

РЕШЕНИЕ

№ 6770

гр. София, 08.11.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 14.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **1909** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс /ДОПК/.
Производството е образувано по жалба на „Мобил“ ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от Р. В. Ц. - Управител, чрез Адвокатско дружество „Г., И., А. и К.“, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 3, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221421001036-091-001/16.08.2021 г., издаден от Е. М. С., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] – орган възложил ревизията и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 88/18.01.2022 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите. Жалбоподателят оспорва РА относно установените му данъчни задължения по ЗДДС:

- отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на главница 55 854.20 лв., ведно с лихва за забава в размер на 7 916.06 лв. за данъчни периоди от м. Октомври 2018 г. до м. Декември 2018 г., от м. Март 2019 г. до м. Май 2019 г., м. Ю. 2019 г., от м. Септември 2019 г. до м. Ноември 2020 г. и м. Януари 2021 г. по фактури, издадени от „Ким 78“ ЕООД, „АДМ Консулт“ ЕООД, „Пик БГ 2020“ ЕООД, „Кафе Салюшън“ ЕООД и „Екстрем Х“ ЕООД. РА се оспорва и по отношение на определени лихви за внесен със закъснение ДДС в размер на 114.11 лв., които лихви са включени

в сумата за лихви – 7 916.06 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Настоява, че неоснователно му е отказан данъчен кредит, доколкото зад издадените фактури стоят реални доставки. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Претендира отмяната на РА и присъждане на разноските по делото. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В съдебно заседание жалбоподателят поддържа жалбата чрез адвокат И.. Моли за отмяна на оспорения ревизионен акт и претендира сторените по делото съдебно-деловодни разноси по представен списък.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт С., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила ревизионен акт, и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – [населено място] следващото му юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директора на Дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя на 20.01.2022 г. /л.58/. Жалбата е подадена на 02.02.2022 г. видно от поставения върху същата вх. № 53-04-103, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221421001036-020-001/19.02.2021 г., издадена от Е. М. С., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП С., е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 20.08.2018 г. до 31.01.2021 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 24.02.2021 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и В. С. Т., на длъжност Старши инспектор по приходите /л.63-64/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221421001036-020-002/20.05.2021 г., връчена по електронен път на 05.06.2021 г., като срокът за извършване на ревизията е определен до 24.06.2021 г. /л.61-62/.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22221421001036-092-001/12.07.2021 г. е изготвен на 12.07.2021 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 12.07.2021 г. /л.65-86/. Срещу издадения РД

е подадено възражение в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието като процесуално допустимо, но по същество като неоснователно /П.3/.

Ревизионният акт с № Р-22221421001036-091-001/16.08.2021 г. е издаден на 13.02.2020 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 01.11.2022 г. /л.87-96/ С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

С оспорвания РА на дружеството са установени допълнителни задължения в размер на 55 854.20 лв. и са начислени лихви в размер на 7 916.06 лв., вследствие непризнато право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от „Ким 78“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], „АДМ Консулт“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], „Пик БГ 2020“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], „Кафе Салюшън“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Екстрем Х“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. Определени са лихви за забава в размер на 7 916.06 лв., в които са включени и начислени такива в размер на 107.42 лв. за м. Октомври 2018 г., върху неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 2 577.84 лв. по фактури на „Профсистем“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и начислени лихви за внесен ДДС със закъснение в размер на 6.69 лв., като не са извършени корекции на декларирания резултат.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е поддръжка, ремонт и диагностика на автомобили. За извършване на тази дейност дружеството ползва нает обект, съгласно Договор за наем № ДН165/29.10.2015 г. с Българска академия на науките – Институт по микробиология „С. А.“ и последващи анекси към договора. Установено е, че в дружеството са били назначени по трудов договор две лица на длъжност счетоводител и главен технически сътрудник, като от страна на управителя на дружеството е полаган личен труд. За назначените лица са подавани декларации за осигуряване.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното дружество на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК са връчени както следва: Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22221421001036-040-001/22.02.2021 г. и ИПДПОЗЛ изх. № Р-22221421001036-040-002/12.05.2021 г. От страна на ревизираното дружество в указания му 14-дневен срок са представени изискваните документи.

От управителя на ревизираното дружество са представени писмени обяснения, съгласно които в автобаза се извършва диагностика на автомобили на клиенти, след което се транспортират до подизпълнител, където се осъществява фактическата поддръжка на съответното превозно средство. След първоначалния оглед на конкретния автомобил, се осъществява контакт, обикновено по телефона, с клиента и се разяснява регистрираният проблем, като се установява необходимостта и желанието какво би искал да постигне във връзка с изправността на диагностицираното превозно средство. Отговорността на „Мобил“ ЕООД е да предостави на клиентите си съдействие и консултация по възникнал технически проблем и при нужда да организира отстраняване на неизправността в подходящ автосервиз. Предвид, че ревизираното лице ползва преференциални цени от доставчиците на резервни части и консумативи, които не завежда в склад или запас. За основни доставчици на автомобилни части и консумативи са посочени: „Тех-Ко“ ООД, „Интер Карс България“ ЕООД, „Евро 07“ АД. Посочено е, че първоначалният преглед и диагностиката на автомобилите се извършва изцяло и винаги от управителя Р. Ц., като след огледите, по негова преценка се организират по-нататъшните действия

и мероприятия, и по-конкретно в кой автосервиз ще бъде отремонирано съответното ППС. Обслужвани са автомобили от най-висок клас, претърпели тежки повреди на електрониката, водещи до блокиране на редица системи, поради което се е налагало ползване на услуги от специализирани подизпълнители с необходимата квалификация, за да се определи видът и размерът на техническата грешка в софтуерното управление на панела и да бъде отремониран детайлът. Декларирано е, че ревизираното лице е получавало документ и е заплащало на автосервизния център стойността на извършената услуга и от своя страна е извършвало фактуриране на цялостната услуга на съответния клиент. Посочено е, че дейността е била насочена основно към поддръжка на фирмен автопарк, а не към частни клиенти. Основни клиенти на ревизираното лице са „ИВТ Консулт“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], „ИВТ Дивелопмънт“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Автопартньорс България“ Д., ЕИК:[ЕИК].

Представен е Договор за техническо обслужване на моторни превозни средства от 01.06.2018 г., с Възложител „ИВТ Дивелопмънт“ ЕООД, съгласно, който ревизираното дружество поема задължението за техническа поддръжка на фирмения автопарк на Възложителя. Поддръжката, съгласно договора включва проверка и диагностика на автомобили, техническо и административно обслужване, организиране и техническа поддръжка, ремонт и профилактика на всички системи на автомобилите, техническа консултация относно експлоатацията на автомобилите, всички други услуги по поддръжка, които при обективна фактическа невъзможност се поемат от подизпълнители в съответната област. За предоставените услуги от Възложителят заплаща на Изпълнителя възнаграждение, чието формиране се обуславя от всички предприети мероприятия, съгласувани между страните. В цената са включени всички разходи на изпълнителя, включително материали и консумативи, вложени при изпълнение на услугата, както и разходи за персонала или за подизпълнители. Плащанията по договора се извършват въз основа на фактури и приемо-предавателен протокол за приети извършени работи. От ревизираното лице е представен идентичен договор от 17.10.2018 г. с „ИВТ Консулт“ ЕООД.

Съгласно писмените обяснения, „Мобил“ ЕООД е водещ партньор в Д. „Автопартньорс България“ по Договор № РД-14-6/22.01.2019 г. за следгаранционно обслужване на служебните автомобили на НЗОК, включително доставка и монтаж на резервни части, консумативи и принадлежности към тях. Като управляващ партньор, поема и отговорността по координацията на дейността и екипи, комуникацията, пълно административно обслужване, както и когато това се налага, подсигуряване на ресурси на обединение за провеждане на сервизното обслужване. Фактурираните дейности към Д. „Автопартньорс България“ са за администриране и подсигуряване на ресурсите за изпълнението на договор с НЗОК /П.3/.

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на дружествата-доставчици на ревизираното лице, по чиито фактури му е отказано право на приспадане на данъчен кредит, обективирани в съответните протоколи за извършени насрещни проверки.

Ревизията е отказала право на приспадане на данъчен кредит:

1. Отказано право на данъчен кредит в размер на 3 845.60 лв., ведно със съответните лихви по следните фактури, издадени от „Ким 78“ ЕООД за данъчен период м. Ноември 2018 г.:

- Фактура № 18...432/30.11.2018 г., с предмет: „компютърна диагностика и

конфигур.модули“;

- Фактура № 18...435/30.11.2018 г., с предмет: „Софтуер DPF, програми CAS кодове“.
В хода на ревизията е установено, че тези фактури, не са отразени в дневниците за продажби на „Ким 78“ ЕООД за данъчен период 2018 г. – 2021 г. Установено е, че дружеството-доставчик регистрира продажбите си с месечни отчети, а малкото издадени фактури за 2018 г. са с номерация от № 2...3001/15.03.2018 г. до № 2...3004/30.04.2018 г. През 2018 г. от страна на дружеството-доставчик е използван, регистриран ЕКАФП на 14.01.2017 г. с ФУ № ДТ656570 за обект в [населено място], павилион за закуски на [улица]до бл. 110. Констатирано е, че дружеството-доставчик разполага с трудова обезпеченост за дейността – майстори за производство на тестени изделия, продавач – консултант. Не са установени данни за извършвани авторемонтни услуги, нито обезпеченост за такъв вид дейност. В хода на ревизията от страна на ревизирувания субект не са представени нито спорните две фактури, с посочен издател „Ким 78“ ЕООД, нито съпътстващи същите документи.

В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от „Ким 78“ ЕООД фактури.

2. Отказано право на данъчен кредит в размер на 6 463.81 лв., ведно със съответните лихви по следните фактури, издадени от „АДМ Консулт“ ЕООД за данъчен период м. Декември 2018 г. и м. Март 2019 г.:

- Фактура № 1...15/06.12.2018 г., с предмет: „ремонт ел.блок, ремонт софтуерен модул и софтуерни компоненти, ремонт автомобилен дисплей“;

- Фактура № 1...19/13.12.2018 г., с предмет: „ремонт депох на автомобил, проверка на ел. системи и диагностика, ремонт датчик налягане, ремонт датчик парк-сензор“;

- Фактура № 1...22/15.12.2018 г., с предмет: „Диагностика и ремонт датчици DPF, почистване с ултразвук, настройки и регулиране на клапан, смяна настройки EGR-клапан“;

- Фактура № 1...24/17.12.2018 г., с предмет: „Програмиране CAS-кодове на блокове, допълнителна работа след първо и второ прекъсване“;

- Фактура № 1...26/19.12.2018 г., с предмет: „Ремонт ел.системи и колектори“;

- Фактура № 1...28/20.12.2018 г., с предмет: „Софтуерни грешки-изчистване“;

- Фактура № 1...37/21.02.2019 г., с предмет: „Компютърна диагностика, клониране и конфигуриране на кан-модул за БМВ,ъпдейт на софтуер“;

- Фактура № 1...39/28.02.2019 г., с предмет: „Смяна главен модул за компютър – Мазда СХ3, почистване еърбег, настройка показатели втори еърбег – модул ремонт централа конзола, ремонт модул за завиване, корекция инф.панел, главен модул БМВ“.

В хода на ревизията до дружеството-доставчик е изпратено ИПДПОЗЛ № П-22221321073943-040-001/20.04.2021 г., връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК, като в указания му срок, не са представени изисканите му документи и обяснения. От страна на ревизиращите органи в хода на ревизията е установено, че дружеството-доставчик е регистрирано по реда на ДОПК на 21.01.2015 г., регистрирано е по ЗДДС на 25.02.2015 г. и дерегистрирано по ЗДДС на основание чл. 176 от ЗДДС на 04.04.2019 г.

От проверка в ИС на НАП е установено, че в Дневник за продажби и СД по ЗДДС на „АДМ Консулт“ ЕООД за данъчен период от 01.08.2018 г. до 31.01.2021 г. са отразени

издадените към „Мобил“ ЕООД фактури. Констатирано е още, че за периода на декларираните услуги към ревизираното лице, дружеството-доставчик не е разполагало с персонал, назначен по трудови или извънтрудови правоотношения, включително със служители със съответната квалификация за извършване на специализираните дейности, предмет на спорните фактури. Не са установени данни за осигуряване на персонал чрез „АДМ Консулт“ ЕООД. Установено е още, че доставчикът не разполага с налични активи – бази, оборудване, техника и др. за извършване на дейността. От страна на дружеството – доставчик не е подавана ГДД по чл. 92 от ЗКПО за отчетните 2018 г. и 2019 г., както и че от негова страна няма деклариран приходи и разходи от каквато и да е дейност. От дневниците за покупки на дружеството-доставчик е констатирано, че за данъчни периоди м. Ноември – м. Февруари 2019 г. са налице декларираните покупки на стоки и услуги по рамков договор с „Блясък 2020“ ЕООД, дерегистрирано по ЗДДС дружество на 11.06.2019 г., което не е декларирано продажби към „АДМ Консулт“ ЕООД. Установено е, че същото дружество няма персонал и данни за осигуряване на такъв. В тази връзка е прието, че „Блясък 2020“ ЕООД не е подизпълнител на „АДМ Консулт“ ЕООД за специализирани технически и софтуерни дейности. Прието е, че в случая е налице верига от префактурирани услуги в началото, на която стои „Блясък 2020“ ЕООД, от чиято страна не е начислявано ДДС, но е генериран данъчен кредит за „АДМ Консулт“ ЕООД, като в заключение е формиран извод за недоказаност на извършените към ревизираното лице услуги.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията са предоставени спорните фактури, издадени от „АДМ Консулт“ ЕООД, осчетоводени като разходи за външни услуги. Констатирано е, че в счетоводството на ревизираното лице е налична Фактура № 1...29/20.12.2018 г. на стойност 3 446.67 лв. и ДДС в размер на 689.33 лв., описана в Дневник за покупки и СД по ЗДДС за данъчен период м. Декември 2018 г. с № 1...28/20.12.2018 г. От страна на управителя на дружеството е декларирано, че по Фактури № 1...39, № 1...37, № 1...29, № 1...24, № 1...26, № 1...22, няма разплащане. Като причина е изтъкната некачествено извършени технически мероприятия и наличие на устна рекламация. Представени са банкови извлечения за разплащане с „АДМ Консулт“ ЕООД – на 18.01.2019 г., издаден превод за 7 577.91 лв., относно плащане по фактури № 1..15/06.12.2018 г. и № 1..19/13.12.2018 г.

В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от „АДМ Консулт“ ЕООД фактури.

3. Отказано право на данъчен кредит в размер на 22 460.10 лв., ведно със съответните лихви по 15 фактури, издадени от „ПИК БГ 2020“ ЕООД за данъчен период от м. Ю. 2020 г. до м. Ноември 2020 г. и за м. Януари 2021 г.:

В хода на ревизията е установено, че предмет на спорните фактури са различни авторемонтни услуги – регулиране налягане на турбокомпресор, ремонт на сензори, баланс на конвектор, терминални магистрали и термично управление на оптика, проверка и възстановяване на кабелни трасета хибрид, диагностика и ремонт на ABS блокове, ъпдейт софтуер, препрограмиране, електродиагностика, техническа диагностика и др /подробно описани на стр.9-11 от РД/.

В хода на ревизията до дружеството-доставчик е изпратено ИПДПОЗЛ № П-22220621073454-040-001/220.04.2021 г., връчено му по електронен път, като в указания 7-дневен срок от дружеството-доставчик не са представени изисканите му документи.

Извършена е насрещна проверка, обективирана в ПИНП № П-22220621073454-141-001/10.05.2021 г. В хода на същата е установено, че дружеството е регистрирано по реда на ДОПК на 07.07.2020 г., регистрирано е по ЗДДС на 23.07.2020 г. на основание чл. 100 от ЗДДС и дерегистрирано по ЗДДС на 15.02.2021 г. на основание чл. 176 от ЗДДС. От извършена проверка в ИС на НАП е установено, че от страна на дружеството-доставчик в дневниците му за продажби за периода от 20.08.2018 г. до 31.01.2021 г. са включени издадените по отношение на ревизираното лице фактури /стр.12 от РД/. Установено е още, че за периода на декларираните към „Мобил“ ЕООД фактури, дружеството-доставчик не разполага с нает персонал, назначен по трудови и извънтрудови правоотношения, както и че липсват данни за осигуряване на персонал, включително че няма данни за налични активи – бази, оборудване, техника и други за извършване на дейността. Констатирано е, че от страна на „ПИК БГ 2020“ ЕООД не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г., нито са декларирани приходи и разходи от каквато и да е дейност. В хода на ревизията от извършен преглед на дневниците за покупки на „ПИК БГ 2020“ ЕООД за данъчни периоди м. Ю. – м. Януари 2021 г., при което е установена липса на декларираните покупки. От негова страна са декларираните продажби на услуги за „Мобил“ ЕООД, „Профил БГ“ ЕООД, „Екстрем Х“ ЕООД и др., но е посочено, че липсват доказателства за наличие на кадрова обезпеченост за извършването на услуги под формата на нает персонал или ползван подизпълнител.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията са предоставени спорните 15 фактури, установено е, че същите са осчетоводени като разходи за външни услуги. Не са представени документи за извършено разплащане. От страна на управителя на ревизираното дружество е декларирано, че няма разплащане с „ПИК БГ 2020“ ЕООД, но такова предстои след изтичане на гаранционния срок и в случай, че не е предявена рекламация, съгласно чл. 6, ал. 1 от Договор за техническо обслужване № Т-072020/21.07.2020 г. В счетоводството на ревизираното лице е установено, че същото има задължения към „ПИК БГ 2020“ ЕООД в размер на 134 760.57 лв., представляваща общата стойност на фактурите в таблица 2 на стр.9-11 от РД. От страна на ревизираното лице е представен Договор за техническо обслужване на МПС № Т-072020/21.07.2020 г., сключен между „Мобил“ ЕООД – Възложител и „ПИК БГ 2020“ ЕООД – Изпълнител, с предмет: Възложителят, възлага, а Изпълнителят приема срещу възнаграждение да извършва сервизно поддържане и ремонт на МПС; инспекция и диагностика на автомобили; инспекция и отстраняване на проблеми и дефекти в ел. система на ППС; автоелектроника и всички други услуги по поддръжка на автомобили, които при обективна и фактическа невъзможност да се поемат от подизпълнители в областта. Сервизното обслужване включва дейности по отремонтиране на автомобилите с изключение на периодичните технически прегледи за изправност, които подлежат на специален технически надзор. Сервизното обслужване включва и дейности по ремонт и поддръжка, произтичащи от търговската гаранция, предоставена от производителя на Възложителя, както и във връзка с отстраняване на щети по застрахователни събития. Договорът не е обвързан със срокове. Уговорено е още, че за предоставените услуги, Възложителят заплаща на Изпълнителя на база единични цени. В цената са включени всички разходи на Изпълнителя, включително и разходи за персонала и ръководния състав. Съгласно клаузите, се допуска използването и при необходимост влагането на материали и консумативи, които са част от процедурата на автосервизна дейност, като се упоменават по каталожни номера още на етап установяване на тяхната необходимост, но се закупуват от Възложителя по договора – „Мобил“ ЕООД. Предвидено е, че материалите и консумативите /резервни части, моторни масла, филтри, течности и др./ следва да бъдат осигурени от Възложителя и няма да бъдат

фактурирани от Изпълнителя. Уговорено е, че всяко плащане по договора се извършва въз основа на следните документи – опис на констатациите с приложен анализ на необходимостта от действия и опис на необходимите резервни части, описани по каталожни номера; приемо-предавателни протоколи за приемане на извършената услуга, подписани от двете страни, както и подробна фактура за проведените мероприятия в нормочасове и дължима сума. В чл. 5, ал. 2 от представения договор е уговорено, че всяко дължимо плащане ще бъде извършвано отложено, след изтичане на гаранционния срок за проведените мероприятия от Изпълнителя при спазване на условията за документална обосновааност на разхода. В чл. 6, ал. 1 от договора е уговорено, че плащанията могат да се извършват отложено – касово, безкасово, по банков път, частично разсрочено плащане след изтичане на гаранционния срок и в случай, че не е предявена рекламация за конкретна услуга. Декларирано е, че именно тези условия са били причина за сключване на договора с дружеството-доставчик. Посочено е още, че изпълнението на услугите се документира с протокол за приемане и предаване, подписан от двете страни в два оригинални екземпляра.

От страна на ревизираното лице са представени и протоколи за установени технически несъответствия по електроника и/или ходова част на ППС от 24.07.2020 г., 25.07.2020 г., 27.07.2020 г., 11-17.08.2020 г., 21.08.2020 г., 22.09.2020 г., 24.09.2020 г., 28.09.2020 г., 21.09.2020 г., 16-19-23-26.10.2020 г., 03-06.11 – 25.11.2020 г., 09-11-21-22.12.2020 г., 04-08.01.2021 г., като са посочени необходимите резервни части по каталожни номера, офертна стойност на ремонта и е направен кратък анализ на техническото състояние. От страна на ревизиращите органи е установено, че в тези документи липсват данни за кои автомобили се отнасят анализите.

В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от „ПИК БГ 2020“ ЕООД фактури.

4. Отказано право на данъчен кредит в размер на 3 225.80 лв., ведно със съответните лихви по 7 фактури, с предмет рекламни услуги, издадени от „Кафе Салюшън“ ЕООД за данъчен период от м. Април 2020 г. до м. Ю. 2020 г.:

В хода на ревизията е установено, че предмет на спорните фактури са рекламни услуги, подробно посочени на стр.13 от РД. До дружеството-доставчик е изпратено ИПДПОЗЛ № П-22220221075983-040-001/26.04.2021 г., връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК, като в указания срок не са представени изисканите документи. Извършена е насрещна проверка, обективизирана в ПИНП № П-22221421073270-141-001/10.06.2021 г. В хода на проверката е установено, че дружеството-доставчик е регистрирано по ЗДДС на 05.07.2007 г. и дерегистрирано по ЗДДС на 22.07.2020 г. поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. За периода на декларираните услуги към ревизираното лице, е установено, че дружеството-доставчик не разполага с персонал, назначен по трудови и извънтрудови правоотношения, включително и с персонал, квалифициран да извърши фактурираните рекламни услуги. Констатирано е още, че за дружеството-доставчик няма данни за налични активи – бази, оборудване, техника и др. за извършване на дейността. От страна на дружеството-доставчик не е подавана ГДД по чл. 92 от ЗКПО за отчетната 2020 г., нито са декларирани приходи и разходи от каквато и да е дейност. Извършен е преглед на дневниците за покупки на дружеството-доставчик за данъчни периоди от м. Април до м. Ю. 2020 г., при който е установена липса на декларираните покупки. Доставчикът е декларирал продажби на услуги към „Мобил“ ЕООД, „Профил БГ“ ЕООД, „Екстрем Х“ ЕООД, но няма доказателства за наличие на кадрова обезпеченост за извършването на услуги под формата на нает персонал или ползван

подизпълнител. Извършена е служебна проверка на регистрираните в сървър на НАП ЕКАФП от „Кафе Салюшън“ ЕООД за периода 2020 г., като са установени два касови апарата, регистрирани на обекти за търговия на дребно с други стоки без стационарни обекти – ЕКАФП с ФУ № DY432918, въведен в експлоатация на 14.03.2019 г. и ЕКАФП с ФУ № DY284903, за обект с адрес: [населено място],[жк],[жилищен адрес] въведен в експлоатация на 27.03.2012 г. В тази връзка е извършена и проверка за регистрирани касови обороти на установените ЕКАФП за датите на плащане в брой по посочени от управителя на „Мобил“ ЕООД. Установени са въведени касови отчети за посочени от управителя на ревизираното лице дати, удостоверяващи разплащането по Фактури № 2...2/12.06.2020 г. и № 2...3/29.06.2020 г. За дата 17.06.2020 г. е регистриран касов оборот от 0.85 лв. На 13.05.2020 г. е въведен един отчет за 8 700.00 лв., за който е посочено от ревизиращите органи, че не се обвързва като стойност с нито една от фактурите, издадени от „Кафе Салюшън“ ЕООД. За останалите дати е констатирано, че има въведени по два отчета.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията са предоставени спорните фактури. Установено е, че същите са осчетоводени от страна на ревизираното лице като разходи за външни услуги. От управителя на дружеството е декларирано, че разплащането е в брой на следните дати – 18.08.2020 г., 21.08.2020 г., 13.07.2020 г., 10.06.2020 г., 08.06.2020 г., 17.06.2020 г. и 13.05.2020 г., като не са представени издадени фискални бонове. Представен е Договор от 20.03.2020 г. за интернет-реклама, брендиране с цел визуализация, изработка и разпространение на рекламни материали, сключен между „Мобил“ ЕООД – Възложител и „Кафе Салюшън“ ЕООД – Изпълнител на следната услуга по дизайн и изработване на рекламни материали, брендиране на стоки и тяхното разпространение в 28 обекта в страната и интернет – реклама на ревизираното лице – консултантска дейност по управление на фирмени автопаркове. Уговорен е срок на договора – 4 месеца от неговото подписване. Предвидено е разплащането на изработените рекламни материали и/или публикуването им да се извършва в срок до 60 календарни дни след представена фактура и приемо-предавателен протокол, подписан между страните, както и че плащанията ще се извършват в брой. Уговорено е, че заплащането за проведена интернет – реклама се извършва само и единствено след представяне на подробен отчет, съдържащ информация за броя на посещения. Изпълнителя следва да изработи качествено и в срок рекламни материали в един дизайнерски стил и да ги разпространи в добър вид и цялост. Освен това Изпълнителят съгласно договора се задължава да предоставя на „Мобил“ ЕООД ежемесечен подробен отчет за рекламата в интернет пространството и като доказателства да се използват импресиите по него. Приемането на работата на Изпълнителя в изпълнение на поръчката за рекламна площ на кафе-материали е договорено да се извършва с двустранно подписани приемо-предавателни протоколи. Приемането на работата по интернет – реклама е договорено да става след подписване на одобрение на подробен месечен отчет за проведена интернет-реклама чрез резолюция на управителя. Уговорено е, че отчетът следва да съдържа информация като дати, импресии, кликвания, коефициент СТР и сума на разходите по дни и сумарно за целия отчет.

Към договора за реклама са приложени следните приемо-предавателни протоколи, подписани от Възложителя и Изпълнителя: Приемо-предавателен протокол от 30.04.2020 г., с предмет: наем м. Април 2020 г. на рекламна площ върху кафе-пакети и чаши, и тяхното разпространение в 28 произволни обекта в страната - 975.00 лв. без ДДС, проектиране и дизайн по оферта, за стойност без ДДС – 375 лв.; Приемо-предавателен протокол от 31.05.2020 г., с предмет: Наем м. Април 2020 г. на

рекламна площ върху кафе-пакети и кафе чаши – стойност без ДДС 750.00 лв. и Слоган и кобрандиране върху 3 913 бр. пакети – стойност 3 913 x 0,49 лв.; Приемо-предавателен протокол от 30.06.2020 г., с предмет: Наем м. Април 2020 г. на рекламна площ върху кафе-пакети и кафе-чаши – 750.00 лв. без ДДС и слоган и контрабандиране върху 5000 бр. пакети, разпространение на материалите за м. Май и м. Юни 2020 г. – 8 913 бр. в 28 заведения на произволен принцип в [населено място] – 5 000 x 0.49 лв.; Приемо-предавателен протокол от 20.07.2020 г., с предмет: Наем м. Април 2020 г. на рекламна площ върху кафе-пакети и кафе-чаши на стойност 750.00 лв. без ДДС и слоган и кобрандиране върху 3000 бр. пакети, разпространение на материали за м. Ю. 2020 г. – 3000 бр. в 28 заведения на произволен принцип в [населено място] – на стойност 3000 x 0.49 лв.

Представена е и оферта за изработка на рекламни материали на вниманието на управителя на „Мобил“ ЕООД, включваща изработка и дизайн на рекламни материали и рекламен слоган – до 2 500.00 лв., печат – 0.49 лв. на пакет или чаша, дизайн на брендиран продукт, пакетаж и разпространение, организиране и провеждане на интернет – кампания, месечен наем на рекламна площ – от 750.00 лв. до 1000.00 лв. месечно, интернет-реклама – от 0.42 лв. до 0.59 лв. за уникално посещение при среднодневен брой посещения – 200. Приложени са отчети за кампанията по дни за периода 01.05.2020 г. – 31.05.2020 г., 04.04.2020 г. – 30.04.2020 г., 01.06.2020 г. – 30.06.2020 г., 01.07.2020 г. – 20.07.2020 г., изпратени на вниманието на г-н Р. Ц., управител на „Мобил“ ЕООД: по дни, брой повиквания за деня, брой импресии за деня, честота на кликове, средна цена на клик, общо разходи и ср. позиция.

В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от „Кафе Салюшън“ ЕООД фактури.

5. Отказано право на данъчен кредит в размер на 19 858.89 лв., ведно със съответните лихви по 18 фактури, с предмет рекламни услуги, издадени от „Екстрем Х“ ЕООД за данъчен период от м. Януари 2020 г. до м. Април 2020 г. и м. Юни 2020 г.:

В хода на ревизията е установено, че предмет на спорните фактури са услуги по СМР, подробно посочени на стр.16-17 от РД. До дружеството-доставчик е изпратено ИПДПОЗЛ № П-22221421073289-040-001/21.04.2021 г., връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК. Извършена е насрещна проверка, обективизирана в ПИНП № П-22221421073289-141-001/03.06.2021 г. В хода на проверката от ИС на НАП е установено, че дружеството-доставчик е отразило 18 бр. фактури, издадени на „Мобил“ ЕООД в дневник продажби за данъчен период от 01.11.2019 г. до 30.06.2020 г. Констатирано е, че „Екстрем Х“ ЕООД на 20.11.2019 г. променя правната си форма от ООД на ЕООД, от 21.10.2009 г. до 20.11.2019 г. – Г. И. Х. и Х. И. Х., едноличен собственик на капитала – от 20.11.2019 г. до 02.02.2021 г. – А. Д. М., а след 02.02.2021 г. – „Зуландър“ ЕООД, с управители на дружеството, както следва: от 21.10.2009 г. до 20.11.2019 г. – Х. И. Х.; от 20.11.2019 г. до 25.02.2021 г. – А. Д. М., а след 25.02.2021 г. – А. Личич. Установено е в хода на ревизията, че А. Д. М. е представляващ „АДМ Консулт 2018“ ЕООД от 19.06.2018 г., както и управител на „ПИК БГ 2020“ ЕООД след 03.02.2021 г.

Установено е, че дружеството-доставчик е регистрирано по ДОПК на 05.02.1998 г., регистрирано по ЗДДС от 24.08.2007 г. и дерегистрирано по ЗДДС на 16.02.2021 г. от страна на НАП на основание чл. 176 от ЗДДС. За периода на декларирани строителни услуги към „Мобил“ ЕООД, е констатирано, че дружеството не разполага с персонал, назначен по трудови и извънтрудови правоотношения, нито че има

назначени строителни работници. Установено е, че няма данни за налични активи – бази, оборудване, строителна техника и други за извършване на дейността. Отделно от страна на дружеството-доставчик не е подавана ГДД по чл. 92 от ЗКПО за отчетните периоди 2019 г. и 2020 г., както и че от негова страна не са декларирани приходи и разходи от каквато и да е дейност. От извършен преглед на дневниците за покупки на „Екстрем Х“ ЕООД за данъчни периоди м. Ноември 2019 г. – м. Юни 2020 г., при което са установени описани фактури за покупка на стоки с доставчик „Ар Ти Ар“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] – дружество, което не е декларирало извършени облагаеми доставки за стоки за „Екстрем Х“ ЕООД. Констатирано е, че са декларирани покупки на стоки, материали и услуги от „Кафе Салюшън“ ЕООД – рисково лице, deregистрирано по ЗДДС на 22.07.2020 г. на основание чл. 176 от ЗДДС.

Установено е още, че „Екстрем Х“ ЕООД има регистриран на 28.08.2020 г., ЕКАФП с ФУ № ДУ452808 и ФП № 36610844 за обект офис, находящ се в [населено място],[жк]304А, ет. 10, ап. 58. Проверката за регистрирани касови обороти в сървър на НАП за датите на плащанията в брой е потвърдила осъществяването им.

От страна на ревизираното лице в хода на ревизията са предоставени спорните фактури, банкови извлечения и касови ордери за разплащане по тях. Установено е, че фактурите са осчетоводени от ревизираното лице като разходи за външни услуги. Представени са банкови извлечения за плащания по банков път – на 09.03.2020 г. – 185.00 лв., 11.03.2020 г. – 7 900.00 лв., на 18.03.2020 г. - 18.847.14 лв., на 16.04.2020 г. – 9 458.40 лв., на 08.05.2020 г. – 100.00 лв., на 13.05.2020 г. – 9 953.60 лв. Установени са и осчетоводени разплащания в брой, съгласно РКО, подробно описани на стр.18 от РД. От страна на ревизираното лице не са представени фискални касови бонове. От страна на управителя на ревизираното дружество е декларирано, че ползваните строителни услуги от „Екстрем Х“ ЕООД са в пряка взаимовръзка с наемен договор за недвижим имот с наемодател Б. – Институт по микробиология „С. А.“. Работите са извършвани непланирано, според финансовите възможности на Възложителя да проведе наложителните ремонти с разрешение на наемодателя с цел да приведе имота в годно за експлоатация състояние.

В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от „Екстрем Х“ ЕООД фактури.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирания субект до Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-06-8893/12.11.2021 г. по регистъра на ТД на НАП [населено място].

С мотивирано Решение № 88/18.01.2022 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], РА е потвърден в оспорената част установените резултати по ЗДДС, ведно със съответните лихви за забава, както следва: непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 55 854.20 лв., ведно с лихви за забава в размер на 7 916.06 лв. за данъчни периоди от м. Октомври 2018 г. до м. Декември 2018 г., от м. Март 2019 г. до м. Май 2019 г., м. Ю. 2019 г., от м. Септември 2019 г. до м. Ноември 2020 г. и м. Януари 2021 г. и по отношение на определени лихви за внесен със закъснение ДДС за данъчни периоди м. Ю. 2019 г., м. Септември 2019 г. до м. Ноември 2020 г. в размер на 114.11 лв., които лихви са включени в сумата за лихви – 7 916.06 лв.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице С. Г. Д. - К., която е даде заключение по следните задачи във връзка с издадените от „Ким 78“ ЕООД, „АДМ Консулт“ ЕООД, „Пик БГ 2020“ ЕООД, „Кафе Салюшън“ ЕООД и „Екстрем Х“ ЕООД фактури, по които не е признат данъчен

кредит:

1. Има ли отразени плащания на данъчната основа и данъка по фактурите на доставчиците?;
2. При положителен отговор по т.1 да се посочи по какъв начин и кога е осъществено плащането?;
3. Как са осчетоводени разходите във връзка с получените фактури и съответстват ли на изискванията на ЗСч и приложимите счетоводни стандарти?;
4. Налични ли са счетоводни данни за последващо отчитане на приходи във връзка с получените от доставчиците услуги?

Съдът ще коментира приетото и неоспорено експертно заключение в хода на настоящето съдебно производство при излагане на правните си изводи.

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

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

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. В тази връзка по делото са представени Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /относно Е. М. С., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] /л.53/. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като първоначалната ревизия е възложена на 08.05.2014 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./, а повторната е възложена през Октомври 2015 г. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Според нормата на чл. 7, ал. 1, т. 3 от Закон за Националната агенция по приходите (ЗНАП), органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Това е така, защото, безспорно в чл. 7, ал. 1, т. 3 от ЗНАП, като органи по приходите са определени началниците на отдели,

каквато длъжност заемат издателите на ЗВР, ЗИЗВР. Предвид представената по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], следва изводът, че ЗВР, ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Предвид отразяванията в титулните им части относно авторството им, заповедите за възлагане на ревизия и за изменението на ЗВР, също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия. Съставителите на РД и издателите на РА са материално-компетентни, с оглед изискванията на чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 1, т. 2 и ал. 6 от ДОПК и цитираната заповед на директора на ТД на НАП – [населено място].

Съдът констатира, че Ревизионният акт 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 от 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 № Р-22221421001036-091-001/16.08.2021 г. спрямо „Мобил“ ЕООД. Видно от същите, а и от справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search>, се установява, че към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, органите по приходите са разполагали с валиден КУКЕП.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл. 37, ал. 4 от ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал. 2 от ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства. 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 28.08.2014 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, 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 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ /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, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, 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 връчени на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 1 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, 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 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, 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 от 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 доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, 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 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените

справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Е. М. С., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] – орган възложил ревизията, Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и В. С. Т., на длъжност Старши инспектор по приходите в ТД на НАП [населено място], служители и органи по приходите в ТД на НАП – С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА.

Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 от ДОПК за издадената ЗВР и ЗИЗВР, по чл. 117, ал. 2 от ДОПК за РД и по чл. 120, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК и не са налице основания за нищожност на същия.

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

В закона няма легално определение на понятието „неправомерно начислен данък“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е „неправомерно“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

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

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

I. По отношение на доставките на стоки и услуги, по издадени от „Кафе Салюшън“ ЕООД.

В хода на ревизионното производство, във връзка с депозираните документи и писмени обяснения от ревизираното лице и установеното от ИС на НАП за дружеството-доставчик, от страна на органите по приходите е прието за установено, че не се доказва реалност на извършените доставки с предмет рекламни материали. Прието е, че дружеството-доставчик не притежава съответната материална, техническа и кадрова обезпеченост, респективно, че същото е deregистрирано по ЗДДС.

Прието е, че независимо от представените от ревизираното дружество копия на спорните фактури, с приложени към същите съпътстващи документи не следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит.

Настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставката по фактурите, издадени от „Кафе Салюшън“ ЕООД за правилни и законосъобразни, поради следното:

На първо място, липсва представена заявка за закупуване на съответните стоки и услуги, предмет на спорните фактури, липсва търговска кореспонденция между ревизираното дружество и дружеството-доставчик. Така представената оферта от страна на ревизираното лице в хода на ревизията, преценена в съвкупност с останалите доказателства по делото и фактическите установявания на приходната администрация, не може да бъде приета като годно доказателство, отразяващо водена търговска кореспонденция между двете дружества.

Представеният по делото договор за изработка и разпространение на рекламни стоки, удостоверява само и единствено възникнала облигационна връзка между страните, но не и реализация на договорените доставки на стоки/услуги. Видно от съдържанието на представения договор, доставката на стоките и услугите е уговорено да бъде изпълнена в срок от 4 месеца от подписване на договора. Предвидено е заплащането на изработените рекламни материали и/или публикуването им да се извършва в срок до 60 календарни дни след представена фактура и приемо-предавателен протокол, подписан между страните, както и че плащанията ще бъдат извършени в брой. Уговорено е, че заплащането за проведена интернет – реклама се извършва само и единствено след представяне на подробен отчет, съдържащ информация за броя на посещения. От клаузите на договора се установи, че Изпълнителят следва да изработи качествено и в срок рекламни материали в един дизайнерски стил и да ги разпространи в добър вид и цялост и

съгласно договора се задължава да предоставя на „Мобил“ ЕООД ежемесечен подробен отчет за рекламата в интернет пространството и като доказателства да се използват импресиите по него. Приемането на работата на Изпълнителя в изпълнение на поръчката за рекламна площ на кафе-материали е договорено да се извършва с двустранно подписани приемо-предавателни протоколи. Приемането на работата по интернет – реклама е договорено да става след подписване на одобрение на подробен месечен отчет за проведена интернет-реклама чрез резолюция на управителя. Уговорено е, че отчетът следва да съдържа информация като дати, импресии, кликания, коефициент СТР и сума на разходите по дни и сумарно за целия отчет. В тази връзка липсват по делото не са представени доказателства по какъв начин е извършена доставката на стоките/услугите, липсват по делото. Представените приемо-предавателни протоколи страдат от редица пороци, и не могат да се обвържат с останалите доказателства по делото. Не са представени доказателства къде са разпространявани изработените рекламни материали, респективно къде и кога са излъчвани рекламните клипове. Отделно от това не се установява дали е имало транспортни разходи, респективно за чия сметка са били същите, предвид, че е договорено разпространение на рекламни материали в цялата страна. И след като в хода на ревизията и при административното обжалване на ревизионния акт не са представени доказателства, удостоверяващи извършването на тези операции, е по-логично да се приеме, че те не са извършени, а не обратното. Доказателства за направата на процесните рекламни материали не са представени нито от доставчика, нито от самия ревизиран субект. Не са представени обяснения и документи относно това, кой е изработил рекламните материали, като същите не са представени на съответен носител пред ревизиращия екип, поради което няма никакви доказателства, че такива изобщо съществуват. Предвид предмета на договора, жалбоподателят не е представил доказателства за представени търговски марки или наличие на отстъпено право на такива марки, нито е посочил какво конкретно рекламира. По отношение на представените приемо-предавателни протоколи следва да се има предвид, че същите са бланкетно съставени, същите са с положени подписи и печати, но без посочени имена, длъжности на лицата, които са приели, предали процесните стоки и услуги. Отделно липсва посочване на заведенията, където са разпространени рекламните материали в [населено място]. Липсват и описаните в същите отчети за проведени интернет кампании, респективно къде са излъчвани рекламите, доказателства за наетата рекламна площ върху кафе пакети и рекламни кафе чаши.

Отделно от това, както е установено в хода на ревизията, дружеството-доставчик не разполага с нает по трудови или извънтрудови правоотношения персонал, няма данни за налични активи – недвижими имоти, обекти. Безспорно е, че съгласно практиката на СЕС и ВАС, липсата само на кадрова и/или материална обезпеченост не довод само по себе си за отказ от право на приспадане на данъчен кредит. Това обстоятелства следва да бъде разгледано и обсъдено в съвкупност с останалите доказателства по делото. Няма пречка дружеството-доставчик да е използвало подизпълнител за реализация на договорената услуга. Но видно е, че същото не е открито на декларирания от него адрес, отделно в указания му законов срок не е представило изисканите му от приходната администрация документи във връзка с фактурираните доставки на стоки и услуги. Нещо повече, установено е в хода на ревизията, че от страна на дружеството-доставчик няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за данъчната 2020 г. От извършената в хода на ревизията проверка за регистрирани касови обороти на установените ЕКАФП на дружеството-доставчик за датите на плащане в брой по посочени от управителя на „Мобил“ ЕООД. Установени са въведени касови отчети за посочени от управителя на ревизираното лице дати,

удостоверяващи плащането по Фактури № 2...2/12.06.2020 г. и № 2...3/29.06.2020 г. За дата 17.06.2020 г. е регистриран касов оборот от 0.85 лв. На 13.05.2020 г. е въведен един отчет за 8 700.00 лв., за който е прието от страна на приходната администрация, че не може да бъде обвързан като стойност с нито една от процесните фактури, издадени от „Кафе Салюшън“ ЕООД. За останалите дати е констатирано, че има въведени по два отчета. От страна на ревизираното лице не са представени издадени фискални бонове във връзка с уговорените плащания в брой. В тази връзка следва да се има предвид съобразно разпоредбата на [чл. 118, ал. 3 от ЗДДС](#) /в приложимата редакция/: „Фискалният и системният бон са хартиени документи, регистриращи продажба/доставка на стока или услуга в търговски обект, по която се плаща в брой, с чек, с ваучер, с банкова кредитна или дебитна карта или с други заместващи парите платежни средства, издадени от въведено в експлоатация фискално устройство от одобрен тип или от одобрена интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност. В случаите на продажби на стоки или услуги, които се предоставят от автомати на самообслужване с електрическо захранване и които се регистрират и отчитат чрез фискални устройства, вградени в автоматите на самообслужване, с изключение на услуги по обмяна на валута, фискалният бон, регистриращ продажбата, може да се визуализира само на дисплей, без да се издава хартиен документ по ред и начин, определени с наредбата по ал. 4. В случаите на продажби на стоки или услуги чрез електронен магазин фискалният/системният бон, регистриращ продажбата, може да се генерира в електронен вид и автоматично да се предостави на електронен адрес на получателя, без да се издава хартиен документ, по ред и по начин, определени с наредбата по ал. 4.

Този акт е [Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г.](#) за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти чрез фискални устройства - ДВ, бр. 106 от 27 декември 2006 г., в сила от 01.01.2007 г., и съгласно [чл. 3, ал. 1](#) от която: „Всяко лице е длъжно да регистрира и отчита извършваните от него продажби на стоки или услуги във или от търговски обект чрез издаване на фискална касова бележка от ФУ или касова бележка от ИАСУТД, освен когато плащането се извършва чрез внасяне на пари в наличност по платежна сметка, кредитен превод, директен дебит или наличен паричен превод, извършен чрез доставчик на платежна услуга по смисъла на Закона за платежните услуги и платежните системи, или чрез пощенски паричен превод, извършен чрез лицензиран пощенски оператор за извършване на пощенски парични преводи по смисъла на Закона за пощенските услуги. Когато плащането се извършва чрез пощенски паричен превод, на клиента се предоставя хартиен или в електронен вид документ, съдържащ най-малко информацията по чл. 26, ал. 1, т. 1, 4, 7 и 8“. От своя страна разпоредбата на чл. 25, ал. 1 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г., определя, че „Независимо от документирането с първичен счетоводен документ задължително се издава фискална касова бележка от ФУ или касова бележка от ИАСУТД за всяка продажба на лицата: 1. по чл. 3, ал. 1 - за всяко плащане с изключение на случаите, когато плащането се извършва чрез внасяне на пари в наличност по платежна сметка, кредитен превод, директен дебит, чрез наличен паричен превод или пощенски паричен превод по чл. 3, ал. 1; 2. по чл. 3, ал. 2 - за всяко плащане, включително за платените чрез внасяне на пари в наличност по платежна сметка, кредитен превод, директен дебит, чрез наличен паричен превод или пощенски паричен превод по чл. 3, ал. 1.“, като ал. 6 от своя страна ясно и категорично регламентира, че „Фискалната касова бележка в случаите по ал. 1 се издава при извършване на плащането. Лицата по чл. 3 са длъжни едновременно с получаване на плащането да предоставят на клиента издадената фискална касова бележка. При продажби по чл. 3, ал. 8 фискалната касова бележка се визуализира на

контролния дисплей на ФУВАС“. В тази връзка и Съдът намира, че при липсата на издадена/представена по делото/ на практика фискална касова бележка от фискално устройство, регистрирано именно на дружеството-доставчик /при положение, че от доказателства по делото се установява, че такова е регистрирано на негово име/, следва извод, че ревизирият субект не доказва по делото наличието на фактическия състав на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС.

От страна на ревизираното лице са представени едва в хода на ревизията доказателствата, изискани от дружеството-доставчик. В тази връзка възниква въпросът, след като те са съществували защо не се представени своевременно до датата на издаване на оспорения ревизионен акт. Това води до извод, че същите са съставени впоследствие.

Видно от приетата по делото и неоспорена от страните в производство ССЧЕ, е че по процесните доставки се установяват извършени разплащания по процесните фактури от страна на ревизирият субект, но и липса на представени издадени фискални касови бонове. Независимо от приетата и неоспорена по делото ССЧЕ, съдът намира, че от същата не може да се направи категоричен извод за реалност на процесните доставки, това е така, защото същата е изготвена въз основа на събраните в хода на ревизията и съдебното производство доказателства. Безспорно е, че от справка в системата на НАП е установено, че дружеството-доставчик няма деклариран приходи и разходи за отчетната 2020 г. Не е установено действително отчет ли е доставчикът приход от договорените дейности, предвид липсата на достъп до неговата счетоводна документация в хода на ревизията.

Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. В случай, че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка (по стария ЗДДС), е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството (ЗСч.). По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

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

Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство се представиха доказателства за произхода на стоките. Вярно е, че произходът на стоката не е елемент от фактическия състав на чл. 68 от ЗДДС, но несъмнено е свързан с наличието на реалност на доставките, с оглед обстоятелството, че за да бъде налице доставка на стока е необходимо доставчикът да разполага с тази стока. Предвид липсата на такива, не може да се направи обоснован извод, че дружеството-доставчик е разполагало и изработило процесните стоки – рекламни материали. В тази връзка и Решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело C-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. Относно доказване реалността на доставките следва да се съобрази и Определение на Съда на европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело C-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. Запитващата юрисдикция е длъжна в съответствие с националните правила относно събирането на доказателства да извърши глобална преценка на всички факти и обстоятелства по спора, с който е сезирана, за да определи дали е такъв случаят на доставките, за които се отнасят

разглежданите в главното производство фактури.

При съвкупната преценка на доказателствата, Съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на стоки и услуги от страна на дружеството-доставчик. Следователно тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури, договор, приемо-предавателни протоколи, удостоверява реалността на процесните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство доказателства.

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

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

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

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г.

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

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

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

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

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС, изразена в решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, K. и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagibben и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 Federation of T. Industries and Others [2006] E. I-0000, § 33). Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в

данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело Netto Supermarkt, т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, т. 25).

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

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

Предвид гореизложеното ревизионният акт в тази част следва да бъде потвърден като правилен, обоснован и законосъобразен.

II. По отношение на доставките на стоки и услуги, по издадени от „Ким 78“ ЕООД, „АДМ Консулт“ ЕООД, „Пик БГ 2020“ ЕООД:

В хода на ревизионното производство, във връзка с депозираните документи и писмени обяснения от ревизираното лице и установеното от ИС на НАП за дружествата-доставчици, от страна на органите по приходите е прието за установено, че не се доказва реалност на извършените доставки с предмет: авто-ремонтни услуги, компютърна диагностика на автомобили, софтуерни услуги свързани с автомобили.

По отношение на дружеството-доставчик „Ким 78“ ЕООД, нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са представени копия на двете спорни фактури, документиращи софтуерни услуги на автомобили. Не се представиха и съпътстващи фактурите документи. От страна на вещото лице по допуснатата по делото ССЧЕ е установена липса на разплащане на процесните фактури.

Приложимата материалноправна норма на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, определя, че по

отношение доставки на стоки или услуги, по които е получател, задълженото лице упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от закона, в който данъкът е посочен на отделен ред.

За да може жалбоподателят да упражни спорното право, оригиналът на издадения данъчен документ следва да е при него в качеството му на получател по доставката. Правилото на чл. 113, ал. 2 от ЗДДС, определя, че фактурата се издава най-малко в два екземпляра - за доставчика и получателя, а по силата на чл. 79, ал. 7 от ППЗДДС оригиналът на фактурата се предоставя на получателя по доставката. Фактурите, както се посочи, не са представени нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство. С оглед непредставянето на фактурите за жалбоподателя чисто формално не е изпълнено изискването на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, тъй като задълженото лице не притежава данъчен документ, отговарящ на законовите изисквания. Нещо повече не са представени дори съпътстващи фактурите документи.

По отношение на липсата на разплащания по спорните фактури, аналогични са изводите на Съда относно значението на отчетен приход у доставчика и отчетен разход при ревизираното лице, изложени в т. I от съдебния акт. Поради, което същите не следва да бъдат преповтаряни.

По отношение на другите две дружества-доставчици, Съдът също счита изводите на органите по приходите за липса на реалност на документираните доставки на различни по вид авторемонтни услуги, включващи и софтуерни и компютърни диагнозики на МПС. Видно от приетото по делото експертно заключение е, че и по отношение на част от тези фактури липсват разплащания /конкретно за „АДМ Консулт“ ЕООД, видно от ССЧЕ само по две от фактурите има плащане от страна на ревизираното лице/. В хода на ревизията нито едно от дружествата е открито на декларирания адрес, установено е, че от тяхна страна не са подадени ГГД по чл. 92 от ЗКПО за съответните отчетни години. В дневниците за продажби от страна на „АДМ Консулт“ ЕООД, „Пик БГ 2020“ ЕООД са декларираните процесните доставки. Независимо от това, обаче в хода на ревизията е установено, че от страна на дружествата-доставчици за процесните данъчни периоди липсват отчетени приходи и разходи. По отношение на част от фактурите, издадени от „АДМ Консулт“ ЕООД е установено, че само по част от тях има разплащания, а по отношение на фактурите, издадени от „Пик БГ 2020“ ЕООД изцяло липсва разплащане. Тези факти са установени и от вещото лице по допуснатата и приета по делото ССЧЕ, която Съдът кредитира като вярна и безпротиворечива. Представените приемо-предавателни протоколи за извършени дейности от страна на „Пик БГ 2020“ ЕООД са непълни, в същите липсва отразяване за кой точно автомобил е извършвана конкретната услуга – идентификация, марка, модел, регистрационен номер. По отношение на представените в хода от ревизираното лице съпътстващи документи, Съдът намира, че същите са бланкетно съставени, преценени в съвкупност водят до извод за липса на реално осъществени доставки на услуги. В тази връзка аналогични са изводите на Съда, изложени в т. I от настоящия съдебен акт.

Видно от представената по делото ревизионна преписка е, че едва в хода на административното оспорване са представени доказателства за дружествата-доставчици, които Съдът намира, че са съставен за нуждите на административното оспорване, респективно съдебното. След като дружествата са разполагали с тях, то същите е могло да ги представят още в хода на ревизията до момента на издаване на РА. Нещо повече, както се посочи по-горе, същите дори не са открити на декларираните от тях адреси.

III. По отношение на доставките на СМР услуги, по издадени от „Екстрем X“ ЕООД.

Съдът намира за правилни и законосъобразни изводите на приходната администрация за липса на реалност на документираните доставки на СМР услуги с 18 фактури, издадени от „Екстрем Х“ ЕООД. На първо място в хода на ревизията до административната фаза на оспорване на РА, дружеството-доставчик не открито на декларирания адрес. Установено е, че от 20.11.2019 г. до 25.02.2021 г. – А. Д. М. е представляващ доставчика, както и А. Д. М. е представляващ „АДМ Консулт 2018“ ЕООД от 19.06.2018 г., и управител на „ПИК БГ 2020“ ЕООД след 03.02.2021 г. От извършени справки в ИС на НАП е констатирано, че дружеството-доставчик е включило в дневника за продажби за период от 20.08.2018 г. до 31.01.2021 г. процесните фактури, като същевременно от негова страна за отчетните 2019 г. и 2020 г. не са подадени ГДД по чл. 92 от ЗКПО, респективно не са декларирани никакви приходи и разходи от дейност. В тази връзка следва да се имат предвид изводите на Съда, изложени в т. I от съдебния акт относно значението на отчитането на приходи от страна на доставчика и разходи от страна на ревизираното лице. Отделно от това, фактът, че всички дружества-доставчици, с изключение на „Ким 78“ ЕООД, са отразили в дневниците си за продажби спорните фактури само по себе си не може да се кредитира като категорично доказателство за реалност на извършените услуги. От страна на дружеството – доставчик не са представени договори за СМР, съответните протоколи, удостоверяващи извършени СМР, количествено-стойностни сметки за материалите, които са вложени, респективно закупени за чия сметка, транспортни документи, стокови разписки. В тази връзка аналогични са изводите на Съда относно материалната и кадрова обезпеченост, изложени в т. I от настоящия съдебен акт, а именно, че същите се преценяват с оглед останалите доказателства по делото, а именно дружеството не е декларирало никакви приходи разходи от дейност. Няма пречка в изпълнението на съответните СМР услуги да са използвани подизпълнители, но това означава, че дружеството-доставчик от една страна следва да е отчетло разход във връзка с възлагането на дейностите на подизпълнители, а от друга да отчете приход във връзка с издадените фактури по отношение на ревизираното лице.

От страна на ревизираното дружество до момента на издаване на РД, е представен единствено договор за наем, на недвижим имот, собственост на Б., но не и договори за СМР услуги, съответните протоколи за приемане на извършените строителни дейности, както и какъв вид са били, количествено-стойностни сметки относно материалите, необходими за извършване на СМР дейностите, за чия сметка са били материалите, осъществен транспорт, и за чия сметка. Същевременно ССЧЕ по делото установява липса, че дължимите суми са платени от страна на ревизираното дружество, но от друга страна от страна на дружеството-доставчик липсват данни за отчетени приходи от дейност за съответния данъчен период, което е още един довод за липса на реалност на фактурираните услуги. Вярно е, че от страна на ревизираното лице са представени освен спорните фактури, банкови извлечения за плащания по банков път – на 09.03.2020 г. – 185.00 лв., 11.03.2020 г. – 7 900.00 лв., на 18.03.2020 г. - 18.847.14 лв., на 16.04.2020 г. – 9 458.40 лв., на 08.05.2020 г. – 100.00 лв., на 13.05.2020 г. – 9 953.60 лв. и РКО за разплащания по тях, но не са представени издадени фискални касови бонове, предвид установено от ИС на НАП относно регистрираните ЕКАФП на дружеството-доставчик.

Едва в хода на административното оспорване са представени съпътстващи документи, като тук отново следва да се акцентира щом са притежавани от двете дружества, защо не са представени в самия ход на ревизионното производство, приключило с издаването на оспорения РА. Следователно, Съдът приема, че същите са съставени за нуждите на административното оспорване, респективно съдебното, предвид представянето им с ревизионната преписка. Независимо от това, Съдът

следва да ги обсъди. Представен е договор от 01.11.2019 г. за извършване на строително-ремонтни дейности с Възложител - „Мобил“ ЕООД и Изпълнител - „Екстрем Х“ ЕООД с предмет: Изпълнителят приема да извърши на свой риск и срещу възнаграждение следните строително-ремонтни работи - замазка стени стая 1, шпакловка стени стая 1, полагане на грунд стая 1, замазка под стая 1, извозване на строителен отпадък, изграждане на ел.осветление чрез окабеляване и поставяне на ел.точки и централна кутия. Към договора са подписани и следните анекси: Анекс от 05.11.2019 г. - договорено обръщане на прозорци; изграждане на отвор за врата 210/105; реконструкция и замазка на фасида, изграждане замазка с газобетон; Анекс от 11.11.2019 г. - договорено подсилване на таван и изграждане на конструкцията му; замазка и шпакловка на таван; Анекс от 18.11.2019 г. - договорено възнаграждение 2806,20 лв. с ДДС за поставяне на циментова замазка, изграждане и поставяне на замазка; разнос настилка складово помещение; изграждане на ел. осветление и ел. точки; Анекс от 18.11.2019 г. - договорено възнаграждение 7 298.40 лв. за демонтаж и монтаж на покрив керемиди, подсилване на покривна конструкция, поставяне на подложка за напрежение, заготовка и монтаж на улами, обшиване на комин, извозване на строителен отпадък; Анекс от 26.11.2019 г. - договорено възнаграждение 1 482.00 лв. с ДДС за изграждане на ВиК, гипсова мазилка, поставяне цимент; Анекс от 04.12.2019 г. - договорено възнаграждение 8 536.80 лв. с ДДС за сваляне стар покрив, разкрой и монтаж на нови челници; изработка на двойна скара; Анекс от 10.12.2019 г. - договорено възнаграждение 9 016.80 лв. с ДДС за полагане на паропропусклива мембрана, качване и редене на керемиди, капаци, изграждане на нова покривна конструкция с цена 9016,80 лв. с ДДС; Анекс от 19.12.2019 г. - договорено грундиране на покривна основа, газопламъчно залепване, извозване на строителен отпадък с цена 9 458.40 лв. с ДДС; Анекс от 08.01.2020 г. - договорено изграждане кофраж на плочи, монтаж на армировъчна стомана, дървена покривна конструкция, тухлена зидария комини с цена 18 847.14 лв. с ДДС; Анекс от 10.02.2020 г. - договорено възнаграждение 8 160.00 лв. с ДДС за изготвяне проект за временна конструкция; Анекс от 19.02.2020 г. - договорено възнаграждение 7 800.00 лв. с ДДС за изготвяне на проект „Технология“; Анекс от 25.02.2020 г. - договорено възнаграждение 6 240.00 лв. с ДДС за изготвяне на проекти „Конструкция“, „Електро“, „Пожарна безопасност“; Анекс от 04.03.2020 г. - договорено възнаграждение 12 006.00 лв. с ДДС за вертикална конструктивна част, СМР на проект „Конструкция“; Анекс от 08.04.2020 г. - договорено възнаграждение 2 401.20 лв. с ДДС за окабеляване по проект „Електро“; Анекс от 21.04.2020 г. - договорено възнаграждение 3 100.80 лв. с ДДС за изграждане на ел. точки захранване и изграждане на ел.кутия с прекъсвачи; Анекс от 08.06.2020 г. - договорено възнаграждение 2 163.00 лв. с ДДС за извозване на строителен отпадък, демонтаж временна ограда, изграждане на конструкция с оградна мрежа; Анекс от 19.06.2020 г. - договорено възнаграждение 7 839.60 лв. за довършителни дейности по конструкция и електро довършителни работи. Видно е обаче, както се посочи по-горе, че липсват количествено-стойностни сметки на вложените материали, за чия сметка са били същите, как са транспортирани до конкретния обект, и съответните приемо-предавателни протоколи, изискуеми съгласно Наредба № 3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, респективно нормите на ЗУТ. Видно е, че част от извършените дейности по СМР са свързани с електрическо осветление, окабелявания и прочие. Следва да се има предвид, че този вид дейности, се приемат задължително от лице електротехник в съответната област, притежаващи необходимата компетентност за това, а доказателства в тази насока липсват. Приемането става задължително с протокол. При това извършеното разплащане по фактурите само по себе си и преценено в съвкупност с останалите доказателства по делото не води до извод за

реалност, независимо от отчетения от ревизирия субект разход във връзка със спорните фактури.

Преценени в съвкупност доказателствата по делото обосновават извод на липса на реалност на процесните доставки на СМР услуги. Следователно РА и в тази част е правилен и законосъобразен, а жалбата неоснователна.

IV. Относно определени лихви за внесен със закъснение ДДС в размер на 114.11 лв.: Във връзка с установеното по делото, Съдът намира изводите на органите по приходите за определените закъснителни лихви в размер на 114.11 лв. за правилни и законосъобразни. Правилно е определена лихва в размер на 107.42 лв. за м. Октомври 2018 г., върху неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 2 577.84 лв. по фактури на „Профсистем“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и начислени лихви за внесен ДДС със закъснение в размер на 6.69 лв., като не са извършени корекции на декларираните резултати. Следователно наведените в жалбата доводи в тази част също неоснователно. Отделно от страна на ревизиращите органи не е извършена корекция на декларираните резултати от ревизираното лице.

В заключение, Съдът следва да отбележи, че не е достатъчно условие за реалност на доставките по процесните фактури издаването на същите и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Това обстоятелство се отрича от изричните разпоредби на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Аргумент в тази насока е и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която норма, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Това води до извода, че съществува изискване лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател съответната доставка на стока или услуга, съответно другото данъчно задължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. Следователно както се посочи по-горе, настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, извършеното плащане и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Отделно от това по делото не се представиха доказателства за материална и кадрова обезпеченост на дружествата-доставчици, като в тази връзка от Съда са изложени изводи в т. I от съдебния акт. Предвид предмета на доставките на процесните услуги – рекламни дейности, изработка и разпространение на рекламни материали, различни авто-ремонтни услуги, свързани с компютърна диагностика и СМР дейности има значение дали доставчиците са разполагали със свои или наети лица, притежаващи съответната компетентност за извършване на договорените дейности. В конкретния случай по делото липсват доказателства, от които да се направят изводи, че дружествата-доставчици са разполагали с необходимия кадрови и материален ресурс за осъществяване на процесните доставки на услуги.

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

установи от ССЧЕ, че правилно от страна на ревизираното лице спорните фактури са осчетоводени като разходи за външни услуги, респективно жалбоподателят е реализирал приходи във връзка с доставките на услуги от дружествата-доставчици не е достатъчно доказателство за реалност на документираните услуги в процесните фактури.

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

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

Предвид гореизложеното, Съдът намира жалбата за неоснователна, като ревизионният акт следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен в оспорената част.

Изходът на спора определя като основателна заявената от ответника претенция за заплащане на разноски по делото. В тази връзка и с оглед материалния интерес по делото в общ размер на 63 770.26 лв. – главница в размер на 55 854.20 лв. и начислени лихви за забава в размер на 7 916.06 лв., на ответника на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 751.62 лв. /пет хиляди седемстотин петдесет и един лева и 62 стотинки/.

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

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалба на „Мобил“ ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес

на управление: [населено място], [улица], представлявано от Р. В. Ц. - Управител, чрез Адвокатско дружество „Г., И., А. и К.“, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 3, срещу Ревизионен акт № Р-22221421001036-091-001/16.08.2021 г., издаден от Е. М. С., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] – орган възложил ревизията и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 88/18.01.2022 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени данъчни задължения по ЗДДС в общ размер на 63 770.26 лв. – главница в размер на 55 854.20 лв. и начислени лихви за забава в размер на 7 916.06 лв.

ОСЪЖДА „Мобил“ ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от Р. В. Ц. - Управител, чрез Адвокатско дружество „Г., И., А. и К.“, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 3, да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, сумата в размер на 5 751.62 лв. /пет хиляди седемстотин петдесет и един лева и 62 стотинки/.

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

СЪДИЯ: