

# РЕШЕНИЕ

№ 2340

гр. София, 06.04.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,**  
в публично заседание на 28.03.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Камелия Серафимова**

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **6623** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл.

ДОПК.

Образувано е по жалба на “Емкей Груп“ ЕООД- [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22002221003668-091-001/02.03.2022 година, потвърден с Решение №827/31.05 2022 година на Директор на Дирекция ОДОП, с който са определени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 25 070,50 лева и по ЗКПО в размер на 9 488,11 лева за данъчни периоди 2018-2019 година и са начислени лихви за забава в общ размер на 9371,14 лева.

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на обжалвания ревизионен акт, като издаден в нарушение на материалния закон и задължителната практика на ВАС, както и в частта на установените задължения по ЗКПО, така и в частта на установените задължения по ЗДДС, като органите по приходите не са обсъдили събраните доказателства както в предходното, така и при повторната ревизия. Иска се отмяна на ревизионния акт.

В съдебно заседание, жалбоподателят-,, Емкей Груп“ ЕООД- [населено място] редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК се представлява от адвокат В. редовно упълномощена, която поддържа жалбата на заявените основания и моли да бъде уважена. Заявява претенция за присъждане на разноски. Съображения относно незаконосъобразността на РА развива и в представените по делото писмени бележки.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП-гр. С., редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2

АПК се представлява от юрисконсулт М., редовно упълномощена, която оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение и моли да бъде редуцирано по реда на чл.161 от ДОПК.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства, ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните, при условията на чл.142,ал.1 АПК, вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

Със Заповед №1529/18.05.2009 година на Изпълнителен директор на НАП- [населено място] Р. Н. е назначена за държавен служител на длъжността- Главен инспектор по приходите, считано от 01.06.2009 година

Със Заповед №982,1/30.10.2012 година на Директор ТД на НАП- [населено място] преназначил К. Г. М. на длъжност-Началник сектор в ТД на НАП- [населено място] считано от 01.11.2012 година.

Със Заповед №991.1/30.10.2012 година на Директор ТД на НАП- [населено място] С. В. е назначена на длъжността главен инспектор по приходите в ТД на НАП- [населено място], считано от 01.11.2012 година.

Със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 година Директор ТД на НАП- [населено място] наредил функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК да се изпълняват считано от 03.02.2020 година от поименно изброени служители / органи по приходите/ в отдел“ Ревизии“ към Дирекция“ Контрол“ при ТД на НАП- С., измежду които и К. Г. М. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“.

С Решение № 879/10.06.2021 година ИД Директор на Дирекция ОДОП отменил издадения срещу жалбоподателя РА от 22.03.2021 година в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди от месец 10.2019 година и месец 12.2019 година и по ЗКПО за данъчните периоди 2018 и 2019 година, ведно с начислената лихва за забава, върнал административната преписка на органа, издал ЗВР и указал в 30 дневен срок от получаване на решението да бъде възложена нова ревизия от друг ревизиращ екип.

Със ЗВР от 28.06.2021 година К. Г. М. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП- [населено място] възложила да бъде извършена ревизия на “Емкей Груп“ ЕООД [населено място], определил състава на ревизиращия екип И. Р. Н. на длъжност-Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и Е. С. В. на длъжност- Главен инспектор по приходите , обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди– Корпоративен данък за периода от 01.01.2018 година до 31.12.2019 година, ДДС за периода 01.10.2019 година -31.10.2019 година и за периода 01.12.2019 година -31.12.2019 година, срока за завършване на ревизията до три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР.

Последната е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 05.07..2021 година.

Със Заповед за изменение на ЗВР от 01.10.2021 година органът, възложил ревизията– К. Г. М. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ определил нов срок да завършване на ревизията на жалбоподателя до 03.12.2021 година.

Заповедта за изменение на ЗВР е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 04.10.2021 година.

На 29.12.2021 година, органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип съставили РД №Р-2200221003668-092-001, с който предложили да бъдат

установени задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РД е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 04.01.2021 година.

На 13.01.2022 година дружеството – жалбоподател депозирало Молба до ревизиращия екип, с която поискало да му бъде удължен срокът за представяне на възражение срещу съставения РД.

На 14.01.2022 година И. Р. Н. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията удължил срока за представяне на възражение срещу съставения РД до 18.02.2022 година.

Уведомлението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на дата 17.01.2022 година, но не е подадено възражение срещу РД.

На 02.03.2022 година К. Г. М. на длъжност- Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП и И. Р. Н. на длъжност- Главен инспектор приходите и ръководител на ревизията издали обжалвания РА № Р-22002221003668-091-001, с който установили задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РА е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 14.03.2022 година.

На 25.03.2022 година дружеството–жалбоподател депозирало жалба срещу издадения РА до Директор на Дирекция ОДОП, а с Решение на 31.05.2022 година Директор на Дирекция ОДОП потвърдил обжалвания ревизионен акт.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на дата 01.06.2022 година.

По делото са приложени всички събрани в хода на двете ревизионни производства доказателства.

Назначена е, изслушана и неоспорена от страните съдебно-счетоводна експертиза, като в заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание експертът заявява, че поддържа заключението си .

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София-град намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в преклузивния срок по чл.156,ал.1 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, жалбата се явява неоснователна. Съображенията за това са следните:

При проверката законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби при издаването му-това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160, ал.2 ДОПК.

Обжалваният Ревизионен акт № Р-22002221003668-091-001/02.03.2022 година е издаден от компетентни органи- това е К. Г. М. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ при ТД На НАП- орган, възложил ревизията и И. Р. Н. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията. От приложените по делото писмени доказателства се установява, че лицето К. Г. М. към датите на издаване на ЗВР и РА е заемала длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ към ТД- НАП-С. е определена за орган , който може да възлага ревизии по реда на чл.112 от ДОПК въз основа на изрична Заповед на Директор ТД на НАП- С. от 18.02.2020 година. Лицето И. Р. Н. също е заемала длъжността- Главен инспектор по приходите и е била

определена за ръководител на ревизията, а и по делото се съдържат доказателства в тази насока. Наред с това, от доказателствата по делото е видно, че и лицето, включено в състава на ревизиращия екип-Е. С. В. е заемала длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- С.. Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119, ал.1 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година- органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията, като промените водят и до промени в органите, издаващи ревизионен акт и в самата процедура по издаването му. Редакцията на чл.119, ал.1 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година предвиди нови органи ,които могат да издадат ревизионен акт- вече органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР и РА са издадени от органи по приходите ,които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено- преди Закон за електронния документ и електронния подпис/ (Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) 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.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА, съгласно ЗЕДЕП, чл.3,ДВ. бр.[34](#) от 6 Април 2001 година- Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 от ЗЕДЕП 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 ЗЕДЕП (Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г.) 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 [ЗВР](#), РД както и РА са създадени като електронни документи по смисъла на [чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП](#), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по реда на [чл. 30, ал. 6 ДОПК](#) и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в

информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в [чл. 184, ал. 1 ГПК](#), приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание [§ 2 ДР ДОПК](#) тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на [чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП](#) електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис съгласно ал.3 и ал.4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ /частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на [чл. 193 ГПК](#) и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по [чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕП](#), обосновава извод за това, че [ЗВР](#), РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на [чл. 13 ЗЕДЕП](#) е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид.

От така представените заверени преписи на хартиен носител се установява, че актът, издаден като електронен документ е подписан с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията- К. Г. М.- Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП- С. и на ръководителя на ревизията-от И. Р. Н. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С.. За да е валидно подписан съгласно [чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК](#) в случаите, когато е издаден като електронен документ ревизионният акт следва да е подписан с квалифициран електронен подпис на органите по [чл. 119, ал. 2 ДОПК](#), така че по силата на законовата фикция в [чл. 13, ал. 4 във връзка с ал. 3 от Закона за електронния документ и електронния подпис /ЗЕДЕП/](#), електронните подписи да имат значението на саморъчни подписи. В конкретния случай, от доказателствата по делото е безспорно установено, че не само РА, но и ЗВР, и РД са създадени като електронни документи и са подписани от лица, които притежават квалифициран електронен подпис, в това число и лицето, участвало в ревизионното производство като част от ревизиращия екип.

От приложените по делото доказателства е видно, че както първата ЗВР, така и последващите ЗВР, РД и РА са връчени на електронния адрес на жалбоподателя, а получаването на документите е удостоверено по надлежния ред чрез потвърждаване на получаването, за което са приложени писмени доказателства, като връчването на електронните съобщения е станало по реда на чл.30,ал.6 от ДОПК, сочещ, че електронното съобщение се смята за връчено, когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на

компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система или пък лично на управителя на ревизирия данъчен субект, като отново личното връчване е извършено по реда и със средствата, предвидени в ДОПК. Връчването на ЗВР, РД и РА е станало при спазване на разпоредбата на чл. 29, ал. 6 от ДОПК, според която, съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книжа или съобщения. В [ДОПК в частност в разпоредбата на чл.113, чл.117 и чл.120 не са конкретизирани начините на връчване на актовете, издавани в хода на ревизионното производство, но](#) следва да бъде отбелязано, че разпоредбите за връчване и за удостоверяване на връчването на съобщения, се намират в общите разпоредби на ДОПК и са приложими и за останалите производства в Кодекса- аргумент от разпоредбата на чл.33 от ДОПК-Приложимост на разпоредбите-по реда и в сроковете, посочени в тази глава, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книжа, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с изключение на актовете,документите и книгата за реализиране на административнонаказателната отговорност,за които се прилага [Законът за административните нарушения и наказания](#). С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120,ал.1 ДОПК задължителни реквизити-името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към Ревизионния акт е приложен ревизионен доклад, който е вътрешно служебен акт. В ТР №5 /

**22. 06. 2015 година на ВАС“ е посочено, че макар че ревизионният доклад е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл. 21, ал. 5 АПК. Независимо че разпоредбата на чл. 120, ал. 2, изр. първо от ДОПК сочи, че той се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на ревизионния акт да се наслажда върху волята на съставителите на ревизионния доклад и в тази кумулативност на двете волеизявления да се упражнява съвместна компетентност за издаването на ревизионния акт“.**

„Друг извод не следва от сезиращата функция на ревизионния доклад и свързаните с момента на издаването му срокове, тъй като уведомяването на органа, възложил ревизията, не е правопораждащ факт за възникването на компетентността за издаването на ревизионния акт. Тя не произтича от ревизионния доклад, а е нормативно установена и персонално определена, поради което пороците на ревизионния доклад не рефлектират върху валидността на ревизионния акт. В качеството си на процесуален акт ревизионният доклад е процесуална предпоставка за издаването на ревизионния акт, а при липса на процесуална предпоставка е налице неспазване на процесуалните разпоредби по смисъла на [чл. 160, ал. 2 ДОПК](#), но не и толкова тежък порок, който да обуслови извод за нищожност на РА

Ревизионният доклад е подписан от двамата органи по приходите, включени в

състава на ревизиращия екип, а дори и да не е подписан от всички участващи в ревизията органи по приходите, то това не може да обуслови нищожност на издадения ревизионен акт, защото пак в същото Тълкувателно решение е изрично е посочено, че съгласно чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК изискването за подписване на ревизионния доклад от неговите съставители е задължителен реквизит на ревизионния доклад от външна страна, т.е. част от нормативно установените изискванията за форма на ревизионния доклад. Разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, която предвижда, че ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт, не дерогира систематично предхождащата я норма на чл. 120, ал. 1, т. 5 ДОПК, включваща сред задължителните реквизити на ревизионния акт наличието на мотиви за издаването му. И двете разпоредби са част от чл. 120 ДОПК, озаглавен „Съдържание на ревизионния акт“, а това сочи, че ревизионният доклад също е част от нормативно изискуемото съдържание на ревизионния акт. При наличие на порок в законоустановената форма, изразяващ се в липса на мотиви, опорочаването също не е толкова съществено, че да се приравни с пълна липса на форма, а оттам и на волеизявление, поради което отново не мотивира извод за нищожност на издадения ревизионен акт. Горното обосновава заключението, че 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“

При издаването му, органите по приходите са спазили процесуално-правните разпоредби на ДОПК. Ревизионното производство е второ, като със ЗВР след отмяната на предходния РА е определен срок за завършването и 3 месеца, започнал да тече от връчването на ЗВР- в случая на дата 05.07.2021 година и съответно на това изтичащ на 05.10.2021 година. С последващата ЗВР от 01.10.2021 година органът, възложил ревизията определил нов срок за завършване на ревизията–до 03.12.2021 година, като удължаването на срока на ревизията е с два месеца, а удължаването е извършено в съответствие с нормата на чл.114,ал.3 от ДОПК и то от орган по приходите, компетентен да извърши удължаването.

Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че при издаването на ревизионния акт са допуснати съществени нарушения в посока необсъждане на доказателствата и несъбирането на относимите доказателства, защото в хода на ревизионното производство, органите по приходите са събрали относимите доказателства. Наред с това, дори и да не събрани доказателства в хода на ревизионното производство, то няма правна пречка същите да бъдат представени и в хода на съдебното. На следващо място, доказателствената тежест за установяване на положителен факт, какъвто е наличието на реално осъществена доставка и на реално извършени разходи и за документална обосновааност на стопанските операции, пада само и единствено върху жалбоподателя, защото той от този положителен факт черпи изгодни за себе си правни последици. Липсата на реално осъществени разходи е отрицателен факт и органите по приходите нямат задължение да го доказват като наред с това документалната обосновааност на стопанските операции е задължение на жалбоподателя, а не на органите по приходите.

При издаване на РА са спазени и материално правните разпоредби.

От доказателствата по делото е видно, че за данъчен период месец 10.2018 година и месец 12.2019 година доставчикът ЕТ "А. М.-ТАЙФИ" е издал в полза на жалбоподателя 21 данъчни фактури с общ размер на ДДС -25 070,50 лева / подробно посочени в РД и в заключението на вещото лице, изготвило съдебно-

счетоводната експертиза, неоспорена от страните, което настоящият съдебен състав намира за обективно и компетентно изготвено по номер, дата, данъчна основа и ДДС с предмет продажба на иглолистни детайли.

В хода на ревизионното производство е извършена насрещна проверка на доставчика, като същият е представил изисканите фактури, издадени на „ЕМКЕЙ ГРУП“ ЕООД през периода 01.10.2018 г.-15.12.2019 година, счетоводни регистри за периода 01.08.2019 г. -31.10.2019 г., от които е видно осчетоводяване на 4 броя фактури с № 30, 31, 32 и 34 по дебита на сметка 411 и по кредита на сметка 701 и 4532, отчетени са плащания по описаните фактури по дебита на сметка 503, но не са представени никакви платежни документи, не са представени основна част от изисканите документи, описани в Раздел I, т.2-т.11 от Искането. От страна на жалбоподателя също са представени писмени доказателства, които подробно са анализирани от страна на органите по приходите.

От заключението на вещото лице, изготвило съдебно – счетоводната експертиза е видно, че от приложените по делото писмени обяснения, дадени в хода на ревизията от жалбоподателя „Емкей Груп“ ЕООД и насрещната проверка на доставчика ЕТ „Айша Мехмед Меклю – Тайфи“ и двете страни изрично посочват, че договорните отношения между тях не са били в писмена форма, а договарянето на поръчаните стоки и датите за физическото им извозване от базата на доставчика е било уреждано чрез телефонни разговори.

Доставките на стоки – иглолистни детайли по процесните 21 бр. фактури са отразени в счетоводството на „Емкей Груп“ ЕООД по дебита на сметка 304 Стоки, аналитична сметка „Иглолистни детайли“, съответно на датите на получаване, отразени в двустранно подписаните Приемо- предавателни протоколи между доставчика ЕТ „Айша Мехмед Меклю – Тайфи“ и купувача – „Емкей Груп“ ЕООД, и по кредита на сметка 401 Доставчици, аналитична сметка 052 „АЙША МЕКЛЮ – ТАЙФИ“ ЕТ, по съответните партиди – номер и дата на фактурата за покупка, а плащането по фактурите е отразено в счетоводството на „Емкей Груп“ ЕООД по дебита на сметка 401 Доставчици, аналитична сметка 052 „АЙША МЕКЛЮ – ТАЙФИ“ ЕТ по съответните партиди – номер и дата на фактурата за покупка, съответно на датите на извършване на плащането по банков път, и по кредита на сметка 503 Разплащателна сметка. Фактурите са декларирани от „Емкей Груп“ ЕООД в регистър „Дневник за покупки“ съответно в данъчните периоди, през които са издадени. Наред с това, от Приемо-предавателните протоколи е видно, че при закупуване и получаване на стоките – иглолистни детайли, *„Стоката остава на отговорно съхранение при доставчика до датата на натоварване, която ще бъде съгласувана между страните устно.* като стоките се съхраняват в базата на „АЙША МЕХМЕД-МЕКЛЮ“ ЕТ до деня, в който са натоварени за транспортиране към клиентите на „ЕМКЕЙ ГРУП“ ЕООД. За транспортирането на иглолистните детайли се ползват услугите на транспортни фирми, като транспортът се осигурява от „ЕМКЕЙ ГРУП“ ЕООД. Дружеството не разполага с собствени ДМА и инвестиции.“ Вещото лице посочва още, че от счетоводна гледна точка търговската практика на „Емкей Груп“ ЕООД е свързана с извършване на транспортни разходи на закупените от дружеството стоки от ЕТ „Айша Мехмед Меклю – Тайфи“ единствено и само при тяхната реализация (продажба) към съответните крайни клиенти. Съгласно НСФОМСП (приложими от дружеството през анализирания период) това са разходи за транспорт, непосредствено свързани с доставката на продадени стоки, и като такива следва да се отчитат по сметка 602 Разходи за външни услуги. От ръчно изписаните контировки на приложените към делото фактури за транспортни услуги е видно, че разходът за тези фактури е



осчетоводяван по дебита на сметка 602 в кореспонденция с кредита на сметка 401 Доставчици, а при покупката на стоки – иглолистни детайли, от ЕТ „Айша Мехмед Меклю – Тайфи“ само във фактура № [ЕГН]/ 15.07.2019 г. доставчикът е фактурирал „транспорт вътрешен – детайли“ на стойност 165,00 лв., стойността на който в счетоводството на „Емкей Груп“ ЕООД е включена в доставната стойност на 12,352 куб.м. иглолистни детайли в съответствие със СС № 2 - Отчитане на стоково-материалните запаси.Превозът на закупените от „Емкей Груп“ ЕООД стоки до клиентите на дружеството в Гърция е осъществяван с нает от „Емкей Груп“ ЕООД транспорт, в който са натоварвани групажни пратки от различни доставчици, включително и от съхраняваните иглолистни детайли в цеха на ЕТ „А. М. М. – Тайфи“ в [населено място]. ЕТ „Айша Мехмед Меклю - Тайфи" е имал регистрирана в Регионална дирекция по горите /Р./ Б. производствена марка за обект за преработка/ търговия с дървесина в [населено място], общ. Я. с № О 1485, обектът с бил регистриран в регистъра на производствените марки на Р. Б. на 26.03.2018 година и след подадено заявление от ЕТ „Айша Мехмед Меклю - Тайфи" с рег. индекс 02- 1236/14.02.2020 г., на 17.02.2020 г. е издадена заповед на директора на Р. Б. с номер РД 05-22/17.02.2020 г. за изваждане от употреба на производствена марка О 1485, предоставена на ЕТ „Айша Мехмед Меклю - Тайфи" и същата е отписана от регистъра към Р. Б..

За периода 01.01.2018 г. - 31.12.2019 г. в базата на ЕТ „Айша Мехмед Меклю - Тайфи" е имало монтирана система за видеонаблюдение съгласно чл.14а от Наредба № 1 от 30.01.2012 г. за контрол и опазване на горските територии. За периода, доставчикът ЕТ „Айша Мехмед Меклю - Тайфи" е издал 91 бр. превозни билета, като разпечатки от тях, извадени от информационната система на И..

Доставените стоки са реализирани (продадени) на клиенти на жалбоподателя в Гърция по фактури/ подробно посочени в РД и в заключението на вещото лице, което посочва, че в документите, предоставени на вещото лице за изготвяне на настоящата експертиза, не са налични материали и информация, свързани с техническата обезпеченост на доставчика. От дружеството не са представени хронология на счетоводни сметки 411, 453/2, гр. 30 и гр. 70, оборотни ведомости за всички периоди, описани в Ревизионния акт, справки, документи и извлечения от счетоводни регистри относно кадровата обезпеченост за периодите – ведомости за заплати, хронология на сметка 421, трудови, граждански договори.

Но **обстоятелството**, че жалбоподателят надлежно е осчетоводил фактурите със **съответно-взети стопански операции** в счетоводството си, не може да доведе до извод, че е **налице реално осъществена доставка**, защото **счетоводното** отразяване на доставките е **в изпълнение на законово въздигнато задължение по Закона за счетоводството** Издаването на данъчни фактури само по себе **си** не води до извод, че е осъществена реална доставка, защото фактурата представлява първичен счетоводен документ, който **отразява възникнало преди нейното издаване данъчно събитие**, а последното представлява факт от **обективната действителност**, с настъпването на който правната норма свързва пораждането на определени правни последици. По делото не се представиха доказателства за това как доставчикът е разполагал с въпросното количество иглолистни дейтали, от **къде ги е закупил** и как **и къде** ги е **съхранявал**, а е представен е единствено стоков поток, в който е описан като предходен доставчик фирма „МЗ МЕДУР ГРУП" ЕООД, без да са приложени фактури **за покупка**, платежни документи и счетоводни регистри, доказващи отчетени разходи и плащания във връзка с покупка на стоките. Съгласно изискванията на чл.211, ал.4 от Закона за горите, дървесината, добита извън горските територии се транспортира придружена с хартиен превозен билет, издаден от длъжностно лице, определено от Кмета на

общината. Превозният билет удостоверява законното транспортиране на описаната в него дървесина от мястото на натоварване до посоченото място на доставка, както и законния произход на описаната в него дървесина, когато същата се намира складирана на посоченото в билета място на доставка и задължително се съхранява до окончателната преработка на дървесината, но за срок не по-малък от три години. От доставчика **ЕТ „А. М. - ТАЙФИ“** и от ревизираното лице не са предоставени превозни билети, доказващи произхода на дървения материал. От наличните превозни билети, съответно № [ЕГН]/10.07.2019 г. за 13 куб. м. фасонирана дървесина от бял бор с изпращач **ЕТ „А. М. - ТАЙФИ“** и получател „ЕМКЕЙ ГРУП“ ЕООД; превозен билет № [ЕГН]/10.07.2019 г. за 20,82 куб.м. фасонирана дървесина от бял бор с изпращач „ЛИЯС“ ООД и получател „ЕМКЕЙ ГРУП“ ЕООД и превозен билет № [ЕГН]/26.08.2019 г. за 14,42 куб. м. фасонирана дървесина от бял бор с изпращач „ИВА ГАНДЖОВА“ ЕООД и получател „ЕМКЕЙ ГРУП“ ЕООД, по безспорен начин е доказано, че прекият доставчик на **ЕТ „А. М. - ТАЙФИ“** не е единствен доставчик и същият не разполага и посочения от негова страна предходен доставчик, а от „ЛИЯС“ ООД и от „ИВА ГАНДЖОВА“ ЕООД.

Наред с това приложените в хода на съдебното производство превозни билети е видно ,че изпращач е ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ“, а получател са различни субекти, а отново от заключението на вещото лице, изготвило съдебно – счетоводната експертиза е видно , че в представените от жалбоподателя Справки по хронология на сметка 304- стоки, партиди И. детайли, не е налично началон салдо по партидата а начланто дебитно салдо е форимрано от стонйсттта на налични стоки по други партиди на сметката . Следва да бъде посочено, че в случая предмет на фактуриране са родово определени вещи, за които обаче липсват преки доказателства за предаването им между страните по издадените фактури или индивидуализирането им по друг уговорен начин.

Според СЕС терминът "облагаема доставка на стока" включва всяка операция на прехвърляне на материално имущество от една страна, която овластява другата страна фактически да се разпорежда с това имущество, като че ли е негов собственик /в този смисъл Решение по дело С-78/12, т. 33 и т. 35 и цитираната там

**практика/** и основното и меродавно обстоятелство в такива случаи е кога преминават всички рискове и изгоди, свързани с получените вещи /материалното имущество/върху страната, която е получател по сделката, респективно е получател и на доставката.Както е посочено в т. 7 на Постановлението на Пленума на ВС от 1964 година /неизгубило своето значение/, рисковете /съответно и изгодите/, преминават върху купувача, когато стоката фактически бъде предадена на него или на негов представител или когато по негово нареждане те се предадат на спедитор или на превозвач. В този смисъл от представените по делото доказателства – фактури, приемо-предавателни протоколи не се установява по безспорен начин прехвърлянето на рисковете и изгодите от иглолистните детайли, респективно правото на разпореждане с него от доставчика на жалбоподателя. Липсват и документи, издадени съобразно специалния закон – арг. чл.213, ал.1 Закона за горите и Наредба № 1/30.01.2012 г. за контрола и опазване на горските територии.

Съгласно нормата на чл.213,ал.1 от Закона за горите се забраняват покупко-продажбата и други разпоредителни сделки, товаренето, транспортирането, разтоварването, придобиването, съхраняването и преработката на дървесина, непридружена с превозен билет. Същевременно, с оглед специфичния предмет на доставките, специалният закон – ЗГ, ППЗГ и Наредба № 1/30.01.2012 г. за контрола и

опазването на горските територии в приложимите към случая редакции, изискват прехвърлянето на материално имущество в тези случаи да бъде подчинено на специални правила за ползването и транспортирането на дървесина.

В тази връзка разпореждане с дървесина, изискващо транспортна операция, следва да се

придружава задължително от превозен билет – чл.211, ал.1 ЗГ. Съгласно тази разпоредба

дървесината се транспортира от временен склад, придружена с превозен билет. Превозните билети, съгласно ал. 2 на същата разпоредба се издават: 1. от оправомощени от директора служители в държавните горски стопанства, държавните ловни стопанства и учебно-опитните горски стопанства – за дървесината, добита от горските територии, в които упражняват служебните си задължения и 2. от лицата, упражняващи лесовъдска практика – за дървесината, добита от собствените им гори, както и от горските територии, за които са упълномощени от собственика, а ал. 3 предвижда, че собствениците и ползвателите на обекти, в които постъпва, преработва се или от които се експедира дървесина, или оправомощени от тях лица издават превозни билети за дървесината, която се транспортира от обекта. От друга страна чл.15 от Наредба № 1/30.01.2012 г. за контрола и опазване на горските територии, предвижда, че превозните билети удостоверяват законното транспортиране на описаната в тях дървесина от мястото на натоварване до посоченото място на доставка в срок до 12 часа, считано от момента на издаването им. При възникване на авария или на други обстоятелства по време на транспортиране на дървесина, налагащи удължаване на срока за не повече от 2 часа, водачът на превозното средство отразява това в превозния билет, като

посочва настъпилото обстоятелство, началния час на възникването му, неговото времетраене и данните от километропоказателя. Съгласно ал.2 от същата разпоредба, при възникване на авария или на други обстоятелства по време на транспортиране на дървесина, налагащи удължаване на срока по ал. 1 за повече от 2 часа или претоварването на дървесината на друго превозно средство, се издава нов превозен билет от оправомощено лице по чл.211, ал.2 ЗГ. В

новия превозен билет се посочват номерът и датата на стария билет и дървесината се

придружава от двата билета. Така съставеният документ установява законния произход на

описаната в него дървесина, когато същата се намира на посоченото в билета място на

доставка и превозният билет се съхранява до окончателната преработка на дървесината, но за срок не по-малък от три години. Следователно наличието на такъв документ удостоверява прехвърлянето на рисковете и ползите при ползването на дървесината до момента на нейното крайно потребление. Освен изискуемият превозен билет, разпоредбата на чл.13 от Наредба № 1 от 30.01.2012 година задължава собствениците и ползватели на обекти, в които постъпва, преработва се или от

които се експедира дървесина, се снабдяват за своя сметка с Дневник по чл. 206 от Закона за горите, който е по образец, утвърден от Изпълнителния директор на Изпълнителна агенция по горите.

Всеки един от собствениците и ползвателите на обекти представят всеки един нов дневник, прошнурован и прономерован за заверка от съответната Регионална дирекция по горите. Съгласно чл.14, ал.1 и ал.2 от същата Наредба, Дневникът за постъпилата, преработена или експедирана дървесина се попълва от

собственика/ползвателя на обекта или упълномощено от него лице и се съхранява в обекта, за който е издаден, като превозните билети се вписват в Дневника в момента на постъпване, съответно експедиране на дървесината.

Разпоредбата на чл.63 от същата Наредба предвижда преди експедиране от временен склад дървесината да се маркира с контролна горска марка.

Следва обаче да се посочи, че такива превозни билети и Дневник, които да са свързани с

жалбоподателя в качеството му на купувач, издаден от прекия доставчик по спорните фактури и дневник по чл.206 ЗГ, не са представени. В тази връзка следва да се има и предвид законната забрана, уредена в нормата на чл.213, ал.1 ЗГ, според която се забранява покупко-продажбата и други разпоредителни сделки, товаренето, транспортирането, разтоварването, придобиването, съхраняването и преработването на дървесина, която не е маркирана с контролна горска марка, съответно производствена марка, която не е придружена с превозен билет и дървесина от внос, непридружена с документи, даващи законния и произход. По начало превозните билети представляват частни свидетелстващи документи, които не се ползват с материална доказателствена сила по отношение на своето съдържание и само наличието не може да бъде доказателство за реалност на доставката.

При изследване реалността на доставка на стока на доказване подлежи получаването на стоката в патримониума на получателя, в конкретния случай в „ЕМКЕЙ ГРУП“ ЕООД, както и възможността на доставчика да достави стоките от съответния вид и в необходимото количество. При доставки с предмет стоки, правото на собственост, върху които се прехвърля с предаването им, съществено значение има установяването на положителните факти на реално съществуване, движение, транспортиране, предаване и приемане на стоките. В този смисъл са и редица Решения на ВАС, а именно от 09.05.2012 г., по адм.дело №/2011; от 08.01.2014г. по административно дело № /2013 г. и от 25.04.2017 г. по адм.дело №/2016. За целите на ДДС е от съществено значение изпълнението на задължението за прехвърляне правото на собственост. Субект на изпълнението следва да бъде доставчикът. Осигуряване на изпълнението от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит. Притежаването на стоката от доставчика е предпоставка за прехвърляне собствеността върху нея, като се изхожда от общото правило, че не можеш да прехвърлиш права, които не притежаваш. При липсата на легално определение за „произход на доставка“ следва да се приеме установилото се в съдебната практика по данъчни дела разбиране, че такава е тази, за която е доказано наличието на производител или вносител /относно стоки/ - в конкретния случай, не се доказва произходът на цитираните стоки/иглолистни детайли, т.е. доставчикът ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ“ не би могъл да прехвърли на ревизираното лице собствеността върху стоки, чието придобиване не е доказано. От доставчика не са предоставени документи за собственост, или договор за наем на обекта, инвентарна книга, нито документи и счетоводни регистри, доказващи отчетени разходи за наем. При извършена проверка в имотния регистър на Агенция по вписванията е установено, че на името на ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ“ и на физическото лице А. М. М. няма вписани партиди. От транспортните дружества са представени документи /пътни листове, товарителници/, доказващи осъществен транспорт на стоки от [населено място] до Гърция за сметка на „ЕМКЕЙ ГРУП“ ЕООД, но това на води до извод, че е налице реално доставка от този доставчик, още повече, че не са представени доказателства за наличие на кадрова обезпеченост у доставчика, позволяващи му да осъществи доставките, като за ревизирания период доставчикът е разполагало с 20 назначени лица на трудов договор на длъжност чистач, машинен оператор и пазач, няма

доказателства за това, къде са съхранявани стоките, кой и кога ги е натоварил и няма доказателства за наличието на специфична техника, която позволява натоварването на стоките, няма и подавани декларации по чл.55 от ЗДДФЛ и справка по чл.73 от ЗДДФЛ за изплатени суми на физически лица за положен труд по извън трудови правоотношения.

Представеният от страна на доставчика Стоков поток, в който е описан като предходен доставчик фирма „М3 МЕДУР ГРУП“ ЕООД, без да са приложени покупни фактури, платежни документи и счетоводни регистри, доказващи отчетени разходи и плащания във връзка с покупка на стоките, което пък от своя старна води до извод, че доставчикът не е разполагал с въпросните количества иглолистни детайли.

Обстоятелството, че жалбоподателят е извършил последващи доставки към Гърция със закупените стоки, не може да доведе до извод, че те са му предоставени от този доставчик, защото никой не оспорва последвалата реализация на стоките, а е спорен единствено въпросът дали тези стоки, предмет на последващи доставки са доставени именно от доставчика. Според [чл. 12, ал. 1 от ЗДДС](#), облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [чл. 9 от ЗДДС](#), когато е извършена от данъчно задължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната. Начисляването на данъка се извършва от доставчика, който е регистрирано лице за всяка извършена от него облагаема доставка на стока или услуга според [чл. 86 от ЗДДС](#). Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#), данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена, / респективно е прехвърлена собствеността на стоката- чл.25, ал.1 от ЗДДС.

И при новия и при отменения ЗДДС въпросът за реалността на доставката е от първостепенно значение за да възникне правото на данъчен кредит за получателя по доставката да ползва право на данъчен кредит. Такава е практиката на С.- не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. Жалбоподателят не представи цялата релевантна информация относно доставката, при което законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик и ревизирият данъчен субект не можа да обори извода на органа по приходите за липса на реално осъществена доставка по тези фактури. За да възникне правото на данъчен кредит съгласно [чл. 68 и сл. от ЗДДС, то следва да бъдат изпълнени визираните в нормата на члр.68 и 69 от ЗДДС предпоставки](#) и най-вече да е доказано наличието на реално осъществени доставки на стоки и услуги по смисъла на [чл. 6](#) и [чл. 9 от ЗДДС](#). По силата на чл.68, ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока, юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25, ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги, извършени от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16. По силата на чл.6, ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9, ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25, ал.2 от ЗДДС. В чл.25, ал.6 от ЗДДС е посочено, че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, а при липса на

доставка между доставчика и жалбоподателя, то липсва и основание за включване на данъка в СД. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице, когато не е осъществена доставка на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е начислило и посочило в СД, няма право на данъчен кредит и го дължи. Наред с това самите фактури не отговарят на изискванията за натурално и стойностно изражение на стопанската операция, защото в тях не са индивидуализирани доставките, още повече, че се касе за родово определени вещи и съгласно чл.24,ал.2 от ЗЗД при вещи, определени по своя род собствеността се прехвърля щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, като какви са индивидуализиращите белези на иглолистните детайли по делото липсват.

Сочената от страна на процесуалния представител на жалбоподателя съдебна практика на СЕС не може да намери приложение и да доведе до извод, че в случая са осъществени реални доставки по процесните фактури, защото, в нито едно от тези решения СЕС не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. Освен това цитираните решения на СЕС третираат различна фактическа обстановка в сравнение с процесния казус и затова те не са относими към него и соченото от жалбоподателя/ по- скоро от неговия процесуален представител грубо нарушаване на принципа на неутралност на ДДС с отказа на данъчен кредит, не е налице, тъй като за нарушаване на този принцип би могло да се говори само и единствено при доказване на реално осъществяване на фактурираните доставки, нещо, което в случая не е налице. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква при сложен фактически състав, правните последици по който могат да възникнат само, ако са изпълнени всички визирани в правната норма предпоставки, като първото съществено условие е да е налице доставка, като законът не свързва правото на данъчен кредит само и единствено с издаването на данъчни фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък без да е фактически извършена стопанска операция между посочените лица като доставчик и получател няма основание за възникване право на данъчен кредит/ аргумент от нормата на чл.68,ал.1, т-1 и т.1 от ЗДДС вр. с чл.25,ал.6 от ЗЗДС. По силата на чл.68,ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока, юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25,ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги, извършени от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16. По силата на чл.6,ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9,ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25,ал.2 от ЗДДС. В чл.25,ал.6 от ЗДДС е посочено, че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, като при липса на доставка между доставчика и жалбоподателя, то липсва и ВОД към гръцкото дружество. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице когато не е осъществена доставка на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е

начислило и посочило в СД няма право на данъчен кредит и го дължи. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури и са включили начисления без основание ДДС като дължим от страна на жалбоподателя, ведно с начислените лихви.

Следва да бъде отбелязано още ,че“ съставянето на документи (фактура/ които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Константна е практиката на СЕС, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама /съображение по т. 48 от Решение № С-273/11 на СЕС/. В изпълнение на легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна - административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба /т. 37 от Решение на СЕС по дело С-285/11/. Това е така, както когато самото ДЗЛ извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги и за извършване на независима икономическа дейност), както и когато ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама, извършена от някой от доставчиците по веригата /т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело С-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № С-18/13/. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени /т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11/, да откаже да признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се прави позоваване с измамна цел. Изискването за знание се отнася за случаите, когато сделката е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата /решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, "Боник" ЕООД, точка 40/. Съставянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото ДЗЛ (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49), поради което не е необходимо доказването на субективния елемент“. В конкретния случай са фактурирани доставки- доставка на иглолистни детайли, които изобщо не са изпълнени от страните, т.е. за пълна липса на доставка - данъчна измама, в която участва самото ревизирано лице и по тази причина не е необходимо установяване на знание у "получателя" за участието му в привидната сделка, тъй като липсата на доставка произтича от собствените му действия. Поради липса на реална доставка на конкретно/ в случая неиндивидуализирани иглолистни детайли е неприложимо тълкуването, дадено от СЕС в т. 31 и т. 32 от Решение от 13.02.2014 г. по дело С-18/13 "Макс Пен" ЕООД- необходимост от доказване на знание у получателя“. В този смисъл е РЕШЕНИЕ № 8800 ОТ 17.07.2015 Г. ПО АДМ. Д. № 11440/2014 Г., I ОТД. НА ВАС.

По отношение на извършеното увеличение на финансовия резултат за 2018 година и 2019 година и установен дължим Корпоративен данък за тези два периода.

Правната регламентация на подоходното облагане се съдържа в Закона за корпоративното подоходно облагане, в чийто член първи е очертан предметът на облагане и това е по т.1 печалбата на местни юридически лица, които се явяват данъчно задължени лица по смисъла на закона. Местни юридически лица съгласно чл. 3. (1) от ЗКПО са местни юридическите лица, учредени съгласно българското законодателство.

От събраните доказателства е установено че, дружеството жалбоподател е местно юридическо лице, което подлежи на облагане за печалбата от източници в страната и данъчно задължено лице по смисъла на ЗКПО.

За финансовата 2018 година жалбоподателят е подал ГДД по чл.92 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 93 288,96 лева и формиран данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 93 291 лева, деклариран дължим Корпоративен данък в размер на 9 329,10 лева. Размерът на отчетените приходи е 622 429,19 лева и същите са формирани от-620 279,19 лева – приходи от продажба на стоки. Посочената сума е осчетоводена по кредита на сметка 701 „Приходи от продажба на стоки/" и същата представлява отчетени приходи от продажба на дървен материал и палети/, 2 150 лева – приходи от продажба на услуги. Посочената сума е осчетоводена по кредита на сметка 703 „Приходи от продажба на услуги" и същата представлява отчетени приходи от префактурирани транспортни услуги и товаро-разтоварни дейности. В съставения и публикуван Отчет за приходите и разходите за 2018 година в приходната част на отчета са посочени общо приходи в размер на 622 000 лева и същите са нетни приходи от продажби в размер на 622 хил. лв., в т.ч. приходи продажба на стоки в размер на 620 хил. лв. и приходи от продажба на услуги в размер на 2 хил. лв. Отчетените от дружеството разходи за 2018 година са в размер на 529 140,23 лева и същите са формирани от: -52 247,41 лева разходи за външни услуги, която сума е дебитният оборот на сметка 602 „Разходи за външни услуги" и същата е формирана от разходи за транспортни услуги /48 327,41 лева/, разходи за счетоводни услуги и наем /1 950 лева., такси за търговски регистър /20 лева/, товаро-разтоварни дейности /1 950 лева/, 2,04 лева други разходи, която сума е дебитният оборот на сметка 609 „Други разходи" и същата е формирана от лихви за закъснение, като разходите са отнесени съответно по счетоводна сметка 611 „Разходи за основната дейност", където са признати разходи за 2018 година в размер на 52 249,45 лева, 532,40 лева – разходи по валутни операции, която сума е дебитният оборот на сметка 624 „Разходи по валутни операции", 1047,55 лева – други финансови разходи, която сума е дебитният оборот на сметка 629 „Други финансови разходи" и същата е формирана от банкови такси, 475 310,83 лева - отчетна стойност на продадените стоки. В съставения и публикуван Отчет за приходите и разходите за 2018 г. са посочени общо разходи в размер на 529 хил. лв., съответстващи на декларираните по ГДД разходи и същите са както следва - Разходи за суровини, материали и външни услуги в размер на 52 хил. лв., в т.ч. разходи за външни услуги. Установено, че закупените иглолистни детайли се отчитат по дебита на сметка 304- Стоки срещу кредит сметка 401- Доставка. През ревизирия период по дебита на сметка 304 /Стоки/ за заприходени закупени стоки /иглолистни детайли/ от ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ" на обща стойност 44 624,33 лева по фактурите, подробно посочени в РД по номер, дата, данъчна основа и ДДС и така описаните суми, чрез кредитирането на счетоводна сметка 304 и дебитирането на счетоводна сметка 702 „Приходи от продажба на стоки" са намерили отражение в отчетения финансов резултат за 2018 година.



Доказано е, че доставчикът ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ“ не може да се легитимира като извършител на доставките на иглолистни детайли, обект на прехвърлителни сделки към ревизираното лице и следователно не е доказано изпълнение на декларираните доставки от страна на ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ“, независимо че са издадени документи за това, защото фактурите сами по себе си не са доказателство за наличие на доставки, ако зад тях не стоят безспорни доказателства за действително извършени стопански операции, каквито не са представени от страна на доставчика. Счетоводният принцип за предимство на съдържанието пред формата изисква сделките и събитията да се отразяват счетоводно, съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност. Всички издадени фактури за 2018 година от ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ“ не отразяват действително извършена стопанска операция, отчетеният разход в общ размер на 44 624,33 лева, представляващ отчетната стойност на изписаните стоки, осчетоводен по дебита на сметка 304 е разход, който не е документално обоснован. Разпоредбата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО сочи, че, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл. 16, ал. 2, т.1 от ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се смята значителното превишение на количествата на влаганите материали и суровини за производство и други производствени разходи над обичайните за извършваната от лицето дейност, когато превишението не се дължи на обективни причини. В конкретния случай отчетените разходи за стоки от страна на „ЕМКЕЙ ГРУП“ ЕООД попадат именно и в тази хипотеза, тъй като се касае за закупуването и използване на значително количество иглолистни детайли, без да е доказан по безспорен начин техният произход, тъй като изпълнителят по доставката не може да докаже по безспорен начин наличието на доставки по издадените от него фактури, както и наличие на необходимата техническа, материална и трудова обезпеченост за извършване на доставките.

Отчетеният от „ЕМКЕЙ ГРУП“ ЕООД разход, представлява постоянна разлика по смисъла на чл. 23, ал. 1 от ЗКПО и не следва да се признава за данъчни цели. Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, когато разход не е признат за данъчни цели, с този разход следва да се увеличи счетоводния финансов резултат в годината на счетоводното му отчитане. По дебита на счетоводна сметка 609 са отчетени и начислени и платени лихви за закъснели плащания на задължителни осигурителни вноски и данъци към НАП, в размер на 2,04 лева, в резултат на което на основание чл.26, т.6 от ЗКПО същите са отнесени в увеличение на финансовия резултат.

Въз основа на анализиранияте по-горе приходи и разходи, осчетоводени по съответните счетоводни сметки, е установен счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 93 288,96 лева, определен по реда на чл. 22 от ЗКПО, според който данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определени в този закон, с данъчните постоянни разлики, данъчните временни разлики.

Фактурите са осчетоводени от жалбоподателя по сметка 602- Разходи за външни услуги и са участвали при формирането на отчетените от дружеството извършени разходи за дейността, с които фактически е намален счетоводният финансов резултат за 2018 година. Но счетоводното отразяване на фактурите в счетоводството на жалбоподателя не може да бъде доказателство за това, че тези разходи са

доказани като реално извършени, защото документалната обосновааност на стопанските операции е основно изискване, което Законът за счетоводството поставя като определящо за вярното отразяване на фактите и събитията. Съгласно чл.26,ат.2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В чл.10 от ЗКПО е посочено, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. В чл. 6,ал.1 от Закона за счетоводството е посочено, че счетоводният документ е хартиен или технически носител на счетоводна информация, класифициран като първичен, вторичен и регистър,като първичният документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция. Реквизитите на първичния счетоводен документ са визирани в чл.7 от Закона за счетоводството и съгласно тази разпоредба,първичният счетоводен документ, адресиран до други предприятия или физически лица, съдържа най-малко следната информация. наименование и номер, съдържащ само арабски цифри, дата на издаване,наименование, адрес и номер за идентификация по [чл. 84](#) от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс на издателя и получателя, предмет и стойностно изражение на стопанската операция. . Фактурата като първичен счетоводен документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция. За целите на данъчното облагане при преценката за съдържащите се във фактурата реквизити, винаги трябва да се изхожда от обстоятелството има ли достатъчно данни за осъществена стопанска операция от регистрирани по [ЗДДС](#) данъчни субекти и съответно - начислен данък.Това означава, че реквизитите на фактурата не следва да се възприемат изолирано. Данъчната фактура представлява частен свидетелстващ документ, удостоверяващ облагаемо данъчно събитие и начислен данък. Като частен документ, който се издава от доставчика, той се подписва от него. В това се изразява материалната й доказателствена сила.

При казаното по- горе ,фактурите не отговарят на изискването за натурално и стойностно изражение на стопанската операция, визирано в чл.7 от Закона за счетоводството, не се представиха доказателства за реално осъществяване на доставките от доставчика, за да намери приложение нормата на чл.10,ал.2 от ЗКПО, която сочи ,че счетоводен разход се признава за данъчни цели и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по Закона за счетоводството при условие , че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват. Във всички фактури е посочен предмет-иглолистни детайли/ които по никакъв начин не са индивидуализирани/ липсват натурално и стойностно изражение на стопанската операция, а доказателства за липсващата информация не са представени от страна на жалбоподателя нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство.

Облагаемата печалба за данъчни цели се формира на основата на счетоводния финансов резултат, преобразуван по предвидения от закона ред.Съгласно параграф 1,т.16 от ДР на ЗКПО"[Счетоводен финансов резултат](#)" е печалбата (загубата) по отчета за приходите и разходите (отчета за доходите) за определен период преди начисляването на разходите за данъци от печалбата. Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че органът по приходите неправилно е извършил увеличение на финансовия резултат, тъй като нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство той представи доказателства, че тези разходи са документално обосновани и са свързани с реално осъществена доставка. Заплатената стойност на фактурите е без каквото и да е основание, предвид непредставянето на никакви доказателства за наличие на реално осъществена

доставка, което води до извод, че жалбоподателят е заплатил суми и то по доставки, които по никакъв начин не са осъществени и безспорно е налице хипотезата на чр.16,ал.2,т.4 от ЗКПО отклонение от данъчно облагане-когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно алинея втора на същия текст за отклонение от данъчно облагане се смята и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени..

След като всички разходи по цитираните по-горе фактури не са признати за данъчни цели, то съвсем законосъобразно органите по приходите са извършили увеличение на финансовия резултат със сумите по издадените фактури за 2018 година и е установен данък за внасяне в размер на 13 791,53 лева, внесен данък в размер на 9 329,10 лева, разлика за довносяне в размер на 4 462,43 лева и същата подлежи на внасяне в срока по чл. 92 от ЗКПО, като на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми се дължи лихва в размер на общо 1244.62 лева

#### **По отношение на извършеното увеличение на финансовия резултат за 2019 година .**

Подадена е Годишна данъчна декларация за финансовата 2019 година, с вх. № 2202И0239433/03.04.2020 г., с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 165 669,24 лева и формиран данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 165 673,78 лева, деклариран дължим корпоративен данък в размер на 16 567,38 лева. Размерът на отчетените приходи е 814 868,84 лева и същите са формирани от -814 118,84 лв. – приходи от продажба на стоки. Посочената сума е осчетоводена по кредита на сметка 701 „Приходи от продажба на стоки/" и същата представлява отчетени приходи от продажба на дървен материал и пелети,750 лева – приходи от продажба на услуги. Посочената сума е осчетоводена по кредита на сметка 703 „Приходи от продажба на услуги". В съставения и публикуван Отчет за приходите и разходите за 2019 г. в приходната част на отчета, са посочени общо приходи в размер на 815 хил. лв. и същите са нетни приходи от продажби в размер на 815 хил. лв., в т.ч. приходи продажба на стоки в размер на 814 хил. лв. и приходи от продажба на услуги в размер на 1 хил. лв. Отчетените от дружеството разходи за 2019 г. са в размер на 649199.60 лева и същите са формирани от 27.28 лева разходи за материали, която сума е дебитният оборот на сметка 601 „Разходи за материали" и същата е формирана от разходи за канцеларски материали,71 421,72 лева разходи за външни услуги, която сума е дебитният оборот на сметка 602 „Разходи за външни услуги" и същата е формирана от разходи за транспортни услуги /64 546,42 лева/, разходи за счетоводни услуги и наем /1 950,00 лв./, такси за търговски регистър /20,00 лв./, товаро-разтоварни дейности /4 840,00 лв./,4,54 лв. други разходи, която сума е дебитният оборот на сметка 609 „Други разходи" и същата е формирана от лихви за закъснение.

Така описаните разходи са отнесени съответно по счетоводна сметка 611 „Разходи за основната дейност", където са признати разходи за 2019 година в размер на 71 453,54 лева- 686,73 лв. – разходи по валутни операции, която сума е дебитният оборот на сметка 624 „Разходи по валутни операции", 1161,85 лева – други финансови разходи, която сума е дебитният оборот на сметка 629 „Други финансови разходи" и същата е формирана от банкови такси,575897,48 лева - отчетна стойност

на продадените стоки.

В съставения и публикуван Отчет за приходите и разходите за 2019 г. са посочени общо разходи в размер на 649 хил. лв., съответстващи на декларираните по ГДД разходи.

По отношение на отчетените разходи е установено, че закупените иглолистни детайли се отчитат по дебита на сметка 304 срещу кредит сметка 401, като през ревизирания период по дебита на сметка 304 /Стоки/ за заприходени закупени стоки /иглолистни детайли/ от ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ" на обща стойност 80729,52 лв. по фактури, подробно описани в РД, като описаните суми, чрез кредитирането на счетоводна сметка 304 и дебитираните на счетоводна сметка 702 „Приходи от продажба на стоки" са намерили отражение в отчетеният финансов резултат за 2019 година.

Отново и през 2019 година събраните доказателства сочат, че доставчикът ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ" не може да се легитимира като извършител на доставките на иглолистни детайли, обект на прехвърлителни сделки към ревизираното лице и следователно не е доказано изпълнение на декларираните доставки от страна на ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ" независимо че са издадени документи за това. Тези фактури сами по себе си не са доказателство за наличие на доставки, ако зад тях не стоят безспорни доказателства за действително извършени стопански операции, каквито не са представени от страна на доставчика. Счетоводният принцип за предимство на съдържанието пред формата изисква сделките и събитията да се отразяват счетоводно, съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност. Резултатът от извършената насрещна проверка по повод доставките от ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ" показват, че зад издадените фактури не стоят действително осъществени стопански операции и че в счетоводството на ревизираното лице са отразени документи, които не доказват вярно и точно икономическото съдържание на вписаните в тях доставки и действителният извършител на същите.

Съгласно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч., отразяващ вярно стопанската операция. При ревизията е установено, че доставчика ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ" ЕТ е издал фактури, без да са налице фактически извършени стопански операции и всички издадени фактури за 2019 г. от ЕТ „АЙША МЕКЛЮ - ТАЙФИ" ЕТ не отразяват действително извършена стопанска операция, отчетеният разход в общ размер на 80 729,52 лева, представляващ отчетната стойност на изписаните стоки, осчетоводен по дебита на сметка 304 „Стоки" се третира като разход, който не е документално обоснован и на основание чл.26, т.2 от ЗКПО във връзка с чл.10, ал.1 от ЗКПО законосъобразно е преобразуван счетоводният финансов резултата в посока увеличение със сумата от 80 729,52 лева, която не са признава за данъчни цели. В посока увеличение следва да бъде отнесено и отразеното по дебита на счетоводна сметка 609 отчетени, начислени и платени лихви за закъснели плащания на задължителни осигурителни вноски и данъци към НАП в размер на 4,54 лева, в резултат на което на основание чл.26, т.6 от ЗКПО същите са отнесени в увеличение на финансовия резултат. Установеният счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 165 669,24 лева е законосъобразно определен и в изпълнение на чл. 22 от ЗКПО, според който данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определени в този закон, с данъчните постоянни разлики, данъчните временни разлики и други суми в случаите, предвидени в този закон, като увеличения на финансовия резултат – в общ размер на 80 734,06 лева и след извършеното преобразуване за отчетната 2019 година е установена данъчна печалба в размер на 246 403,30 лева, установен данък

за внасяне в размер на 24 640,33 лева, внесен данък в размер на 16 567.38 лева, разлика за довносяне в размер на 8 072.95 лева и същата подлежи на внасяне в срока по чл. 92 от ЗКПО, като на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми се дължи лихва в размер на общо 1226.74 лева.

**В контекста на изложеното, настоящият съдебен състав намира, че издаденият Ревизионен акт отговаря на изискванията за редовно действие на административните актове и предпоставя отхвърлянето на предявената срещу него жалба.**

С оглед изхода на спора, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разности е неоснователна и не следва да бъде уважена. В полза на ответника по жалбата следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение на основание чл.161, ал.2 от ДОПК в размер на 4164,38 лева/изчислено по реда на чл.7,ал.2, вр. с чл.8 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения- при интерес от 25 000 лв. до 100 000 лв. - 2650 лв. плюс 8 % за горницата над 25 000 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл.160,ал.1 ДОПК,Административен съд-София град

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА НА на “Емкей Груп“ ЕООД- [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22002221003668-091-001/02.03.2022 година, потвърден с Решение №827/31.05 2022 година на Директор на Дирекция ОДОП, с който са определени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 25 070,50 лева и са определени допълнителни задължения по ЗКПО в размер на 9 488,11 лева за данъчни периоди 2018-2019 година и са начислени лихви за забава в общ размер на 9 371,14 лева.**

**ОСЪЖДА“ ЕМКЕЙ ГРУП“ ЕООД ГР. С. ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ ОДОП СУМАТА ОТ 4164,38 ЛЕВА-ЮРИСКОНСУЛТСКО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ.**

На основание чл.138 АПК, препис от решението да се изпрати на страните.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото, съгласно разпоредбата на 160,ал.6 ДОПК, вр. с чл.211,ал.1 АПК.

**СЪДИЯ:**

