

# РЕШЕНИЕ

№ 5200

гр. София, 17.08.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 17.06.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **14360** по описа за **2019** 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 [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], АТМ Център, партер, против Ревизионен акт (РА) № Р-22221518004730-091-001/03.05.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1792/22.10.2019 г., издадено от Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП. Жалбоподателят оспорва установените му задължения по ЗДДС за данъчен период м.април 2018 г. в размер на 23 986.67 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. В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв.К. (л.182). С писмена молба от 17.06.2021 г. моли съда да отмени оспорения ревизионен акт и претендира сторените по делото съдебно-деловодни разноски по представен списък.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.Н. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като присъди юрисконсултско възнаграждение в полза на

ответника.

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 05.11.2019 г. (л.21). Жалбата е подадена на 18.11.2019 г. видно от поставения върху същата вх.№ 53-04-1153, 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-22221518004730-020-001/14.08.2018 г., издадена от Д. И. Д., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по ЗДДС за периода от 24.04.2018 г. до 30.06.2018 г. ЗВР е връчена по електронен път на ревизираното дружество на 23.08.2018 г. Със ЗИЗВР № Р-22221518004730-020-002/23.11.2018 г. е определен краен срок за приключване на ревизията до 21.12.2018 г. Със ЗИЗВР № Р-22221518004730-020-003/19.12.2018 г. е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 23.01.2019 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на Директор на ТД на НАП С. (л.22).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221518004730-092-001/21.02.2019 г., връчен на ревизираното лице на 22.02.2019 г. Жалбоподателят е депозирал възражение срещу издадения РД, което е обсъдено и прието за неоснователно.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22221518004730-091-001 е издаден на 03.05.2017 г. от Р. Г. Я., Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Б. М. Я., гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. Р. Г. Я. е определен с Решение № Р-22221518004730-098001/18.04.2019 г. за изземване разглеждането и решаването на преписката (прил.1). РА е връчен е на ревизираното лице на 08.05.2019 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 през периодите, предмет на ревизията, данъчнозадълженото лице е извършвало дейност, изразяваща се в услуги, свързани с пране, гладене и химическо чистене в офис и база на дейността, находящи се в [населено място], [улица] – партер.

С оспорения РА на дружеството е определен ДДС за възстановяване в размер на 152.23 лв. при деклариран данък за възстановяване в размер на 24 138.90 лв., като е отказано право на данъчен кредит за данъчен период м.април 2018 г. в размер на 23 986.67 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]:

№ 0..1/16.11.2017 г. с предмет пералня и сушилня, № 0..2/17.11.2017 г. с предмет сушилня, № 0..3/18.11.2017 г. с предмет пералня", № 0..4/19.11.2017 г. с предмет пералня, № 0..5/20.11.2017 г. с предмет пералня, № 0..6/21.11.2017 г. с предмет пералня, № 0..7/22.11.2017 г. с предмет пералня, № 0..8/23.11.2017 г. с предмет пералня, № 0..9/24.11.2017 г. с предмет пералня, № 0..10/25.11.2017 г. с предмет

пералня, № 0..11/26.11.2017 г. с предмет пералня, № 0..12/27.11.2017 г. с предмет сушилня, № 0..13/28.11.2017 г. с предмет сушилня, № 0..14/29.11.2017 г. с предмет сушилня, № 0..15/30.11.2017 г. с предмет гладачна машина, № 0..16/01.12.2017 г. с предмет сушилня.

В хода на ревизията е установено, че между жалбоподателя и доставчика е сключен Договор за покупко-продажба от 15.11.2017 г., с предмет перално оборудване, отразено подробно в приемо-предавателни протоколи. Констатирано е, че доставчикът е издал 16 фактури преди датата на регистрация на жалбоподателя по ЗДДС (24.08.2018 г.), като ревизираното лице е ползвало право на данъчен кредит на основание чл.74 ЗДДС.

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма]. На доставчика са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от 18.09.2018 г. и от 19.11.2018 г. В отговор на същите доставчикът е представил фактурите ведно с приемо-предавателни протоколи и касови бонове; Договор за покупко-продажба от 15.11.2017 г. с уговорена сума 143 020 лв.; писмени обяснения; главна книга, оборотна ведомост, аналитични салда на сметка 207 "Машини и оборудване" и хронология на сметка 411 за м.ноември 2017 г.; амортизационен план за периода 2012-2017 г.; договор за наем на помещение. Доставчикът е декларирал, че транспортът на пералните машини, сушилни и оборудване е осъществен от И. А. - водач на МПС. В тази връзка от доставчикът е представил фактура № 96/30.11.2017 г., издадена от [фирма], ЕИК:[ЕИК], с предмет: "Транспортни услуги".

В представените писмени обяснения от [фирма] е посочено, че по данни на предишния управител на дружеството / [фирма], с предишно наименование [фирма]/, повечето машини са закупени от "Е." Германия и А., както и от юридически лица в България. Посочено е, че от дружеството са се свързали с "Ш. България", които са транспортирали машините и са представени следните документи: фактури от [фирма] с предмет извършен вътрешнообщностен транспорт, без отбелязване вида на транспортираната стока; фактура издадена от „М. А.“ с предмет професионална машина "М."; извлечения от банкова сметка от О. от 31.08.2011 г. от титуляр на сметката [фирма] с основание на превода–изходящ валутен превод-В. К. transfer от банка V. V. S. за преведена сума от 395,42 лв., от 30.09.2011 г. от титуляр на сметката [фирма] с основание на превода – изходящ валутен превод- към Н. Иторно за преведена сума от 685,13 лв., от 31.08.2012 г. от титуляр на сметката [фирма] с основание на превода–изходящ валутен превод-към W. V. за преведена сума от 3 644,49 лв.; товарителница № [ЕГН]/24.10.2011 г. и № [ЕГН]/24.10.2011 г. с изпращач "А. Л.-С.", превозвач "И. Т. 97" и получател [фирма] с посочено описание на пратката – 2 машини; фактура № 098/22.07.2010 г. от [фирма] за доставка на 1 бр. пералня "М." и сушилня "М." с обща стойност 10 700 лв.; фактура № 093/09.02.2010 г. с предмет 2 перални "М." и 1 бр. сушилня "М." с обща стойност сума в размер на 19 900 лв., към които не са представени документи за извършено плащане; фактура № 37/12.06.2012 г. издадена от [фирма] с предмет сушилня "М." с посочена обща сума в размер на 3 800 лв. ведно с пресниман касов бон за извършено плащане.

Ревизията е констатирано, че в представената от доставчика Оборотна ведомост за м.ноември 2017 г., началното дебитно салдо на счетоводна сметка 207 "Машини и оборудване" е в размер на 63 512.67 лв., по сметката няма движение за периода и крайното салдо е в същия размер. Същото е констатирано и от представената справка за аналитични салда на счетоводна сметка 207 "Машини и оборудване". Направен е

извод, че от представените документи не се удостоверява обстоятелството, че [фирма] притежава оборудване, идентично с продаденото на ревизираното лице, предвид липсата на конкретен ДМА и сериен номер. Органите по приходите са приели, че от фактурите за транспорт от [фирма] не се доказва видът на транспортираните стоки, нито че дружеството-доставчик е разполагало със стоки, идентични по вид и количество с продадените на ревизираното лице.

По отношение на извършеното плащане по процесните фактури в хода на ревизията доставчикът е представил Дневни отчети от ФУ рег.№ 3338886 с № ДУ335097 и ФП № 36422996. След извършена проверка в информационната система на НАП ревизията е установила, че в това ФУ през м.ноември 2017 г. няма отразени обороти. Установено е още, че същото е регистрирано на доставчика [фирма], но касовият апарат не отчита приходи по дистанционната връзка с НАП. Така ревизията е приела, че плащането по процесните фактури не е доказано.

Във връзка с извършената транспортна услуга в хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма]. До същото е изпратено искане, в отговор на което са представени фактура № 0..96/30.11.2017 г., издадена от [фирма], с предмет "транспортни услуги", посочена сума – 100 лв., пътен лист; договор за наем на МПС, сключен на 01.01.2017 г. между И. В. А. и [фирма], с който наемодателя предоставя на наемателя МПС за временно ползване лекотоварен автомобил Ф. Транспортер рег. [рег.номер на МПС] . Управителят на [фирма] И. В. А. е представил писмени обяснения, в които е посочено, че на 30.11.2017 г. е извършил транспортна услуга – превоз на машини на [фирма] по маршрут от [улица] до [улица], както и че част от машините са превозени от собствения му автомобил - "Ф. Транспортер" – дълга база и теглич, а по-обемистите машини са превозени с ремарке, предоставено от клиента.

[фирма] не е представило изисканото му свидетелство за регистрация на МПС, нито доказателства за ремарке, предоставено от [фирма]. Не са предоставени товарителници за извършен превоз, а в издадената фактура не е посочен брой извършени курсове или изминати километри. Ревизиращите са извършили проверка в информационната система на НАП, при която са установили, че [фирма] не е подавало уведомления за сключени трудови договори. Управителя на [фирма] е декларирал, че е извършил транспортната услуга.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по фактурите, издадени от посочения доставчик. Направен е извод, че след като от последният не е представил доказателства за кадрова и материална обезпеченост, липсата на доказателства от предходни доставчици, не са налице предпоставките по чл.68, ал.1, т.1 и ал. 2 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.25, ал.2 и ал.6 ЗДДС.

Недоволен от издадения РА, жалбоподателя го е оспорел по административен ред и с Решение № 1792/22.10.2019 г. на Директора на ДОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, същият е потвърден.

По делото беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице Г. З., която даде заключение по следните въпроси:

I. От Съда:

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. отчетел ли е доставчикът приходи по спорните фактури;
3. има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати;
4. притежава ли жалбоподателят и доставчикът му собствени или наети складови помещения; какви счетоводни записвания има във връзка със съхраняването на стоките; в съответните складови помещения съхранявани ли са и чужди стоки;
5. доставчикът разполагал ли е с наети работници/служители – на какви длъжности, с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.
6. да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:
  - а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирия период по счетоводни данни и инвентаризации;
  - б/ наличностите по видове достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от прекия доставчик към жалбоподателя;
  - в/ 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 предаването на стоките.
  - г/ всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.
6. имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.
7. имат ли връзка получените доставки с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирия период.
8. има ли последваща реализация или влагане на стоките, които се твърди да са получени от доставчика - по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи документи.
9. редовно ли са водени счетоводствата на доставчика и на жалбоподателя.

## II. Въпроси от жалбоподателя:

1. Осчетоводени ли са процесните фактури и водено ли с редовно счетоводство и по кои сметки.
  2. Начисленият ДДС посочен ли е в дневниците за продажби и справка-декларация по ЗДДС.
  3. Отразени ли са по сметка 207 "Машини и оборудване" процесните фактури и намерили ли са отражение в ОПР, респективно са отразени и във финансовия резултат, посочен в ГДД на дружеството за съответната финансова година.
  4. Налице ли е разплащане по процесите фактури, по които е отказано правото на данъчен кредит и по какъв начин е извършено.
  5. Доставчиците по счетоводни данни притежавали ли са въпросното количество стоки и имат ли материална и кадрова обезпеченост за фактурираните доставки.
  6. Налице ли е документален поток при ревизираното лице, от който да се установи действително извършени доставки, респективно за използване на съответната доставка в икономическата дейност на получателя.
- Съдът кредитира експертното заключение като компетентно изготвено и даващо отговор на поставените задачи. Същото е мотивирано, съответства на събраните

доказателства и следва да се приеме и за обосновано, предвид подробно изложената от вещото лице аргументация, послужила за формиране на експертните изводи. 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.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните писмени доказателства:

Представени от жалбоподателя: с молба от 19.02.2020 г. – удостоверение за съществуването и представителството на [фирма] (л.96); с молба от 28.02.2020 г. - документи в превод на български език (л.109); с молба от 17.06.2021 г. – доказателствата, използвани от вещото лице при изготвяне на заключението извън кориците на делото (л.239).

Представени от ответника: с молба от 26.02.2020 г. – в четлив вид протокол сер.АА № 123791/02.10.2018 г., фактура № 0..96/30.11.2017 г., ведно с приложения към нея (л.102); с молба от 06.10.2020 г. и от 28.08.2020 г. – справки за налични ДМА (л.155, л.226); с молба от 27.10.2020 г. – СД по ЗДДС, дневници за покупки и за продажби на доставчика, справки за ГДД и трудови договори (л.162).

Представени от доставчика на удостоверителни услуги [фирма] - информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за лицата: Р. Г. Я., Д. И. Д., Б. М. Я., И. К. Д..

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

На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано със ЗВР № Р-22221518004730-020-001/14.08.2018 г., т.е в рамките на 5-годишния срок за ревизираната година 2018 г.

С оглед делегирането на правомощия по реда на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК във вр.с чл.11, ал.3 ЗНАП по делото се представена Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. (л.22), издадена от Директора на ТД на НАП-гр.С., с която Д. И. Д., Началник на отдел "Ревизии и проверки" е определена за компетентен орган да издава заповеди за възлагане на ревизии на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или 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. Предвид представената по делото заповед, следва изводът, че първоначалната и последващата ЗИЗВР е издадена 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.

Със Заповед № 3833/03.04.2019 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (прил.1) Д. И. Д. е преназначена от длъжността "Началник на сектор Ревизии", Дирекция "Контрол", отдел "Ревизии", сектор "Ревизии" при ТД на НАП-гр.С., на длъжността "гл.инспектор по приходите", дирекция "Контрол", отдел "Ревизии", сектор "Ревизии" при ТД на НАП-гр.С.. В тази връзка е издадено Решение № Р-22221518004730-098-001/18.04.2019 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, с което на основание чл.7, ал.3 ДОПК е изето разглеждането и решаването на ревизионната преписка, свързана с [фирма]

от Д. И. Д., като са възложени правомощията по възлагане на Р. Г. Я., Началник на сектор "Ревизии", дирекция "Контрол", отдел "Ревизии", сектор "Ревизии" (прил.1).

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във връзка 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) във връзка с Решение № Р-22221518004730-098-001/18.04.2019 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка и Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С..

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 указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният 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.

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

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

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

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

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от

Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препащат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

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

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

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА Q., с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от



публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, отнасящи се до ревизията, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Д. И. Д., на длъжност Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП [населено място], Р. Г. Я. - на длъжност Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП [населено място], както и че Б. М. Я. и И. К. Д. - служители и органи по приходите в ТД на НАП – С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА в ревизията.

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

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

Правният спор в случая се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки, и дали доставчикът е бил добросъвестен. 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 доставчика 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 поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките на стоки.

Предмет на процесните фактури са доставки на перално оборудване – сушилни, перални и гладачни машини, свързани с независимата икономическа дейност на жалбоподателя през ревизирания период. Твърди се, че се касае за перално оборудване, използвано в основната дейност на ревизираното лице –предоставяне на услуги, свързани с пране, гладене и химическо чистене в офис и база за извършване на дейността на ревизирания субект, подкрепено и от допуснатата и приета по делото съдебно-счетоводна експертиза.

Органите по приходите отричат на практика изобщо факта на получаването им от претендиращия доставчик, издал спорните фактури. При това са релевирани възражения, че не се доказва реалността на процесните доставки, тъй като липсват доказателства или правото да се разпорежда с тях дружеството-жалбоподател от процесния доставчик.

Съгласно разпоредбата на чл.154 ГПК във вр.с § 2 от ДР на ДОПК, всяка страна е длъжна да докаже фактите, на които основава своите искания, т.е данъчнозадълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит, следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност. Доказателствената тежест на лицето, претендиращо право на приспадане на данъчен кредит, е да докаже при условията на пълно насрещно доказване, че са налице законоустановените предпоставки за признаване на твърдяното от него материално право. Безспорно доказателствената тежест не е равнозначна на задължение да се представят доказателства. Принципите на обективната истина и служебно начало в съдебния административен процес, налагат Съдът да основе своите констатации за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, носеща доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по административния спор или пък са изискани служебно от Съда.

От основно значение са именно събраните в хода на ревизионното и съдебното производство писмени доказателства: в отговор на връчени искания ревизираното лице е представило договор за доставка на машини от 15.11.2017 г.; копия на банкови извлечения; фактури с приемо-предавателни протоколи за доставка на машини, с описание на вид на машина и сериен номер, подписани с положен печат на двете дружества, но без посочени имена и длъжности; счетоводни регистри; фактура за доставка на машина от Китай и придружаващи я документи. С възражението срещу РД ревизираното дружество е представило още – предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 23.11.2017 г.; договор за паричен заем от 10.07.2017 г., сключен с Е. С. Н.; декларация от С. М. Н., Управител на [фирма]; декларация от Е. С. Н.; талон за регистрация на МПС - "Ф. Транспортър" рег. [рег.номер на МПС] ; платежни нареждания; извлечение от инвентарна книга; обратна ведомост към 31.12.2017 г. и Извлечение от аналитична сметка 207 към 31.12.2017 г. (прил.1). С договора от 15.11.2017 г., сключен между ревизираното лице и доставчика, страните са договорили доставка на перално оборудване, описано подробно в приемо-предавателни протоколи, неразделна част от сключения договор, а купувачът се задължава да заплати уговорената между страните цена в размер на 143 020 лв. с ДДС. Във връзка с така сключения договор обаче не е представена търговска кореспонденция между двете страни, а именно – оферти, съдържащи технически параметри на закупените машини, нито заявки. Към договора не е представена техническа спецификация на закупеното перално оборудване. Така сключеният договор отразява единствено възникнала облигационна връзка между страните, но не и реализация на договореното.

Съгласно заключението на ССЕ при извършена съпоставка между данните във фактурите и приложените към тях приемо-предавателни протоколи се установява, че датите на съставяне съвпадат. В протоколите са вписани характеристики на пералните и сушилните машини с марка "М." и гладачна машина "Т.", посочени са серийни номера и модели. Но така съставените протоколи страдат от *съществени пороци* – в същите не е отразено място на предаване на стоките, като посочването само на населеното място не е достатъчно за индивидуализация на мястото предвид доста широкото понятие „С.“. Не е посочено каква

сума е изплатена за всяка една от процесните стоки. Положени са подписи и печати на дружествата, но липсват посочени имена и длъжности на лицата, съставили протоколите. При това положение не може да се направи извод дали подписалите ги лица имат качеството материалноотговорни лица и дали подписите им са в състояние да обвържат дружествата-съконтрагенти.

Съдът счита, че представените в хода на ревизията доказателства относно начина на транспортиране на стоките не се доказва по безспорен начин от представените документи. Значението на транспортните документи досежно спорния по делото въпрос се състои в следното: страните по доставките нямат общ район на стопанска дейност, то логично е стоките, предмет на фактурите, да бъдат превозени от доставчиците до склада на ревизираното лице. Освен това и мястото, за което се твърди стоките да са вложени в строителния обект, е различно от мястото на закупуването им. След като за предаването, превозването и получаването на стоките разпоредбите на ЗСч и нормативните актове по прилагането му изискват съставянето на счетоводни документи, удостоверяващи извършването на тези стопански операции. И след като в хода на ревизията и при обжалването на акта не са представени безпротиворечиви доказателства, удостоверяващи извършването на тези операции, следва да се приеме, че те не са извършени. Не са представени товарителници, посредством които би могло да се приеме прехвърляне на собствеността върху стоките. Представените в хода на ревизията доказателства от [фирма] страдат от съществени пороци. Преди всичко, представената фактура № 0...96/30.11.2017 г. не е оформена съобразно изискванията на ЗСч и ЗДДС. Никъде в нея не са отразени данните на [фирма], предмет на услугата, липсва посочена единична цена, не са попълнени съответните реквизити, съгласно законовите изисквания (прил.1, с.310). Вярно е, че цитираната фактура е представена в хода на ревизията от [фирма], с оформени на ръка реквизити (прил.1, с.262). Но това води до въпроса за действителността на представения документ от страна на доставчика и неговия подизпълнител относно действителността на извършения транспорт.

Представеният пътен лист също не доказва извършеното транспортиране на стоките. Това противоречи на декларираното от управителя на [фирма]. Сключеният договор между [фирма] и [фирма] също не удостоверява по безспорен начин транспортирането на стоките до ревизираното лице. С възржението срещу РД жалбоподателят е представил талон за регистрация на МПС, с което е осъществено транспортирането на процесните стоки, но той, преценен в съвкупност с останалите доказателства по делото, не доказва реалност относно транспортирането на стоките от подизпълнителя на дружеството-доставчик (прил.1, с.104).

От значение също е и липсата на стокови/складови разписки за процесните стоки. При реалното приемо-предаване на стоките доставчикът издава стокова разписка, а купувачът – складова разписка. Стоковата разписка е основание за доставчика да издаде фактура, тъй като той се е задължил да предаде стоката, а складовата разписка документира заскладяването на стоките при получателя, т.е. с нея се задължава материално-отговорното лице, получило стоките при купувача, което показва, че те реално са получени във фирмата и доставката не е фиктивна.

В тази връзка, Съдът счита, че не е достатъчно само издаването на фактури и сключването на договор. Последният може да бъде заместен само от фактурите, но това не означава, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадане на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по една доставка. Затова и нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл.6, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното

реално осъществяване - предаване на стоката.

Това означава, че наличието само на договор, респективно на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки 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 вр.с чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Вещото лице е посочило, че отличителните характеристики на машините, отразени в процесните фактури, съвпадат с отразените в приемо-предавателните протоколи. Установена е обаче и неточност – във фактура № 16/01.12.2017 г. за сушилня е вписан № 25345645, а в протокола е вписан № 25245645. От съществено значение е обстоятелството, че в представените протоколи не са изписани точните суми на всяка една от процесните стоки. Отделно от това, видно от съдържанието на протоколите е, че между страните е уговорено, че продавачът ( [фирма]) предава стоките на ревизираното лице – купувач без гаранционен срок и право на връщане. Това от своя страна е в противоречие с предвидената в ЗЗП законова гаранция, а именно – задължение на продавача до две години от доставянето на стоката да гарантира, че продадената от него стока, съответства на описаната в договора за продажба, който двегодишен период започва да тече от датата, на която потребителят/купувачът получи съответния продукт (чл.4, ал.1, т.5 ЗЗП).

Стоките дори не са отразени в сключения договор, отделно от това липсват приложени технически спецификации, свързани с произхода на стоките, гаранционна поддръжка. Вярно е, че доставчикът е представил в превод документи във връзка с твърденията му, че машините са внесени от Германия и А., както и от дружества в България. От така представените документи обаче не се доказва по безспорен начин осъществен внос на перално оборудване. До същия извод е достигнало и вещото лице по ССЕ, а именно, че от представените документи от доставчика не може да бъде установен видът на транспортираните стоки. Това е видно и от представените фактури за извършен транспорт на стоки от [фирма], в същите липсва посочен вид на каква точно стока е транспортирана.

По осчетоводяването при доставчика вещото лице по ССЕ установи съществено противоречие между хронологичната и систематичната счетоводна отчетност – различие в използваните счетоводни сметки за прихода относно шифрите и наименованията на сметките. От представените различни счетоводни бази – на [фирма] и [фирма] от страна на вещото лице е посочено, че не може да се направи категоричен извод по коя счетоводна сметка е начислен приходът от продажбата на пералното оборудване. Установено е още и противоречие между синтетичната счетоводна отчетност с аналитичната във връзка с отчитането на процесните активи: вещото лице установява, че няма данни за изписването на тези активи през м.ноември 2017 г. в представената от [фирма] оборотна ведомост по сметки от група 30 Материали/Стоки или по сметки от група 20 ДМА. Съгласно ССЧЕ в счетоводните регистри на [фирма] (предишно наименование на [фирма]) в преписката има заведени и са изписани ДМА за 90 730.52 лв. След подробен анализ на счетоводната документация, вещото лице установява, че не се открива заведена гладачна машина в счетоводството на дружеството-доставчик. Установено е, че са изписани 8 броя сушилни, 9 броя перални, а реално са фактурирани 8 броя сушилни, 10 броя перални и една гладачна машина – в тази връзка е констатирано различие една перална машина не е изписана, а е фактурирана и една гладачна машина, която не е реално заведена.

От експертното заключение се установява, че представената оборотна ведомост за 2017 г. е на

[фирма]. Предишното наименование на [фирма] е [фирма], като промяната на наименованието на дружеството и неговата собственост е извършена с У. акт от 03.11.2017 г. /вписан на 15.11.2017 г./. Не се изяснява в тази връзка защо представените счетоводни документи, които включват данъчен период м.декември 2017 г., са съставени за [фирма] вместо на [фирма] /с предишно наименование [фирма]/. Съмнение поражда и обстоятелството как и поради каква причина пералните машини са отписани като продадени в счетоводни документи на [фирма].

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.

Относно отчитането на приходи от страна на дружеството-доставчик, съгласно експертното заключение се установява, че е начислен приход при осчетоводяване на процесните фактури по кредитна сметка 703 "Приходи от продажба на ДМА", но в представените от доставчика две оборотни ведомости /прил.1 – с.13 и с.252/ тази сметка не съдържа сбора от данъчните основи по процесните фактури. Установено е, че сборът от данъчните фактури по процесните фактури в оборотната ведомост се съдържа по кредита на сметка 709 "Други приходи от дейността". Вещото лице е формирало извода, че различието в осчетоводяванията по две различни сметки означава, че на практика са използвани две счетоводни бази с различия в наименованията на счетоводните сметки. В тази връзка за начисляването на приход следва да бъдат анализирани не само хронологични и обобщени счетоводни регистри /оборотни ведомости/, а и данните по тях да се сравнят с данните в счетоводния отчет. Съгласно експертната приходът на [фирма] за цялата 2017 г. е в общ размер на 125 212.38 лв. Констатирано е, че в ГДД е записан приход в размер на 125 251.09 лв., т.е с 38.71 лв. повече. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г. е начислена счетоводна и данъчна печалба в размер на 75.66 лв. и корпоративен данък в размер на 7.57 лв., вписан е входящ номер на ГФО, изпратен в Национален статистически институт. Отделно, след извършена проверка от страна на вещото лице е констатирано, че в сайта на ТР към АВ за 2017 г. и 2018 г. не са публикувани ГФО на [фирма]. В заключение вещото лице е посочило, че в хронологичния регистър на доставчика е начислен приход по сметка 703 "Приходи от продажби на услуги", а в оборотната ведомост приходът е отразен по сметка 709 "Други дейности от дейността", което означава, че по делото са представени извадки от *различни счетоводни бази*.

При така установените противоречия от представената счетоводна документация не може да се направи ясен и категоричен извод, че доставчикът е отчетел приходи от процесната продажба на пералното оборудване, предмет на спорните фактури.

Отделно вещото лице е установило, че не е публикуван ГФО за 2017 г. на доставчика в Търговския регистър, дори не е подадено заявление. Не са представени необходимите документи, от които да бъде даден безспорен извод, че доставчикът е начислил приход, независимо от представените счетоводни документи за отразен приход.

Безспорно е, че по отношение на процесните фактури са представени съпътстващи документи, но от същите не може да се направи категоричен извод за реалност на извършените доставки

на перално оборудване. Вярно е, че е наличен сключен договор за покупко-продажба, но в същия липсва посочен вид, количество и единична цена на всяка стока, дори липсва приложена техническа спецификация, заявки, оферти, както се посочи по-горе в мотивите на настоящия съдебен акт.

Фактът, че доставките от [фирма] са осчетоводени и че по същите е извършено плащане по в брой, с представени издадени касови бонове, както и че доставката е отразена в счетоводството на жалбоподателя и в счетоводните сметки на дружеството-доставчик, не е достатъчно, обаче за да обоснове извод за реалност на извършените доставки. По отношение на представените касови бонове от дружеството-доставчик, в хода на ревизията е установено, че същите са издадени от касов апарат, който не отчита приходи по дистанционна връзка с НАП. Това също е факт от съществено значение във връзка с реалността на извършените доставки. Фискалното устройство е компрометирано, тъй като не се намира под контрола на приходната администрация.

Издаването на фактура не е достатъчно основание, за да се приеме, че е осъществена доставка. Фактурата сама по себе си не е данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. Поради това, именно той носи и тежестта да докаже правопораждащия факт – извършването на доставка. Разглежданите фактури са оспорени от ответника в потвърждаващото му решение, като това оспорване се съдържа имплицитно в решението с отказа на решаващия орган да зачете убеждаващото въздействие на фактурите. Неговото твърдение, че документите са с невярно съдържание, де факто е оспорване на същия като документ. По своя характер договорът е частен диспозитивен документ. При диспозитивните въпрос за верността на материализираното удостоверително изявление не може да възникне поради естеството на изявлението, материализирано в тях.

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

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти /индиции/, които се основават на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК, ВКС. В хода на съдебното производство изцяло в доказателствената тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС – т.37 от Решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело № С-78/12 "Е.-К": лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това, включително и наличието на реална доставка като материалноправна предпоставка за възникване правото на данъчен кредит. Цитирането на откъси от практиката на СЕС, често пъти при различни установявания /както в процесния случай, всички цитирани в жалбата решения на СЕС, касаят реално извършени доставки на стоки и/или услуги, докато в случая се поддържа липса на такива доставки от конкретните доставчици/ не може да обоснове реалност на доставките, поради неизпълнение на задълженията на приходните органи в областта на доказването. Следва да се отбележи, че именно националният съд въз основа на националните правила за доказването в съответствие в принципа на процесуална автономия извършва обща преценка

на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да отговори на спорния материалноправен въпрос относно законосъобразното упражняване на правото на ДК /т.32 от решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 и т. 37 и т. 43 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 "Е.-К"/. Фактическите установявания са специфични за всеки един от случаите, зависят от процесуалната активност на страните в хода на производството въз основа на националните правила за доказването и в съдебната фаза са предмет на решаващата дейност на съда – установени ли са /доказани ли са/ съответните обективни данни, въз основа на които да се направи извод, че е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещь като собственик (налице е реална доставка на стоки) или реално изпълнение услуги със съответен обективизиран резултат.

Горните изводи не се променят в никаква степен от цитираното Решение на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11, като в процесния случай не може да намери приложение разрешението, дадено в това решение на Съда. Каза се вече, че по делото липсват доказателства за наличността на предмета на доставките в патримониума на ревизираното лице, евентуално за разпореждането с този предмет, като предмет на последващи облагаеми доставки. Именно безспорното наличие на предмета на доставката различава настоящия случай от тези по главните производства по съединени дела С-80/2011 и С-142/2011 на СЕС, при който този предмет е налице. Поради това постановеното там Решение от 21.06.2011 г. не може да служи за прецедент при решаването на настоящия случай в твърдения от жалбоподателя смисъл. Само фактурата не е достатъчна, за да се направи извод, че жалбоподателят е положил дължимата грижа и е взел всички разумни мерки, за да избегне участието си в данъчна измама.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, да установи по пътя на пълно и главно доказване наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за съответните данъчни периоди, първата от които е осъществяването на доставката на стоката/услугата именно от посочения в договора доставчик и издател на фактурата, по която се претендира данъчния кредит. В този смисъл е и решението на С. по дело С-152/02 и решение на СЕС по дело С-324/11.

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

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

С Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело С-273/11, е постановено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни

фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама.

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

В заключение по отношение на процесния доставчик, Съдът намира, че на практика няма нито едно сигурно и убедително доказателство, което да обосновава факта на прехвърлянето на рисковете и изгодите за процесните стоки към дружеството-жалбоподател. За това, Съдът приема и изводите на органите по приходите, че процесните фактури са израз на фиктивно фактуриране, по тях не е установена изискуемостта на данъка и оттам на пораждането на правото на данъчен кредит – чл. 25, ал. 2 вр. с чл. 6 от ЗДДС вр. с чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, поради което жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена, а РА – потвърден като правилен и законосъобразен.

С оглед изхода на делото е основателно и следва да бъде уважено искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Общият материален интерес по делото е размер на 23 986.67 лв. и съобразно нормата на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, същото възлиза на 1 249.60 лв., което се възлага в тежест на оспорващата страна.

По изложените съображения и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], АТМ Център, партер, против Ревизионен акт № Р-22221518004730-091-001/03.05.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1792/22.10.2019 г., издадено от Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите, относно установено задължение по Закона за данък върху добавената стойност за данъчен период м.април 2018 г. в размер на 23 986.67 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], АТМ Център, партер, да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 249.60 лв. (хиляда двеста четиридесет и девет лева и 60 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

**СЪДИЯ:**