

РЕШЕНИЕ

№ 6625

гр. София, 08.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 21.07.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **2918** 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).

Образувано е във връзка с Решение № 2764 от 23.03.2022 г., постановено от Върховния административен съд по адм.дело № 6844/2021 г., с което е отменено Решение № 3204 от 17.05.2021 г. на АССГ, постановено по адм.дело № 11438/2019 г., с което е отменен Ревизионен акт /РА/ № Р-22221518005926-091-001/23.05.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение №1399/16.08.2019 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП и делото е върнато за ново разглеждане жалбата на "МСИ България" ООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], срещу РА № Р-22221518005926-091-001/23.05.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение №1399/16.08.2019 г. на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените задължения за ДДС в размер на 24 500 лв. и лихви от 8 267 лв.

С отменителното решение на ВАС са дадени указания при новото разглеждане на делото Съдът на основание чл.160, ал.1 ДОПК да се произнесе по съществуващото на спорното материално право, като обсъди поотделно и в съвкупност всички събрани по делото доказателства, както и да се изложат мотиви, свързани с всяко едно от дружествата – доставчици и спецификите на доставките.

Жалбоподателят оспорва РА в частта на установените му задължения по ЗДДС, вследствие на непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от

"Интралот БГ" ЕООД, "КММД" ЕООД и "Кю Комюникейшънс" ЕООД за данъчни периоди м.декември 2015 г. и м.февруари 2016 г., в общ размер 30 767 лв., от които главница 24 500 лв. и лихви от 8 267 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. Пзовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Претендира отмяната на РА в потвърдената част на РА и присъждане на разноските по делото. В с.з. жалбоподателят чрез адв.Р. поддържа жалбата. Моли за отмяна на РА и присъждане на разноски по представен списък (л.26).

Ответникът – Директорът на Д"ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.П., 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. Отправя възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 26.08.2019 г. (л.21 от адм.дело № 11438/2019 г.). Жалбата е подадена на 04.09.2019 г. видно от поставения върху същата вх.№ 53-04-953, 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/ № 22221518005926-020-001/28.09.2018 г., издадена от Началник сектор "Ревизии", отдел "Контрол", ТД на НАП С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения за Данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.декември 2015 г. до м.юли 2016 г. ЗВР е връчена на жалбоподателя по електронен път на 10.10.2018 г. /л.31, адм.дело № 11438/2019 г./, като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени С. М. М. – глинспектор по приходите, ръководител на ревизията, и Д. Г. В. – ст.инспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № 22221518005926-020-002/09.01.2019 г., с която срокът за приключване на ревизията е продължен до 08.02.2019 г.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № 22221518005926-092-001 е изготвен на 07.03.2019 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 15.03.2019 г. /П..1/. Срещу издадения РД е подадено възражение вх.№ 53-00-3450#3/27.03.2019 г., преценено като неоснователно.

Ревизионният акт с № Р-22221518005926-091-001 е издаден на 23.05.2019 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 05.06.2019 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е изграждане на С.. Същото разполага със собствен обект, находящ се в [населено място], [улица], ет.2, оф.б. Установено е, че същото е разполагало наети по трудово правоотношение 82 лица, на длъжности: "инженер проектант", "ръководител направление", "монтажник електрооборудване", "технически сътрудник", "строителен инженер", "архитект", "секретар", "чертожник електрически инсталации".

На ревизираното лице са връчени искания за предоставяне на документи и писмени обяснения и същото ги е представило на 06.11.2018 г. и 08.02.2019 г., обособени в П.. 1 и 2 по делото.

В хода на ревизията са инициирани насрещни проверки на преките доставчици, резултатите от които са обективирани в протоколи от извършени насрещни проверки /ПИНП/, представени с ревизионната преписка.

При ревизията е отказано право на данъчен кредит в, както следва

1. В размер на 6 478.49 лв. по следните фактури, издадени от "Интралот БГ" ЕООД:

№ 0...40/30.12.2015 г. с предмет "Услуга съгласно ППП";

№ 0...41/30.12.2015 г. с предмет "Услуга съгласно ППП";

№ 0...76/29.02.2016 г. с предмет "Услуга съгласно ППП";

№ 0...77/29.02.2016 г. с предмет "Услуга съгласно ППП".

В хода на ревизията до доставчика е изпратено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл.32 ДОПК, като в указания 14-дневен срок не са представени изисканите му документи и обяснения. Не са представени документи и информация – договори, място и дата на извършване на процесните доставки, търговска кореспонденция, начин на предаване на стоките, транспортни документи, товарителници, стокови разписки, пътни листа, гаранционни документи, заявки, оферти, поръчки, оборотни ведомости, счетоводни документи.

Ревизиращите органи са извършили проверка в информационните масиви на НАП, при която е установено, че в периода, в който са издадени фактурите доставчикът не е подавал уведомление по чл.62 КТ за назначени лица, не е подавало декларация обр.1 за начислени ЗОВ, както и декларация обр.6 за начислени задължения по ЗОВ, както и че има задължения към бюджета за данъци в големи размери, които не са погасени. "Интралот БГ" ЕООД е посочило в Дневника си за продажби спорните фактури. Установено е, че доставчикът не притежава недвижими имоти и транспортни средства, не е подавало ГФО.

На доставчика е извършена ревизия по ЗДДС за периода от 24.07.2015 г. до 30.09.2015 г., приключила с РА № Р-22220215007368-091-001/29.03.2016 г., с установени задължения по ДДС, поради непредставяне на документи от негова страна и неоткриването му на посочения адрес за кореспонденция.

Ревизираното лице е представило спорните фактури с приложени касови бонове. Освен това са представени:

- Договор за изработка от 21.10.2015 г., сключен между "МСИ България" ООД - Възложител и "Интралот БГ" ЕООД - Изпълнител, с предмет: "Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши следните дейности: предоставяне на квалифициран персонал на часова ставка за извършване на монтажни дейности по слаботокови инсталации за обект: филиали на "Лили Дрогерие" ЕООД – [населено място], [улица]; [населено място], [улица]; [населено място], [улица]; [населено място], [улица]; [населено място],[жк]; [населено място], [улица];

Приемо-предавателен протокол от 28.12.2015 г. за извършени монтажни дейности, съставен на основание договор от 21.10.2015 г.;

- Договор за доставка от 02.12.2015 г., сключен между "МСИ България" ООД - Възложител и "Интралот БГ" ЕООД - Изпълнител, с предмет: "Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши: доставка на материали – комбиниран коаксиален кабел RG59+2x0.5 – количество 13 650 м., цена 0.80 лв./метър, като посочената цена е без ДДС". В договора в чл.4 е уговорено, че Изпълнителят се задължава да достави материалите, предмет на договора. Към договора е представен Приемо-предавателен протокол от 30.12.2015 г.;

- Договор за доставка от 03.02.2016 г., сключен между "МСИ България" ООД - Възложител и "Интралот БГ" ЕООД - Изпълнител, с предмет: "Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши: доставка на материали – пожарен кабел 2x1, многожилен – количество 10 500 м., цена без ДДС 0.54 лв./метър". Уговорено е доставката да е за сметка на Изпълнителя; Представен е приемо-предавателен протокол за извършена доставка по Договор от 03.02.2016 г., съставен на 29.02.2016 г.;

- Договор за доставка от 05.02.2016 г., сключен между "МСИ България" ООД - Възложител и "Интралот БГ" ЕООД - Изпълнител, с предмет: "Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши: доставка на материали – С. кабел 6x0.22 – екраниран, количество 9 400 м., цена 0.40 лв./метър, с цена без ДДС". Уговорено е доставката да е за сметка на Изпълнителя. Представен е приемо-предавателен протокол за извършена доставка по Договор от 05.02.2016 г., съставен на 29.02.2016 г.

Ревизията е приела, че липсват данни доставчикът да притежава собствени или наети под наем офиси, търговски помещения, компютърна техника, назначен персонал, свързани с посочената във фактурите дейност. От проверка в информационната система на НАП е констатирано, че част от представените фискални бонове не съответстват на фискалното устройство и фискалната памет на ЕКАПФ на "Интралот БГ" ЕООД.

На основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит по издадените фактури.

2. В размер на 11 250.64 лв. по следните фактури, издадени от "КММД" ЕООД:

№ 0...74/02.11.2015 г. с предмет "Оптични конвертори";

№ 0...75/05.11.2015 г. с предмет "Силов кабел С. 3x2.5 мм², екраниран многожилен кабел 6x0.22 мм.";

№ 0...76/10.11.2015 г. с предмет "Коксиален кабел RG6 и силов кабел СВТ 2x1 мм";

№ 0...77/12.11.2015 г. с предмет "Оптичен кабел 12xSinglemode 9/125 OS2 LSZH Black";

№ 0...78/18.11.2015 г. с предмет "HDPEØ for cable 3.7, Муфи HDPEØ for cable 3.8, Муфи PVC pipes, hard Ø20, скоби PVC pipes, hard Ø20, Brace for PVC pipes, hard Ø20";

№ 0...85/29.12.2015 г. с предмет "Услуга, съгласно ППП";

№ 0...86/30.12.2015 г. с предмет "Услуга, съгласно ППП";

№ 0...87/30.12.2015 г. с предмет "Услуга, съгласно ППП".

В хода на ревизията до доставчика е изпратено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл.32 ДОПК, като в указания 14-дневен срок, не са представени изискваните документи и обяснения. Не са представени договори, място и дата на извършване на процесните доставки, търговска кореспонденция, начин на предаване на стоките, транспортни документи, товарителници, стокови разписки, пътни листа, гаранционни документи, заявки, оферти, поръчки, оборотни ведомости, счетоводни документи.

Ревизиращите органи са извършили проверка в информационните масиви на НАП, при която е установено, че в периода, в който са издадени спорните фактури, доставчикът е подал Уведомление по чл.62 КТ за девет лица на длъжност: работник полагане на пътна настилка; работник стоманенобетонни конструкции; монтажник; монтажник строителни подпори; работник поддръжка на сгради, като е осигурявало същите; че има задължения към бюджета за данъци в особено големи размери, които не са погасени; че е посочил в Дневник за продажби спорните фактури. Установено, че дружеството не притежава недвижими имоти и транспортни средства.

Ревизираното лице е представило спорните фактури с приложени касови бонове. Освен това са представени:

- Договор за изработка от 21.11.2015 г., сключен между "МСИ България" ООД – Възложител и "КММД" ЕООД – Изпълнител, с предмет: "Преработка на инсталации за системи за видеонаблюдение – Централизиране на мониторинг и у-ва в сървърно помещение за обект – "Тракия глас България" ЕАД – [населено място], съгласно техническа спецификация – Приложение № 1"; с приложена Техническа спецификация Приложение № 1. Към договора е представен Приемо-предавателен протокол от 30.12.2015 г.;

- Договор за доставка от 01.12.2015 г., сключен между "МСИ България" ООД – Възложител и "КММД" ЕООД – Изпълнител, с предмет: "Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши: доставка на материали – захранващ кабел СВТ 3x2.5, за външно полагане – количество 10 100 м., цена 1.00 лв./метър, с посочена цена без ДДС". Уговорено е доставката да е за сметка на Изпълнителя;

- Хронологичен регистър на счетоводна сметка 301,602.

Органите по приходите са посочили, че ревизираното лице не е представило хронология на счетоводни сметки група 50, от които да е видно осчетоводяване на извършено плащане към дружеството-доставчик. От проверка в информационната система на НАП е установено, че липсват данни доставчикът да притежава собствени или наети под наем офиси, търговски помещения, компютърна техника, назначен персонал, свързани с посочената във фактурите дейност, че няма регистрирани фискални устройства.

На основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит по издадените фактури.

3. В размер на б 771.11 лв. по следните фактури, издадени от "Кю Комюникейшънс" ЕООД:

- № 0...76/17.12.2015 г. с предмет "Услуга съгласно ППП";

- № 0...77/21.12.2015 г. с предмет "Услуга съгласно ППП";

- № 0...106/23.02.2016 г. с предмет "Услуга съгласно ППП";

- № 0...107/24.02.2016 г. с предмет "Услуга съгласно ППП".

В хода на ревизията до доставчика е изпратено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл.32 ДОПК, като в указания 14-дневен срок, не са представени изискваните документи и обяснения. Не са представени договори, място и дата на извършване на процесните доставки, търговска кореспонденция, начин на предаване на стоките, транспортни документи, товарителници, стокови разписки, пътни листа, гаранционни документи, заявки, оферти, поръчки, оборотни ведомости, счетоводни документи.

От проверка в информационните масиви на НАП ревизията е установила, че в периода, в който са издадени спорните фактури, доставчикът е подал Уведомление по чл. 62 от КТ за едно лице на длъжност: секретар, като е осигурявал същото; че има

задължения към бюджета за данъци в големи размери, които не са погасени; че е посочило в Дневник за продажби спорните фактури. Установено, че не притежава недвижими имоти и транспортни средства.

Ревизираното лице е представило спорните фактури с приложени касови бонове. Освен това са представени:

- Договор за доставка от 03.02.2016 г., сключен между "МСИ България" ООД – Възложител и "Кю Комюникейшънс" ЕООД – Изпълнител, с предмет: "Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши: доставка на материали – оптичен кабел 24 влакна мултимод, за външно полагане – количество 1 915 м., с цена без ДДС 4.00 лв. на метър". Уговорено е доставката да е за сметка на Изпълнителя. Представен е приемо-предавателен протокол от 24.02.2016 г.;

- Договор за изработка от 01.10.2015 г., сключен между "МСИ България" ООД – Възложител и "Кю Комюникейшънс" ЕООД – Изпълнител, с предмет: "Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да изработи: монтажни работи по С. /структурни кабелни системи/ и Видеонаблюдение за обект: "Тракия глас България" ЕАД – [населено място], съгласно техническа спецификация – Приложение № 1"; с приложена Техническа спецификация Приложение № 1. Представен е Приемо-предавателен протокол от 03.02.2016 г.;

- Договор за изработка от 24.11.2015 г., сключен между "МСИ България" ООД – Възложител и "Кю Комюникейшънс" ЕООД – Изпълнител, с предмет: "Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да изработи: монтаж на кабелни инсталации за системата за видеонаблюдение Централизиране на мониторинг и у-ва в сървърно помещение за обект: "Тракия глас България" ЕАД – завод за плоско стъкло, съгласно техническа спецификация – Приложение № 1"; с приложена Техническа спецификация Приложение № 1. Представен е Приемо-предавателен протокол от 21.12.2015 г.;

- Договор за доставка от 15.08.2015 г., сключен между "МСИ България" ООД – Възложител и "Кю Комюникейшънс" ЕООД – Изпълнител, с предмет: "Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши следните дейности: предоставяне на квалифициран персонал на часова ставка за извършване на монтажни дейности по слаботокови инсталации /пожароизвестяване, пожарооповестяване: телефонизация и озвучаване/ за обект: Автомагистрала "С.", ЛОТ 2, участък Д. – Б., пътен тунел от км. 351+40 до км.351+440". Представен е Приемо-предавателен протокол от 02.12.2015 г.;

- Хронологичен регистър на счетоводна сметка 602, 301.

Органите по приходите са посочили, че ревизираното дружество не е представило хронология на счетоводни сметки група 50, от които да е видно осчетоводяване на извършено плащане към доставчика. От проверка в информационната система на НАП е установено, че липсват данни доставчикът да притежава собствени или наети под наем офиси, търговски помещения, компютърна техника, назначен персонал, свързани с посочената във фактурите дейност, че част от представени фискални бонове не съответстват на фискалното устройство и фискалната памет на ЕКАПФ на "Кю Комюникейшънс" ЕООД.

На основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит по издадените фактури.

С Решение № 1399/16.08.2019 г. Директорът на ДОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП е отменило РА в частта на установените резултати по ЗДДС за м.март и м.юли 2016 г. и е потвърдил в частта на установените резултати по ЗДДС за м.декември 2015 г. и м.февруари 2016 г., по фактури, издадени от "Интралот БГ" ЕООД, "КММД" ЕООД, "Кю Комюникейшънс" ЕООД, в общ размер на 30 767 лв., от които главница 24 500 лв. и лихви от 8 267 лв.

В хода на съдебното производство по адм.дело № 11438/2019 г. е допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице Г. З., която е дала заключение по следните задачи:

1. Към спорните фактури има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи, касаещи предаването на стоките и др. Какво счетоводно отражение са намерили те при жалбоподателя и при доставчика.
2. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
3. Възможно ли е по всяка една от доставките, първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т. 1 съпътстващи документи, касаещи предаване на стоките.
4. Имат ли връзка получените доставки на стоки и услуги с извършваната от "МСИ България" ООД икономическа дейност през ревизирания период.
5. Има ли последваща реализация или влягане на стоките и услугите, които се твърди да са получени от доставчиците – по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи документи.
6. През ревизираните периоди, получило ли е дружеството-жалбоподател от други доставчици стоки, идентични като вид и количество на тези, получени по фактурите от процесните доставчици.
7. Спазени ли са основните счетоводни принципи при водене на счетоводството на жалбоподателя и доставчиците за ревизираните периоди. Налице ли е редовно двустранно водено счетоводство.

В хода на съдебното производство по адм.дело № 11438/2019 г. е допусната **съдебно-техническа експертиза** с вещо лице инж.А. А., която е дала заключение по следните задачи: Вещото лице да посети обектите, на които са извършени услугите, описани в представените по делото договори с процесните доставчици и да отговори дали същите са реално извършени и дали доставчиците на жалбоподателя са изпълнили задълженията си по тези договори за извършване на необходимите услуги, съобразно отчетеното в приложените като доказателства към преписката приемо-предавателни протоколи.

Съдът ще коментира експертните заключения при излагане на правните си изводи.

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

Представени от ответника: Доказателства за компетентност на органа, възложил ревизията – Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], лихвен лист /л.14-20/.

Представени от трето неучастващо в производството лице "Борика" АД и "Инфонотари" ЕАД: Доказателства за наличие на квалифициран електронен подпис /КЕП/ на ревизиращите органи: М. Й. С., С. М. М. и Д. Г. В. /л.22-23/.

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

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр. с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 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 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указанията, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

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 ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена на 28.09.2018 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

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

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 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 ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ 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./. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са създадени като електронни документи по смисъла на чл.3, ал.1 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 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 ГПК, приложима в съдебното производство на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ 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, е необходимо да е спазено изискването на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл.24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл.193 ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени 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 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 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 – М. Й. С., на длъжност Началник сектор "Ревизии", Отдел "Контрол", ТД на НАП С.; С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията и Д. Г. В., на длъжност Старши инспектор по приходите, 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.

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>, Съдът 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 ДОПК за издадената ЗВР и ЗИЗВР, по чл.117, ал.2 ДОПК за РД и по чл.120, ал.1 и ал.2 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 Съдът намира, 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 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 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 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 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 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл.70 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 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 ЗДДС.

С оглед спецификата в предмета на спорните фактури същите следва да бъдат групирани така: 1. Фактури с предмет **стоки**. Това са част от фактурите, издадени от "Интралот БГ" ЕООД (№ № 40/30.12.2015 г., 76/29.12.2016 г., 77/29.12.2016 г., макар в същите като основание услуги, се установява, че се касае за доставка на стоки – кабели); от "КММД" ЕООД (№ №74/02.11.2015 г., 75/05.11.2015 г., 76/10.11.2015 г., 77/12.11.2015 г., 78/18.11.2015 г., 86/30.12.2015 г.); "Кю Комюникейшънс" ЕООД (№ 107/24.02.2016 г.).

Доставчиците не са представили изисканите им документи във връзка с документираните доставки. Към издадените фактури обаче ревизиращото дружество е представило договори за доставки; приемо-предавателни протоколи; фискални бонове; хронологични регистри.

Съдът намира изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставката по горепосочените фактури за неправилни поради следното:

Страните не спорят, че в хода на ревизионното производство преките доставчици не са представили доказателства, тъй като същите не са открити на посочените от тях адреси, включително и че те са deregистрирани по ЗДДС. Вярно е, че в хода на развилото се ревизионно производство не са извършени счетоводни проверки на доставчиците, издатели на процесните фактури. Не са предмет на спор и изводите на ревизията по данните, съдържащи се в информационната система на НАП по отношение на доставчиците, извършената проверка в счетоводството на ревизираното дружество, респективно представените от него документи. Също не са предмет на спор и констатациите в РА, че предвид невъзможността за проверка в

счетоводствата на доставчиците не може да се установи дали спорните доставки са отразени при тях, както и че за процесния период същите не са имали регистрирани трудови договори, включително уведомления за наети лица по граждански договор.

В тази връзка следва да се приеме, че предметът на спора не се отнася до фактическите констатации по ревизионния акт. Спорът касае изцяло приложението и тълкуването на материалния закон. За целта следва да се отговори законосъобразен ли е изводът на ревизията, че на жалбоподателя следва да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури поради липса на реални доставки, обосноваващо наличие на привидни сделки, относимо към хипотезите на "данъчна измама и заобикаляне на закона" във връзка с начисляване на ДДС и ползване на фактури с невярно съдържание. Последното, макар да не е изрично посочено от ревизията, по своя характер представлява твърдение за участие в данъчна измама и с необосновано предимство по ЗДДС в полза на ревизираното дружество.

По делото безспорно се установи от събраните доказателства, включително и от приетата ССЕ, че ревизираното лице е регистрирано по ЗДДС, счетоводството му е редовно водено, отговарящо на изискванията на ЗСч и международните счетоводни стандарти. Съгласно експертното заключение спорните фактури отговарят на изискванията на нормата на чл.114 ЗДДС и чл.7 ЗСч, като същите съдържат съответните реквизити. ССЕ не е констатирала нередовности относно воденето на счетоводството на ревизираното лице.

Съдът кредитира заключението като компетентно изготвено, мотивирано, даващо отговор на поставените задачи и съответстващо на събраните доказателства. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорил е изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти. Заключението се приема и за обосновано, предвид представените по делото писмени доказателства, изходящи от жалбоподателя, които са послужили за формиране на експертните изводи на вещото лице и непредставляващи част от административната преписка (л.235 от адм.дело № 11438/2019 г.).

Към фактурите са представени договори, приемо-предавателни протоколи, двустранно подписани относно предаване на стоките. В тази връзка датата, на която се предоставени процесните стоки следва да бъде приета за данъчно събитие, съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС: датата, на която стоката е прехвърлена. Вещото лице е установило осъществено разплащане по процесните доставки и в тази връзка ревизираното лице е отчело разход по тях. Процесните фактури са отразени в дневниците за продажби на дружествата-доставчици.

Вещото лице по ССЕ е обследвало съпътстващи документи към фактурите и е посочило, че има обвързка между тях. Установило са последващи доставки и реализация, свързани с икономическата дейност на дружеството, както и че предметът на доставките е свързан с основната икономическа дейност на ревизираното лице.

Следва да се има предвид, че при доставките на стоки, следва да се установи дали получателят разполага със същата или е установено разпореждане с нея 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. Законът изисква 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.

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 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 осчетоводяването на разхода при получателя, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с

конкретната доставка. От страна на вещото лице този факт е установен, като видно от констативно-съобразителната част на приетата експертиза, ревизираното лице е отчело процесните фактури на разход, а същевременно същите са отразени в дневниците за продажби на доставчиците за съответните данъчни периоди.

Вещото лице по допуснатата СТЕ, по отношение на доставчика "Интралот БГ" ЕООД е посочено, че доставените стоки – кабели са 13 650 л.м., като от представените документи за вложени материали е установено, че от същия вид са вложени 1 323 л.м., а има документи за вложени 21 523 л.м. коаксиален кабел. Установено е, че материалите, предмет спорните доставки са вложени в редица обекти. В заключение вещото лице установява, че от "Интралот БГ" ЕООД са закупени 9 400 л.м. С. кабел 6x0.22 – екраниран, като са представени документи за вложени 3 195 л.м. С. кабел 6x0.22 – екраниран. По отношение на другите две дружества вещото лице е установило, че закупените материали са вложени в обекти, които е поело ревизираното дружество, подробно описани в констативно-съобразителната част на експертното заключение. Тази експертиза също се кредитира от Съда като даващо отговор на поставените задачи, професионално, компетентно и безпристрастно изготвено.

В тази връзка и с оглед представените по делото доказателства, включително и от двете експертни заключения, Съдът намира изводите на органите по приходите за незаконосъобразни. В случая приходните органи са основали отказа за признаване правото на данъчен кредит поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи и че не е доказана тяхната материална и кадрова обезпеченост във връзка с осъществяване на доставките. Като законово основание за отказа са посочени нормите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 вр. чл.6 ЗДДС. От анализа на указаните разпоредби следва извод, че правото на приспадане на данъчен кредит е налице по отношение на всяка доставка при наличие на условията, визирани в същите.

От събраните доказателства в хода на съдебното и ревизионното производство Съдът намира, че изводите на приходната администрация са основани на неправилен анализ на установеното в хода на ревизията. Органите по приходите са стигнали до извод за липса на реалност на процесните доставки въз основа на констатации за липсата на данни и възможността за извършване на насрещни проверки, без да е анализирано в пълен обем обстоятелството на пълен обем от доказателства при ревизираното дружество за реализиране на процесните доставки на стоки. Позовал се е на липсата на кадрова, материална и техническа обезпеченост на дружествата-доставчици, наличието на фискални бонове, издадени от устройства, които не са на дружествата-доставчици, както и че същите имат големи задължения към държавния бюджет. В тази връзка решаващият орган е отменил РА за данъчни периоди м.март и м.юли 2016 г. по фактури, издадени от доставчика "МВИ Секюрити" ЕООД. Видно от административната преписка е, че това дружество са входирани документи, аналогични на представените от ревизираното лице по отношение на спорните доставки. Изводите на ревизиращите органи, изложени в РД и в РА, са абсолютно идентични с изводите по отношение на другите доставчици. И за това дружество-доставчик е прието, че не разполага с материална, техническа и кадрова обезпеченост, липса на доказателства за произход на стоките, доказателства за извършване на доставката, транспорт и прочие. Независимо от това, решаващият административен орган е отменил РА в тази част, като е приел въз основа на представените договори, приемо-предавателни протоколи, платежни нареждания, данни от информационната система на НАП, хронологични регистри и дневници за продажби/покупки, че извършените доставки на стоки/материали са реални.

При подробен анализ на доказателствата в съвкупност, решаващият орган е отменил РА за посочените данъчни периоди като е приел, че реалност на доставките е доказана. При едни и същи доказателства във връзка с реалността на доставките, в останалите части РА е потвърден. Единствената разлика се състои в обстоятелството, че само от страна на "МВИ Секюрити" ЕООД са представени документи в хода на ревизията. Съдът намира, че е налице противоречие в тази насока. След като за едно от дружествата въз основа на идентични по

съдържание и обем документи, включително и съдържание, при еднакви изводи на ревизиращите органи би следвало и за това дружество да бъде формиран друг извод. Изложеното обосновава извод за неправилен анализ на доказателствата относно процесните доставки.

Видно е от преписката и от експертните заключения, че издадените фактури са придружени от съпътстващи документи, неоспорени от ответника, като е налице обвързка между тях и фактурите, а стоките са вложени в основната дейност на жалбоподателя, свързана с изпълнението на услугите, които ще бъдат разгледани в т.2 от настоящия съдебен акт. Съвкупната преценка на тези доказателства обосновава доказана реалност на процесните доставки на стоки/материали.

С оглед на изложеното Съдът намира, че от представените доказателства може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по издадените от "Интралот БГ" ЕООД, "Кю Комюникейшънс" ЕООД и "КММД" ЕООД фактури, поради което РА в тази му част следва да бъде отменен.

2. Фактури с предмет **услуги**. Това са част от фактурите, издадени от "Интралот БГ" ЕООД (№ 41/30.12.2015 г. с предмет предоставяне на квалифициран персонал на часова ставка за извършване на монтажни дейности по слаботокови инсталации за обект: филиали на "Лили Дрогерие" ЕООД – [населено място], [улица]; и [населено място] - [улица], [улица], [улица],[жк]; [населено място], [улица]); "КММД" ЕООД (№ 85/29.12.2015 г., № 87/30.12.2015 г.); "Кю Комюникейшънс" ЕООД (№ 76/17.12.2015 г., № 77/21.12.2015 г., № 106/23.02.2106 г.).

Съдът не споделя изводите на ревизията за липса на реалност на доставки от горепосочените доставчици.

В хода на ревизията от страна на ревизираното дружество са представени документи във връзка с процесните доставки на услуги. Органите по приходите са мотивирали отказа за признаване право на данъчен кредит по отношение на спорните доставки на услуги с липсата на материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците, респективно непредставяне на документи от тяхна страна в хода на ревизията.

Както се посочи в т.1 от настоящото решение, спорът се отнася до материалната обосновааност на отказа на признаване правото на данъчен кредит по процесните фактури и правилни ли са изводите на ревизиращите органи за този отказ, респ. налице ли са условията, визирани в нормите на чл.68, ал.1 и чл.69 ЗДДС. И при доставките на услуги органите по приходите са приели, че липсват реални доставки по смисъла на чл.9 ЗДДС.

Аналогични са изводите на Съда за неправилен анализ на събраните в хода на ревизията доказателства и факти, обсъдени поотделно и в тяхната съвкупност. Всяко едно от дружествата-доставчици е включило в дневниците си за продажби процесните фактури, ревизираното дружество е отчетло разходи /съгласно ССЧЕ/. В тази връзка аналогични са изводите на Съда, изложени в т.1 относно значението на отчетен разход от страна на ревизираното лице и същите не следва да бъдат преповтаряни.

Реалността следва да се приеме за установена чрез сключените договори, двустранно съставени приемо-предавателни протоколи, последваща реализация чрез влягане на доставките на услуги в конкретно посочените обекти на възложители на ревизираното лице, представени с административната преписка. От ССЕ се установява, че доставките на услуги са фактурирани във връзка с конкретни обекти, в изпълнение на възложени конкретни дейности от Възложители на ревизираното лице. Това обстоятелство не е изследвано в хода на ревизията. С Решение № 1399/16.08.2019 г. решаващият орган е отменил РА в частта за отказан данъчен кредит по фактури, издадени от доставчика "МВИ Секюрити" ЕООД. От административната преписка се установява, че това дружество е сключило договори за услуги с ревизираното лице с аналогичен предмет на доставките, извършени от останалите доставчици, по отношение на които ревизионният акт е потвърден. Представените от ревизираното лице и "МВИ Секюрити" ЕООД съпътстващи документи са идентични по

съдържание с представените с ревизионната преписка и в хода на съдебното производство документи за доставките от останалите дружества-доставчици.

От представените в хода на ревизията и в хода на първоначалното съдебно производство писмени доказателства, включително и от приетите по адм.дело № 11438/2019 г. ССЧЕ и СТЕ, преценени в съвкупност, се удостоверява спорната реалност на доставките.

Както се посочи по-горе, процесните доставки са свързани с извършване на следните услуги: предоставяне на квалифициран персонал на часова ставка за извършване на монтажни дейности по слаботокови инсталации за обекти: филиали на "Лили Дрогерие" ЕООД – [населено място], [улица]; и [населено място] - [улица], [улица], [улица],[жк]; [населено място], [улица] (от "Интралот БГ" ЕООД); предоставяне на квалифициран персонал на часова ставка за извършване на монтажни дейности по слаботокови инсталации и елементи за сигурност за обект - "Винтерко-БГ" ЕООД, [населено място], магазин "Фантастико", Филиал 38, преработка на инсталации за система за видеонаблюдение – централизиране на мониторинг и у-ва в сървърно помещение на обект: "Тракия Глас България" ЕАД, [населено място], съгласно Техническа спецификация П..1 (от "КММД" ЕООД) и предоставяне на квалифициран персонал на часова ставка за извършване на монтажни дейности по слаботокови инсталации (пожароизвестяване, пожарооповестяване, телефонизация и озвучаване) за обект Автомагистрала "С.", ЛОТ 2, Участък "Д. - Б.", пътен тунел от км. 351+40 до км.651+440, монтаж на кабелни инсталации за системата за видеонаблюдение Централизиране на мониторинг и устройства в сървърно помещение за обект: "Тракия Глас България" ЕАД – завод за плоско стъкло, съгласно техническа спецификация П..1, монтажни работи по С. /структурни кабелни системи/ и видеонаблюдение за обект "Тракия Глас България" ЕАД, [населено място], съгласно техническа спецификация П..1 (от "Кю Комюникейшънс" ЕООД). В хода на ревизията е установено, че и трите дружества не притежават кадрова и материална обезпеченост, необходима за извършване на процесните доставки на услуги. Само на този факт обаче не може да бъде обоснован извод за нереалност на спорните услуги.

В случая се установява документиране на спорните доставки между ревизираното лице и сочените за негови дружества-доставчици, включително и реалното осъществяване на тези доставки на услуги.

Действително законът не задължава получателя на услуга, какъвто в случая е ревизирият субект, да съхранява количествено-стойностни сметки, разходни норми за стоки, материали и труд, извършени от доставчиците, данни за това кои лица конкретно и с каква техника, разполагали ли са същите с такава за извършване на договорената дейност, как и по какъв начин е престирана договорената услуга, данни за извършени от лица, заети по трудово правоотношение или подизпълнители на конкретния доставчик, предвид че резултатът от тези данни е обективиран в един окончателен акт, и това са представените в хода на ревизията и съдебното производство – договори за извършване на услугите, технически спецификации към същите, двустранно подписани приемо-предавателни протоколи. Съдът счита, че не може да се вмени в отговорност на ревизираното лице липсата на първични и вторични счетоводни документи, свързани с дружествата-доставчици, предвид липсата на законово задължение за съхранение на същите. За реалността на доставки на услуги, за тяхното извършване и приемане на услуги, е достатъчно наличие на договор, приемо-предавателен протокол, техническа спецификация, отчитане на приходи и разходи между двете страни по договора за конкретната услуга, чрез които се удостоверява приемането на извършеното. В тази връзка необосновани и противоречиви са изводите на решаващия административен орган, който на това основание е отменил ревизионния акт по отношение на "МВИ Секюрити" ЕООД, предвид че документално представеното от него не се разминава с представеното в хода на ревизията от страна на ревизираното лице. Безспорно издадените фактури са придружени със съпътстващи ги документи, удостоверяващи реалността на доставките, извод до който са стигнали и двете вещи лица по приетите ССЧЕ и СТЕ.

Не е спорно, че в теорията и практиката, че основното правило, въведено с чл.63 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, възпроизведено в чл. 25 от ЗДДС, определя, че данъчното събитие, възниква на датата, на която стоката е предадена, а услугата е извършена, като за данъчно задълженото лице, възниква задължение да начисли данъка, който става изискуем. В този смисъл е и практиката на СЕС, като в дело C-247/10 /Commission v. Н. /Комисия срещу У./, е посочено, че правото на данъчен кредит възниква с факта на данъчното събитие, независимо от това дали е налице плащане към доставчика, по конкретната доставка. В този смисъл, липсата на плащане или наличието на забава на плащане, по част от доставките, също не е самостоятелен отказ за признаване на правото на данъчен кредит. Директивата допуска държавите-членки да предвидят правила, дерогиращи изрично това правило, но доколкото такива липсват в националният ЗДДС, във връзка с конкретните доставки на услуги, следва да се приеме, че се прилага основното правило за настъпване на данъчно събитие при доставката на стоката/услугата чрез факта на приемането и. Поради това е допустимо, както авансово, така и частично плащане, както и плащането на по-късен етап или забавянето му, при удостоверено счетоводно задължение по договорите.

От друга страна липсата на възможност да бъде извършена проверка при дружествата-доставчици и техни пропуски за надлежно осчетоводяване или отразяване на доставките, както и липсата на данни, посочено като основание за отказа в РА и РД, също не може само на това основание да обоснове отказ за признаване на данъчен кредит. Не може да бъде вменено във вина на ревизираното дружество и конкретно поведение на неговите дружества-доставчици, довело до тяхната дерегистрация по ЗДДС, по инициатива на приходната администрация или наличие за тях на "рисков профил" в информационните масиви на НАП, доколкото не е установена и доказана релевантна връзка с ревизирания субект. Същевременно не са събрани никакви доказателства във връзка с твърдението за "знание" на ревизираното лице, че същото е участвало в изграждането на привидна фиктивна правна конструкция, осъществяваща по същество фактическия състав на данъчна измама или умишлено поведение за заобикаляне на закона, единствено с цел постигане на данъчно предимство, както и такива удостоверяващи задължение на жалбоподателя за това знание. Тези правни термини, сами по себе си, единствено чрез посочването им в РД и РА, не установяват юридически факти, обосноваващи тяхното наличие. Доказателства в този смисъл не са събрани от приходната администрация, не са анализирани, не са представени и в хода на съдебното производство, като законът не допуска презюмиране на тези юридически факти, а изисква установяване с допустими доказателства и доказателствени средства и доказателствената тежест по отношение на тези факти, е на ответната страна в производството.

В тази връзка, Съдът, съобрази обстоятелството, че облагането с ДДС не може да представлява санкция за технически и документални пропуски и спорове между доставчика и получателя на услугата. Органите по приходите са били задължени в хода на ревизията да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задълженото лице и да изяснят всички факти и обстоятелства от значение за установяване и събиране на публичните вземания, включително като извършат посещение на обекта и установят извършените доставки на услуги/стоки, за да преценят неговата добросъвестност.

На следващо място, по време на ревизията и в хода на съдебното производство не се установиха факти, от които да следва безспорен извод, че с която и да е от процесните доставки се прикрива друго съглашение, или такива, от които по безспорен и категоричен начин да се направи извод, че договорените дейности, предмет на процесните договори, във връзка, с които са сключени са извършени от самото ревизирано лице. Изложените от приходната администрация твърдения, че ревизираният субект разполага с необходимата техническа и кадрова обезпеченост, за да извърши и сам този вид дейности, не води до

извода, че същите са извършени от него. Както в хода на ревизионното производство, така и в съдебното производство, от страна на ответника, не се представиха доказателства, които по безспорен и категоричен начин да установяват, че именно ревизирият субект е осъществил със своя техника и персонал договорените услуги по спорните доставки.

От доказателствата по делото не може да се установи по безспорен начин наличието на извършена данъчна измама, а се касае за доставки, свързани с облагаемата икономическа дейност на жалбоподателя, с осъществяването на която преследва позволена от закона цел - търговска дейност с цел печалба. Категорично не може да се направи извод за намерение за увреждане на интересите на обществото или на другата страна по сделката. Следователно не се касае за злоупотреба с право, тъй като не са установени данни, които могат да бъдат отнесени както към субективния, така и към обективния елемент на това деяние.

Предвид гореизложеното ревизионният акт в тази част следва да бъде отменен като неправилен, необоснован и незаконосъобразен.

В заключение по отношение на документираните доставки на стоки и услуги, Съдът счита, че от информацията, съдържаща се в РА не може да се приеме, че по отношение на никоя от процесните фактури са налице данни, сочещи измама по смисъла на правото на ЕС в областта на косвеното данъчно облагане.

Дружествата-доставчици са потвърдили издаването на фактурите с включването им в дневниците си за продажби, обстоятелство установено с допуснатата и приета по делото ССЕ. Фактът, че дружество-доставчик или негов подизпълнител не може да бъде открит, че не е подавал декларации по ЗКПО, както и, че не е изпълнил свои законоустановени задължения, във връзка с данъчно облагане или регистрирането на граждански договори за наети физически лица и неплащането на осигуровки и данъчни задължения по тях, не обосновава отказ на право на приспадане на данъчен кредит на ревизираното лице, при положение, че са изпълнени изискванията по същество. По делото липсват доказателства, че действителният доставчик е друго лице, а именно ревизирият субект, като този въпрос не е изследван изобщо от административния орган. От доказателствата, събрани в хода на съдебното производство, не следва и извод, че ревизираното лице е "знаело" или е "трябвало да знае", че която и да е от процесните доставки е свързана с измама от страна на доставчиците, следователно не е налице и субективният елемент на данъчната измама. Липсват доказателства за наличие на тези обективни данни, от които може да се заключи, че е налице данъчна измама или, че жалбоподателят участва в симулативни сделки. Понятието, както и пределите на доказването му е посочено в Решение по дело С-18 от 13.02.2014 г. на СЕС. В него се подчертава необходимостта националният съд да съобрази всички фактически обстоятелства и въз основа на тях да изгради заключението си за реалност на доставките, като се уточнява, че "обстоятелството, че доставената услуга не била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не били оправдани в счетоводната им документация или се оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, само по себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане". А, именно по ревизионната преписка категорично не са установени данни за данъчна измама или злоупотреба с право, а следователно не са установени и основания по т. 1 от диспозитива решение на СЕС по дело С-18/13, за да бъде отказано правото на приспадане на данъка на жалбоподателя. Така и решение № 6047 от 26.05.2015 г. по административно дело № 8024 от 2014 г. по описа на Върховен административен съд /ВАС/, Първо отделение.

Както Съдът на ЕС многократно изтъква в своята практика (решенията по делата "Б.", "Фирин", "ЛВК-56" ЕООД, "Евита-К" ЕООД и цитираната в тях практика и др.), че режимът на правото на приспадане на данъчен кредит, предвиден в Директива 2006/112/ЕО, не допуска данъчнозадължено лице, което не е знаело или не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че сделка по веригата от стоки преди и

след осъществената от данъчнозадълженото лице сделка е опорочена поради измама с ДДС, да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка и Решение № 6047 от 26.05.2015 г. на ВАС по адм.дело № 8024/2014 г., Решение № 252 от 10.01.2017 г. на ВАС по адм.дело № 11876/2015 г., Решение № 518 от 16.01.2017 г. на ВАС по адм.дело № 8295/2015 г., Решение № 14315 от 18.11.2020 г. на ВАС по адм.дело № 6754/2020 г., Решение № 14877 от 05.11.2019 г. на ВАС по адм.дело № 6919/2019 г.

В същия смисъл е и константната съдебна практика на СЕС, че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимият или платеният ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело *Mahageben et David*, С 80/11 и С 142/11, т. 37 и цитираната съдебна практика). В тази връзка Съдът неведнъж е подчертавал, че предвиденото в чл. 167 и следващите от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело *Gabalfrisa и др.*, С 110/98—С 147/98, *Recueil*, стр. I 1577, точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело *Centralan Property*, С 63/04, *Recueil*, стр. I 11087, точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело *Kittel и Recolta Recycling*, С 439/04 и С 440/04, *Recueil*, стр. I 6161, точка 47 и Решение по дело *Mahageben et David*, посочено по-горе, т. 38).

Необосновани и недоказани остават и твърденията за наличие на схема за данъчна измама, с единствената цел да се постигне данъчно предимство в полза на ревизираното лице. За да бъде налице такова данъчно предимство, съгласно мотивите на дело С-255/02 */Халифакс (Halifax)/*, по отношение на удостоверените доставки и свързаните с тях данъчни фактури и първични счетоводни документи, следва да бъде установено, че за всички участници в конкретните документираните доставки, е доказано намерение за създаването и използването на документите, единствено с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство, като същевременно доставките не попадат в обхвата на независимата икономическа дейност на лицата и не са икономически обосновани. При всички случаи изграждането на такава симулативна сделка с цел заобикаляне на закона и данъчна измама, следва да е безспорно установена въз основа на всички обективни данни, установени за конкретния случай, каквито не са събрани в хода на ревизионното и съдебното производство. В този смисъл са и мотивите по съединени дела С-354/03 */Оптиген (Optigen)/*, С-355/02 */Фулкрум/ (Fulcrum)/* и С- 484/03 */Б. Хаус Системс (Bond Haus Systems)/*.

Съгласно Решение на СЕС от 6 септември 2012г. по дело С-324/11 *Gabor Toth*, само когато данъчният орган представи конкретни улики за наличието на данъчна измама, Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчния неутралитет допускат Съдът да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка. В този случай правото на приспадане може да бъде отказано, само когато данъчният орган установи въз основа на обективни данни, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или друг стопански субект нагоре по веригата. Както е посочено в т. 49 от цитираното решение на СЕС, такова знание или злоупотреба от страна на самото данъчно задължено лице биха могли да са налице, ако се установи, че спорните услуги са извършени от персонала на друг стопански субект, различен от издателя на фактурата, или от друг подизпълнител, но се прикрива с измамна цел действителният доставчик на услугите или пък услугите са извършени от самото данъчно задължено лице със собствен ресурс, а фактурите се използват от него с измамна цел и неправомерно ползване на правото на приспадане. Органът по приходите обаче в настоящия случай не е предоставил никакви обективни данни и доказателства за наличието на някое от посочените обстоятелства, за установяване извършването на услугите от самото данъчно задължено лице-жалбоподател. В този смисъл е практиката на ВАС по аналогични

фактически установявани, вкл. и в Решение № 5403 от 13.05.2015 г. на ВАС по адм.дело № 8627 от 2014 г., Решение № 14315 от 18.11.2020 г. на ВАС по адм.дело № 6754/2020 г., Решение № 14877 от 05.11.2019 г. на ВАС по адм.дело № 6919/2019 г.

От събраните по делото доказателства се установява, че доставките на услуги са реализирани и използвани за последващи доставки, свързани с икономическата дейност на ревизираното лице и тези услуги са използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки във връзка с осъществяваната от него по занятие независима икономическа дейност, като не се установи по безспорен и категоричен начин липсата на реалност на доставките, което по същество е симулативност на същите, данъчна измама, заобикаляне на закона и/или знание или задължение за знание на жалбоподателя за участие в данъчна измама. В подкрепа на този извод е и установеното от вещото лице по допуснатата СТЕ, от която същевременно се установява и действителност на доставките на процесните стоки/материали, вложени в съответните обекти. Въз основа на гореизложеното, Съдът, счита ревизионният акт за необоснован, незаконосъобразен, и издаден в противоречие с материалния закон относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по процесните доставки, документирани с фактури, издадени от "Интралот БГ" ЕООД, "КММД" ЕООД, "Кю Комюникейшънс" ЕООД. В заключение Съдът счита, че ревизионният акт е материално незаконосъобразен и необоснован, поради което следва да бъде отменен.

Изходът на спора определя като основателна заявената от жалбоподателя претенция за заплащане на разноски по делото. Съдът намира същото за неоснователно отправеното от ответника възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Заплатеното адвокатско възнаграждение е в размер, близък до минималния по Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните адвокатски възнаграждения. Производството по делото е разгледано в три съдебни инстанции, проявена е процесуална активност от страна на жалбоподателя, изслушвани са две експертизи по време на първото разглеждане на делото. Ето защо възражението за прекомерност не следва да бъде уважено. Съдът дължи произнасяне по този въпрос на основание чл.226, ал.3 АПК. Ответникът следва да заплати на жалбоподателя съдебно-деловодни разноски, както следва:

в размер на 2 280 лв. пред АССГ по адм.дело № 11438/2019 г.;

в размер на 2 280 лв. пред ВАС по адм.дело № 6844/2021 г.;

в размер на 2 280 лв. пред АССГ по настоящото дело.

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

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на "МСИ България" ООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] РА № Р-22221518005926-091-001/23.05.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 1399/16.08.2019 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените задължения за ДДС в размер на 24 500 лв. и лихви за забава от 8 267 лв. за данъчни периоди м.декември 2015 г. и м.февруари 2016 г.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП да заплати на "МСИ България" ООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] разноски в размер на 2 280 лв. (две хиляди и осемстотин лева) по адм.дело № 11438/2019 г. на АССГ.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП да заплати на "МСИ България" ООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] разноски в размер на 2 280 лв. (две хиляди и осемстотин лева) по адм.дело № 6844/2021 г. на ВАС.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП да заплати на "МСИ България" ООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] разноски в размер на 2 280 лв. (две хиляди и осемстотин лева) по адм.дело № 2918/2022 г. на АССГ.

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: