

# РЕШЕНИЕ

№ 47

гр. София, 03.01.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,**  
в публично заседание на 26.10.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Терзиев**

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **3668** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).  
Производството е образувано по жалба на „Горски продукти 2019“ ЕООД,[ЕИК], с адрес за призоваване и съобщения: [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, представлявано от И. П. С., против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221520008092-091-001/16.08.2021 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1762/19.11.2021 г., издадено от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите.  
Жалбоподателят оспорва РА в частта, относно установените му задължения:  
- установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 42 412.21 лв., ведно със законната лихва за забава в размер на 5 611.30 лв. за данъчни периоди м. Октомври 2019 г., м. Декември 2019 г. и от м. Март 2020 г. до м. Ю. 2020 г.  
В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Подробни съображения в тази насока излага в жалбата. Претендира отмяната на РА. В съдебно заседание жалбоподателят редовно уведомен, не се явява, представлява се от адвокат М., която моли Съда да уважи депозираната жалба, като

отмени оспорения ревизионен акт. Претендира сторените по делото разноски, за което представя списък.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юриконсулт Б., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юриконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

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 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено на управителя на дружеството на 29.11.2021 г. /л.24/. Жалбата е подадена до Съда чрез административния орган на 13.12.2021 г., видно от поставения върху същата вх. № 53-04-1002/13.12.2021 г. /л.5/, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221520008092-020-001/ 18.12.2020 г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на ревизия на „Горски продукти 2019“ ЕООД за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.10.2019 г. до 31.07.2020 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 04.01.2021 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени М. К. М. – главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията и С. Д. М. – главен инспектор по приходите /л.27-29/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221520008092-020-002/30.03.2021 г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място]. Със ЗИЗВР е определено ревизията да завърши до 04.06.2021 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 01.04.2021 г. /л.30-32/.

ЗВР е издадена като електронен документ, подписана с професионален КУКЕП от Р. Р. Б., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], оправомощена като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място].

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221520008092-092-001/11.06.2021 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 18.06.2021 г. /л.33-58/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното лице е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения, което е прието за частично основателно.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22221520008092-091-001/16.08.2021 г. е издаден от Р. Р. Б., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, връчен е на 30.08.2021 г. /л.59-67/.

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС за внасяне в размер на 42 412.21 лв., ведно със законната лихва за забава в размер на 5 611.30 лв. или общ размер – 48 023.51 лв. Същите произтичат от извършени корекции на декларираните резултати за данъчни периоди м. Октомври 2019 г., м. Декември 2019 г. и от м. Март 2020 г. до м. Ю. 2020 г., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС общо в размер на 42 421,44 лв. по фактури, издадени от дружества-доставчици на ревизираното лице – „ДС Конструкшън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Арест Груп“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Инокс 2000“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. Отказаното право на приспадане на данъчен кредит е обосновано с извод за липса на реално осъществени доставки на стоки и услуги по фактурите, издадени от „ДС Конструкшън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Арест Груп“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Инокс 2000“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. Фактурите от „Инокс 2000“ ЕООД са с предмет услуги по договор за ремонтни работи в обект на ревизираното лице и доставка на гъби и цветя липа. Фактурите, издадени от „ДС Конструкшън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Арест Груп“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] са с предмет: доставка на плод шипки, липа, суха гъба.

Ревизията е първа за спорните периоди и видове задължения. На „Горски продукти 2019“ ЕООД не са извършвани предходни ревизии

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е търговия с диворастващи гъби, плодове и билки. Констатирано е, че „Горски продукти 2019“ ЕООД има регистриран ЕКАФП, с рег. № 4317957 за обект за търговска дейност за други стоки, неклассифицирани другаде, находящ се на адрес ул. „А. Й. /ХО ШИ М./“ № 7. За ревизирания период от страна на ревизираното дружество е регистрирана само една продажба на 17.10.2019 г. за сумата от 115.20 лв. „Горски продукти 2019“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС, считано от 21.05.2005 г. Относно извършваната от него дейност в хода на ревизията не са представени лицензи, други регистрации и разрешителни за осъществяване на търговската му дейност.

Констатирано е още, че към края на ревизирания период не са налични данни за активи на ревизираното дружество. Посочено е, че справките от 1 до 5 са представени без данни, както и декларация СД 46. От представена оборотна ведомост за данъчен период 01.01.2020 г. до 31.07.2020 г. е установени, че ревизираното лице има налични стоки на стойност 8 650.00 лв., задължения към доставчици – 87 918.94 лв., вземания от клиенти – 2 593.07 лв., има дебитно салдо по Счетоводна сметка 498 „Други дебитори“ – 39 998.88 лв. и кредитно салдо по Счетоводна сметка „Други кредитори“ – 60 720.09 лв. За Счетоводна сметка 498, от страна на ревизираното лице е представен хронологичен описа на операциите, от който е установено, че записите си кореспондират с разплащателната сметка на ревизираното дружество. Констатирана е наличност по каса в размер на 13 474.34 лв., кредитният оборот по Счетоводна сметка 702 „Постъпления от продажба на стоки“ е в размер на 160 503.20 лв., като е изписана

отчетна стойност за 85 550.22 лв. Ревизираното лице не притежава ДМА и/или ДНМА.

От ИМ на НАП е установено, че ревизираното лице няма актуални банкови сметки, всички са закрити, последната, от които на 29.01.2020 г. За ревизирания период в дружеството е имало 11 назначени по трудови правоотношения лица по трудови правоотношения, чиито трудови договори са прекратени. От представени документи за ревизирания период е установено, че от страна на ревизираното дружество е било наето помещение, находящо се на адрес: [населено място], [улица], с наемодател „Художествен амбалаж“ ЕООД, съгласно представен договор от 10.05.2019 г. за сумата от 200.00 лв. без ДДС месечно.

Съдът установи още, че „Горски продукти 2019“ ЕООД е вписано в Търговски регистър към Агенция по вписванията /ТР, АВ/, регистрирано е с Решение № 1/01.10.2004 г. по търговско дело № 10436/2004 г. по описа на Софийски градски съд с име на фирмата – „Красен-2003“ ООД. От справка в ТР, АВ се установява, че от 30.04.2019 г., дружеството е с промяна на фирменото наименование и форма от „Красен-2003“ ООД на „Горски продукти 2019“ ЕООД. Видно от съдържащата се в ТР, АВ, информация се установява, че от дата 16.11.2010 г. до 30.04.2019 г., дружеството е представлявано от Н. П. К. – С. и Н. К. С., от дата 30.04.2019 г. до 15.10.2021 г. – управител на дружеството е О. Ц. В., а от 15.10.2021 г. до момента – И. П. С..

В хода на проведената ревизия са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД/РА. С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за коректното определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени следните искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221520008092-040-001/05.01.2021 г. и № Р-22221520008092-040-002/30.03.2021 г. От страна на ревизираното дружество в указания му 14-дневен срок са представени документи с вх. № Р-22221520008092-ПРД-006-И.zip/09.03.2021 г., вх. № Р-22221520008092-ПРД-005-И.zip, вх. № Р-22221520008092-ПРД-004-И.zip, вх. № Р-22221520008092-ПРД-001-И.zip, вх. № Р-22221520008092-ПРД-003-И.zip, вх. № Р-22221520008092-ПРД-002-И.zip и вх. № Р-222215200080928/14.04.2021 г., с които са представени още документи – банкови извлечения, договори за наем. С придружително писмо вх. № Р-22221520008092-ПРД-007/2021 г. от страна на ревизираното лице са представени оборотни ведомости за 2019 г. и за ревизирания период на 2020 г.

От страна на ревизираното дружество във връзка с доставките, извършени от „Арест Груп“ ЕООД и „Инокс 2000“ ЕООД са представени копия на издадените от дружествата-доставчици фактури, подробно описани на стр.23-24. От страна на управителя на ревизираното дружество е декларирано, че основният предмет на дейност на „Горски продукти 2019“ ЕООД през ревизирания период е търговия с диворастващи гъби, плодове и билки. Посочено е, че дружеството ползва помещение под наем в промишлена зона в „С.“, но поради наличието на повече стока, която е следвало да бъде съхранена се е наложило да бъдат наети допълнително складови помещения в съседство със склада на дружеството, който се е ползвал от „Ботаника продукт“ ЕООД. Това е причината, поради която са сключени два договора за наем за

по три месеца. Сключен е и договор за наем на складово помещение с фирма „Еко Булгарплод“ ЕООД. Посочено е, че финансовите средства на дружеството са от уставния капитал на „Горски продукти 2019“ ЕООД, генерирани средства от търговската дейност и средствата от цедирано съдебно вземане от м. Май 2019 г. Предоставени са още: договор за наем с ТПК „Х. амбалаж“ и фактури за платен наем; фактури, издадени от „Ботаника продукт“ ЕООД – Фактура № 33/24.02.2020 г. и Фактура № 34/24.03.2020 г., с предмет: „договор за наем“. Уточнено е, че има подписан и Договор за наем от 29.02.2020 г. с „Еко Булгарплод“ ЕООД за четири месеца, влизащ в сила на 01.04.2020 г. Посочено е, че някои стоки се купуват и продават, без да се преработват от „Горски продукти 2019“ ЕООД, а когато се налага преработка на стоката – почистване, сортиране, изсушаване се използват услугите на външна фирма - „Еко Булгарплод“ ЕООД, разполагаща с хладилни и сушилни камери. Подписани са договори за изработка и констативни протоколи при обработка на стоките. Транспортът на доставките е извършван за сметка на „Горски продукти 2019“ ЕООД, като е осъществен от „Хамър Транс 2018“ ЕООД, „Лъки Транс - 70“ ЕООД, „Гермар 2007“ ООД.

Предоставени са и фактури, издадени от „ДС Конструкшън“ ЕООД, „Арест Груп“ ЕООД и „Инокс 2000“ ЕООД, както и договори за изработка, количествено-стойностна сметка, приемо-предавателен протокол. Посочено е, че СМР дейностите са извършени в наетата складова база – [населено място], към фактурите са представени фискални касови бонове, Счетоводна сметка 401 „Доставчици“. Представени са и оборотни ведомости. Ревизиращите са посочили, че от представените документи се установява, че на 15.08.2019 г. е сключен Договор за заем с „Балан 2008“ ЕООД, с който са му предоставени от „Горски продукти 2019“ ЕООД по банков път 29 928.37 лв., със срок за връщане 2 години и 4 % лихва. Договорено е сумите да бъдат преведени до 20.08.2019 г. по банковата сметка на ревизираното дружество. От представената банкова сметка на ревизираното лице е установено, че са извършвани преводи на суми от клиенти, тегленето, на които се извършва от А. А. на същия или на следващия ден

В хода на ревизията с Протокол за присъединяване на документи № Р-22221520008092-П.-001/26.03.2021 г. са присъединени документи, представени в хода на приключила проверка, обективизирана в Протокол № П-22221520125865-073-001/24.11.2020 г. /П./5/. С Протокол обр. КД № 73173369/22.04.2021 г. е документиран преглед на първични счетоводни документи на ревизираното лице, осъществен в приемната на ТД на НАП [населено място], [улица]. Оригиналните документи са представени за преглед от А. А., упълномощен от управителя на ревизираното дружество – О. В., съгласно представено пълномощно. На място от страна на ревизиращите органи с протокола са изискани допълнително документи, изпратени впоследствие по електронен път, без електронен подпис от електронния адрес на „Горски продукти 2019“ ЕООД. Отделно от това до А. А. е изготвено Искане за представяне на информация от трети лица № Р-22221520008092-041-004/21.04.2021 г., което е съобщено на същия към момента на прегледа на счетоводните документи, с оглед установеното, че с банковата сметка на ревизираното лице се разпорежда А. А.. От страна на А. в указания срок не е предоставена изисканата му информация. От страна на ревизираното дружество по електронен път, без положен електронен подпис до ревизиращите органи е представено писмено обяснение във връзка с А. А.. Представени са документи, че тегленето на сумите от страна на А. А. е предвид, че същият имал разрешително за

оръжие, а теглените суми са били внесени в касата на дружеството. От страна на ревизиращите органи в тази връзка е отбелязано, че при първоначалното внасяне на документите от страна на ревизирувания субект по официален ред, такива документи не са представени. Прието е, че същите са създадени впоследствие след издаване на искането до А. А., връчено му на 22.04.2021 г., и на което той не е отговорил. В хода на ревизията са правени опити за свързване с управителя на ревизираното дружество – О. В., тъй като посочените телефонни номера не отговарят. Кореспонденцията с ревизираното лице по време на ревизията е водена по електронен път. От страна на ревизиращите органи е изисквано да се предостави актуален телефонен номер на О. В., включително и от А. А. на 22.04.2021 г. По-късно бил предоставен контакт на В. В тази връзка ревизиращите са стигнали до извод въз основа на установеното, че ревизираното дружество е ръководено от А. А., а не от О. В., заемащ длъжността „пакетировач“ в дружеството, ръководено от А. А.. От страна на А. е пояснено на 22.04.2021 г., че събирането на билките и гъбите се осъществява от роми, а той ги е изкупувал от тях. По данни от Счетоводна сметка 401 на физическите лица са изплатени 71 713,80 лв. Отбелязано е, че при прегледа на Счетоводна сметка 401 относно другите доставчици „Арест Груп“ ЕООД, „ДС Конструкшън“ ЕООД, „Инокс 2000“ ЕООД и „Хамър Транс 2018“ ЕООД, разплащането е извършено по касов път. Независимо от това при извършена проверка в ИМ на НАП относно наличие на подадени данни от притежаван ЕКАФП с рег. № 4369819 на името на „Арест Груп“ ЕООД от дата 01.01.2019 г. до 31.07.2020 г. данни не са открити, както и че не е налице касов бон за декларираните продажби от другите доставчици. От проверка в масива на НАП относно IP адресите, от които са подавани СД по ДДС е констатирано, че от един и същи IP адрес са подавани СД по ДДС на следните дружества: „Горски продукти 2019“ ЕООД, „Балан 2008“ ЕООД, „Н. Дженерейшън Т.“, „Еко Булгарплод“ ЕООД, „Хамър Транс 2018“ ЕООД, „Ботаника продукт“ ЕООД, „В. Инвест“ и „Айпас“. Установено е още, че от един и същи IP адрес 212.95.188.238 са подавани СД по ДДС на „Инокс 2000“ ЕООД и „Арест Груп“ ЕООД. Отделно е посочено, че след срока на изтичане на ревизията, по електронен път до ревизиращите органи е постъпила декларация от В., в която той е декларирал, че дейността на ревизираното лице е изцяло управлявана от него, а А. А. е използван като пълномощник единствено по отношение на теглене на големи парични суми от банковата сметка на дружеството. На декларацията е направена нотариална заверка от 26.05.2021 г., но ревизиращите са посочили, че същата удостоверява само и единствено верността на подписите, но не и истинността на декларираното. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени проверки, документирани, със съответните протоколи за извършени насрещни проверки по отношение на четиринадесет дружества – клиенти и доставчици на ревизираното лице, подробно описани в констативната част на РД. Установено е, че от ревизирувания субект през ревизираните периоди са извършвани облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на Република България, за които е начислен ДДС на основание чл. 86 от ЗДДС. През този период клиенти на ревизираното лице са: „Камеа-М“ ООД, ЕИК:[ЕИК], „Булфин“ ЕООД, ЕИК: 131050290, „Булгаркооп Импорт Експорт“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], „Лип Интернешънъл“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], „Планта Фрукт Експорт“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], „И. С. ООД, ЕИК:[ЕИК], „Натура Вита“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и други. По време на провела се ревизия са извършени насрещни проверки на повечето дружества-клиенти, като от страна на същите са представени изискваните им документи. Извършените доставки към клиенти не са оспорени от ревизиращите органи и по същите не са извършени корекции на начисления ДДС. По отношение на получените доставки и ползваното право на данъчен кредит от страна на ревизиращите органи е извършен анализ на събраните доказателства, представени

от дружества-доставчици при извършените насрещни проверки, както на документите, представени от ревизираното лице.

**Ревизията е отказала право на приспадане на данъчен кредит:**

**1. Отказано право на данъчен кредит в размер на 28 398.64 лв., ведно със съответните лихви по двадесет фактури, издадени от „Инокс 2000“ ЕООД за данъчни периоди м. Март 2020 г., м. Април 2020 г., м. Май 2020 г., м. Юни 2020 г. и м. Ю. 2020 г.:**

В хода на ревизията с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221021017234-141-001/15.02.2021 г. е документирана извършена насрещна проверка на „Инокс 2000“ ЕООД, при която е установено, че изпратено до доставчика ИПДПОЗЛ № П-22221021017234-040-001/26.01.2021 г. е връчено на 26.01.2021 г. по електронен път и до издаване на протокола исканите документи не са представени. От справка в базата данни на НАП е установено, че „Инокс 2000“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС от 14.08.2020 г., в период следващ периодите, в които са издадени спорните фактури. Констатирано е, че дружеството-доставчик не разполага с назначени работници, както и че има непогасени публични задължения.

След издаване на протокола за извършената насрещна проверка на служебния имейл на ревизиращия екип са представени документи от името на „Инокс 2000“ ЕООД без електронен подпис и без представителна власт – обратна ведомост, хронологичен регистър на счетоводни сметки 411, 501 и копия на фактури. Установено е, че предметът на представените фактури е „услуга по договор“, с изключение на Фактура № 2...233 и Фактура № 2...227, и двете с предмет: „гъби по 450 кг.“, по Фактура № 2...350 – „цвят от липа, 365.20 кг.“ Представени са още четири броя договори за изработка, сключени с ревизираното лице за ремонтни дейности на обект производствена и складова база, находяща се на [улица], Склад 2. От съдържанието на договорите е установено, че не е конкретизирано, че се касае за склад, нает от ревизираното лице. Прието е, че уговорените ремонтни дейности, респективно доставените гъби изискват наличие на трудова заетост, каквато в дружеството-доставчик липсва, включително и наети по гражданско правоотношение лица. От представената обратна ведомост, ревизиращите органи са установили, че в дружеството-доставчик липсват налични материали, същото има касова наличност, няма осчетоводени заплати. От негова страна на са представени доказателства за предходни доставчици. Установено е още, че от страна на „Инокс 2000“ ЕООД са включени проверяваните фактури в дневниците за продажби с изключение на Фактура № 2...140/30.03.2020 г. и Фактура № 2...143/31.03.2020 г.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията във връзка с изпратено му ИПДПОЗЛ № Р-22221520008092-040-001/05.01.2021 г. са представени доказателства във връзка с доставките, осъществени от „Инокс 2000“ ЕООД – копия на фактури, с приложения към същите издадени фискални касови бонове; договори за изработка от 01.03.2020 г., 01.05.2020 г., от 10.05.2020 г., 25.05.2020 г., 01.06.2020 г. – всички с предмет: извършване на ремонтни дейности на обект: Производствена и складова база, находяща се в [населено място], [улица], склад 2, на територията на цех „С.“, ведно с количествено-стойностни сметки към тях, приемо-предавателни протоколи за извършени СМР дейности; приемо-предавателни протоколи, относно фактурите с предмет: гъби, шипка и липов цвят /П..1/. От ИМ на НАП, е установено, че „Горски продукти 2019“ ЕООД е ползвало пълен данъчен кредит по фактури, издадени от дружеството-доставчик, описани подробно на стр.14-15 от РД.

В тази връзка и предвид установеното е направен извод, че „Инокс 2000“ ЕООД не притежава необходимия ресурс за извършване на доставките и фактурите не отразяват реални доставки.

**2. Отказано право на данъчен кредит в размер на 4 860.80 лв., ведно със съответните лихви по четири фактури, издадени от „Арест Груп“ ЕООД за данъчен период м. Декември 2019 г.:**

В хода на ревизията с ПИНП № П-22221021017234-141-001/15.02.2021 г. е документирана извършена насрещна проверка на „Арест Груп“ ЕООД, при която е установено следното: „Арест Груп“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС считано от 23.11.2018 г., deregистрирано, считано от 06.03.2020 г. на основание чл. 176 от ЗДДС. До дружеството – доставчик е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221021017235-040-001/26.01.2021 г., връчено му по електронен път на 26.01.2021 г. В указания срок от доставчика не са представени изисканите му документи. Фактурите, издадени от дружеството-доставчик са подробно описани на стр.16 от РД. След издаване на протокола за извършената насрещна проверка на служебния имейл на ревизиращия екип са представени документи от името на „Арест Груп“ ЕООД без електронен подпис и без представителна власт – шест броя приемо-предавателни протоколи от 02.12.2019 г., 03.12.2019 г., 10.12.2019 г. и 11.12.2019 г., с предмет: суха шипка; Хронологичен регистър на „Арест Груп“ ЕООД, копия на спорните фактури, без положен подпис и печат от страна на управителите на двете дружества /П..2/. В хода на проверката е установено още, че представените от „Арест Груп“ ЕООД са идентични по съдържание, като представените от „Камеа М“ ЕООД, както и че се касае за едно и също транспортно средство, посочено в приемо-предавателните протоколи, изготвени от „Арест Груп“ ЕООД и „Камеа М“ ЕООД – рег. № С 3187 МР, с лице, разписало протоколите – А. А. и рег. [рег.номер на МПС] , с водач на МПС Ш.. Констатирано е, че електронният адрес, от който са изпратени документите е на Г. Ч. – [\[електронна поща\]](#). Освен на ревизиращите органи, е констатирано, че тези документи са изпратени и на електронен адрес – [\[електронна поща\]](#). От представената обратна ведомост е установено, че дружеството-доставчик не разполага с налични материали, не разполага с кадрова обезпеченост, нито са представени доказателства за предходни негови доставчици. В тази връзка до „Арест Груп“ ЕООД е изготвено второ ИПДПОЗЛ от 02.04.2021 г., връчено му по електронен път, с което от доставчика са изискани писмени обяснения относно организацията на работа на дружеството, кои са преките доставчици по отношение на доставките към „Горски продукти 2019“ ЕООД, разрешителни, удостоверение за регистрация на обект, включително и всички документи относно приемо-предаване и плащане по сделките, респективно кой и по-какъв начин е осъществил приемо-предаването, на кого е заплатена готовата продукция, къде е съхранявана и добита стоката, както и място, където дружеството-доставчик е развивало своята дейност за периода от 01.10.2019 г. до 31.07.2020 г. От страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи /П..2/. Също така е установено, че от страна на дружеството-доставчик в дневниците му за продажби е включена единствено Фактура № 5...12/11.12.2021 г., а останалите три фактури не са включени.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията във връзка с изпратено му ИПДПОЗЛ № Р-22221520008092-040-001/05.01.2021 г. са представени доказателства във връзка с доставките, осъществени от „Арест Груп“ ЕООД: копия на спорните фактури; приемо-предавателни протоколи, всички с предмет: суха шипка /П..1/. Не са представени други документи във връзка с издадените фактури от „Арест Груп“ ЕООД.

В тази връзка и предвид установеното е направен е извод, че „Арест Груп“ ЕООД не притежава необходимия ресурс за извършване на доставките и фактурите не отразяват реални доставки.



**3. Отказано право на данъчен кредит в размер на 9 562.00 лв., ведно със съответните лихви по десет фактури, издадени от „ДС Конструкшън“ ЕООД за данъчен период м. Октомври 2019 г.:**

В хода на ревизията с ПИНП № П-22221021017234-141-001/15.02.2021 г. е документирана извършена насрещна проверка на „ДС Конструкшън“ ЕООД, при която е установено следното: дружеството-доставчик е вписано в ТР, АВ със седалище и адрес на управление в [населено място], с предмет на търговска дейност: строителство, проектиране, инженеринг, организиране и провеждане на всякакви видове ремонтни и довършителни дейности, свързани със строителство, покупка на всички видове разрешени стоки и др. С Удостоверение № 20190509093652 по партидата на дружеството-доставчик, като управител е вписано лицето Д. П. С.. Дружеството-доставчик е регистрирано по ЗДДС считано от 30.10.2017 г. до 19.12.2019 г., считано от 19.12.2019 г. е дерегистрирано поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. До „ДС Конструкшън“ ЕООД е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221021017236-040-001/26.01.2021 г., връчено му по електронен път на 26.01.2021 г. В указания срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите му документи. Издадените от дружеството-доставчик фактури са подробно описани на стр.17-18 от РД. За същите в хода на ревизията е установено, че ревизираното лице е ползвало пълен данъчен кредит. Установено е от страна на ревизиращите органи, че липсват данни за предмета на доставката, респективно за плащания по фактурите. От подадени дневници за продажби от страна на дружеството-доставчик е констатирано, че в същите не е включена Фактура № 4...439. От извършена проверка в ПП Фискални устройства с дистанционна връзка е установено, че „ДС Конструкшън“ ЕООД има регистрирано ФУ с № 4329602, въведено в експлоатация на 27.08.2019 г., тип на обекта – строителни услуги, наименование на обекта – офис, адрес: [населено място], [улица]. На „ДС Конструкшън“ ЕООД е извършена ревизия, като са установени задължения. Констатирано е, че дружеството-доставчик не разполага с кадрова обезпеченост за проверявания период. Има задължения по данъчна сметка, включително от издаден му ревизионен акт, влязъл в законна сила за м. Август 2019 г., както и че на посочения адрес на доставчика се помещават множество фирми с данъчни задължения.

След издаване на ПИНП № П-22221021017234-141-001/15.02.2021 г., по електронен път от страна на дружеството-доставчик до ревизиращия екип без електронен път и без каквато и да е представителна власт са представени следните документи: Оборотна ведомост за период от 01.10.2019 г. до 31.12.2019 г., единадесет броя фактури, с предмет: шипка и гъби; Приемо-предавателни протоколи към издадените фактури от 01.10.2019 г., 02.10.2019 г., 05.10.2019 г., 06.10.2019 г., 15.10.2019 г., 16.10.2019 г., 17.10.2019 г., 22.10.2019 г., 23.10.2019 г., 24.10.2019 г., с посочени в същите превозни средства – рег. [рег.номер на МПС] , „Хамър Транс“ ЕООД, рег. [рег.номер на МПС] , „Хамър Транс“ ЕООД, рег. [рег.номер на МПС] , „Хамър Транс 2018“ ЕООД. От представената оборотна ведомост, и по-конкретно от Счетоводна сметка 401, е констатирано, че в дружеството-доставчик липсват налични материали, включително липсват осчетоводени заплати. Посочено е, че не са представени и доказателства от предходни доставчици на дружеството-доставчик. Установено е още, че представените приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи получаването на стоките са идентични с тези, представени в хода на ревизията от „Камеа М“ ЕООД, като е идентично и транспортното средство, а именно – с рег. [рег.номер на МПС] , с лице разписало за „Получил“ – А. А. и транспортно средство с рег. [рег.номер на МПС] , с водач Ш.. Констатирано е, че електронният адрес, от който са предоставени документите е от Д. С. – [\[електронна поща\]](#), както и

че освен до ревизиращия екип, документите са изпратени и на електронен адрес [\[електронна поща\]](#) /П..2/.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията във връзка с изпратено му ИПДПОЗЛ № Р-22221520008092-040-001/05.01.2021 г. са представени доказателства във връзка с доставките, осъществени от „ДС Конструкшън“ ЕООД, а именно – спорните фактури, с приложени към същите фискални касови бонове, приемо-предавателни протоколи относно предаване на стоки – шипки и гъби от дати 01.10.2019 г., 02.10.2019 г., 05.10.2019 г., 06.10.2019 г., 15.10.2019 г., 23.10.2019 г. /П..1/. Други документи относно спорните фактури не са представени.

В тази връзка и предвид установеното е направен извод, че „ДС Конструкшън“ ЕООД не притежава необходимия ресурс за извършване на доставките и фактурите не отразяват реални доставки.

**4. Признато право на приспадане на данъчен кредит по десет фактури, издадени от „Хамър Транс 2018“ ЕООД за данъчен период м. Октомври 2019 г., м. Ноември 2019 г., м. Декември 2019 г., м. Януари 2020 г., м. Февруари 2020 г., м. Март 2020 г., м. Април 2020 г., м. Май 2020 г. и м. Юни 2020 г.:**

В хода на ревизията с ПИНП № П-22221521017195-141-001/26.03.2021 г., е документирана извършена насрещна проверка на „Хамър Транс 2018“ ЕООД, при която е установено следното: дружеството-доставчик е регистрирано по реда на ЗДДС на 10.10.2014 г. Управител и едноличен собственик на капитала е В. С. П., съпруг на Р. А. А. – П., дъщеря на А. К. А.. На дружеството-доставчик е връчено по електронен път ИПДПОЗЛ № П-22221521017195-040-001/26.01.2021 г. Констатирано е, че предмет на доставките по издадените десет фактури са транспортни услуги, както и че са издавани приключвателни протоколи въз основа, на което са издавани фактурите. Установено е, че превозът е с направление С.-К.-С., С.-С.-С., С.-К.-С., С. градско – С. – И., като са описани и товаро-разтоварни работи за двама души. От дружеството-доставчик са представени товарителници, с посочен изпращач - „ДС Конструкшън“ ЕООД и получател – ревизираното дружество от С. до С., с автомобили „И.“, рег. [рег.номер на МПС] ; „М.“, рег. [рег.номер на МПС] ; „Ф.“ с рег. [рег.номер на МПС] за шипки, сухи гъби: манатарки, пачи крак, майски гъби и др., както и приемо-предавателни протоколи от „ДС Конструкшън“ ЕООД към „Горски продукти 2019“ ЕООД; приемо-предавателни протоколи от „Инокс 2000“ ЕООД към „Горски продукти 2019“ ЕООД за гъба манатарка, с превоз, осъществен с автомобил с рег. [рег.номер на МПС] . Констатирано е, че в други случаи, посочен получател е „Камеа М“ ЕООД, а изпращач – ревизираното дружество с направление К.–С.. Установено е, че фактурите са заплащани в брой. Относно собствеността върху автомобилите са представени договори за наем: за МПС, с рег. [рег.номер на МПС] – договор за наем от 10.06.2019 г., както и талон на товарен автомобил две плюс едно места, „И. Д. 35С14“. От извършена проверка в ИМ на КАТ е установено, че автомобилът е собственост на лицето А. К. А., но от подадена ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ на същия е констатирано, че не е декларирано наем; договор за наем от 01.04.2019 г., сключен с „Динера Транс“ ЕООД относно МПС с рег. [рег.номер на МПС] . От извършена проверка е установено, че автомобилът е собственост на „Порше Лизинг БГ“; договор за наем от 01.04.2020 г., сключен с „Динера Транс“ ЕООД относно МПС с рег. [рег.номер на МПС] . От извършена проверка е установено, че МПС е собственост на „Стандарт Лизинг“. Относно МПС с рег. [рег.номер на МПС] от проверка в ИМ на КАТ е установено, че МПС е товарен, марка „С. Ц 15“, като е собственост на „К. Натюр“, ЕИК:[ЕИК].

От дружеството-доставчик са изискани допълнително документи, с връчено му второ ИПДПОЗЛ № П-22221521017195-040-002/05.04.2021 г. В указания срок от доставчика са представени пътни листа и товарителници по издадените към ревизираното лице

фактури. От така представените документи е установено, че автомобилите, с които е превозвана стоката са с рег. [рег.номер на МПС] и рег. [рег.номер на МПС], с водачи – В. П., Л. Ш. и А. А.. Пътните листа са издадени от А. А. и В. П.. Представени са стокови разписки за доставка на охлюви и билки, като е установено, че на тях са записани по две имена на лице, от което са изкупени, но лицата няма как да бъдат идентифицирани, тъй като не са написани техни данни. Констатирано е, че на някои от стоковите разписки е записан автомобил с рег. [рег.номер на МПС]. От представените товарителници е установено, че дружеството-доставчик по документи е осъществявало превоз на билки, охлюви и гъби от доставчиците „Инокс 2000“ ЕООД, „ДС Конструкшън“ ЕООД, „Арест Груп“ ЕООД, както и че е изкупена продукцията от физически лица. Установено е, че фактурите са отразени в дневниците за продажби на „Хамър Транс 2018“ ЕООД, за което са представени счетоводни хронологии, от които е установено и закупуване на гориво. От справка в ИМ на НАП е установено, че „Хамър Транс 2018“ ЕООД ползва данъчен кредит от „ДС Конструкшън“ ЕООД за извършени услуги по четири броя фактури от м. Септември 2019 г. Извършена е проверка за наличие на трудови договори в „Хамър Транс 2018“ ЕООД, като е установено, че от страна на дружеството са подадени уведомления общо за 7 лица, като за периода на проверката са три лица, назначени на длъжност шофьор на товарен автомобил. От справка в ИМ на КАТ е установено, че „Хамър Транс 2018“ ЕООД не разполага със собствени автомобили, а наема такива от „Динера Транс“ ЕООД. С РД е направен извод, че следва да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите за транспортни услуги от „Хамър Транс 2018“ ЕООД. След анализ на аргументите в представеното писмено възражение по РД органите по приходите са приели с РА, че са налице доказателства, които удостоверяват реално извършени доставки на транспортни услуги от „Хамър Транс 2018“ ЕООД и налице правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от доставчика.

**5. Признато право на приспадане на данъчен кредит по десет фактури, издадени от Трудово Производителна Кооперация „Х. амбалаж“ за данъчен период м. Октомври 2019 г., м. Декември 2019 г., м. Януари 2020 г., м. Февруари 2020 г., м. Март 2020 г., м. Май 2020 г. и м. Ю. 2020 г.:**

В хода на ревизията с ПИНП № П-22220221017233-141-001/26.03.2021 г., е обективизирана извършена насрещна проверка на ТПК „Х. амбалаж“, в хода, на която е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 01.04.1994 г. До същото е изпратено ИПДПОЗЛ № П-22220221017233-040-001/26.01.2021 г., връчено по електронен път. В указания срок от дружеството не са представени изисканите му документи. В РД на стр.13 са описани издадените от дружеството-доставчик фактури, по които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит. Установено е, че издадените от ТПК „Х. амбалаж“ фактури са включени в дневниците му за продажби. От справка в ИМ на НАП е установено, че в дружеството-доставчик има назначени 11 лица по трудово правоотношение на длъжност – книгоvezци, оператори на книгоvezки машини работници по монтаж на дървени текстилни и други изделия. На дружеството-кооперация не е извършвана ревизия, както и че има задължения по данъчната си сметка. След анализ на аргументите в представеното писмено възражение по РД органите по приходите са приели с РА, че са налице доказателства, които удостоверяват реално извършени доставки на услуги по фактури за наем от ТПК „Х. амбалаж“ и е налице правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

**В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на дружества-доставчици ревизираното лице и на физически лица:**

1. „Еко Булгарплод“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – С ПИНП №

П-22221421017238-141-001/15.02.2021 г. на дружеството е извършена насрещна проверка, в хода на която е установено следното: първоначално дружеството е вписано в ТР, АВ с фирмено наименование „Бяла звезда 2“ ЕООД, на 09.02.2012 г. е вписана промяна на неговото наименование на „Еко Булгарплод“ ЕООД. На 03.11.2014 г. е вписана промяна на едноличния собственик на капитала и представляващ дружеството. С договор за прехвърляне на дружествени дялове от 17.10.2014 г., Б. К. К. прехвърля 100 % от капитала на дружеството на Д. А. А.. На 21.03.2016 г. и на 02.02.2017 г. е вписана промяна на адреса на управление, а на 24.04.2019 г. е вписана промяна в седалището и адрес на управление. От извършена справка в информационните масиви на НАП са установени данни за свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДОПК. Констатирано е, че Д. А. А. е едноличен собственик и представляващ на следните дружества – „Зантон“ ЕООД, „Динера Транс“ ЕООД, „Еко Булгарплод БГ“ ЕООД и Сдружение „Сумо Клуб Х.“. Установено е още, че основната дейност на „Еко Булгарплод“ ЕООД е търговия на едро на територията на страна и извън нея с диворастящи продукти /гъби, шипки, кестени/, като дейността е упражнявана в следните обекти – склад под наем, с адрес: [населено място], [улица], съгласно сключен договор за наем между ТПК „Х. амбалаж“ и „Еко Булгарплод“ ЕООД – наемател. Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 12.08.2009 г. на основание чл. 100, ал. 1 от ЗДДС. Констатирано е, че притежава Сертификат № 171014800510, издаден по ISO 22000:2005 за изкупуване, заготовка, преработка и износ на диворастящи гъби, билки, плодове, култивирани плодове, зеленчуци и охлюви; Удостоверение от 22.03.2017 г., издадено от Българска асоциация на билкарите и гъбарите; Удостоверение № 37003/23.03.2016 г. за регистрация на обект за търговия на едро с храни от неживотински произход, издадено от Министерство на земеделието и храните; Удостоверение за членство № 0041/05.06.2015 г., издадено от Асоциация на преработвалите на диворастящи гъби и плодове в Република България. Констатирано е, че дружеството притежава следните ДМА за упражняване на дейността – машини и оборудване, включващо 9 броя хладилни камери, два броя сушилни камери, сушилен шкаф, разходомер и газов котел, както и че разполага с персонал за осъществяване на своята дейност. До дружеството е изпратено ИПДПОЗЛ № П-22221421017238-040-001/26.01.2021 г., връчено му по електронен път. В указания срок от страна на дружеството-доставчик са представени изисканите му документи – фактури, договори и протоколи към всяка фактура. Установено е, че предмет на услугите е „ишлеме“/ сушене и почистване на стоки, предоставени от ревизираното лице. Газта за сушилните е доставена от „Тенекс“ АД. Предоставени са под наем и търговски площи. Установено е, че от страна на „Еко Булгарплод“ ЕООД е продадена стока – „бъз“ на ревизираното лице, с Фактура № 705/30.04.2020 г. Също така е приложен изкупен лист за покупка на бъза от „Еко Булгарплод“ ЕООД. Фактурите са платени в брой, като са приложени снимани касови бележки. Установено е, че „Еко Булгарплод“ ЕООД има регистриран касов апарат, свързан към НАП. „Еко Булгарплод“ ЕООД ползва под наем от ТПК „Х. амбалаж“ офис и складова база, на адрес: [населено място], Район „С.“, [улица], за което е представен договор за наем и консумативи. Установено е, че базата е оборудвана със сушилни и хладилни камери. Приложена е инвентарна книга. Посочено е, че „Еко Булгарплод“ ЕООД разполага с необходимия персонал, за да извършва фактурираните доставки, като трудовите договори са регистрирани в НАП. Представени са счетоводни документи. Установено е, че всички издадени фактури са отразени в дневници за продажби на „Еко Булгарплод“ ЕООД, като Фактура № 116 не е представена от проверяваното лице. Посочено е, че към момента на извършване на проверката на „Еко Булгарплод“ ЕООД се извършва ревизия по чл. 177 от ЗДДС. От страна на дружеството-доставчик не е представена изискана обратна ведомост,

за да се установи, че ДМА са собственост „Еко Булгарплод“ ЕООД. От публикуван баланс на дружеството е констатирано, че дружеството има машини за 42 000.00 лв. Установено е още, че в „Еко Булгарплод“ ЕООД работещи по трудово правоотношение са управителката, счетоводителката, представила изисканите документи и О. В., представляващ ревизираното дружество, като е бил зает за период от 31.10.2018 г. до 23.07.2020 г. на длъжност „пакетировач“.

**2. „Стандарт Лизинг“ ООД, ЕИК:[ЕИК]** - С ПИНП № П-22221421017240-141-001/15.02.2021 г. е извършена насрещна проверка на дружеството, в хода на която е установено следното: дружеството е регистрирано по ЗДДС на 29.08.2005 г., представлява се от С. П. Н.. До дружеството е изпратено ИПДПОЗЛ № П-22221421017240-040-001/26.01.2021 г., връчен по електронен път. От страна на дружеството в указания му срок са представени изисканите документи – Аналитичен регистър на „Горски продукти 2019“ ЕООД, фактури, плащания и талон на автомобила. Установено е, че предмет на доставката по посочена на стр. 20 от РД фактура е товарен автомобил, продаден с Договор от 16.03.2020 г., марка „И. Д. 35S17LWB“, брой места 2+1 за 15 000.00 лв., като сумата е преведена по банков път на 17.03.2020 г. – 6 000.00 лв. и на 23.03.2020 г. – 12 000.00 лв. Представен е талонът на автомобила с рег. [рег.номер на МПС] .

**3. И. К. А.** - С ПИНП № П-22221421058004-141-001/04.06.2021 г., е извършена насрещна проверка на И. К. А., в хода на която е установено следното: До лицето е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221421058004-040-001/01.04.2021 г., като е изискано да се представят документи относно изплатени суми от ревизираното дружество за период от 01.10.2019 г. до 31.07.2020 г., включително и писмени обяснения от къде е изкупувана продукцията, от кого, къде е съхранявана, документи за количеството изкупена продукция и какво количество е предадено, къде е добита продукцията, да се представи разрешително за обекта, където е извършвано изкупуването, както и всичко, което има по случая, да бъдат представени копия на разрешителни на лицата, от които е изкупена продукцията, как е извършено плащането, как е осъществена връзката с ревизираното дружество, и по какъв начин е транспортирана продукцията и за чия сметка, с какво превозно средство. В указания срок от И. А. са представени: придружително писмо, ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ и Изкупни листа № № 29/01.07.2020 г. за 9 500.00 лв.; 30/03.07.2020 г. за 9 500.00 лв.; 31/05.07.2020 г. за 9 930.00 лв.; 32/07.07.2020 г. за 4 988.00 лв.; 33/08.07.2020 г. за 3 408.00 лв.; 34/09.07.2020 г. за 5 960.00 лв.; 35/10.07.2020 г. за 5 532.00 лв. От страна на И. А. е посочено, че за периода от м. Октомври 2019 г. до м. Ю. 2020 г. е предавал на „Горски продукти 2019“ ЕООД липа – обикновена или официална. При всяко предаване на стоките са му издавани изкупни листа. Заявил е, че притежава дългогодишен опит в изкупуването и търговията с диворастящи гъби, билки и плодове. Има много контакти с хората, които ги събират, както и с фирми, търгуващи на едро с тези продукти. Изкупувал е стоките от физически лица в ромските махали на П., Р., С. и Д.. Тези лица не са му предоставяли лични документи, като са му отказали да му предоставят документи за стоката. От своя страна той е предавал по изискване на купувача „Горски продукти 2019“ ЕООД стоката с разходно-оправдателни документи, поемайки цялата данъчна тежест. Посочва, че през м. Ю. 2020 г. не е притежавал своя стационарна складова база, използвал е мобилни пунктове. На такъв мобилен пункт е слагал кантар и лицата от ромски произход са му предавали там липата. Той измервал нейното количество, като им я заплащал. В края на деня след като е събрано по-голямо количество, И. А. е търсил управителя на „Горски продукти 2019“ ЕООД, като е му е давал адрес, където да бъде изпратен транспорт, който да вземе стоката. Стоката не е била преработвана от И. А., продавана е във вида, в който е била закупена. Посочва, че транспортът на

стоката е осъществяван от фирма „Хамър Транс“ ЕООД, като товаренето на стоката е извършвано от транспортъора. Допълва, че за всяко предадено количество има издаден изкупен лист, в който е описано вид стока, количество, еднолична цена, обща сума. Сумите за стоките са му били изплатени през четвъртото тримесечие на 2020 г. и за това не му е бил удържан данък. Посочва, че е подал ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ, в която е включил размера на този доход, като ще заплати дължимия данък лично съгласно закона. От представената ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ е установено, че са декларирани доходи по Приложение № 3 доходи от друга стопанска дейност със следните начини – сума от годишните данъчни основи по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 28 990.80 лв.; данък върху общата годишна данъчна основа в размер на 2 899.08 лв.; декларирани доходи са с код 302 „Доходи от дейност за производство на преработени или непреработени продукти от селско стопанство“, извън тези с код 301, включително доходи от продажба на произведена декоративна растителност като общият размер е 48 318.00 лв. Декларирани са разходи за дейността в размер на 19 237.20 лв. Изкупните листа са издадени от „Горски продукти 2019“ ЕООД. Извършена е проверка в ИС на НАП, от която е установено, че доходите са декларирани като изплатени през 2020 г. от дружеството, за което е подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ. Установено е, че от проверяваното лице е подадена Декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, като дължимият данък е платен на 29.04.2021 г.

**4. Г. К. Г.** - С ПИНП № П-04001221058916-141-001/12.05.2021 г., е извършена насрещна проверка на Г. Г., зает по трудово правоотношение в ревизираното дружество. В хода на проверката е установено, че Г. Г. е физическо лице, с постоянен и настоящ адрес в [населено място], [улица], ет. 1, ап. 3. До него е изпратено ИПДПОЗЛ № П-04001221058916-040-001/02.04.2021 г., връчено му на 26.04.2021 г. В указания срок от страна на Г. Г. са депозирани следните писмени обяснения, съгласно които лицето е декларирало, че с дружеството „Горски продукти 2019“ ЕООД има сключен трудов договор от 01.06.2020 г., подписан между него и управителя О. В.. Посочил е, че е заемал длъжността – организатор на стопански дейности с месторабота в [населено място], [улица] основно месечно възнаграждение от 1 300.00 лв. /бруто/ и 1 008.77 лв. /нето/. Работната си заплата е получавана в брой от управителя на дружеството О. В. срещу полагане на подпис на ведомост за заплати. Посочва, че всички трудови възнаграждения са му изплатени. Извършваната от него дейност в дружеството се изразявала в получаване на нареждания от управителя и отчитане на свършената работа пред същия. Извършвал е проверка на всички служебни електронни пощи, събирал е и е архивирал всички документи на дружеството, намирал е доставчици и клиенти, извършвал е проучвания на пазара на диворастващи продукти. Трудовият му договор е прекратен на 01.01.2021 г., като няма друг сключен договор с дружеството „Горски продукти 2019“ ЕООД.

**С цел изясняване на фактичката обстановка от страна на ревизиращите органи са изготвени следните искания:**

**1. Искане за извършване на действия от други контролни органи № Р-22221520008092-032-001/02.04.2021 г. до Българска агенция за безопасност на храните /БАБХ/, Областна дирекция по безопасност на храните – С..** Изискана е информация дали „Горски продукти 2019“ ЕООД притежава удостоверение за регистрация на обект за ТЕ с храни за офисно-складово помещение от 75 кв.м., находящо се в [населено място], [улица], предвид че дружеството е декларирало търговия с диворастващи гъби и билки за периода от 2019 г. – 2020 г. Към датата на издаване на РД не е получен отговор.

**2. Искане за представяне на информация от трети лица № Р-22221520008092-041-001/02.04.2021 г. до Г. И. Ч., представляващ „Арест Груп“**

**ЕООД.** Изискано е лицето да предостави информацията относно организацията на работа на дружеството, кои са преките доставчици на „Арест Груп“ ЕООД във връзка с доставките към ревизираното дружество; разрешителни, удостоверения за регистрация на обект, включително всички документи относно приемане – предаване и плащане по сделките, начини на приемо-предаването, транспорт на стоките, от кого е заплатена готовата продукция, място на съхранение, място на добиване; офис от където е осъществявана дейността на дружеството за периода от 01.10.2019 г. до 31.07.2020 г. От страна на лицето не е представен отговор.

**3. Искане за представяне на информацията от трети лица № Р-22221520008092-041-002/02.04.2021 г. до Д. П. С., представляващ „ДС Конструкшън“ ЕООД.** Изискано е лицето да предостави информацията относно организацията на работа на дружеството, кои са преките доставчици на „ДС Конструкшън“ ЕООД във връзка с доставките към ревизираното дружество; разрешителни, удостоверения за регистрация на обект, включително всички документи относно приемане – предаване и плащане по сделките, начини на приемо-предаването, транспорт на стоките, от кого е заплатена готовата продукция, място на съхранение, място на добиване; офис от където е осъществявана дейността на дружеството за периода от 01.07.2019 г. до 31.10.2020 г. От страна на лицето не е представен отговор.

**4. Искане за представяне на информацията от трети лица № Р-22221520008092-041-003/21.04.2021 г. до „Обединена Българска банка“.** Изискани са документите, попълнени при откриването на сметката на „Горски продукти 2019“ ЕООД – [банкова сметка], в това число образец от спесимените и пълномощните, включително и пълномощно на лицето А. К. А., ЕГН: [ЕГН]. Представени са договор за банковата сметка, закрит на 29.12.2020 г., въпросник, пълномощни и спесимени. Във въпросника за идентифициране на клиент срещу името на В. е записан телефонен номер 0888 370200. При преглед на ИМ на НАП е установено, че този телефон е телефон за контакт в НАП, както следва на: „Хамър Транс 2018“ ЕООД; А. К. А.; В. С. П. и „В. Инвест“. Спесимени на подписите са издадени на О. В., А. А. и Р. А. А. – дъщеря на А. А..

**5. Искане за представяне на информацията от трети лица № Р-22221520008092-041-004/21.04.2021 г. до А. К. А.** От лицето не е представен отговор.

**6. Искане за извършване на действия от други контролни органи № П-22221021017234-032-001/02.04.2021 г. до Държавно горско стопанство – С..** Изискана е информацията – има ли издадени разрешителни за бране на диворастящи гъби и билки за следните дружества: „Инокс 2000“ ЕООД, „Арест Груп“ ЕООД и „ДС Конструкшън“ ЕООД за периодите от 01.10.2019 г. до 31.07.2020 г. Получен е отговор с вх. № 053-00-287-3/20.04.2021 г., че не са издавани разрешителни на тези дружества.

**7. Искане за извършване на действия от други контролни органи № П-22221021017234-032-002/02.04.2021 г. до [община].** Изискана е информацията дали има издадени разрешителни за бране на липа за следните дружества - „Инокс 2000“ ЕООД, „Арест Груп“ ЕООД и „ДС Конструкшън“ ЕООД за периодите от 01.10.2019 г. до 31.07.2020 г. Получен е отговор с вх. № 63-00-203/21.04.2021 г., че не са издавани разрешителни на тези дружества.

В тази връзка е прието, че между дружествата-доставчици и ревизираното лице е налице връзка и е направен извод, че по този начин ревизираният субект черпи изгода – приспадане на данъчен кредит, които според ревизиращите органи няма как да осъществят ремонт, нито да събират билки. Прието е, че това е извършвано от трети лица, а не от посочените дружества-доставчици. С подадената справка по чл.

73 от ЗДДФЛ от ревизираното дружество е декларирана малка част от изкупените билки, останалата по-голяма част от тях, продадена на клиентите, които са големи дружества и осъществяват ВОД е тази, за която се ползва данъчен кредит от „Инокс 2000“ ЕООД, „Арест Груп“ ЕООД и „ДС Конструкшън“ ЕООД. Прието е, че предоставените от тези дружества документи са изпратени по имейл на ревизиращите органи без електронен подпис, не са сверени с оригиналните документи и не са представени от упълномощено лице. С тези аргументи ревизиращите органи са приели, че представените документи нямат доказателствена сила по реда на ДОПК и не могат да бъдат кредитирани. В РД е направен извод, че не са доказани както доставките от „Инокс 2000“ ЕООД, „Арест Груп“ ЕООД и „ДС Конструкшън“ ЕООД, така и доставките на транспортни услуги за превоз на горски продукти.

С издадения РА № Р-22221520008092-091-001/16.08.2021 г. на ревизираното лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 42 412.21 лв. – главница за данъчни периоди м. Октомври 2019 г., м. Декември 2019 г. и от м. Март 2020 г. до м. Ю. 2020 г. по подробно изброени в РД фактури от „ДС Конструкшън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Арест Груп“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Инокс 2000“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], с предмет на доставка – ремонтни услуги и доставка на горски продукти – гъби, шипки, цвят липа. С РА, след анализ на аргументите в подаденото възражение по РД и събраните доказателства е констатирано, че доставките на транспортни услуги са реално извършени и по същите следва да се признае правото на приспадане на данъчен кредит.

Недоволен от издадения РА, жалбоподателя го е оспорил по административен ред и с Решение № 11762/19.11.2021 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], РА № Р-22221520008092-091-001/16.08.2021 г. е потвърден в оспорената част по отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ДС Конструкшън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Арест Груп“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Инокс 2000“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], с предмет на доставка – ремонтни услуги и доставка на горски продукти – гъби, шипки, цвят липа. Решавачият административен орган е посочил, че видно от мотивите в РА и направените констатации в РД, отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ДС Конструкшън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Арест Груп“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Инокс 2000“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] е общо в размер на 42 821.44 лв. Установено е, че разликата от 400.00 лв. е поради констатирана техническа грешка в установения с РА резултат за данъчен период м. Май 2020 г. На стр. 6-7 в РА е посочено, че за м. Май 2020 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 6 200.00 лв. по четири фактури, с издател „Инокс 2000“ ЕООД, като след корекциите, декларираният резултат – ДДС за възстановяване в размер на 2.61 лв. се променя на ДДС за внасяне в размер на 5 797.39 лв., вместо правилният резултат след корекцията – ДДС за внасяне в размер на 6 197.39 лв. В решението на административния орган е посочено, че в тази връзка в таблица 1 на РА погрешно е посочен установен резултат ДДС за внасяне в размер на 5 797.39 лв., като същата сума е определена за дължима за довносяне, ведно с лихва за забава в размер на 689.30 лв. Прието е, че допуснатата техническа грешка не може да бъде коригирана с решението на административния орган, предвид законово регламентираното ограничение, визирано в нормата на чл. 155, ал. 8 от ДОПК.

Поради, което предмет на оспорване в настоящето съдебно производство е РА, в потвърдената част относно установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 42 412.21 лв., ведно със законната лихва за забава в размер на 5 611.30 лв. за данъчни периоди м. Октомври 2019 г., м. Декември 2019 г. и от м. Март 2020 г. до м. Ю. 2020 г. по фактури, издадени от „ДС Конструкшън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Арест



Груп“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Инокс 2000“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК].

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице С. Г. Д. - К. , която е даде заключение по следните задачи:

1. Осчетоводени ли са процесните фактури, по които е отказан данъчен кредит при доставчиците „Арест Груп“ ЕООД, „Инокс 2000“ ЕООД и „ДС Конструкшън“ ЕООД?;
2. Включени ли са процесните фактури в дневниците за продажби в съответните период?;
3. Заприходени ли са извършените сделки в съответните счетоводни сметки?;
4. Осчетоводени ли са процесните фактури в счетоводството на ревизираното лице?

По първия въпрос, вещото лице е установило съгласно представените хронологични регистри на „Арест Груп“ ЕООД, че издадените от него фактури с получател ревизираното лице са осчетоводени със следните счетоводни операции: за осчетоводяване общата стойност по всяка от издадените фактури и начисляване на стойността на вземането от клиента е дебитирана Счетоводна сметка 411 – Клиенти, партньор „Горски продукти 2019“ ЕООД; данъчната основа по всяка от издадените фактури е начислена като приход, като е кредитирана Счетоводна сметка 702 – „Приходи от продажби на стоки“; посочения във всяка от фактурите ДДС е начислен като задължение към бюджета по Счетоводна сметка 453/2 – ДДС от продажбите. Относно „ДС Конструкшън“ ЕООД е установено въз основа на представените хронологични регистри, че издадените фактури с получател - „Горски продукти 2019“ ЕООД са осчетоводени със следните счетоводни операции - за осчетоводяване общата стойност по всяка от издадените фактури и начисляване на стойността на вземането от клиента е дебитирана Счетоводна сметка 411 „Клиенти“, партньор „Горски продукти 2019“ ЕООД; данъчната основа по всяка от издадените фактури е начислена като приход, като е кредитирана в Счетоводна сметка 702 „Приходи от продажби на стоки“; посочения във връзка с фактурите ДДС е начислен като задължение към бюджета по Счетоводна сметка 453/2 – ДДС на продажбите.

Относно „Инокс 2000“ ЕООД, вещото лице е установило от представените хронологични регистри, че издадените от доставчика фактури с дата на издаване до 30.06.2020 г. с получател ревизираното дружество са осчетоводени със следните счетоводни операции – за осчетоводяване общата стойност по всяка от издадените фактури и начисляване на стойността на вземането от клиента е дебитирана Счетоводна сметка 411 „Клиенти“, партньор „Горски продукти 2019“ ЕООД; данъчната основа по всяка от издадените фактури с предмет доставка на стоки – „гъби и цвят от липа“, е начислена като приход, като е кредитирана Счетоводна сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“; данъчната основа по всяка от издадените фактури с предмет доставка „услуга по договор“ е начислена като приход, като е кредитирана Счетоводна сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“; Посоченият във всяка от фактурите ДДС е начислен като задължение към бюджета по Счетоводна сметка 453/2 „ДДС на продажбите“. Вещото лице е посочило, че не са представени хронологични регистри за издадените от „Инокс 2000“ ЕООД фактури с дати на издаване м. Ю. 2020 г., поради което ССЧЕ не може да даде отговор с какви счетоводни записвания са осчетоводени Фактура № № 2...381/06.07.2020 г., 2...387/09.07.2020 г., 2...400/16.07.2020 г., 2...403/17.07.2020 г., 2...412/20.07.2020 г., 2...425/22.07.2020 г. и 2...433/24.07.2020 г., всички с предмет: „Услуга по договор“, с обща стойност на ДДС по същите – 11 000.00 лв.

По втория въпрос вещото лице е установено, че от страна на „Арест Груп“ ЕООД съгласно данни от ИМ на НАП, в Дневник за продажби за м. Декември 2019 г. е

включена единствено Фактура № 5...12/11.12.2019 г., с данъчна основа 5 153.75 лв. и ДДС 1 030.75 лв. За „Инокс 2000“ ЕООД е установено, че в дневниците му за продажби не са включени следните Фактури № № 2...140/30.03.2020 г., с данъчна основа 4 500.00 лв. и ДДС 900.00 лв. и 2...143/31.03.2020 г. с данъчна основа 5 000.00 лв. и ДДС 1 000.00 лв. Относно „ДС Конструкшън“ ЕООД, съгласно ССЧЕ, дружеството-доставчик не е включило в дневника си за продажби единствено Фактура № 4...439/15.10.2019 г. с данъчна основа 90.00 лв. и ДДС 18.00 лв. /л.279-280/.

По третия въпрос, вещото лице установява от извършена проверка на съставните счетоводни записвания на „Горски продукти 2019“ ЕООД, отразени в дневниците на счетоводни сметки 401 – „Доставчици“, 304 – „Стоки“ и подсметка 3041 – „Стоки на склад“ /П..1,стр.121-177/, че закупените стоки по процесните фактури са заприходени като дебитирана Счетоводна сметка 304 – „Стоки“, Подсметка 1 – „Стоки на склад“. Установено е, че счетоводната сметка се води на синтетично ниво с аналитично отчитане по видове стоки, количества, мярка и метод за отчитане на стоките при тяхното потребление – средно претеглена цена.

По четвъртия въпрос е установено, че всички процесни фактури са осчетоводени в счетоводството на „Горски продукти 2019“ ЕООД. Посочено е, че данъчната основа на фактурите за доставка с предмет „Услуга по договор“ е осчетоводена по дебита на Счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Данъчната основа по фактурите за покупка на стоки – липа, гъби, шипки и др. е осчетоводена по дебита на Счетоводна сметка 304 „Стоки“, Подсметка 3041 – „Стоки на склад“. Начисленият във фактурите ДДС, съгласно ССЧЕ, е осчетоводен по Счетоводна сметка 4531 „Начислен ДДС за покупки“. Общата стойност по всяка от фактурите е начислена като задължение към съответния доставчик, като е кредитирана Счетоводна сметка 401 „Доставчици“. Осчетоводено е плащането по процесните фактури за доставка, като е кредитирана Счетоводна сметка 501 „Каса в лева“ и е дебитирана Счетоводна сметка 401 „Доставчици“, с което е закрито задължението към съответните доставчици.

В първото съдебно заседание на 17.11.2022 г. от процесуалния представител на ответника е депозирана писмена молба, с която на основание чл. 193 от ГПК се оспорва истинността на документи, подробно описани и посочени в същата, а именно:

1. Оспорване подписа на Г. И. Ч., управител на „Арест Груп“ ЕООД, положен върху представени от ревизираното лице и дружеството-доставчик документи:  
Приемо-предавателен протокол от 02.12.2019 г. към Фактура № 5.../2/1;  
Приемо-предавателен протокол от 02.12.2019 г. към Фактура № 5...2/2;  
Приемо-предавателен протокол от 03.12.2019 г. към Фактура № 5...5/1;  
Приемо-предавателен протокол от 03.12.2019 г. към Фактура № 5...5/2;  
Приемо-предавателен протокол от 10.12.2019 г. към Фактура № 5...9;  
Приемо-предавателен протокол от 11.12.2019 г. към Фактура № 5...12/2;  
Приемо-предавателен протокол от 11.12.2019 г. към Фактура № 5...12/1;

2. Оспорване на подписа на Р. А. Р., управител на „Инокс 2000“ ЕООД, положен върху Договор за изработка от 01.03.2020 г., сключен с „Горски продукт 2019“ ЕООД, Приемо-предавателен протокол от 30.03.2020 г., Количествено – стойностна сметка от 01.03.2020 г., два договора за изработка от 01.05.2020 г., сключени с „Горски продукт 2019“ ЕООД, Приемо-предавателен протокол от 11.05.2020 г., Количествено – стойностна сметка от 01.05.2020 г., Приемо-предавателен протокол от 18.05.2020 г., Количествено – стойностна сметка от 05.05.2020 г., както и върху Приемо – предавателен протокол от 28.04.2020 г. и 29.04.2020 г. и върху Приемо – предавателен протокол от 20.06.2020 г. за предаване на гъби – манатарки и цвят от

липа;

3. Оспорване на подписа на Д. П. С., управител на „ДС Конструкшън“ ЕООД, положен върху Приемо-предавателен протокол от 01.10.2019 г. към Фактура № 4...405/1, Приемо-предавателен протокол от 01.10.2019 г. към Фактура № 4...405/2, Приемо-предавателен протокол от 01.10.2019 г. към Фактура № 4...405/3; Приемо-предавателен протокол от 02.10.2019 г. към Фактура № 4...407/1, Приемо-предавателен протокол от 02.10.2019 г. към Фактура № 4...407/2, Приемо-предавателен протокол от 02.10.2019 г. към Фактура № 4...407/3, Приемо-предавателен протокол от 05.10.2019 г. към Фактура № 4...410/1, Приемо-предавателен протокол от 05.10.2019 г. към Фактура № 4...410/2, Приемо-предавателен протокол от 05.10.2019 г. към Фактура № 4...410/3, Приемо-предавателен протокол от 05.10.2019 г. към Фактура № 4...410/4; Приемо-предавателен протокол от 05.10.2019 г. към Фактура № 4...410/5; Приемо-предавателен протокол от 06.10.2019 г. към Фактура № 4...414/1, Приемо-предавателен протокол от 06.10.2019 г. към Фактура № 4...414/2; Приемо-предавателен протокол от 06.10.2019 г. към Фактура № 4...414/3; Приемо-предавателен протокол от 06.10.2019 г. към Фактура № 4...414/4, Приемо-предавателен протокол от 06.10.2019 г. към Фактура № 4...414/5, Приемо-предавателен протокол от 15.10.2019 г. към Фактура № 4...438/1, Приемо-предавателен протокол от 15.10.2019 г. към Фактура № 4...438/2, Приемо-предавателен протокол от 15.10.2019 г. към Фактура № 4...438/3, Приемо-предавателен протокол от 15.10.2019 г. към Фактура № 4...438/4, Приемо-предавателен протокол от 15.10.2019 г. към Фактура № 4...438/5, Приемо-предавателен протокол от 15.10.2019 г. към Фактура № 4...439/1, Приемо-предавателен протокол от 16.10.2019 г. към Фактура № 4...445/1, Приемо-предавателен протокол от 22.10.2019 г. към Фактура № 4...471/1, Приемо-предавателен протокол от 22.10.2019 г. към Фактура № 4...471/2, Приемо-предавателен протокол от 22.10.2019 г. към Фактура № 4...471/3, Приемо-предавателен протокол от 22.10.2019 г. към Фактура № 4...471/4, Приемо-предавателен протокол от 24.10.2019 г. към Фактура № 4...486, Приемо-предавателен протокол от 17.10.2019 г. към Фактура № 4...458/1, Приемо-предавателен протокол от 17.10.2019 г. към Фактура № 4...458/2, Приемо-предавателен протокол от 23.10.2019 г. към Фактура № 4...480/1, Приемо-предавателен протокол от 23.10.2019 г. към Фактура № 4...480/2, Приемо-предавателен протокол от 23.10.2019 г. към Фактура № 4...480/3, Приемо-предавателен протокол от 23.10.2019 г. към Фактура № 4...480/4.

В молбата е посочено, че се оспорва автентичността на положените подписи от управителите на дружествата-доставчици, а не от получателя на доставката. Съдът откри производство по оспорване на писмени документи, като даде указания на ответника, че негова е доказателствената тежест да установи истинността на оспорените частни документи във връзка с чл. 194, ал. 1 от ГПК. Във връзка с откритото производство по чл.193 от ГПК, от страна на ответника с молба от 08.06.2023 г., е отправено доказателствено искане за допускане на съдебно – почеркова експертиза, с поставени в молбата задачи.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-почеркова експертиза, с вещо лице Д. А. Д. – юрист, експерт-криминалист, която е даде заключение по следните задачи:

I. Подписите, положени върху следните документи, описани в молба на представителя на НАП от 17.11.2022 г. и представени в копие към делото между страници 156-216:

1. „Арест Груп“ ЕООД:

- Договор от 16.05.2017 г.;
- Приемо-предавателни протоколи от 02.12.2019 г. към Фактури № 5...2/1,2;
- Приемо-предавателни протоколи от 03.12.2019 г. към Фактури № 5...2/1,2;
- Приемо-предавателен протокол от 10.12.2019 г. към Фактура № 5...9;
- Приемо-предавателни протоколи от 11.12.2019 г. към Фактури № 5...12/1,2.

Подписи на Г. И. Ч. за предаваща страна.

2. „Инокс 2000“ ЕООД:

- Два договора за изработка от 01.03.2020 г. с „Горски продукти 2019“ ЕООД;
- Приемо-предавателен протокол от 30.03.2020 г.;
- Количествено-стойностна сметка от 01.03.2020 г. не е представена;
- Четири договора за изработка от 01.05.2020 г. с „Горски продукти 2019“

ЕООД;

- Приемо-предавателен протокол от 11.05.2020 г.;
  - Количествено-стойностна сметка от 01.05.2020 г., не е представена;
  - Приемо-предавателен протокол от 18.05.2020 г.;
  - Четири количествено-стойностни сметки от 05.05.2020 г.;
  - Приемо-предавателни протоколи от 28.04.2020 г., 29.04.2020 г. и 20.06.2020 г.
- Подписи от Р. А. Р. за изпълнител и предал.

3. „ДС Конструкшън“ ЕООД:

- Приемо-предавателни протоколи от 01.10.2019 г. към Фактури № 4...405/1,2,3;
- Приемо-предавателни протоколи от 02.10.2019 г. към Фактури № 4...407/1,2,3;
- Приемо-предавателни протоколи от 05.10.2019 г. към Фактури № 4...410/1,2,3,4,5;
- Приемо-предавателни протоколи от 06.10.2019 г. към Фактури № 4...414/1,2,3,4,5;
- Приемо-предавателни протоколи от 15.10.2019 г. към Фактури № 4...438/1,2,3,4,5 и Фактура № 4...439/1;
- Приемо-предавателен протокол от 16.10.2019 г. към Фактури № 4...445/1;
- Приемо-предавателни протоколи от 22.10.2019 г. към Фактури № 4...471/1,2,3,4;
- Приемо-предавателен протокол от 24.10.2019 г. към Фактури № 4...486;
- Приемо-предавателни протоколи от 17.10.2019 г. към Фактури № 4...458/1,2;
- Приемо-предавателни протоколи от 23.10.2019 г. към Фактури № 4...480/1,2,3,4.

Подписи на Д. П. С. за предаваща страна.

Да се установи, дали оспорените подписи са положени от лицата, показани като техни автори в съответните документи, посочени от представителя на НАП и описани по-горе в обекти на експертизата?

По поставената задача, вещото лице дава следното заключение:

1. „Арест Груп“ ЕООД:

- Приемо-предавателни протоколи от 02.12.2019 г. към Фактури № 5...2/1,2;
- Приемо-предавателни протоколи от 03.12.2019 г. към Фактури № 5...2/1,2;
- Приемо-предавателен протокол от 10.12.2019 г. към Фактура № 5...9;
- Приемо-предавателни протоколи от 11.12.2019 г. към Фактури № 5...12/1,2.

**Подписите за предаваща страна не са положени от Г. И. Ч.**

2. „Инокс 2000“ ЕООД:

- Два договора за изработка от 01.03.2020 г. с „Горски продукти 2019“ ЕООД;
- Приемо-предавателен протокол от 30.03.2020 г.;

- Количествено-стойностна сметка от 01.03.2020 г. не е представена;
- Четири договора за изработка от 01.05.2020 г. с „Горски продукти 2019“ ЕООД;

- Приемо-предавателен протокол от 11.05.2020 г.;
- Количествено-стойностна сметка от 01.05.2020 г., не е представена;
- Приемо-предавателен протокол от 18.05.2020 г.;
- Четири количествено-стойностни сметки от 05.05.2020 г.;
- Приемо-предавателни протоколи от 28.04.2020 г., 29.04.2020 г. и 20.06.2020 г.

**Подписите за изпълнител и предал не са положени от Р. А. Р.**

3. „ДС Конструкшън“ ЕООД:

- Приемо-предавателни протоколи от 01.10.2019 г. към Фактури № 4...405/1,2,3;
- Приемо-предавателни протоколи от 02.10.2019 г. към Фактури № 4...407/1,2,3;
- Приемо-предавателни протоколи от 05.10.2019 г. към Фактури № 4...410/1,2,3,4,5;
- Приемо-предавателни протоколи от 06.10.2019 г. към Фактури № 4...414/1,2,3,4,5;
- Приемо-предавателни протоколи от 15.10.2019 г. към Фактури № 4...438/1,2,3,4,5 и Фактура № 4...439/1;
- Приемо-предавателен протокол от 16.10.2019 г. към Фактури № 4...445/1;
- Приемо-предавателни протоколи от 22.10.2019 г. към Фактури № 4...471/1,2,3,4;
- Приемо-предавателен протокол от 24.10.2019 г. към Фактури № 4...486;
- Приемо-предавателни протоколи от 17.10.2019 г. към Фактури № 4...458/1,2;
- Приемо-предавателни протоколи от 23.10.2019 г. към Фактури № 4...480/1,2,3,4.

**Подписите за предаваща страна не са положени от Д. П. С..**

Съдът ще коментира приетите и неоспорени експертни заключения в хода на настоящето съдебно производство при излагане на правните си изводи.

**При така установената фактическа обстановка, Съдът достига до следните правни изводи:**

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевираны доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност.

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

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се

възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място], следва изводът, ЗВР и последващата ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация – Р. Р. Б. /л.25-26/.

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 от ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на лично на ревизираното лице. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде писмено възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 от 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 от 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 от 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 от 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 от 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 от 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 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на

основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 от 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 от 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 от 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 от 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 РА. Такива справки са приобщени и за лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА. 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 от 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 от 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, РД 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. От това 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 и не е нищожен.

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

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет услуги и предмет стоки. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

В закона няма легално определение на понятието „неправомерно начислен данък“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, 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 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е „неправомерно“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС 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 доставчиците по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка



страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

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 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

С оглед спецификата в предмета на спорните фактури същите следва да бъдат групирани така:

**1. Фактури с предмет стоки.** Това са от фактурите, издадени от „Арест Груп“ ЕООД и „ДС Конструкшън“ ЕООД с предмет: шипка, суха шипка и гъби, както и три фактури, издадени от „Инокс 2000“ ЕООД с предмет: цвят от липа и гъби, подробно описани в ССЧЕ /л.274-276/.

От представените по делото доказателства, включително и от приетата ССЧЕ се установи, че предмет на доставките са стоки – шипка, суха шипка, гъби и цвят липа. Към издадените фактури в хода на ревизията са представени само и единствено приемо-предавателни протоколи /„Арест Груп“ ЕООД, „ДС Конструкшън“ ЕООД/, а по отношение на фактурите, издадени от „Инокс 2000“ ЕООД /Фактура № 2...223/28.04.2020 г., Фактура № 2...227/29.04.2020 г. и Фактура № 2...350/20.06.2020 г./ са представени спорните фактури, приемо-предавателни протоколи и хронологични регистри. Не са представени договори за доставка на процесните стоки, търговска кореспонденция между дружествата.

Настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставката по горепосочените фактури за правилни и законосъобразни, поради следното:

На първо място, Съдът счита, че жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отреченото от ревизията право. По делото не се ангажираха убедителни доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Видно от допуснатата и приета по делото Съдебно-почеркова експертиза, е че подписите положени под описаните договори и приемо-предавателни протоколи не са положени от лицата Г. И. Ч., управител на „Арест Груп“ ЕООД за предаваща страна; Р. А. Р. за изпълнител и предал за „Инокс 2000“ ЕООД и Д. П. С. за „ДС Конструкшън“ ЕООД за предаваща страна. В тази връзка същите следва да бъдат изключени от доказателствения материал по делото. Безспорно нещата лице е установило, че положените подписи за предаваща страна в представените приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи предаването на стоките, предмет на спорните фактури, не са положени от лицата, посочени като техен автор.

В случая се касае за родово определени вещи и съгласно нормата на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, собствеността върху същите се

прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Предаването се осъществява чрез складова/стокова разписка за получаване на стоки. Такъв вид стокова разписка се използва в търговските обекти на предприятието при получаване на стоки от други предприятия, както и за предаване на стоки от едно МОЛ на друго в същото предприятие. Издава се и се движи по реда за складовата разписка.

При реалното приемо-предаване на стоките, доставчикът издава стокова разписка, а купувачът – складова разписка. Стоковата разписка е основание за доставчика да издаде фактура, тъй като той се е задължил да предаде стоката, а складовата разписка документира заскладяването на стоките при получателя, т.е. с нея се задължава материално-отговорното лице, получило стоките при купувача, което показва, че те реално са получени във фирмата и доставката не е фиктивна. Такива документи не са представени нито от ревизираното дружество, нито от дружествата-доставчици. Не са представени и товарителници, в които да е посочен конкретен обект и негов адрес. В случая, предмет на фактуриране са родово определени вещи, за които Съдът намира, че липсват преки доказателства за предаването им между страните по издадените фактури или индивидуализирането им по друг уговорен начин. Отделно от това в хода на ревизията от нито едно от дружествата-доставчици не са представени писмени обяснения и доказателства относно начините на придобиване на стоките, предмет на спорните фактури, представляващи горски продукти – място на събиране, място на изкупвателен пункт, използвани ли са подизпълнители, респективно извършени ли са разходи по придобиване на стоките.

Съдът кредитира ССЧЕ като вярно и безпротиворечиво, но същото е изготвено само въз основа на представените от страна на ревизираното лице и дружествата-доставчици по делото доказателства. Но, предвид изключването от доказателствения материал по делото на представените към фактурите, съпътстващи документи – приемо-предавателни протоколи и договори, същото не следва да бъде кредитирано. Отделно, дори и същите тези доказателства да не бяха изключени от доказателствения материал по делото, то ССЧЕ също нямаше да се кредитира предвид липсата на достъп до счетоводствата на дружествата-доставчици. Посочено е, че има отчетени приходи по спорните фактури, но това обстоятелство преценено в съвкупност с останалите доказателства по делото не води до извод за реалност на документираните с фактурите доставки.

Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. В случай, че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка (по стария ЗДДС), е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството (ЗСч.). По силата на

посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Наличието на издадени фактури не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки, но дори и да бяха представени по делото сключени договори за доставка на процесните стоки, това нямаше да доведе до извод в обратния смисъл. Договорите могат да бъдат заместени само от фактурите, но това не значи, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадение на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по доставките. В тази връзка нееднократно в свои решения ВАС, е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1, респ. чл. 9, ал. 1 от ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл. 6, ал.1, чл. 9, ал.1, чл. 25, ал.1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство се представиха доказателства за произхода на стоките. Вярно е, че произходът на стоката не е елемент от фактическия състав на чл. 68 от ЗДДС, но несъмнено е свързан с наличието на реалност на доставките, с оглед обстоятелството, че за да бъде налице доставка на стока е необходимо доставчикът да разполага с тази стока. Предвид липсата на такива, не може да се направи обоснован извод, че дружествата-доставчици са разполагали с процесните стоки. В тази връзка и Решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело C-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. Относно доказване реалността на доставките следва да се съобрази и Определение

на Съда на европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело C-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Запитващата юрисдикция е длъжна в съответствие с националните правила относно събирането на доказателства да извърши глобална преценка на всички факти и обстоятелства по спора, с който е сезирана, за да определи дали е такъв случаят на доставките, за които се отнасят разглежданите в главното производство фактури.

При съвкупната преценка на доказателствата, Съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на стоки от страна на дружествата-доставчици. При това тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, удостоверява реалността на процесните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство доказателства, включително и от Съдебно-почерковата експертиза, въз основа, на която представените към фактурите документи се изключиха от доказателствения материал по делото.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл. 71, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит. По изложените съображения, Съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет. Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. В тази връзка следва да се има предвид, че е налице оспорване на процесните фактури и съпътстващите ги документи още в хода на ревизията. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите.

Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на Съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело *Emsland-Starke*, C-110/99, R., стр. I-11569, т. 52 и 53, решение от 17.07.2014г., съединени дела *Angelo Torresi* (C-58/13) и *Pierfrancesco Torresi* (C-59/13), ECLI:EU:C:2014:2088, т. 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Така според практиката на Съда на ЕС: "Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело *Federation of T. Industries* и др., C-384/04, R., стр. I-4191, т. 32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело *Netto Supermarkt*, C-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на

оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС, изразена в решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, K. и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagibben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 Federation of T. Industries and Others [2006] E. I-0000, § 33). Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело Netto Supermarkt, т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, т. 25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, т. 53 и 54). Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

Тези факти са налице в процесния случай, тъй като жалбоподателят не представи относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на спорните доставки, сочат изводи за изпълнението им. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа, а именно грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

С оглед на изложеното настоящият съдебен състав намира, че както в ревизионното, така и в съдебното производство от представените доказателства не

може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по издадените от „ДС Конструкшън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Арест Груп“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Инокс 2000“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], поради което РА в тази му част следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен.

**2. Фактури с предмет услуги.** Това са част от фактурите, издадени от „Инокс 2000“ ЕООД, с предмет: „Услуга по договор“, издадени през данъчни периоди м. Март 2020 г., м. Май 2020 г., м. Юни 2020 г. и м. Ю. 2020 г., подробно описани в ССЧЕ на л.275-276.

Настоящият съдебен състав счита за правилни и законосъобразни изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставки от горепосоченото дружество-доставчик.

На първо място, Съдът счита, че жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отреченото от ревизията право. По делото не се ангажираха убедителни доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Видно от допуснатата и приета по делото Съдебно-почеркова експертиза, е че подписите положени под описаните договори и приемо-предавателни протоколи, отнасящи до спорните доставки на услуги не са положени от Р. А. Р. за Изпълнител и предал. В тази връзка същите следва да бъдат изключени от доказателствения материал по делото. Безспорно вещото лице е установило, че положените подписи за предаваща страна/изпълнител на договорената услуга в представените приемо-предавателни протоколи и договори, удостоверяващи изпълнението на СМР услугите и тяхното предаване, предмет на спорните фактури, не са положени от лицето, посочен като техен автор.

Видно от писмените обяснения на ревизирания субект е, че се касае за СМР услуги, извършени от „Инокс 2000“ ЕООД в обекта, стопанисван от ревизираното лице, находящ се в [населено място], [улица]. Следва да се посочи, че дори и описаните по-горе документи, да не бяха изключени от доказателствения материал по делото, то същите не могат да се обвържат с описаното в спорните фактури. Във всяка една от фактурите, е вписан като предмет: „услуга по договор“. Така посочено основанието във фактурите не може да се обвърже по категоричен начин с представените договори и приемо-предавателни протоколи, дори и да не бяха изключени като доказателства. След като не е доказано дали услугите реално са приети от лицето, в чиято полза се твърди да е извършена, договорът е годен да установи единствено възникнала облигационна връзка между страните, но не и реализация на договорените услуги.

На следващо място, видно от ССЧЕ е, че по отношение на фактурите, издадени от дружеството-доставчик не са представени хронологични регистри за м. Ю. 2020 г. Отделно, аналогични са изводите на Съда относно кредитиране на ССЧЕ във връзка с изключените от доказателствения материал по делото доказателства, въз основа, на които е изготвено ССЧЕ, изложени в т. 1 от настоящия съдебен акт.

Не се споделят изводите, съдържащи се в жалбата, че достатъчно условие за реалност на доставките по процесните фактури е издаването на същите и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Това обстоятелство се отрича от изричните разпоредби на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Аргумент в тази насока е и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която норма, 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. Това води до извода, че съществува изискване лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател съответната доставка на стока или услуга, съответно другото данъчно задължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. Следователно както се посочи по-горе, настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, извършеното плащане и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Отделно от това по делото не се представиха доказателства за материална и кадрова обезпеченост на дружествата-доставчици. Предвид предмета на доставките на процесните услуги – СМР от съществено значение е дали доставчиците са разполагали със свои или наети лица, притежаващи съответната компетентност за извършване на договорените дейности. В конкретния случай по делото липсват доказателства, от които да се направят изводи, че дружеството-доставчик е разполагало с необходимия кадрови и материален ресурс за осъществяване на процесните доставки на услуги.

Настоящият съдебен състав намира, че в случая от представените фактури се установява само формално документиране на спорните доставки между ревизираното лице и сочените за негови доставчици дружества, но не и реалното осъществяване на тези доставки на услуги. В тази връзка, аналогични са мотивите на Съда, изложени по т. 1 от съдебния акт относно цитираната съдебна практика на СЕС, касаеща доставки на стоки и услуги, поради което същата не следва да бъде преповтаряна отново.

Правото на приспадане на ДДС е обусловено от изпълнението на определени изисквания или материални условия от формално естество. Във връзка с материалноправните предпоставки и изисквания, чл. 168, буква а) от Директива 2006/112 определя, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е "данъчнозадължено" по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcomp, C-277/14, т. 28). Държавите членки имат задължение, което произтича от член 4, параграф 3 ДЕС, от член 325 ДФЕС и от член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112, да вземат всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и да се осъществява борбата с измамите (решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, т. 41).

С оглед гореизложеното, настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за правилни и законосъобразни. Неприложими в случая са мотивите, изложени в Определение на Съда на Европейския съюз от 23 ноември 2017 г., постановено по дело C-314/17, в които се посочва, че принципите на данъчен неутралитет и на ефективност на общата система на ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да откаже на получател по доставка правото да приспадне платения за получената доставка ДДС, когато за една и съща доставка ДДС е събран, веднъж от доставчика, при положение, че същият го е посочил във фактурата, която е издал, и втори път, от получателя, в случай че националното законодателство не предвижда възможност за коригиране на ДДС при наличие на ревизионен акт.



При така установеното и въз основа на събраните по делото доказателства, обсъдени поотделно и в съвкупност, Съдът намира, че оспореният РА в цялост е правилен и законосъобразен, поради което жалбата като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора, заявената от ответника претенция само за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. Общият материален интерес по делото е в размер на 48 023.51 лв., от които главница в общ размер на 42 412.21 лв. и лихва в общ размер на 5 611.30 лв. В тази връзка и на основание чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 491.88 лв. /четири хиляди четиристотин деветдесет и един лева и 88 стотинки/.

**По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,**

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалба на „Горски продукти 2019“ ЕООД,[ЕИК], с адрес за призоваване и съобщения: [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, представлявано от И. П. С., против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221520008092-091-001/16.08.2021 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1762/19.11.2021 г., издадено от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, относно установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 42 412.21 лв., ведно със законната лихва за забава в размер на 5 611.30 лв. за данъчни периоди м. Октомври 2019 г., м. Декември 2019 г. и от м. Март 2020 г. до м. Ю. 2020 г. по фактури, издадени от „ДС Конструкшън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Арест Груп“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Инокс 2000“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК].

**ОСЪЖДА** „Горски продукти 2019“ ЕООД,[ЕИК], с адрес за призоваване и съобщения: [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, представлявано от И. П. С. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 491.88 лв. /четири хиляди четиристотин деветдесет и един лева и 88 стотинки/.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

**СЪДИЯ:**