен подхода на ревизията да извърши съпоставка на отчетените приходи по касов апарат и декларираните приходи по СД и отчетни регистри по ЗДДС, и да ги сравни и с тези, отчетени по ГДД. При това положение е установено, че отчетените суми по ЕКАФП надвишават отразените продажби по СД и данните по ГДД.

След като жалбоподателят не установи релевантните факти относно това имало ли е продажби от ЕКАФП, неотчетени при него и били ли са налице основания за начисляване на ДДС по тях; имало ли е некоректно отчетени при него първични счетоводни документи; както и редовно ли е водено счетоводството му, той като страна, носеща доказателствената тежест да ги установи, но не се справи с тежестта на доказване, указана му от Съда, то следва да понесе последиците от недоказването.

Правило на ревизията е приложил нормата на чл.86 ЗДДС, според която 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 справка-декларацията по чл.125 за този данъчен период; 3. посочи данъчния документ в дневника за продажбите за съответния данъчен период; а данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по закона - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

И тази констатация подлежи на потвърждаване, като Съдът и в тази част на спора се позовава на необорените фактически констатации на РА, за да формира извод за законосъобразност на РА и в тази част.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от допълнително начисления ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

III. Относно определен дължим ДДС за неправомерно извършена сторно корекция на начислен ДДС.

Съдът намира за правилен подхода на ревизията да извърши съпоставка на представените сторно бележки с отразения протокол № 1/01.04.2015 г. с основание сторно в дневника за продажби, издаден на контрагент "приходи от населението". Ревизираното лице не е представило протокола и не е дало обяснения относно причините, довели до издаването му.

И в тази част на спора жалбоподателят не установи релевантния факт имало ли е некоректно отчетени при него първични счетоводни документи, на какво основание по тях е отказан данъчен кредит и в какъв размер.

Правилно при това положение ревизията е приела, че дружеството не е спазило разпоредбата на чл.117, ал.4 ЗДДС и неправомерно е извършило сторно корекция на начислен ДДС, в резултат на което данъкът е определен като дължим. Нормата изисква при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издаден протокол, задълженото лице да издаде нов протокол, който задължително да съдържа: 1. номерът и датата на първоначалния протокол, издаден за доставката; 2. основанието за издаване на новия протокол; 3. увеличението/намалението на данъчната основа; 4.

увеличението/намалението на данъка. Непредставянето на въпросния протокол, преценено през призмата на чл.161 ГПК, налага извод за несъществуване на същия, респ. за липса на основание за извършване на сторно корекция на начисления ДДС.

И тази констатация подлежи на потвърждаване, като Съдът и в тази част на спора се позовава на необорените фактически констатации на РА, за да формира извод за законосъобразност на РА и в тази част.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от допълнително начисления ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

III. Относно начислените лихви за ДДС в резултат на неправомерно упражнено право на данъчен кредит във връзка с неправилно отразени фактури.

Ревизията е констатирала, че задълженото лице е включвало в дневниците си за покупки за фактури с различен размер на данъчната основа, съответно на данъка; или ги е включвало двукратно; като винаги счетоводните грешки са били в изгода на жалбоподателя и в ущърб на фиска. В някои случаи задълженото лице е подало коригираща СД, като е извършило корекция на неправомерно ползвания данъчен кредит, а в други случаи корекция е извършвала самата ревизия. 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 отразяването е станало със стойности, различни от действителните), 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.

Каквито и да било доказателства срещу тази констатация на ревизията не бяха ангажирани в хода на съдебното производство. Така жалбоподателят не установи релевантния факт извършвал ли е той корекции на ползван данъчен кредит и на какво основание са начислени лихви по тази констатация, каквато беше поставената задача за ССЕ. И в тази част на спора страната, която има интерес да докаже твърденията си, не се справи с тежестта на доказване, поради което следва да понесе последиците от това.

Констатацията е законосъобразна и следва да бъде потвърдена.

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.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 1 969.05 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 "Атене Патисера" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22002220003597-091-001/ 08.11.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 391/14.03.2022 г., издадено "за" Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м.януари 2015 г. до м.август 2017 г., в размер на 13 359.69 лв. и лихви от 34 608.71 лв.

ОСЪЖДА "Атене Патисера" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], 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 1 969.05 лв. (хиляда деветстотин шестдесет и девет лева и 5 ст.).

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

СЪДИЯ: