

# РЕШЕНИЕ

№ 6252

гр. София, 27.10.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 12.05.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **5207** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на "Накова 88" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес]0, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221920003002-091- 001/27.10.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 568/09.04.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно отказано от ревизията право на данъчен кредит в размер на 13 366,68 лв., ведно с лихви от 3 413,75 лв.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит по фактури, издадени от "Арсети" ЕООД, "Атлантис груп България" ЕООД, "България фарма Ел" ЕООД, "Варм 2000" ЕООД, "ДЕВ дизайн" ЕООД, "Ив евро комерс" ЕООД, "Натали Н 2015" ЕООД, "Нутрика" ЕООД и "Съединени пътища" ЕООД.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Жалбоподателят счита, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв.Г. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и за присъждане на разноски по представен списък. Представя писмена защита с подробни съображения.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, се представлява

от юк.Н., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като присъди на ответника юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 13.04.2021 г. (л.16). Жалбата е подадена на 22.04.2021 г., видно от положения вх.№ 53-04-302, и при наличието на правен интерес. Ето защо жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221920003002- 020-001/26.05.2020 г., издадена Т. Б. Г. - Началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.февруари 2016 г. до м.октомври 2019 г. ЗВР е връчена по електронен път на 03.06.2020 г., като е определено ревизията да приключи до 3 месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени М. С. С. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Г. Ц. П. – ст.инспектор по приходите. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.17).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221920003002-092-001/30.09.2020 г. Срещу констатациите му ревизираното дружество е подало възражение вх.№53-00-1690#6/12.10.2020 г. По изложени в РА мотиви, възражението е прието за процесуално допустимо, но разгледано по същество е отхвърлено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221920003002-091-001/30.09.2020 г., издаден от Т. Б. Г. - Началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и М. С. С., гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 29.10.2020 г. В мотивите на акта подаденото възражение е обсъдено и е прието за неоснователно. При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е търговия на дребно, извън търговски обект. Същата се изразява в продажба на италиански системи за почистване с марка „Е.“ и „Е V.“, като комисионер на „Стенли Колев“ ЕООД, съгласно комисионен договор от 25.11.2014 г. (прил.2, с.68). Договорено е комисионерът да извършва демонстрации на системите за почистване и намирането на потенциални клиенти се осъществява на принципа на директния маркетинг. Дейността се осъществява от управителя на дружеството. Ревизираното лице е декларирало, че за намирането на потенциални клиенти на почистващите системи са използвани подизпълнители.

В хода на ревизионното производство на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от 17.06.2020 г., с които са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. Документите са представени.

С протокол № Р-22221920003002-П.-001/03.09.2020 г. са присъединени и документи от друго производство.

Ревизията е отказала право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 1 716,67 лв. по следните фактури с предмет посреднически услуги при наемане на работници, издадени от "Арсети" ЕООД:

№ 124/31.12.2018 г., № 211/19.02.2019 г. и № 306/20.03.2019 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, в отговор на което са представени спорните фактури с приложени приемо-предавателни протоколи и фискални бонове, договор за посредничество, счетоводни документи, свидетелство за регистрация на ЕКФП.

Ревизията е установила, че с представения договор жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да организира намирането на клиенти за покупка на почистващи съоръжения в страната; да предоставя на клиентите информация относно продуктите, които ще им бъдат презентирани от възложителя; да осигури места и срещи на възложителя с клиентите; да рекламира продуктите и съоръженията. Изпълнителят се е задължил да проучи възможностите за реализация/закупуване на определената стока количества, цени, качество и други подробности от офертата; да организира преговори за сключване на сделката; да дава текуща информация за хода на изпълнението на договора. Страните са се споразумели възнаграждението на изпълнителя да се изплаща съгласно представен от последния приемо-предавателен протокол въз основата на брой подписани анкетни карти. При преглед на приложения приемо-предавателен протокол органите по приходите са констатирани, че в него е вписан брой на попълнени анкетни карти.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът е разполагал с наети лица на длъжности склададжия, продавач-консултант и шофьор товарен автомобил.

Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил процесните фактури, указаният по-горе договор и счетоводни документи.

2. В размер на 666,67 лв. по фактура № 35/23.10.2018 г. с предмет посреднически услуги, издадена от "Атлантис груп България" ЕООД.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, в отговор на което са представени спорните фактури с приложени приемо-предавателни протоколи и фискални бонове, договор за посредничество, счетоводни документи, свидетелство за регистрация на ЕКФП.

Ревизията е установила, че с представения договор жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да организира намирането на клиенти за покупка на почистващи съоръжения в страната; да предоставя на клиентите информация относно продуктите, които ще им бъдат презентирани от възложителя; да осигури места и срещи на възложителя с клиентите; да рекламира продуктите и съоръженията. Изпълнителят се е задължил да проучи възможностите за реализация/закупуване на определената стока количества, цени, качество и други подробности от офертата; да организира преговори за сключване на сделката; да дава текуща информация за хода на изпълнението на договора. Страните са се споразумели възнаграждението на изпълнителя да се изплаща съгласно представен от последния приемо-предавателен протокол въз основата на брой подписани анкетни

карти. При преглед на приложения приемо-предавателен протокол органите по приходите са констатирани, че в него е вписан брой на попълнени анкетни карти.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът не е разполагал с наети лица.

Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил процесните фактури, указаният по-горе договор и счетоводни документи.

3. В размер на 2 166,67 лв. по следните фактури с предмет посреднически услуги по намиране на клиенти, издадени от "България фарма Ел" ЕООД:

№ 120/18.12.2017 г., № 122/19.12.2017 г., № 165/21.02.2018 г. и № 177/28.03.2018 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, в отговор на което са представени спорните фактури с приложения приемо-предавателни протоколи и фискални бонове, договор за посредничество, счетоводни документи, свидетелство за регистрация на ЕКФП.

Ревизията е установила, че с представения договор жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да организира намирането на клиенти за покупка на почистващи съоръжения в страната; да предоставя на клиентите информация относно продуктите, които ще им бъдат презентирани от възложителя; да осигури места и срещи на възложителя с клиентите; да рекламира продуктите и съоръженията. Изпълнителят се е задължил да проучи възможностите за реализация/закупуване на определената стока количества, цени, качество и други подробности от офертата; да организира преговори за сключване на сделката; да дава текуща информация за хода на изпълнението на договора. Страните са се споразумели възнаграждението на изпълнителя да се изплаща съгласно представен от последния приемо-предавателен протокол въз основата на брой подписани анкетни карти. При преглед на приложения приемо-предавателен протокол органите по приходите са констатирани, че в него е вписан брой на попълнени анкетни карти. Доставчикът е представил разчетно платежни ведомости с посочени длъжности офис мениджър, рекламен агент, асистент офис, счетоводител, ръководител.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът е разполагал с наети лица на длъжности офис мениджър, рекламен агент, асистент офис, счетоводител, ръководител.

Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил процесните фактури, указаният по-горе договор и счетоводни документи.

4. В размер на 1 083,33 лв. по следните фактури с предмет посреднически услуги, издадени от "В. 2000" ЕООД:

№ 77/14.04.2017 г. и № 171/26.09.2017 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, в отговор на което са представени спорните фактури с приложения приемо-предавателни протоколи и фискални бонове, договор за посредничество, счетоводни документи, свидетелство за регистрация на ЕКФП.

Ревизията е установила, че с представения договор жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да организира намирането на клиенти за покупка на почистващи съоръжения в страната; да предоставя на клиентите информация относно продуктите, които ще им бъдат презентирани от възложителя; да осигури места и срещи на възложителя с клиентите; да рекламира продуктите и

съоръженията. Изпълнителят се е задължил да проучи възможностите за реализация/закупуване на определената стока количества, цени, качество и други подробности от офертата; да да организира преговори за сключване на сделката; да дава текуща информация за хода на изпълнението на договора. Страните са се споразумели възнаграждението на изпълнителя да се изплаща съгласно представен от последния приемо-предавателен протокол въз основата на брой подписани анкетни карти. При преглед на приложения приемо-предавателен протокол органите по приходите са констатирани, че в него е вписан брой на попълнени анкетни карти. Доставчикът е представил писмени обяснения, според които разполага с кадрова и техническа обезпеченост и е ползвал подизпълнители за извършваните услуги. Не е представил ведомости за заплати.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът е разполагал с едно наето лице на длъжност специалист продажби.

Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил процесните фактури, указаният по-горе договор и счетоводни документи.

5. В размер на 1 966,66 лв. по следните фактури с предмет посреднически услуги по намиране на клиенти, издадени от "Д. дизайн" ЕООД:

№ 125/19.02.2016 г., № 167/30.03.2016 г., № 204/28.04.2016 г., № 197/25.04.2016 г., № 246/25.05.2016 г., № 271/14.06.2016 г. и № 305/29.07.2016 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, в отговор на което са представени спорните фактури с приложения приемо-предавателни протоколи и фискални бонове, договор за посредничество, счетоводни документи, свидетелство за регистрация на ЕКФП.

Ревизията е установила, че с представения договор жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да организира намирането на клиенти за покупка на почистващи съоръжения в страната; да предоставя на клиентите информация относно продуктите, които ще им бъдат презентирани от възложителя; да осигури места и срещи на възложителя с клиентите; да рекламира продуктите и съоръженията. Изпълнителят се е задължил да проучи възможностите за реализация/закупуване на определената стока количества, цени, качество и други подробности от офертата; да да организира преговори за сключване на сделката; да дава текуща информация за хода на изпълнението на договора. Страните са се споразумели възнаграждението на изпълнителя да се изплаща съгласно представен от последния приемо-предавателен протокол въз основата на брой подписани анкетни карти. При преглед на приложения приемо-предавателен протокол органите по приходите са констатирани, че в него е вписан брой на попълнени анкетни карти. Доставчикът е представил писмени обяснения, според които услугите са извършвани от управителя на договор и други лица, назначени във фирмата на трудов договор. Не е представил ведомости за заплати.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът е разполагал с две наети лица на длъжности търговски представител.

Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил процесните фактури, указаният по-горе договор и счетоводни документи.

6. В размер на 1 000 лв. по фактура № 87/31.01.2017 г. с предмет посреднически услуги по намиране на клиенти, издадена от "ИВ евро комерс" ЕООД.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне

на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, в отговор на което са представени спорните фактури с приложени приемо-предавателни протоколи и фискални бонове, договор за посредничество, счетоводни документи, свидетелство за регистрация на ЕКФП.

Ревизията е установила, че с представения договор жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да организира намирането на клиенти за покупка на почистващи съоръжения в страната; да предоставя на клиентите информация относно продуктите, които ще им бъдат презентирани от възложителя; да осигури места и срещи на възложителя с клиентите; да рекламира продуктите и съоръженията. Изпълнителят се е задължил да проучи възможностите за реализация/закупуване на определената стока количества, цени, качество и други подробности от офертата; да организира преговори за сключване на сделката; да дава текуща информация за хода на изпълнението на договора. Страните са се споразумели възнаграждението на изпълнителя да се изплаща съгласно представен от последния приемо-предавателен протокол въз основата на брой подписани анкетни карти. При преглед на приложения приемо-предавателен протокол органите по приходите са констатирани, че в него е вписан брой на попълнени анкетни карти. Доставчикът е представил писмени обяснения, според които разполага с кадрова и техническа обезпеченост и е ползвал подизпълнители за извършваните услуги. Не е представил ведомости за заплати.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът не е разполагал с наети лица.

Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил процесните фактури, указаният по-горе договор и счетоводни документи.

**7.** В размер на 1 666,67 лв. по следните фактури с предмет посреднически услуги при намиране на клиенти, издадени от **"Н. Н 2015" ЕООД**:

№ 32/22.05.2019 г., № 182/28.08.2019 г. и № 204/30.09.2019 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, в отговор на което са представени спорните фактури с приложени приемо-предавателни протоколи и фискални бонове, договор за посредничество, счетоводни документи, свидетелство за регистрация на ЕКФП.

Ревизията е установила, че с представения договор жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да организира намирането на клиенти за покупка на почистващи съоръжения в страната; да предоставя на клиентите информация относно продуктите, които ще им бъдат презентирани от възложителя; да осигури места и срещи на възложителя с клиентите; да рекламира продуктите и съоръженията. Изпълнителят се е задължил да проучи възможностите за реализация/закупуване на определената стока количества, цени, качество и други подробности от офертата; да организира преговори за сключване на сделката; да дава текуща информация за хода на изпълнението на договора. Страните са се споразумели възнаграждението на изпълнителя да се изплаща съгласно представен от последния приемо-предавателен протокол въз основата на брой подписани анкетни карти. При преглед на приложения приемо-предавателен протокол органите по приходите са констатирани, че в него е вписан брой на попълнени анкетни карти.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът е разполагал с едно наето лице на длъжност продавач-консултант.

Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил процесните фактури, указаният по-горе договор и счетоводни документи.

**8.** В размер на 666,67 лв. по фактура № 711/07.07.2018 г. с предмет посреднически услуги по намиране на клиенти, издадена от **"Н." ЕООД**.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, в отговор на което са представени спорните фактури с приложени приемо-предавателни протоколи и фискални бонове, договор за посредничество, счетоводни документи, свидетелство за регистрация на ЕКФП.

Ревизията е установила, че с представения договор жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да организира намирането на клиенти за покупка на почистващи съоръжения в страната; да предоставя на клиентите информация относно продуктите, които ще им бъдат презентирани от възложителя; да осигури места и срещи на възложителя с клиентите; да рекламира продуктите и съоръженията. Изпълнителят се е задължил да проучи възможностите за реализация/закупуване на определената стока количества, цени, качество и други подробности от офертата; да организира преговори за сключване на сделката; да дава текуща информация за хода на изпълнението на договора. Страните са се споразумели възнаграждението на изпълнителя да се изплаща съгласно представен от последния приемо-предавателен протокол въз основата на брой подписани анкетни карти. При преглед на приложения приемо-предавателен протокол органите по приходите са констатирани, че в него е вписан брой на попълнени анкетни карти. Доставчикът е представил разчетно-платежни ведомости с посочени длъжности специалист продажби, мениджър, рекламен агент, асистент офис, консултант. Представил е и писмени обяснения, според които услугите са извършени от лица, назначени на трудов договор във фирмата, които, презентирайки продукти и услуги на „Накова 88“ ЕООД и анкетирайки клиентите, са реализирали намирането на клиенти.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът не е декларирал доставки към жалбоподателя. Разполагал е с наети лица на длъжности мениджър, главен готвач, търговски представител, рекламен агент и консултант управление на уеб сайт. Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил процесните фактури, указаният по-горе договор и счетоводни документи.

**9. В размер на 1 600 лв. по фактура № 235/01.10.2019 г. с предмет посреднически услуги по намиране на клиенти, издадена от "Съединени пътища" ЕООД.**

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, в отговор на което са представени спорните фактури с приложени приемо-предавателни протоколи и фискални бонове, договор за посредничество, счетоводни документи, свидетелство за регистрация на ЕКФП.

Ревизията е установила, че с представения договор жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да организира намирането на клиенти за покупка на почистващи съоръжения в страната; да предоставя на клиентите информация относно продуктите, които ще им бъдат презентирани от възложителя; да осигури места и срещи на възложителя с клиентите; да рекламира продуктите и съоръженията. Изпълнителят се е задължил да проучи възможностите за реализация/закупуване на определената стока количества, цени, качество и други подробности от офертата; да организира преговори за сключване на сделката; да дава текуща информация за хода на изпълнението на договора. Страните са се споразумели възнаграждението на изпълнителя да се изплаща съгласно представен от последния приемо-предавателен протокол въз основата на брой подписани анкетни карти. При преглед на приложения приемо-предавателен протокол органите по приходите са констатирани, че в него е вписан брой на попълнени анкетни карти.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът не е разполагал с наети лица.

Жалбоподателят в хода на предходната ревизия е представил процесните фактури, указаният по-горе договор и счетоводни документи.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по спорните фактури. Направен е извод, че след като доставчиците не са разполагали с кадрови ресурс да ги извършат, реализирането на доставките не е

доказано. Ревизията е изтъкнала, че представените приемо-предавателни протоколи не установяват извършването на доставките, защото в тях са вписани само брой на попълнени анкетни карти, същите не са представени, като няма никакви данни за намерени клиенти и за извършени презентации. По тези съображения ревизиращият екип е приел, че за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури не са налице предпоставките по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.25, ал.2 ЗДДС.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

Недоволен от изданието му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 568/09.04.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден.

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице А. П., която даде заключение по следните задачи

#### I. Поставени от Съда:

1. За документирание на спорните услуги има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др. подобни, какъв е начинът на остойностяване на услугите, какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците.
2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.
3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
4. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители – на какви длъжности, с каква квалификация е всеки от тях, има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.
5. Доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени, има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.
6. Има ли последваща реализация или влагане на услугите, които се твърди да са получени от доставчиците – по видове и издадени данъчни документи, включително съпътстващи документи.
7. Имат ли връзка получените доставки на стоки и услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирания период.
8. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

#### II. Поставени от жалбоподателя:

1. Счетоводството на жалбоподателя водено ли е коректно съгласно ЗСч и действащото законодателство в страната.
2. Вещото лице да провери и отговори правилно ли е изчислен данъка за процесните, ревизирани периоди, стойностите на данъчните основи по ЗДДС и респективно лихвите по тях в процесния РА – равни ли са.
3. Стоките/услугите, предмет на процесните фактури намерили ли са счетоводно отразяване в счетоводството на жалбоподателя и доставчиците.
4. Водено ли е редовно счетоводство за процесните периоди, както и налице ли са документи за извършени плащания по процесните фактури и съпътстващи документи, че фактурираната стока/услуга е предадена именно на ревизираното лице. Данните от всички процесни фактури обвързани ли са с приемо-предавателни протоколи. Налице ли са приемо-предавателни протоколи в счетоводството на изпълнителяте/доставчици на услугата и жалбоподателя.
5. Услугите/стоките по процесните фактури платени ли са от жалбоподателя, как е извършено плащането, ако са платени има ли и какво е движението по счетоводните сметки във връзка с евентуалното такова плащане в периодите, когато са издадени процесните фактури. Как е извършено плащането и отразено ли е в счетоводството на ревизираното дружество.
6. Всички налични в счетоводството на жалбоподателя документи взети ли са предвид от ревизиращите органи при извършване на ревизията.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**:



представените от третото неучастващо в процеса лице "Борика" АД информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за органите по приходите, издали ЗВР, съставили РД и РА (л.95); представените от жалбоподателя Решение № 115/25.01.2017 г. на Директора на ДОДОП-гр.С., с което е отменен РА № Р-22221916001046-091-001/09.08.2016 г. (л.100); анкета и декларации от клиенти (л.104); документите, използвани от вещото лице по ССЕ (л.154).

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

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведе до отмяна на РА на това основание, предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. (л.18) следва изводът, че ЗВР е издадена от компетентен за целта орган на приходната администрация. С оглед на горното се налага изводът, че ревизионното производство е възложено и извършено от компетентни за целта органи.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на преклузивния 5-годишен срок за първата ревизирана година.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

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

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното

изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

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

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР, ЗИВР и РД. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгласно чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), доставчикът на удостоверителни услуги

води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, отнасящи се до ревизията, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, органите, извършили ревизията и издали РА, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА в ревизията.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – "Борика" АД. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо, Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК.

#### **По приложението на материалния закон - ЗДДС.**

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се изразява в прехвърляне правото на собственост върху същите. Поради това правният спор по делото се свежда до това налице ли са действително извършени доставки на стоки и услуги по процесните фактури.

За признаване на спорното право е релевантно възникването на данъчно събитие, което според чл.25, ал.2 ЗДДС възниква на датата, на която датата, на която услугата е извършена. От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Съдът намира, че жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по

фактурите са реално извършени.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказва, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт (действителното изпълнение на спорните доставки на стоки и услуги), които указания са му дадени с разпоредителното заседание.

Още с разпоредителното заседание Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като може да ангажира всички допустими доказателства; като следва да установи изпълнението на услугите, при това именно от лицата, сочени за доставчици. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122, в ДОПК няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи

обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълно насрещно доказване, че доставките по фактурите са реално извършени, като в тази връзка му е указана тежестта на доказване.

Такова доказване по делото не бе проведено.

В самите фактури предметът е посочен посреднически услуги, посреднически услуги по намиране на клиенти, а това означава, че фактурите биха могли да бъдат съотнесени към която и да е посредническа услуга и към който и да е договор между страните. По делото не се доказва, че предметът на фактурите съответства на изпълнението на каквато и да било насрещна престация. Посочването на предмета, както е вписан във фактурите, не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на услугите, което води до извод, че същите не отговарят на изискването на чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Това възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по тези фактури. В Решение от 8.05.2013 г. по дело С-271/12 СЕС приема, че правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. Следователно, на още по-силно основание отказът е допустим в случай като процесния. Това е така, защото неустановените престации не могат да са предмет на ДДС. Фактурите пък, издадени от "Арсети" ЕООД, имат за предмет посреднически услуги при наемане на работници, което не съответства на фактологията по делото.

Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващи фактурите документи. Към спорните фактури са представени договори и приемо-предавателни протоколи, като търговската дейност на ревизираното лице е била извършвана въз основа на комисионен договор със „Стенли Колев“ ЕООД.

Анализът на съглашенията на „Стенли Колев“ ЕООД с жалбоподателя и на последния с доставчиците като негови подизпълнители, налага да се приеме, че отношенията им представляват търговско представителство по смисъла на Глава шеста от Търговския закон. Това е така, защото в поставения за разглеждане случай както жалбоподателят като комисионер по договора със „Стенли Колев“ ЕООД, така и всички доставчици на жалбоподателя като изпълнители по еднотипните посреднически договори, са се задължили да действат от свое име. В този смисъл разпоредбата на чл.49, ал.1 ТЗ, находяща се в раздел III именно на указаната Глава шеста, определя посредника като търговец, който по занятие посредничи за сключване на сделки.

В случая жалбоподателят се домогва да установи, че със съдействието на доставчиците "Арсети" ЕООД, "Атлантис груп България" ЕООД, "България фарма Ел" ЕООД, "Варм 2000" ЕООД, "ДЕВ дизайн" ЕООД, "Ив евро комерс" ЕООД, "Натали Н 2015" ЕООД, "Нутрика" ЕООД и "Съединени пътища" ЕООД той самият е посредничил на „Стенли Колев“ ЕООД да извърши търговски продажби на уреди за почистване. Ето защо Съдът следва да прецени дали по делото са налице доказателства за извършване на услугите по посредничество, за което указаните доставчици са издали процесните по делото фактури. В тази връзка от решаващо значение е преценката на ангажираните от страните писмени доказателства.

В хода на ревизионното производство, при извършените им насрещни проверки доставчиците са представили приемо-предавателни протоколи. Съдът намира, че тяхното съдържание е изключително неинформативно, защото с тях са отчетени само определен брой предадени анкетни карти, но не и брой на намерени потенциални клиенти. Налага се изводът, че протоколите обективират само количествени показатели, но не и изпълнението на постигнатите между страните договорености. Нито една от страните по посредническите

договори *не е представила* въпросните анкетни карти. Липсват каквито и да било пояснения какво е било съдържанието на анкетните карти и съдържат ли те данни за действителното изпълнение на посредническите договори. Не е ясно дали същите са подписани частни документи, каквото е било изискването на чл.2, ал.2 от посредническите договори, а само подписани анкетни карти биха могли да сочат на намерени потенциални клиенти. Дори да бяха представени такива карти, същите нямаше да имат достоверни дати по смисъла на чл.180 ГПК.

В случая приемо-предавателните протоколи, с които възложителят приема от изпълнителите неясно какво (предметът на приемане не е описан), не сочат реално изпълнение на договорите, защото не са представени доказателства за сключени договори при посредничеството на доставчиците-изпълнители. Протоколите не дават никаква информация за сключени договори. В тях не се съдържат данни за конкретните сделки, които посредниците са извършили в полза на доверителя. При това положение следва да се приеме, че протоколите са изолирани доказателства и не доказват реалното получаване от жалбоподателя на фактурираните доставки.

Наред с това нормите на чл.50, ал.1 и ал.2 ТЗ задължават търговския посредник да води дневник, в който да вписва ежедневно всички сключени договори; в края на деня търговският посредник е длъжен да датира и подпише станалите вписвания; вписването на договорите се извършва последователно по реда на сключването им и съдържа: имената на договарящите страни, времето на сключването на договора и съществените му уговорки. По делото не са ангажирани доказателства, които да сочат, че посредниците изобщо са водили такива дневници. Не е доказано те да са отчитали извършената по договорите работа чрез представяне на извлечения съгласно чл.50, ал.3 ТЗ.

На следващо място Съдът съобрази, че протоколите са частни документи без достоверна дата и нямат материална доказателствена сила относно изложените в съдържанието им факти, поради което следва да бъдат ценени с оглед останалите доказателства по делото. Поради липсата на други убедителни доказателства протоколите не доказват реалното получаване от жалбоподателя на фактурираните доставки. Нещо повече: следва да се приеме, че приходната администрация е оспорила както фактурите, така и приложените договори и протоколи. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на разглежданите документи.

Ето защо, макар ССЕ да е дала заключение за обвързка на спорните фактури с приложените приемо-предавателни протоколи, Съдът намира, че не следва да приеме за доказан положителния факт на действително осъществени посреднически услуги. На първо място този извод се обуславя от изтъкнатите по-горе пороци и несъответствия на приемо-предавателните протоколи. На следващо място възникването на данъчно събитие не е свързано и поставено в зависимост от счетоводното отразяване на приходите или разходите, а от възникването на условията за това. Счетоводното отразяване само последващо отразява тези обстоятелства. Не е установено по делото мястото, където доставчиците са извършвали дейността си и съответно къде са изпълнили договорените услуги.

Изпълнението на договорните задължения предполага между страните да има интензивна размяна на обширна търговска кореспонденция, засягаща всяка една конкретна сделка, сключена в изпълнение посредническата функция на довереника. Нищо от нея не е представено нито в ревизионното, нито в съдебното производство. Не са представени списъци или други документи, от които да е видно с кои клиенти са сключени търговски сделки.

По-нататък Съдът съобрази, че задълженията на доставчиците-посредници по договорите включват осигуряване на места и срещи на възложителя с клиентите, както и рекламиране на почистващите продукти и съоръжения. Не са ангажирани доказателства за наемане на зали за презентация, нито дори за посещения на място при потенциалните клиенти в техните домове

или офиси. Не са представени никакви рекламни материали за почистващите машини. Никоя от страните по договорите не е посочила каква информация относно презентираните продукти е била предоставяна на клиентите.

По делото не е ясно как доставчиците са осъществили намирането на клиенти за покупка на почистващите съоръжения, в кои райони са провеждани анкетите с бъдещите клиенти, каква е била таргет-групата, към която същите са били насочени: възраст, социално и икономическо положение на адресатите, особено като се има предвид, че става въпрос за почистващи машини от висок ценови клас.

Не е ясно възложителят по договорите да е предоставил на изпълнителите техническа информация за машините и гаранционните условия при покупката им.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът "Нутрика" ЕООД не е декларирал доставки към жалбоподателя. Щом самият доставчик да е отрекъл извършването на доставки към жалбоподателя, не може дори посредством заключението на ССЕ да се установи обратното.

За установяване на спорната реалност не е достатъчно само издаването на фактури и сключването на договор. Последният може да бъде заместен само от фактурите, но това не означава, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадане на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по една доставка. Затова и нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл. 9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл не може да се приеме, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл.9, ал.1, чл.25, ал.1 във връзка с чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Каза се по-горе, че тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. След като страната не се справи с разписаната в закона и указана ѝ от Съда доказателствена тежест, тя следва да понесе последиците от недоказването. Не се доказва възникнало данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.2 ЗДДС, свързано с доставка на услуга по спорните фактури по смисъла на чл.9 от същия закон. Не се установява реалното престирание на услугите, тъй като жалбоподателят е следвало да разполага и с други доказателства за реалното им осъществяване като форма за доказване, а такива по делото не са ангажирани.

Съдът обсъди представените от жалбоподателя документи – образец на анкета и декларации от клиенти. Същите се представят за пръв път в съдебното производство и имат достоверни дати от 11.11.2021 г. (далеч след периодите на спорните доставки). Съдът не цени писмените декларации в съдебното производство, защото представляват писмени обяснения на трети лица. Съгласно разпоредбата на чл.57, ал.2 ДОПК по време на ревизията писмени обяснения от трети лица се допускат при строго изброени в тази правна норма случаи, а именно: за установяване 1. достоверността или авторството на данни от технически носител и неподписани документи; 2. обстоятелствата, за доказването на които законът изисква писмен

документ, ако документът е загубен или унищожен не по вина на ревизираното лице или третото лице, както и за установяването на факти и обстоятелства, за доказването на които законът не изисква писмен документ; 3. фактите и обстоятелствата, за които не са съставени документи, когато е имало задължение за това, или са съставени документи, които не отразяват действителни факти и обстоятелства. Разпоредбата пък на чл.158 ДОПК предвижда, че свидетелски показания са допустими само в случаите на чл.57, ал.2 от кодекса, но в процесния случай писмените декларации на трети лица не са представени по време на ревизията, а едва в съдебното производство, нито е поискано разпитването на тези лица като свидетели.

Не води до положителен извод в аспекта на разглежданата реалност на доставките преценката и на документите, използвани от вещото лице по ССЕ, с които се твърди да е доказана последващата реализация на услугите към партньора на жалбоподателя - комитента „Стенли Колев“ ЕООД: фактури, придружени с приемателно-предавателни протоколи, в които фигурират имена на конкретни лица, закупили почистващите машини. Това е така, защото съпоставката им по време със спорните фактури откроява пълно несъответствие в датите и не може да се приеме за доказано, че купувачите са фигурирали именно в предадените от доставчиците анкетни карти. Поради това не може да се изведе извод, че именно усилията на посредниците са довели до сключване на сделки с лицата, описани в последващите отчетни протоколи към комитента. Отново следва да се припомни, че и тези протоколи имат достоверни дати далеч след периодите на спорните доставки - едва от 18.04.2022 г.

С Решение от 13.02.2014 г. по дело С-18/13 СЕС разяснява, че националният съд следва служебно да следи за наличието на измама и на обективни данни, сочещи, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. При проверката на тези факти и обстоятелства вътрешните норми следва да се тълкуват от националния съдия в светлината на текста и в съответствие с целта на Директива 2006/112 за борба с данъчните измами, избягването на данъци и евентуални злоупотреби. От изложеното в т.34 от цитирания съдебен акт следва, че съответно на тази цел на Директивата би било такова тълкуване на разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС, при което в нейната хипотеза се субсумира позоваването на правото на приспадане с неправомерна цел – за измама или за злоупотреба, като тази неправомерност на целта обуславя и неправомерността на начисляването на данъка по смисъла на визирана национална норма. СЕС сочи, че тази преценка е правна и е дължима от националната юрисдикция въз основа на установените от органа по приходите факти и обстоятелства, както и, че изводът на съда за наличие на измама или злоупотреба може да се основава и на данни, предоставени за пръв път в съдебното производство. В този контекст, при неустановеност на реалното извършване на процесните услуги, наличие на сключени договори с общи клаузи, неконкретизиращи способа за изпълнение на уговорената услуга, неиндивидуализиращи услугите и липса на доказателства за извършването им, Съдът намира, че констатираните в хода на ревизията обективни данни сочат, че спорните фактури са издадени формално с цел злоупотреба с право при позоваването на правото на приспадане и ревизираното лице не е могло да не знае за това. Тази неправомерна цел обосновава и неправомерността на начисляването на данъка по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС, което е още един аргумент да се приеме, че законосъобразно с оспорения РА е отказано признаване на претендираното право на данъчен кредит. В този смисъл може да се приеме, че проведеното събиране на данни по време на ревизията отразява данъчна практика по установяване на обективни данни за недобросъвестно поведение на участник в декларираните доставки (Решение на ВАС № 2943 от 28.02.2014 г.).

Отделно от горното и в съответствие с т.2 от диспозитива на горепосоченото решение по дело С-18/13 на СЕС, Съдът изложи по-горе в решението съображения досежно установяването на всички относими към спора обстоятелства и анализа им от гледна точка на логическата конструкция, че добросъвестността на получателя е изключена, когато декларираната от него



доставка не е реална, защото той като страна по договор знае или би трябвало да знае, че не е получил определена услуга реално – в случая са налице достатъчно данни, които обосновават извод за липса на реално предоставяне на услуги от страна на доставчиците от обективна страна, а оттам – и на знанието за формалното (документално) издаване на документи за извършена доставка.

Твърдението на органа по приходите за липса на реално изпълнение предмета на фактурираните стоки и услуги представлява по същество твърдение за издаването на фактура с невярно съдържание, което може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС. Правото на Съюза не е пречка, държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване – Решение на Съда на ЕС от 7 декември 2010 г. по дело C-285/09, § 48 и 49. Следователно Съдът съобразно твърденията на органа по приходите, че не е доказано доставките да са осъществени от посочените във фактурите доставчици, следва да провери налице ли е измама или злоупотреба при издаването им.

Съобразно разпределението на тежестта на доказване по чл.154 ГПК всяка страна следва да докаже фактите, на които основава своите твърдения и връзките между тях, указана на жалбоподателя, съответства и на установеното разпределение на тежестта на доказване за целите на прилагането на ДДС в практиката на СЕС - например в Решението от 29 март 2012 г. по дело C-414/10, т.32: Лицето, което иска приспадането на ДДС трябва да докаже, че са изпълнени условията за това, а данъчната администрация – ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама, има право да поиска с обратно действие плащането на приспадателните суми. Националният съд следва да откаже прилагане правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни от преписката се установи, че правото е упражнено по измамен начин.

Макар да не се твърди и да не се установява длъжностно лице на дружеството-жалбоподател да е знаело или да е трябвало да знае за измама, Съдът счита, че в този случай е необходимо да се изследва въпроса дали ревизираното лице е направило всичко, за да избегне участието си в измама. За да упражни правото си на приспадане, жалбоподателят следва да е добросъвестен, да е положил дължимата грижа по всяка от процесните доставки - грижата на добрия търговец, т.е. да е взел всички разумни мерки, за да се избегне участието в данъчна измама, което е изискване за положителни действия.

С Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело C-273/11, е постановено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама.

Фактурите и приложените към тях доказателства за плащане не са достатъчни, за да се направи извод, че жалбоподателят е положил дължимата грижа и е взел всички разумни мерки, за да избегне участието си в данъчна измама. Всъщност предвид съображенията за естеството на договора за изработка и правното значение на приемането на възложеното, то следва, че жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация.

Жалбоподателят не е положил дължимата грижа да докаже възникнало данъчно събитие и при анализа на протоколите се установява, че същите са непълни и не отговарят на изискванията за доказване по смисъла на чл.12 ППЗДДС, други доказателства няма, а представените не могат да се свържат с обективно осъществили се факти от действителността, които ги потвърждават. Поради това представените протоколи не са достатъчни, за да се направи извод, че ревизираното лице е положило дължимата грижа и е взело всички разумни

мерки, за да избегне участието си в данъчна измама.

Договорът, фактурите и протоколите, като частни писмени документи нямат обвързваща Съда доказателствена сила и няма достоверна дата, като доказват единствено, че изявлението е направено от съответното лице. Следва да се има предвид и разпоредбата на чл.55, ал.1 от Търговския закон, съгласно която редовно водените търговски книги и записванията в тях могат да се приемат като доказателство между търговци за установяване на търговски сделки. Допуснатата по делото ССЕ не даде заключение за редовност на воденото от доставчиците счетоводство. Вписванията в книгите имат характер на частни документи и Съдът следва да преценява доказателствената им сила съобразно други доказателства, свързани с отразеното в тях. Фактурите и протоколите са частни документи по смисъла на чл.180 ГПК без материална доказателствена сила, и които, преценени в съвкупност с останалите доказателства по делото – за плащане и счетоводното им отразяване, не обосновават извод за връзката им с действителни факти, които са осъществени обективно.

На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка. От анализа на събраните документи в хода на ревизията и тяхната преценка в съвкупност, Съдът следва да приеме, че задълженото лице и разглежданият доставчик не участват реално в стопанския оборот, тъй като самите фактури се издават без основание, т.е. без да са реализирани реални доставки на услуги.

Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки на услуги по тях.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

При този изход на спора заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, същото възлиза на 1 033,41 лв. и в този му размер следва да се присъди в полза на ответника.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от ДОПК, Съдът

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА** на "Накова 88" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес]0, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-2221920003002-091-001/27.10.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 568/09.04.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно отказано от ревизията право на данъчен кредит в размер на 13 366,68 лв., ведно с лихви от 3 413,75 лв.

**ОСЪЖДА** "Накова 88" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес]0, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение по делото в размер на 1 033,41 лв. (хиляда и тридесет и три лева и 41 ст.).

Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд в 14-дневен срок

от съобщаването му на страните.

**СЪДИЯ:**