

РЕШЕНИЕ

№ 7361

гр. София, 17.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 17.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **3333** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс, вр. Закона за данък върху добавената стойност.

Делото е образувано по повод на жалба от [фирма], със седалище в [населено място], насочена против Решение № 162/25.01.2019 г. на директора на Дирекция "ОДОП" – С., с което е потвърден РА № 22220318002267-091-001 от 07.11.2018г., издаден от И. М. Р.- орган, възложил ревизията и А. Л. И. –ръководител на ревизията.

В жалбата са изложени доводи за неправилност на изводите на органа по приходите при тълкуването на определени факти и обстоятелства, материална и процесуална незаконосъобразност на оспорения РА, цитирана е съдебна практика на СЕС и ВАС.

Пред Съда дружеството – жалбоподател е представлявано от адвокат Б., който поддържа жалбата, претендира възстановяване на разноски за водене на делото, представя допълнително писмена защита.

Ответникът, чрез процесуален представител - юрисконсулт М. оспорва жалбата, поддържайки изложените в Решение № 162/25.01.2019г. мотиви, като счита, че по направеното оспорване по реда на чл. 193 от ГПК жалбоподателят не е ангажирал доказателства. Желаете присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 3943 лв.

Съдът, след като се запозна с доказателствата по делото, счита за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед №Р-22220318002267-020-001 от 17.04.2018 г. е възложено извършването

на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.01.2017 г. до 31.05.2017 г. и от 01.07.2017 г. до 28.02.2018 г. Заповедта е връчена на 26.04.2018 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на обявения от дружеството електронен адрес malcho [електронна поща]. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният двумесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 26.06.2018 г. На основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът на производството е продължен до 26.09.2018 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220318002267-020-002 от 19.06.2018 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 17.08.2018 г. Заповедите са издадени от И. М. Р., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220318002267-092-001 от 10.10.2018 г., връчен на пълномощника Б. С. В. на 10.10.2018 г. Дружеството не е подало възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22220318002267-091-001 от 07.11.2018 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 07.11.2018 г.

Ревизията е първа за спорните периоди и вид данъчно задължение.

Установено е, че през процесните периоди дейността на жалбоподателя е изработване на машинна бродерия и дигитален печат върху плат. Извършва се в наето по договор производствено помещение.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22220318002267-040-001 от 24.04.2018 г. и №Р-22220318002267-040-002 от 07.09.2018 г. В отговор на първото искане са представени част от изисканите документи. По второто искане такива не са представени. Направена е и проверка на място на счетоводната документация, находяща се на посочен от дружеството адрес. За резултата е изготвен Протокол №1260028 от 29.08.2018 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на клиенти и на доставчици на жалбоподателя.

Корекцията на декларираните резултати по ЗДДС е направена вследствие отказано на ревизирания субект право на приспадане на данъчен кредит в размер на 82 529,96 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], както следва:

1. Отказано право на данъчен кредит в размер на 35 609,97 лв. за периодите януари, февруари и ноември 2017 г. по девет фактури, издадени от „ЯКИ-91“ О.. Фактурите са с предмет – услуга.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221018078555-141-001 от 29.08.2018 г. е установено, че на електронния адрес на доставчика е връчено искане за представяне на документи. Такива не са представени. След справка в информационната система на НАП е констатирано, че дружеството няма наети лица по трудово или извънтрудово правоотношение, deregистрирано е на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 10.11.2017 г. и има декларирани, но неплатени задължения по ЗДДС.

2. Отказано право на данъчен кредит в размер на 5 810,00 лв. за месец март 2017 г. по фактура №10...04 от 15.03.2017 г., издадена от „ИВ С.“ Е.. Фактурата е с предмет – услуга съгласно договор.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221018078561-141-001 от 29.08.2018 г. е установено, че на електронния адрес на дружеството е изпратено искане за представяне на документи, след което е направена проверка и на място – на адреса за кореспонденция. Не е открит представител или пълномощник на доставчика. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Представени са документи с вх. №П-22221018078561-ПРД-001-И от 30.07.2018 г., както следва: издадената на жалбоподателя фактура, мемориален ордер за осчетоводяване, банково извлечение за плащане по банков път. Ревизиращите са констатирани, че липсват съпътстващи документи, включително договори и приемо-предавателни протоколи. По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът няма наети лица по трудово или извънтрудово правоотношение и няма заведени материални активи.

3. Отказано право на данъчен кредит в размер на 3 800 лв. за месец април 2017 г. по три фактури, издадени от „Е.“ Е.. Фактурите са с предмет – услуга.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221718078569-141-001 от 29.08.2018 г. е установено, че на електронния адрес на дружеството е изпратено искане за представяне на документи, след което е направена и проверка на място – на адреса за кореспонденция. Не е открит представител или пълномощник на доставчика. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи не са представени. По данни от информационната система на НАП е установено, че доставчикът не е внесъл декларирания данък за внасяне по справки-декларации /СД/ по ЗДДС.

4. Отказано право на данъчен кредит в размер на 8 960,00 лв. за периодите май, септември и октомври 2017 г. по три фактури, издадени от „А. П. К.“ Е.. Фактурите са с предмет – услуга.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22220218078558-141-001 от 12.09.2018 г. е установено, че на електронния адрес на дружеството е връчено искане за представяне на документи. Представени са такива с писмо вх. №П-22220218078558-ПРД-001-И от 28.05.2018 г., както следва: издадените на жалбоподателя фактури, мемориални ордери, банкови извлечения за частични плащания. Ревизиращите са констатирани, че не е представена съпътстваща документация, включително договори и приемо-предавателни протоколи. След справка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът няма наети лица по трудово или извънтрудово правоотношение, не е декларирал налични активи, deregистриран е на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 26.10.2017 г. и има декларирани, но неплатени задължения по СД по ЗДДС.

5. Отказано право на данъчен кредит в размер на 28 349,99 лв. за периодите декември 2017 г., януари и февруари 2018 г. по осем фактури, издадени от „Н. А.“ Е.. Фактурите са с предмет – услуга; услуги съгласно договор.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221718078565-141-001 от 12.09.2018 г. е установено, че на електронния адрес на дружеството е връчено искане за представяне на документи. С писмо вх. №П-22221718078565-ПРД-001-И от 18.05.2018 г. са представени издадените на жалбоподателя фактури и протоколи за осчетоводяване. Ревизиращите са констатирани, че не са представени договори, приемо-предавателни протоколи или друга съпътстваща доставките документация. След справка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът няма

наети лица по трудово или извънтрудово правоотношение, не е декларирал налични активи, deregистриран е по ЗДДС, считано от 07.06.2018 г.

В хода на ревизията органите по приходите са изискали доказателства от значение за установяване на реалността на сделките и от жалбоподателя, в качеството му на страна по фактурираните доставки. Задълженото лице е представило спорните фактури. Във връзка с доставчиците [фирма] и [фирма] е установено, че в дневниците за продажби на жалбоподателя са включени издадени към тези дружества фактури, с предмет – услуга и посредническа услуга по комисионен договор. Поради липса на доказателства за конкретния вид на фактурираните услуги и липса на документи, от които да е видно, че такива са реално извършени, неправомерно начисленият от [фирма] данък е приет за дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

По отношение на фактурите, издадени от доставчиците, ревизиращите са приели, че за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Видно от мотивите на РД и РА, посочено е, че нито от ревизираното дружество, нито от неговите контрагенти са представени доказателства, посредством които да се установи вида на услугите и реалното им извършване. Не са представени договори, протоколи или други съпътстващи доставките документи. Констатирано е, че за ревизираните периоди доставчиците, с изключение на [фирма], не са разполагали с кадрова и материална обезпеченост, а [фирма], [фирма] и [фирма] са deregистрирани по ЗДДС при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. В заключение е направен извод за липса на доказателства за реално извършване на процесните доставки.

Ревизираното лице оспорва по административен ред изцяло ревизионния акт, като незаконосъобразен и необоснован, включително в частта на декларираните от дружеството, но невнесени резултати по ЗДДС за данъчни периоди месец юли и месец август 2017 г. Счита, че изводите на ревизиращия екип са мотивирани единствено на базата на съмнения за липса на реални доставки, а не въз основа на конкретни доказателства. Сочи, че към периодите на извършване на доставките контрагентите му са били регистрирани по ЗДДС, а последващата им deregистрация е неотнoсима относно правото му на приспадане на данъчен кредит. Заявява, че всички спорни доставки са вложени в икономическата дейност на дружеството. Цитира Решение от 22 януари 2009 г. на Европейския съд по правата на човека /дело Б./, решения на Съда на Европейския съюз /СЕС/ и на Върховен административен съд /ВАС/ и Тълкувателно решение №5 от 14.07.2004 г. на Общото събрание на съдиите от ВАС. Във връзка с това сочи, че като получател е обвързан само с действията на прекия си доставчик и че съгласно практиката на СЕС, за наличието на право на данъчен кредит е достатъчно да разполага с фактура. Счита, че освен това в хода на ревизията органите по приходите не са доказали участието на [фирма] в данъчна измама.

Решаващият административен орган, с Решение № 162/25.01.2019 г. е потвърдил акта. Приетите и налични в делото доказателства, вкл. експертното заключение разкриват следната хронология и съдържание на фактическите обстоятелства, касаещи оспорения пред Съда ревизионен акт:

През ревизираните периоди основната дейност на [фирма] е изработване на машинна бродерия и дигитален печат върху плат. Дружеството – жалбоподател е упражнило по съответния ред правото да иска приспадане на данъчен кредит, начислен с фактури /всички подробно описани в РД/, както следва:

издадени от името на [фирма] по девет фактури (описани в РД – л. 40 от делото) с предмет – доставки на услуги.

За това дружество органа по приходите е констатирал, че не са представени документи по повод на извършена насрещна проверка, няма наети лица по трудов договор, регистрирано е на осн. чл. 176 от ЗДДС, има декларирани , но неплатени задължения по ЗДДС.

От името на [фирма] – една фактура, с предмет услуга съгласно договор. Констатирано е, че са представени документи – процесната фактура, мемориален ордер за осчетоводяване, банково извличение за плащане по банков път, дружеството няма наети лица по трудово или извънтрудово правоотношение, няма заведени материални активи, липсват договори и приемо- предавателни протоколи.

От името [фирма] –по три фактури с предмет услуга. При извършената насрещна проверка документи не са представени, дружеството е декларирало по справка-декларация данък, който не е внесло.

От името на [фирма] по три фактури с предмет услуга. Дружеството е представило спорните фактури, мемориални ордери, банкови извличения за частични плащания, липсват съпътстващи документи- договори, приемо-предавателни протоколи, няма наети лица по трудово и извънтрудови правоотношения, няма заведени активи, регистрирано на осн. чл. 176 от ЗДДС, има декларирани но неплатени задължения по ЗДДС.

От името на [фирма] по осем фактури с предмет услуга, услуги съгласно договор. От същото са представени фактурите, протоколи за осчетоводяване, но не са представени договори, приемо – предавателни протоколи или друга съпътстваща документация, няма наети лица, няма налични активи, регистриран по реда на чл. 176 о ЗДДС.

В резултат на тези фактически установявания, органа по приходите е извел извод, че липсват доказателства за конкретния вид на фактурираните услуги, както и документи, от които да е видно, че такива са реално осъществени, поради което неправомерно е начислен данък от ревизираното дружество и същият е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

В хода на съдебното производство е приета, без оспорване от страните съдебно-счетоводна експертиза, която съдът кредитира като относима по делото, компетентна, съответна на доказателствата и ясна. Вещото лице установява следното:

Относно фактурите от доставчика ЯКИ-91 О.:

Процесните девет броя фактури, издадени от “ЯКИ-9“1 О., са включени от доставчика в справките-декларации и в дневниците за продажбите по ЗДДС за съответните периоди.

Стойностите на фактурите са отразени от доставчика като приход по кредита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“, ДДС е отразен като задължение към бюджета по кредита на сметка 4532 „Начислен ДДС за продажбите“, вземането от клиента е отразено по дебита на сметка 411 „Клиенти“.

Няма записвания по разходните сметки на доставчика през 2017г.

В счетоводството на жалбоподателя стойностите на фактурите са отразени като разход по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“.

Няма записвания и документи при жалбоподателя за извършени плащания по фактурите.

Относно фактурата от доставчика ИВ С. Е.:

Фактура, издадена от ИВ С. Е., е включена от доставчика в справката-декларация и в

дневника за продажбите по ЗДДС за съответния период.

Стойността на фактурата е отразена от доставчика като приход по кредита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“, ДДС е отразен като задължение към бюджета по кредита на сметка 4532 „Начислен ДДС за продажбите“, вземането от клиента е отразено по дебита на сметка 411 „Клиенти“.

В счетоводството на жалбоподателя стойността на фактурата е отразена като разход по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“.

Плащането на стойността по фактурата е извършено по банков път на 16.03.2017г.

Относно фактурите от доставчика Е. Е.:

Процесните три броя фактури, издадени от [фирма], са включени от доставчика в справките-декларации и в дневниците за продажбите по ЗДДС за съответните периоди.

Стойностите на фактурите са отразени от доставчика като приход по кредита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“, ДДС е отразен като задължение към бюджета по кредита на сметка 4532 „Начислен ДДС за продажбите“, вземането от клиента е отразено по дебита на сметка 411 „Клиенти“.

По данни от оборотната ведомост, приложена по делото, през 2017г. при доставчика са отразени 738 лв. разходи за материали, 56414 лв. разходи за външни услуги, 19113 лв. разходи за заплати и 3528 лв. разходи за осигуровки.

В счетоводството на жалбоподателя стойностите на фактурите са отразени като разход по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“.

Няма записвания и документи при жалбоподателя за извършени плащания по фактурите.

Относно фактурите от доставчика [фирма]:

Процесните три броя фактури, издадени от А.П.К. Е., са включени от доставчика в справките-декларации и в дневниците за продажбите по ЗДДС за съответните периоди.

Стойностите на фактурите са отразени от доставчика като приход по кредита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“, ДДС е отразен като задължение към бюджета по кредита на сметка 4532 „Начислен ДДС за продажбите“, вземането от клиента е отразено по дебита на сметка 411 „Клиенти“.

По данни от регистъра на сметка 602, приложена по делото, през 2017г. при доставчика са отразени 967845 лв. разходи за външни услуги. Като разходи във връзка с процесните услуги за експертизата са представени три броя мемориални ордери за получени услуги по фактури №№ 967/27.7.2017г., 968/28.7.2017г. и 969/31.7.2017г. на обща стойност 74000 лв., отразени по дебита на сметка 602.

В счетоводството на жалбоподателя стойностите на фактурите са отразени като разход по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“.

Плащанията по фактурите са общо 26880 лв.

Относно фактурите от доставчика [фирма]:

Процесните осем броя фактури, издадени от Н. А. Е., са включени от доставчика в справките-декларации и в дневниците за продажбите по ЗДДС за съответните периоди.

Стойностите на фактурите са отразени от доставчика като приход по кредита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“, с изключение на фактури №№ 184, 185, 186 и 187, отразени по кредита на сметка 702 „Приходи от продажби на стоки“, ДДС е отразен като задължение към бюджета по кредита на сметка 4532 „Начислен ДДС за продажбите“, вземането от клиента е отразено по дебита на сметка 411 „Клиенти“.

В счетоводството на жалбоподателя стойностите на фактурите са отразени като разход по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“.

Плащанията по фактурите са общо 34644,60 лв.

От счетоводните документи и записвания на жалбоподателя експертизата установява, че процесните фактури са отразени като разход за външни услуги по дебита на сметка 602, като в края на 2017г. са отнесени по предназначение по дебита на сметка 611 „Разходи за основна дейност“ като вложени в дейността. Приходите от дейността са отразени основно от услуги 649 хил.лв., от продажба на стоки 64 хил.лв., от продажба на ДА 12 хил.лв. По данни от отчета за приходите и разходите, през 2017г. е отчетена печалба в размер на 18 хил.лв. като разлика между приходите и разходите (=725000-707000).

Експертизата не намира документи и записвания, от които да се установяват получени от други доставчици услуги, идентични на тези по процесните фактури.

Становището на органа по приходите да бъде отречено на [фирма] правото да приспадне данъчен кредит е обосновано с нормите на [чл. 68, ал. 1, т. 1](#) и [чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС](#).

Като съобразява изложеното по отношение всеки един от процесните доставчици констатации, вкл. тези на ответника, както и заключението на съдебносчетоводната експертиза, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД приема по същество следното:

Жалбата е процесуално допустима, тъй като са изпълнени изискванията на [ал. 1](#), [ал. 2](#), [ал. 5 на чл. 156 ДОПК](#).

Подадена е срещу подлежащ на оспорване РА, след изчерпване на фазата на административния контрол, от лице с активна процесуална легитимация и в рамките на преклузивния срок по [чл. 156, ал. 1 от ДОПК](#). Същата отговаря на изискванията на [чл. 149 от ДОПК](#) и като такава подлежи на разглеждане по същество.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

При извършената от съда на основание [чл. 160, ал. 2 от ДОПК](#) служебна проверка относно валидността на оспорения ревизионен акт, настоящият състав намира, че същият е валиден

Видно от Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017г. И. Р. изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112 ал.2 т.1 от ДОПК. Същият е издал заповед за възлагане на ревизия, подписана с квалифициран електронен подпис на 17.04.2018г. , както и заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия , подписана на 19.06.2018г. РД е издаден на 10.10.2018г. от А. И. – главен инспектор по приходите/ръководител на ревизията/ и Д. С. И.-старши инспектор по приходите, подписан с електронни подписи на 10.10.2018г. Видно от информация за удостоверение валидността на електронен подпис, този на Д. И. не е бил валиден към датата на издаване на РД - 10.10.2018г.

Съгласно чл. 13, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронния подпис, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, като съгласно чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕП само квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис.

Видно от представените от ответника доказателства – електронни документи на хартиен носител, удостоверения за валидност на електронен подпис и сертификати за наличие на квалифициран електронен подпис е видно , че ревизионния доклад, като електронен документ, е подписан с квалифициран електронен подпис на А. Л. И. – главен инспектор по приходите, но не съдържа квалифициран електронен подпис на Д. С. И. на длъжност Старши инспектор по приходите. Съгласно чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕП, при съставяне на електронен документ квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис, а ревизионният доклад е издаден именно като електронен документ и от ответната администрация не се твърди същият да е съставян на хартиен носител със саморъчни подписи на компетентните да го издадат органи.

Въпреки тези констатации, съобразно Тълкувателно решение №№ 5 от 22.06.2015 г. на ВАС по т. д. № 4/2014 г., ОСС, I и II колегия, не е налице нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на [чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК](#) за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили.

И. Р. в качеството си на Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“, който съгласно Заповед РД-01-803 от 17.06.2017г. изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112 ал.2 т. 1 от ДОПК и А. И. на длъжност главен инспектор по приходите подписват с валидни квалифицирани електронни подписи РА на 07.11.2018г. Всички документи са връчени по електронен път на ревизираното дружество.

В съдържанието на заповедите за възлагане на процесната ревизия, ревизионния доклад и ревизионния акт е отразено, че са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронен документ, подписан с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на [чл. 184, ал. 1 от ГПК](#), вр. [§ 2 от ДР на ДОПК](#).

Валидно е и Решение № 162/25.01.2019 г. на директора на

Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" – С.. Същото е подписано „за директор“ от Е. П., оправомощена със Заповед № ЗДУ-ОПР-42/19.12.2017г. , издадена от изпълнителния директор на НАП. Представена е заповед № 57/16.01.2019г. за командироване на Н. К. за дните от 23.01.2019г до 25.01.2019г вкл.

Досежно материалната законосъобразност на оспореният акт, съдът намира следното:

Осъществяването на доставките и използването на стоките/услугите в случая от получателя за неговите облагаеми доставки, респ. във връзка с осъществяваната независима икономическа дейност, са основните две предпоставки, които следва да са налице, за да се признае правото на приспадане на ДДС /т. 33 от решението на СЕС от 6 декември 2012 по дело С-285/11, Б./. Лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това /виж т. 44 от определение на СЕС от 15 юли 2015 по дело С-123/14, И./. Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки/услуги е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС /т. 28 от решението на СЕС по делото Б./, поради което СЕС е приел, че дори невключването на фактури от доставчиците в дневниците им за продажбите не е основание за непризнаване правото на данъчен кредит на получателя. В процесния случай безспорно е обстоятелството, че всички доставчици на дружеството- жалбоподател са включили в справките-декларации процесните фактури. Същото се отнася и до непредставянето от страна на доставчиците на доказателства за произход на доставените стоки /решение от 21 юни 2012 г. по дело М. и Д., С-80/11 и С-142/11 /. Тъй като отказът да се признае право на приспадане, представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, то за да бъде потвърден от съда този отказ, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи обективните данни, въз

основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки /решение по дело М. и Д., посочено по-горе, т. 49/. С тази задача не се справи органа по приходите.

Според констатациите в ревизионния доклад /РД/ ревизираното дружество през 2017 г. и 2018 г. осъществява дейност по изработване на машинна бродерия и дигитален печат върху плат, като упражнява дейността си в наето по договор от 2015г. помещение и офис, регистрирано е по ЗДДС , считано от 17.10.2014г. Основни негови клиенти са [фирма] , [фирма] и [фирма]. Представило е фактури, мемориални ордери и протоколи за осчетоводяване на фактурите, банкови извлечения за извършени плащания. Тезата на жалбоподателя е, че получените от него услуги по процесните фактури са използвани във връзка с осъществяваната от него независима икономическа дейност. Представя в хода на административното оспорване рамково споразумение от 09.12.2016г. между [фирма] като възложител и „Яки-91“ Е. като изпълнител с предмет периодична поддръжка и сервизно обслужване на шевни и бродировъчни машини, пренастройка , изготвяне на програми, обслужване на машини за термотрансферен печат на плат, разработка на цветови профили за дигитални принтери, предпечатна подготовка, пренастройка за работа с различни текстилни материали, разработване на нови технологии за бродирание и трансферен печат върху текстил, представя възлагателни писма и приемо-предавателни протоколи, декларация от В. Г. Л. в качеството му на съдружник в [фирма] , с която заявява, че е извършил услугите с личен труд и прилага диплома за професионална квалификация като машинен инженер. Тези допълнително представени доказателства за вида и реалността на осъществената услуга не са ценени като такива от страна на органа по приходите с

мотиви за липса на детайлност при договорките между страните и предвид обстоятелството, че доставчикът [фирма] има деклариран , но невнесени данъци и задължения за осигурителни вноски.

По отношение на доставчика [фирма], жалбоподателят представя договор за консултантски услуги от 20.12.2016г. с предмет –проучване на пазара на дейност „Производство на други текстилни изделия, неklasифицирани другаде в България, статистически методи за анализиране на икономическите показатели на „Яки Дизайн“, предоставяне на становища и др. с оглед разширяване дейността на клиента във връзка с изпълнение на всички нива на услугата в областта на DTG печат, сито печат и щампиране върху различни видове материи и изработване на бродерии. Приложен е приемо-предавателен протокол, банково извлечение за плащане и декларация то И. Т. за извършване на услугата и притежаване на квалификация. Тези доказателства не са кредитирани от органа по приходите с мотиви за липсата на достатъчна детайлност в договорките, как, кога и в какъв обем са извършени. Изтъкват се съмнения свързани с обстоятелството, че договорът е сключен с дружество, а не с ФЛ, което се тълкува като фиктивно оформени облигационни отношения.

По отношение на [фирма] жалбоподателят представя рамково споразумение от 27.09.2016г. за извършване на услуги за кроене на плат, изрязване на емблеми, обкантване на емблеми, качествен контрол и др. Представени са още възлагателно писмо, приемо-предавателни протоколи, справка за уведомявания по чл. 62 ал.5 от КТ, приложени копия от трудови договори, граждански договори и сметки за изплатени суми.

И тези доказателства не се кредитират от органа по приходите с мотиви за липса на достатъчна детайлност в договорките и установимост на количеството на предоставените услуги, периода за извършването им, начина за формирана стойността им.

Ревизираното лице предоставя за нуждите на

административното производство още: справки за подадени уведомления по чл. 62 ал.5 от КТ за наети лица по трудов договор на длъжност продавач-консултант, както и сключени от [фирма] граждански договори за шивашки и довършителни дейности, както следва: граждански договор №02 от 01.04.2017 г., с изпълнител - Я. В. Л., ЕГН [ЕГН] – управител на [фирма], граждански договор №01 от 01.04.2017 г., с изпълнител - Р. В. Л., ЕГН [ЕГН] – бивш управител и съдружник в [фирма]. Представени са сметки за изплатени суми по граждански договори от 28.12.2018 г., дневници за покупки и за продажби на [фирма], оборотна ведомост на това дружество за 2017 г., неподписана, синтетична справка в лева за движението на сметка 401 Доставчици – неподписана и синтетична справка в лева за движението на сметка 411 Клиенти – неподписана.

Органът по приходите приема, че се касае за документи с невярно съдържание и неистински документи, тъй като не са подписани от Е. В. Б., ЕГН [ЕГН], управител на [фирма]. Този извод е изведен на база съпоставка между подписа на това лице върху документи, находящи се в Агенция по вписванията и тези представени от жалбоподателя. Отделно от това, според органа по приходите, извод за нереалност на доставките се налага и заради обстоятелството, че [фирма] е дружество, което е декларирало, но не е внасяло задължителни осигурителни вноски, данъци по ЗДДФЛ и данък върху добавената стойност и явно се ползва от недобросъвестни търговци за неправомерно отчитане на разходи и генериране на право на приспадане на данъчен кредит.

Във връзка с фактури, издадени от [фирма], с предмет – услуга от жалбоподателя са представени договори, сключени между ревизираното лице и доставчика, Договор за изработка на електронни кройки на облекла от 29.03.2017 г., сключен между жалбоподателя, като възложител и доставчика, като изпълнител с предмет - изработката на електронни кройки на облекла по мостри на възложителя, ръст от 2XS до 4XL, , възлагателно писмо изх. №61 от 29.03.2017 г., фактура с №0...0367 от

30.05.2017 г., приемно-предавателен протокол от 30.05.2017 г. и анекс №2 от 05.06.2017 г., последният във връзка с вписани промени в Агенцията по вписванията относно едноличния собственик на капитала на [фирма] . Представени са още договор за консултантски услуги от 09.06.2017 г., сключен между жалбоподателя, като клиент и доставчика, като консултант с предмет внедряване на разработена технология за производство на готови дигитално печатни облекла за продажба в интернет на база на принципите Q. R. M.; внедряване на бизнес и производствени процеси, позволяващи изпълнението на поръчки от крайни клиенти на интернет сайтове в рамките на 2-4 работни дни, създаване на технологична възможност за елиминиране на нуждата от складиране на готова продукция; внедряване на система на производство позволяваща едновременно изпълнение на поръчките от различните интернет сайтове на клиенти на възложителя, Рамково споразумение за изработка на рекламни материали от 02.08.2017 г., Договорена е изработката на рекламни материали от плат по зададени от възложителя формат, обем, качество и количество. Представено е копие от възлагателно писмо изх. №285 от 02.08.2017 г., с което [фирма] възлага на процесния доставчик да извърши изработка на рекламни материали /торби от плат/ и да извърши качествен контрол на бродерия и печат върху торби от плат. Приложени са приемно-предавателни протоколи от датите на издаване на фактурите. Относно извършеното заплащане по доставките е представено копие от банково извлечение за частично плащане. Представен е договор от 29.05.2017 г. за едностранно и двустранно печатане и/или бродиране на облекло, принадлежности и аксесоари към облеклото от плат, подписан между жалбоподателя, като изпълнител и [фирма], като възложител. Към договора е приложено възлагателно писмо. За да обоснове нереалност на доставките, органът по приходите е приел за достатъчни следните факти: липсата на печат върху договор, липса на доказателства за предаване на мострите, това че съдържанието на възлагателните писма и

приемо-предавателните протоколи възпроизвеждат предмета на договорите, не уточняване на детайли по поръчките, както и липсата на идентичност между подписа на представляващия [фирма] – Р. Г. И. върху документи, находящи се в Агенция по вписванията и подписът на същото лице върху представените от жалбоподателя. Изтъква като допълнителен аргумент и, че [фирма] е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС – поради данъчни нарушения, считано от 26.10.2017 г. До месец март 2017 г. дружеството е декларирало единствено данък за възстановяване по ЗДДС, а декларираният след месец май 2017 г. данък за внасяне не е внесен.

Във връзка с фактури, издадени от „Н. А.“ Е., с предмет – услуга и услуги съгласно договор от жалбоподателя е представен договор за консултантски услуги от 07.06.2017 г., сключен между [фирма], като консултант и [фирма], като клиент. Договорени са следните услуги: повишаване на конкурентоспособността на клиента, чрез използване на уеб базирана платформа /интернет робот/ import.io за извличане на данни от уеб сайтове без писане на код с цел структуриране на информация /сравняване на цени на конкуренти и на доставчици на суровини и материали за производство или на машини за производство; проучване на предлагането на пазара - описания на продукти и изображения, проучване на модните тенденции при изработване на облекло, обувки, интериорен текстил за дома/; подбор на уебсайтове като източници за извличане на подробна и актуална информация за описаните по-горе цели на изследването и определяне на честотата на наблюдение; периодично извличане на данни в зависимост от честотата на осъвременяване на наблюдаваните уебсайтове; даване на писмени и устни становища, мнения, съображения, свързани с проучването и подбора. Приложено е копие от възлагателно писмо №209 от 07.06.2017 г., приемно-предавателни протоколи, граждански договор №1 от 03.07.2017 г., съгласно който [фирма] възлага на М. А. Поповска да извърши консултантско обслужване, придружен със сметки за изплатени суми, диплома

за притежавана от лицето професионална квалификация и автобиография на английски език.

За да не кредитира тези доказателства, органът по приходите е приел, че представените документи представляват бланкетни текстове. В тях липсват данни кои уеб сайтове са проучени и какви резултати са установени, не са посочени данни за това какви цени са установени и от кои фирми, не е налице клауза за договаряне на цените и не е ясно как са формирани. Според органа по приходите тези документи са неистински, тъй като не са подписани от сочения в тях издател Д. К. М., което се установява при съпоставка на подписа на лицето върху документи, находящи се в Агенция по вписванията с представените от жалбоподателя. Органът по приходите е констатирал, че до месец юни 2017 г. [фирма] е декларирало нулеви резултати по ЗДДС или данък за възстановяване.

В съдебна фаза на производството от ответника е оспорена истинността /автентичност на подписите на Е. В. Б., представляваща [фирма], върху рамково споразумение от 27.09.2016г., приемо-предавателни протоколи от 10.04.2017, от 18.04.2017 и от 23.04.2017г., върху граждански договори №№1 и 2 от 01.04.2017г. и приложенията към тях сметки за изплатени суми. Оспорва се автентичността на подписа на Р. Г. И., представляващ [фирма] върху договор за изработка от 29.03.2017г. и приемо-предавателен протокол от 30.05.2017г., върху договор за консултантски услуги от 09.06.2017г., рамково споразумение за изработка на рекламни материали от 02.08.2017, приемо-предавателен протокол от 20.10.2017г., договор от 29.05.2017г. за едностранно и двустранно печатане и/или бродирание на облекло, принадлежности и аксесоари към облеклото от плат и приемо-предавателни протоколи от 27.07.2017г., 28.07.2017г. и 31.07.2017г., граждански договор №1, 2 и 3 от 03.08.2017г. и сметки за изплатени суми от 28.12.2018г. Оспорва се и автентичността на подписите на Д. К. М., представляващ [фирма] върху договор за консултантски услуги от 07.06.2017г.,

приемо-предавателни протоколи и граждански договор №1 от 03.07.2017г. , както и сметки за изплатени суми към него от дати 30.09.2017г., 28.12.2017г и 31.01.2018г.

На основание чл. 193 от ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, в съдебната фаза на процеса е открито производство по проверка истинността на оспорените документи. Съобразно указаното разпределение на доказателствената тежест, жалбоподателят не ангажира доказателства. Въпреки това, съдът не се е прознесъл с определение, с което да изключва оспорените доказателства като такива по делото.

След като съобрази практиката на ВАС по идентични случаи на оспорване на частни документи по реда на чл. 193 от ГПК в производство по съдебно обжалване на РА, съдът счита , че производството по оспорване на изброените документи е било недопустимо, а последици от него не са настъпили.

Разпоредбата на чл. 193, ал. 1 ГПК предвижда, че истинността на един документ може да се оспори най -късно с отговора на съдопроизводственото действие, с което той е представен или до края на заседанието, в което е представен.

В хипотезите, при които оспореният документ е представен в рамките на административното производство , ВАС е имал повод да изрази становище, че неговата истинност следва да се оспори своевременно от органите по приходите и да се установи в рамките на ревизионното производство чрез допустимите доказателствени средства, включително и чрез назначаването на експертиза. Съгласно изложеното от ВАС, нормата на чл. 63, ал. 1 ДОПК предоставя компетентност за това както на органа по приходите, възложил производството, така и на решаващия орган, поради което не би могло да се приеме, че едва след образуването на съдебното производство за пръв път за административният орган се открива възможността за реализация на правото на оспорване. В този смисъл аргументите на ответника, че оспорените документи са представени с жалбата до директора на Дирекция ОДОП, а не в хода на ревизионното производство са неоснователни.

Всеки автентичен документ доказва, че материализираното в него изявление е било направено от подписалото го лице, а по аргумент от чл. 301 ТЗ при действия на лице без представителна власт от името на търговец, се смята, че търговецът потвърждава действията, ако не се противопостави веднага след узнаването. Разпоредбата намира приложение както при сключването на търговски сделки, така и при потвърждаването на тяхното изпълнение.

/ Решение № 1708 от 6.02.2014 г. на ВАС по адм. д. № 10328/2013 г., I отделение и решение 11085/2014г. по адм.д. № 1658/2014г. на ВАС, I отделение./

Предвид всичко гореизложеното, то оспорените от ответника доказателства следва да се приемат за автентични и за част от доказателствения материал по делото, а изложените в тях обстоятелства следва да се тълкуват самостоятелно и в съвкупност с всички доказателства.

Така съставените частни документи, според настоящия състав доказват получаването на услугите, независимо от липсата на достатъчна детайлизираност, свързана с изпълнението им. След анализ на представените от жалбоподателя писмени доказателства, както и от заключението на вещото лице, следва извод, че тези услуги са използвани за дейността на дружеството. Недостатъчната прецизност на счетоводните записвания в счетоводството на жалбоподателя, на които ревизиращият екип се позовава, не е достатъчно, за да се отрече наличието на доставка и използването им за дейността на ревизираното дружество, съответно да не бъде признато правото на приспадане на ДДС. В тази връзка в т. 63 от своето решение по дело С-95/07, Е. СЕС приема, че неизпълнението на някои формални изисквания, вкл. свързани със счетоводната отчетност, не може да лиши данъчно задълженото лице от правото на приспадане. В случая дружеството е изготвило договори, анекси, възлагателни писма, рамкови договори, мемориални ордери, банкови извлечения за извършени плащания, протоколи за приемане на възложените услуги във

връзка с осъществяване на основната дейност на жалбоподателя, трудови договори, граждански договори и сметки за изплатени суми, сметки за изплатени суми по граждански договори, дневници за покупки и за продажби на оборотна ведомост на това дружество, справка за движението на сметка 401 Доставчици и синтетична справка за движението на сметка 411 Клиенти, доказателства за професионална квалификация.

От друга страна, както вече беше посочено, в своята практика СЕС категорично приема, че за признаването на правото на приспадане на ДДС е необходимо данъчно задълженото лице да докаже, че стоките/услугите са използвани във връзка с осъществяваната от него независима икономическа дейност /за следващи облагаеми доставки или разходите за придобиването им са разходи за дейността му/, а за целта те следва да бъдат достатъчно индивидуализирани. Съдът намира, че представените доказателства в достатъчна степен индивидуализират вида и естеството на предоставените услуги, така, че да се направи пряка връзка между основната дейност на дружеството и предмета на процесните фактури.

Видно от заключението на вещото лице в счетоводството на дружеството не са налични документи и записвания, от които да се установяват получени от други доставчици услуги, идентични на тези по процесните фактури.

Настоящият съдебен състав счита, че по приетите като доказателства по делото фактури е доказано реалното осъществяване на услугите по тях.

Осъществените по време на ревизията процесуални действия, описани подробно в РД и анализирани в решението на ответника дават основание на Съда да приеме, че ревизиращите органи не са изследвали и интерпретирали обективно и всестранно всички, релевантни за спорните доставки обстоятелства. В тази връзка и в съответствие с общото правило на [чл. 154, ал. 1 ГПК](#), вр. § 2 ДР ДОПК защитата на жалбоподателя имаше тежестта да установи и докаже изложените в жалбата твърдения за реалност на спорните доставки. Такова доказване, посредством

ангажираните писмени доказателства, представените на вещото лице счетоводни документи и посредством самото заключение, бе проведено успешно по време на съдебното производство. Вещото лице е описало подробно всички спорни фактури и наличните по делото доказателства, както и данните за осчетоводяване при жалбоподателя и за извършени плащания. Наличието на данъчна фактура, която е отразена в счетоводството на получателя и по нея евентуално е извършено плащане на данъчната основа и на ДДС, не е достатъчно да обуслови законосъобразно упражняване правото на приспадане на данъчния кредит. Неизменно е и условието да са изпълнени предвидените в директивата за ДДС процесуални и материалноправни основания за упражняването на правото на приспадане, и в частност условието, притежаваната от данъчнозадълженото лице фактура да удостоверява действително извършване на доставката на стоки или на услуги. Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване право на данъчен кредит, както съобразно нормите на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки/услуги е налице право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са извършването на облагаеми доставки (т. 31 от решение на СЕС по дело C-285/11). При наличие на реални доставки на стоки и/или услуги и изпълнение на другите материалноправни изисквания за приспадане на ДК отделни формални нередовности в притежаваните от получателя документи не могат да се отразят негативно на правото на приспадане. Също така, при наличие на реални доставки на стоки и/или услуги отделни нередовности при прекия или предходните доставчици не могат да доведат до право на отказ на ДК без да се доказва, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае за извършената от някой от доставиците по веригата злоупотреба (Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Решение на

СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 G. Т.)

В случая, съдържащите се по преписката документи и представените допълнително писмени доказателства, както и заключението на ССЕ доказват по безспорен начин извършването на реални доставки, като предпоставка за възникване правото на данъчен кредит.

В тази връзка СЕС неведнъж е подчертавал, че предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело G. и др., С-110/98—С-147/98, R., стр. I-1577, точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело С. Р., С-63/04, R., стр. I-11087, точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело К. и R. R., С-439/04 и С-440/04, R., стр. I-6161, точка 47 и Решение по дело М. и D.). Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности подлежат на облагане с ДДС. Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки/услуги е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС.

Също така за нуждите на Директива 2006/112 данъчнозадължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки (вж. в този смисъл Решение по дело К. и R. R. , посочено по-горе, точка 56 и Решение по дело М. и D., посочено по-горе,

точка 46). От това следва, че на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги.

Доколкото от страна на приходната администрация не са ангажирани доказателства за участието на жалбоподателя в данъчна измама, както и за наличието на обективни данни, че доставките, в които жалбоподателят е участвал нагоре или надолу по веригата на ДДС са били част от данъчна измама, за която той е знаел или е бил длъжен да знае, то очевидно е, че предпоставките за упражняване на правото на данъчен кредит от страна на жалбоподателя за процесните данъчни периоди са налице. В постановения за разглеждане случай са релевирани индиции, но не са ангажирани доказателства за данъчна измама, осъществена между контрагентите по двата договора. Липсват доказателства, че доставката е извършена от трето лице, както и че от доставчика са декларирани привидни доставки, като изкуствено формира данъчен кредит свързан с невнесен по веригата данък/решение № 42/04,01,2016г на ВАС 8-мо отделение по адм. дело №14366/2014г.

За процесните случаи жалбоподателят опроверга констатациите на органа. Жалбата, като основателна следва да се уважи. Дирекция „ОДОП“, предвид текста на [чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК](#), вр. [чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения](#) следва да бъде осъдена да заплати на дружеството – жалбоподател адвокатско възнаграждение, в размер на 3000 / три хиляди/ лева. Водим от горните съображения и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал.1, [изр. трето ДОПК](#), Административен съд София - град, 62 -ри състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по оспорването на [фирма], със седалище в [населено място], РА № 22220318002267-091-001 от 07.11.2018г., издаден от И. М. Р.- орган, възложил ревизията и А. Л. И. –ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 162/25.01.2019 г. на директора на Дирекция "ОДОП" – С..

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" – С., при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] ЕИК[ЕИК] адвокатско възнаграждение, в размер на 3000 лв. (три хиляди лева).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: