

# РЕШЕНИЕ

№ 3399

гр. София, 19.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 24.02.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **8470** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по делото е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс (ДОПК).  
Образувано е по жалба на [фирма] със седалище в [населено място], Столична община, и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт (РА) № Р-22002219003105-091-001/30.01.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 728/04.05.2020 г. на Директора на Д"ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените задължения на дружеството по ЗДДС в общ размер 66 046,47 лв., от които доначислен ДДС в размер на 20 943,22 лв., отказано право на данъчен кредит в размер на 25 329,21 лв., и начислени лихви в общ размер 19 774,04 лв.

С жалбата се иска от Съда да постанови отмяната на РА, като се претендира неговата материална незаконосъобразност. Подателят ѝ настоява, че липсва задълбочен анализ на конкретните доставки. Позовава се на несъстояло се придобиване на търговското предприятие на [фирма] от [фирма], от което прави извод, че не е налице правоприемство. Жалбата в с.з. се поддържа от адв.Д., която претендира нейната основателност въз основа на събраните доказателства. Не претендира разноски.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.М. оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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 10.06.2020 г. (л.16). Жалбата е подадена по пощата на 15.06.2020 г., видно от пощенското клеймо на приложения плик (л.6), от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

Административен съд-София град приема следното от фактическа страна:

По делото не съществува спор, а и се установява от Търговския регистър, че на 08.02.2017 г. между [фирма] в качеството му на праводател и жалбоподателя [фирма] в качеството му на правоприемник е сключен договор за продажба на търговско предприятие по чл.15 от Търговския закон (прил.1 по настоящото дело). С договора страните са се споразумели продавачът да предаде владението на търговското предприятие и всички документи в деня на подписване на договора с приемо-предавателен протокол. Продавачът е поел задължение да уведоми кредиторите и длъжниците на търговското предприятие за извършената продажба в срок от 1 месец. Вписването на продажбата в ТР към АВ е направено с вх.№ 20170310124954 по партидите на праводателя и правоприемника.

Страните по договора са сключили Споразумение от 06.03.2018 г. за уреждане на отношенията им (прил.1, стр.33), в което са констатирани неизпълнение от страна на праводателя [фирма] на задълженията по договора за продажба на търговско предприятие: непредаване на оригинални документи, доказващи право на собственост върху недвижими имоти, част от търговското предприятие; на първични и вторични счетоводни документи, счетоводни справки и извлечения; договори, протоколи, споразумения и други, касаещи правата и задълженията на [фирма] и установяващи точните длъжници и кредитори на дружеството и размера на задълженията и вземанията му и всякакви други документи, непредаване на търговското предприятие и други, подробно описани обстоятелства. Споразумението е за уреждане на отношенията по договор за продажба на търговското предприятие на [фирма], развален по реда на чл.87 от Закона за задълженията и договорите. Със споразумението страните са се съгласили да подадат необходимите документи в ТР към АВ, където да бъде отразено развалянето на договора за продажба на търговско предприятие, като правата, задълженията и фактическите отношения продължават да се осъществяват от праводателя [фирма]. И за двете страни споразумението е подписано от О. Г. З., действащ като пълномощник на [фирма] и като управител на [фирма]. Същото е с нотариална заверка на подписите от 08.03.2018 г. По партидата на [фирма] споразумението е обявено като акт на 15.03.2018 г. с вх.№ 20180315111939.

По партидата на [фирма], в отговор на подадено Заявление Г1 от същото лице на 09.03.2018 г., е постановен отказ от 13.03.2018 г. от длъжностно лице към АВ споразумението да бъде обявено в ТР и да се впише заличаване на вписването на продажбата на търговското предприятие. Основен мотив на длъжностното лице е, че в ТР се вписва като обстоятелство прехвърлянето на търговско предприятие по реда на чл.15 ТЗ, но не е предвидено да се вписва заличаване на вписването, освен при уважен иск по реда на чл.29 от Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел. Отказът на длъжностното лице от АВ не е обжалван по съдебен ред.

[фирма] е предявило иск, за което в СГС е образувано търг. дело № 788/2018 г. По делото е постановено Решение № 506 от 15.03.2019 г. (прил.1), в което е посочено, че с главния иск ищецът претендира да се признае за установен фактът, че договорът за

продажба на търговското предприятие е развален, а като евентуален е предявен и иск по чл.29 ЗТРРЮЛНЦ, с който се претендира да се признае за установено, че вписване с вх.№ 20170310124954 за продажбата на търговското предприятие, е вписване на несъществуващо обстоятелство, тъй като договорът е развален с обратна сила на основание чл.87 ЗЗД. СГС е отхвърлил като неоснователен иска по чл.29, ал.1 ЗТРРЮЛНЦ. Основният мотив на Съда е, че вписването на несъществуващо обстоятелство е налице тогава, когато е вписано обстоятелство, което не е възникнало валидно, а настоящият случай не е такъв. При сключването му договорът за покупко-продажба на търговското предприятие на [фирма] е валидно сключен, като не се твърди за наличието на порок, който да обуславя неговата начална нищожност. СГС е посочил, че доколкото с договора за покупко-продажба на търговското предприятие не е прехвърлено право на собственост или на вещни права, то извънсъдебно споразумение за разваляне на договора е допустимо, но неговото развалянето действа занапред. Развалянето на договора за продажба на търговско предприятие не е довело до отпадане на правните му последици с обратна сила, а и това е договор, относим и към третите лица и спрямо тях действието е съобразно вписването в ТР. Освен това Съдът е посочил, че по партидата на ответника [фирма] е извършено обявяване на споразумението за разваляне на договора от 06.03.2018 г., а това, че ищецът не е обжалвал отказа на длъжностното лице да извърши обявяването на този документ и по неговата партида, при установена противоречива практика на длъжностните лица от АВ, е негов пропуск, който не може да бъде в съдебното производство, тъй като законосъобразността на отказа на длъжностното лице от АВ от 13.03.2018 г., не е предмет на спор в това производство. С Определение от 09.07.2018 г. по същото дело е прекратено като недопустимо производството в частта на установителния иск за признаване за установен фактът на разваляне на договора за прехвърляне на търговско предприятие.

С ревизионен акт № Р-22221018002397-091-01/14.12.2019 г. на жалбоподателя са определени задължения по ЗДДС за данъчен период м.октомври 2015 г. (л.прил.1). Казаният РА е отменен от Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП с Решение № 765/03.05.2019 г. (л.189) и преписката е върната за нова ревизия. В съответствие с цитираното решение, със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002219003105-020-001/14.05.2019 г., издадена от П. Т. П. - Началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на дружеството-жалбоподател [фирма] в качеството му на правоприемник на [фирма], за определяне на задължения по ЗДДС за данъчен период м.октомври 2015 г. Заповедта е връчена по електронен път на 28.05.2019 г., като е определен срок за извършване на ревизията – три месеца от връчване на ЗВР. На основание чл.114, ал.2 ДОПК срокът на ревизията е продължен със ЗИЗВР № Р-22002219003105-020-002/27.08.2019 г., издадена от органа, възложил ревизията, като е определен краен срок за приключване на ревизията до 27.09.2019 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.17).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002219003105-092-001/23.10.2019 г., връчен на 13.01.2020 г. по реда на чл.32 ДОПК. Ревизираното лице не е подало възражение срещу РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22002219003105-091-001/30.01.2020 г., издаден от П. Т. П. - Началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-гр.С. -

орган, възложил ревизията, и Г. С. Б. – глинспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 21.02.2020 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя за ревизирания период е извършване на строителни и проектантски дейности и търговия със стоки. Упражнявана е дейност в следните обекти: деклариран офис в [населено място], [улица], ет.2, ап.1, и склад в [населено място], [улица].

С Протокол от 26.09.2019 г. са приобщени доказателства от предходната ревизия на дружеството.

На жалбоподателя в качеството на правоприменник на [фирма], е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от 13.06.2019 г. В отговор е получено писмено обяснение, в което управителят на дружеството е заявил, че изисканите документи касаят дейността на праводателя [фирма] и същите не могат да бъдат представени от него поради несъстояло се правоприменство.

В хода на предходната ревизия е установено, че за ревизирания период е извършвано от [фирма], но тъй като клиентът е преустановил заплащането на дължимите счетоводни такси, счетоводното обслужване е прекратено, като на 25.06.2018 г. между страните е подписан приемо-предавателен протокол за предаване на всички първични счетоводни документи. С протокола документите са предадени на управителя на [фирма] - П. Т. (сръбски гражданин). При повторната ревизия органите по приходите са предприели действия по връчване на искането за представяне на документи и писмени обяснения и на праводателя [фирма]. При посещение на адреса на дружеството в [населено място], [улица], ет.2, ап.1, е установено, че на посочения адрес се намира офис на [фирма], чийто управител В. Щ. е заявил, че ползва помещението от няколко години, но на адреса няма наемател [фирма], нито лице П. Т..

Предвид непредставянето на изисканите документи, въз основа на данни от други ревизионни производства, проведени спрямо ревизираното лице и данните от извършените насрещни проверки, ревизията е установила, че основната дейност на [фирма] през периода м. 10.2015 г. е била осъществяване на посреднически услуги по извършване на строително-монтажни работи и търговия на едро с ядки, плодове и други стоки.

Ревизията е направила следните констатации:

I. Не е признато право на приспадане на данъчен кредит, както следва:

1. В общ размер 2 425,54 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]: № [ЕГН]/10.09.2015 г., № [ЕГН]/ 10.09.2015 г., № [ЕГН]/10.09.2015 г., №[ЕИК]/10.09.2015 г., № [ЕГН]/29.09.2015 г., № [ЕГН]/29.09.2015 г.

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил процесните 6 фактури, от които е видно, че предметът на доставките са мебели за дома - метална етажерка, кухненски шкаф, мебелна система за съхранение, рамки за гардероб, шкафове, рафтове, кухненски смесител, крушки и др. стоки за обзавеждане на дома. Фактурите са отразени в дневниците за продажби на доставчика. Констатирано е, че посоченият доставчик стопанисва магазин „И.“, същият притежава необходимата материална, технологична и кадрова обезпеченост да осъществи предмета на доставките, поради което е направен извод, че фактурите отразяват реални доставки на стоки.

С оглед предмета на доставките обаче е прието, че закупените стоки са предназначени

за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на ревизираното лице. Поради това ревизията е приела, че не са налице предпоставките за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит, като е отказала спорното право на основание чл.70, ал.1, т.2 във вр.с чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

2. В размер на 3 208,80 лв. и по фактура № 22...3725/26.10.2015 г. с предмет "Орехова ядка", издадена от [фирма].

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил фактурата и приемо-предавателен протокол, счетоводни и платежни документи.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът е отразил фактурата в дневника си за продажби.

При посещение на адреса за кореспонденция на [фирма] - [населено място], [улица], ет.2, ап.1 с цел да се извърши преглед на оригинални документи не е открит представител на [фирма] и не е възможно да се прегледат оригиналните документи на дружеството, за се установи дали те отговарят на изискванията на чл.114 ЗДДС.

Поради непредставяне на процесната фактура ревизията е отказала спорното право на основание чл.71, т.1 ЗДДС.

3. В размер на 1 150,68 лв. по следните фактури с предмет бетон и строителни материали, издадени от [фирма]: № 9...11967/07.08.2015 г., № 9...12262/18.09.2015 г., № 9...12094/20.08.2015 г., № 3...31959/10.08.2015 г., № 3...32167/28.08.2015 г. и № 4...8742/14.09.2015 г.

При извършената му насрещна проверка доставчикът представил фактурите, както и ПКО за извършено плащане в брой, експедиционни бележки за доставка на стока. Според представените обяснения бетонът е произведен в бетоновото стопанство на [фирма], извозен и положен с транспортни средства и машини, собственост на същото дружество до [населено място]; строителните материали са произведени от [фирма], натоварени са от склада за строителни материали, намиращ се на територията на керамична фабрика - [населено място], кв.С. и са транспортирани със собствен транспорт на клиента. Доставчикът е представил талони на автомобили и справки за назначени по трудов договор шофьори на тежкотоварни автомобили по месеци, както и счетоводни документи.

При посещение на адреса за кореспонденция на [фирма] - [населено място], [улица], ет.2, ап.1 с цел да се извърши преглед на оригинални документи не е открит представител на [фирма] и не е възможно да се прегледат оригиналните документи на дружеството, за се установи дали те отговарят на изискванията на чл.114 ЗДДС.

Поради непредставяне на процесните фактури ревизията е отказала спорното право на основание чл.71, т.1 ЗДДС.

4. В общ размер 18 544,19 лв. по следните фактури:

№ 5...111612/10.09.2015 г. с предмет материали, издадена от А. инженеринг;

№ 3...17904/05.10.2015 г. с предмет материали, издадена от А. АД;

№ 3...57923/23.09.2015 г. с предмет материали, издадена от Атаген 91 Е.;

№ 4521/23.09.2015 г. с предмет материали, издадена от Атлант СВ Е.;

№ [ЕГН]/05.09.2015 г. с предмет материали, издадена от Б. България Е.;

№ 1...987/26.08.2015 г. и № 1...1001/16.09.2015 г. с предмет материали, издадена от Г Х. Е.;

№ 1...13298/01.09.2015 г. с предмет материали, издадена от Болгарика Е.;

№ [ЕГН]/23.09.2015, № [ЕГН]/23.09.2015, № [ЕГН]/ 01.10.2015, № [ЕГН]/07.10.2015, [ЕГН] 07.10.2015 г., [ЕГН]/06.10.2015 г. с предмет материали, издадени от Б. Е.;

№ 1...5764/06.10.2015 г. с предмет материали, издадена от Б. да О.;

№ 5...19853/10.09.2015 г. с предмет материали, издадена от Б. комерс АД;

№ 1...60028/06.10.2015 г. с предмет материали, издадена от Г. -техник О.;

№ 2023250/10.09.2015 г. с предмет материали, издадена от Д. - мет Е.;

№ 826290/01.09.2015 г., № 821001/20.08.2015 г., № 821047/20.08.2015 г., № 834791/18.09.2015 г., № 821256/20.08.2015 г. с предмет материали, издадени от Д. О.;

№ 10148279/30.09.2015 г., № 10147587/17.09.2015 г. с предмет материали, издадени от Д. - С. О.;

№ 10176527/13.08.2015 г., № 10177162/21.08.2015 г., № 10180404/30.09.2015 г., № 10177676/27.08.2015 г. с предмет материали, издадени от Д. 94 Е.;

№ 70/05.10.2015 г. с предмет услуга, издадена от Е. транс О.;

№ 560/05.10.2015 г. с предмет материали, издадена от ЕТ Елефенте - С. С. ;

№ 16030/25.09.2015 г. с предмет услуга, издадена от Е. вортекс О.;

№ 7...13766/07.10.2015 г. с предмет гориво, издадена от И. 2002 Е.;

№ [ЕГН]/18.09.2015 г., № [ЕГН]/23.09.2015 г., № [ЕГН]/07.09.2015 г., № [ЕГН]/16.09.2015 г., № [ЕГН]/09.10.2015 г. с предмет гориво, издадени от Л. България Е.;

№ 21...7038/18.09.2015 г. с предмет материали, издадени от М. О.;

№ 231/26.10.2015 г. с предмет материали, издадена от Мултимо дизайн О.;

№ 12333/20.10.2015 г. с предмет услуга, издадена от Нотариус Ст. А.;

№ 1001223/20.08.2015 г. с предмет материали, издадена от Нью асембли сървисес;

№[ЕИК]/26.10.2015 г., №[ЕИК]/26.10.2015 г., №[ЕИК]/26.10.2015 г. с предмет услуга, издадена от ОДБХ;

№ 21836/04.09.2015 г. с предмет услуга, издадена от [община];

№ 91172/07.09.2015 г., № 91151/04.09.2015 г., № 91274/23.09.2015 г., № 91200/10.09.2015 г., № 91190/08.09.2015 г. с предмет материали, издадени от Ойкос – БГ;

№ 2007623/21.10.2015 г. с предмет аванс, издадена от О. България;

№ 9...24896/11.09.2015 г., № 9...24804/07.09.2015 г. с предмет материали, издадени от Пам Е.;

№ 1...81/30.10.2015 г. с предмет аванс, издадена от Р. Е.;

№ 2...213/23.10.2015 г. с предмет аванс, издадена от С. клима Е.;

№ 5...80626/07.10.2015 г., № 5...80372/01.10.2015 г., № 5...81209/21.10.2015 г. с предмет материали, издадени от Строймаркет О.;

№ 1...16287/14.09.2015 г. с предмет материали, издадена от Темена Л. Е. ;

№ 26308/28.08.2015 г. с предмет материали, издадена от Термоикономик Е.;

№ 1...15938/28.08.2015 г. с предмет материали, издадена от Телмолукс О.;

№[ЕИК]/30.09.2015 г. с предмет стоки, издадена от Т. България ЕАД;

№ 64/06.10.2015 г. с предмет стоки, издадена от Техноприм-М Е.;

№ [ЕГН]/26.08.2015 г., № [ЕГН]/26.08.2015 г., № [ЕГН]/26.08.2015 г., № [ЕГН]/17.08.2015 г., № [ЕГН]/ 26.08.2015 г., № [ЕГН]/30.09.2015 г., № [ЕГН]/06.10.2015 г. с предмет материали, издадени от Т. Е. О.;

№ 2021377/15.09.2015 г. с предмет материали, издадена от Топкер О.;

№ 34345/26.10.2015 г. с предмет услуга, издадена от Т. България;

№ 1...19/08.09.2015 г. с предмет наем и № [ЕГН]/08.10.2015 г. с предмет услуга, издадени от Х. Е.;

№ 9445/14.09.2015 г., № 9446/14.09.2015 г., № 9451/29.09.2015 г. с предмет стоки, издадени от Х. АД.

При посещение на адреса за кореспонденция на [фирма] - [населено място], [улица], ет.2, ап.1 с цел да се извърши преглед на оригинални документи не е открит представител на [фирма] и не е възможно да се прегледат оригиналните документи на дружеството, за се

установи дали те отговарят на изискванията на чл.114 ЗДДС.

Поради непредставяне на процесните фактури ревизията е отказала спорното право на основание чл.71, т.1 ЗДДС.

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

**II. Доначислен е ДДС въз основа на следните констатации:**

**1.** От информационната система на НАП (дневник за продажбите за м.октомври 2015 г.) ревизията е установила, че [фирма] е издало фактура № 42/15.10.2015 г. с предмет „продажба на стоки“ на [фирма], с данъчна основа 352 780 лв. и начислен ДДС 70 556 лв.

При предходната ревизия е извършена насрещна проверка на получателя по фактурата [фирма]. Същият не е представил документи, касаещи спорната доставка.

В хода на извършена ревизия на [фирма], приключила с РА № Р-22221016002254-091-001/07.12.2016 г., при извършена насрещна проверка на доставчика [фирма], същият е представил процесната фактура с предмет на доставката „стоки по опис“, опис на стоките към нея (панели, адаптори, алуминиеви капачки, брави, панти, втулки, дръжки за врати и прозорци, заключващи механизми, стъклодържатели, крило за врати, насрещници, профили, релси, розетки и др.). Представил е и писмени обяснения, съгласно които „поради факта, че стоките са обемни, договорката между страните е била те да бъдат изцяло изтеглени и съответно платени в срок до 4 месеца, но тъй като купувачът не изтегля стоката си, [фирма] издава кредитно известие за цялото количество“. Представено е и издаденото кредитно известие (КИ) № 215/17.05.2016 г. с данъчна основа минус 352 780 лв. и ДДС минус 70 556 лв. Не са представени банкови извлечения, тъй като плащане по фактурата няма.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че доставчикът [фирма] е отразил издадената фактура и КИ в дневниците за продажби за съответните периоди. Констатирано е, че клиентът не е представил първични счетоводни документи и заведено счетоводство, а КИ не е отразено в дневниците за покупки на [фирма] поради настъпилата му deregистрация по ЗДДС.

При ревизията на [фирма] е прието, че между двете дружества не е осъществена облагаема доставка на стоки, като на получателя за данъчен период м.октомври 2015 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 70 556 лв. по фактура № 42/15.10.2015 г., издадена от [фирма].

При ревизията е направен извод, че няма данни за прехвърляне на собствеността върху стоката между двете дружества, т.е. не са налице данни за извършена реална доставка между [фирма] и [фирма], но начисленият данък по фактурата е дължим на основание чл.85 ЗДДС.

**2.** Констатирано е още, че през м.октомври 2015 г. [фирма] е включило в дневника за продажби фактура № 188/26.10.2015 г. на стойност 125 659,34 лв., издадена на „А.“ с посочен рег.№ [ЕГН]. Стойността по фактурата е отразена в кл.14 на СД по ЗДДС-Данъчна основа по доставките по Глава трета от ЗДДС - облагаеми доставки с нулева ставка на данъка. Във фактурата не е начислен ДДС.

Органите по приходите са констатирани, че ревизираното лице не е представило документите, посочени в чл.21, ал.1 и ал.2 ППЗДДС във вр.с чл.28, т.1 и т.2 ЗДДС относно процесната доставка (митнически документ, фактура, документ за превоз на стоките, писмено потвърждение от получателя), предвид което липсват доказателства за прилагане на нулева ставка на данъка, т.е. декларираната доставка е приета за облагаема със ставка 20% на основание чл.37, ал.2 ЗДДС.

С оглед изложеното и при съобразяване разпоредбата на чл.67, ал.2 ЗДДС, с РА е начислен ДДС в размер на 20 943,22 лв. по фактура № 188/26.10.2015 г.

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

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен

ред и с Решение № 728/04.05.2020 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден.

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

I. Поставени от Съда:

1. За документиране на спорните услуги има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др. подобни; какъв е начинът на остойносттаване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците;
2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури;
3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати;
4. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ;
5. Доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи;
6. 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 преките доставчици 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. Последващата реализация или влагане на стоките, които се твърди да са получени от доставчиците – по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи документи.
9. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

II. Поставени от жалбоподателя:

A. След проверка в счетоводството на [фирма] и [фирма] да даде отговор на следните въпроси:

1. За какви стоки е издадена фактура № 42/15.10.2015 г., как е осчетоводена при доставчика и получателя тази фактура. Има ли протоколи за предаване на стоките по тази фактура.
2. Защо е издадено кредитно известие и на каква стойност е то, има ли разплащания между страните по тази фактура и на каква стойност. Има ли други документи, касаещи сделката, в това число протоколи, кореспонденция или други.
3. Коректно ли е издадено кредитното известие по сделката, спазвайки реквизитите на законната уредба и зависи ли неговото издаване и начисляването на ДДС от дерегистрация по ДДС на [фирма].

Б. След проверка в счетоводството на [фирма] и Агенция Митници, да бъде даден отговор на следните въпроси:

1. Осъществен ли е износ на стоки от [фирма] към „А.” - А., деклариран ли е този износ от продавача пред Агенция Митници и НАП.
2. Разполага ли продавача с митнически документи за износа и какви. Разполага ли с доказателства и документи за получаване на стоката от страна на купувача „А.” – А..
3. Каква стока е предмет на продажбата, как е осчетоводена тази продажба при продавача.

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

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

1. Представени от жалбоподателя: У. на дружеството-жалбоподател.
2. Представени от ответника: РА № Р-22221018002397-091-001/14.12.2018 г. на ТД на НАП-гр.С. по първата ревизия на жалбоподателя, ведно с РД, ЗВР и всички ЗИЗВР, както и всички доказателства, събрани при първата ревизия (л.176, прил.1, л.435); Решение № 765/03.05.2019 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, с което преписката е върната за повторна ревизия (л.189); справка за начислени лихви (л.186); доказателства за оправомощаване на органа по приходите,



възложил първата ревизия, да възлага ревизии - Заповед № РД-01-803/10.05.2019 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.254); присъединителен протокол, с който събраните доказателства от първата ревизия са присъединени към повторната (л.253).

3. Писмо от третото неучастващо лице Агенция Митници относно осъществен износ на стоки от [фирма] към „А.” – А..

4. Удостоверение от третото неучастващо лице [фирма] за квалифицирани електронни подписи по реда на ЗЕДЕУУ, издадени за органите по приходите, подписали електронно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА по първата ревизия (л.404) и по повторната ревизия (л.178).

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

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

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

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

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представените по делото Заповед № РД-01-803/10.05.2019 г. и Заповед № РД-01-818/10.05.2018 г., и двете на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че първоначалната ЗВР и последващите ЗИЗВР както по първата, така и по повторната ревизия, са издадени от компетентни за целта органи на приходната администрация.

Правилно е определен носителят на установяваните задължения и субекта на ревизията. Ревизията правилно е извършена на правоприемника [фирма], съгласно вписания на 10.03.2017 г. в ТР договор за продажба на търговско предприятие по чл.15 ТЗ. По силата на тази правна норма предприятието като съвкупност от права, задължения и фактически отношения може да бъде прехвърлено чрез сделка, извършена писмено с нотариално удостоверяване на подписите и съдържанието, извършени едновременно. Отчуждителят е длъжен да уведоми кредиторите и длъжниците за извършеното прехвърляне. След като продажбата на търговско предприятие бъде извършена, тя следва да бъде вписана като обстоятелство едновременно по партидата на отчуждителя и на правоприемника. Именно в тази хипотеза обстоятелството е вписано по партидата и на двете дружества на 10.03.2017 г.

Правилно не е зачетено последвалото разваляне на договора по чл.87 ЗЗД от 06.03.2018 г. Законът предвижда вписване единствено на прехвърлянето на търговското предприятие – чл.16, ал.1 ТЗ във вр.с чл.4 ЗТРРЮЛНЦ. Липсва законова възможност за вписване на развалянето на този договор.

Съдът споделя доводите на решаващия орган, изложени в потвърдителното му решение, за наличие на разграничение между вписване на обстоятелство и обявяване на акт в Търговския регистър. Съгласно чл.4 от ЗТРРЮЛНЦ в ТР и в РЮЛНЦ се *вписват* търговци, клонове на чуждестранни търговци, юридически лица с нестопанска цел и клоновете на чуждестранни юридически лица с нестопанска цел и свързаните с тях обстоятелства, за които е предвидено със закон, че подлежат на вписване. От своя страна разпоредбата на чл.5 ЗТРРЮЛНЦ предвижда, че в ТР и в РЮЛНЦ се *обявяват* актове, които се отнасят до търговците, клоновете на чуждестранни търговци, юридическите лица с нестопанска цел и до клоновете на чуждестранни юридически лица с нестопанска цел, за които е предвидено със закон, че подлежат на обявяване, като обявяването дава публичност на обявения акт. Вписаното обстоятелство се смята, че е станало известно на третите добросъвестни лица от момента на вписването. Ето защо по предвидения в закона ред по партидата на правоприемника [фирма] споразумението от 06.03.2018 г. е само обявено като акт, а по партидата на [фирма] длъжностното лице към АВ дори е отказало да направи това обявяване.

Налага се изводът, че развалянето на договора за продажба на търговското предприятие е

непротивопоставимо на третите лица, включително НАП, поради невписването му в ТР. Обявеното на 09.03.2018 г. в ТР по партидата на [фирма] споразумение за разваляне на договора не е равнозначно по правни последици на вписването. Дори да се приеме, че споразумението за разваляне е породило действие между страните по него, то е непротивопоставимо на трети лица, тъй като не води до вписване на обстоятелство – прехвърляне на търговското предприятие обратно на праводателя [фирма]. Включително и към момента липсва вписване и дори обявяване на този акт по партидата на [фирма], като няма отразени различни обстоятелства относно промяната на принадлежността, а именно извършеното прехвърляне на търговско предприятие на 10.03.2017 г. с праводател „Профидел“ и правоприемник „Профидел инвест“.

Отделно от това, безспорно е установено, че праводателят и правоприемникът са свързани лица по смисъла на смисъла на § 1, т.3, б.,м“ от ДР на ДОПК - едноличен собственик на капитала на [фирма] от 01.08.2017 г. е О. З., който от 07.11.2016 г. е управител и едноличен собственик на капитала на [фирма].

На база на изложеното дотук Съдът намира, че с факта на прехвърлянето действията на праводателя и правоприемника са били насочени към опит от отклонение от данъчно облагане. Условието по чл.15, ал.3 ТЗ „ако няма друго споразумение с кредиторите“, което законодателят е предвидил като отрицателна предпоставка за възникване на солидарната отговорност, е неприложимо при задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски, възникнали до момента на прехвърлянето, доколкото разпоредбата на чл.190 ДОПК изключва възможността за постигане на споразумение относно прехвърляне на публичните задължения и вземанията на лицата от държавата.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

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

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

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

като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. 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 съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

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

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален 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, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

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 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.

**По приложението на материалния закон** Съдът намира следното:

Правният спор се изразява в наличието или липсата на предпоставки за признаване на отреченото от ревизията право на данъчен кредит, както и в наличието или липсата на предпоставки за доначисляване на ДДС.

**I. Относно отказаното право на данъчен кредит.**

По фактурите, издадени от доставчика по т.1, ревизията е приела, че закупените стоки са предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на ревизираното лице.

Нормата на чл.70, ал.1, т.2 ЗДДС в приложимата редакция (ДВ, бр.105 от 2014 г., в сила от 1.01.2015 г.) императивно предвижда, че правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл.69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

В тази връзка Съдът съобрази тежестта на доказване в процеса и последиците от несправянето с нея. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципите на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от Съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението за Съда да реши делото по същество, като отмени изцяло или отчасти ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят и последиците, които материалноправната норма свързва с неговото проявление.

Тежестта на доказване се изразява в правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото и е приложима тогава, когато на страната, носеща тежестта на доказване, са дадени съответните указания. Още с разпоредителното заседание от 20.01.2021 г. Съдът указва на жалбоподателя, че относно отказания данъчен кредит негова е доказателствената тежест да установи връзката на получените доставки с извършваната от него икономическа дейност през ревизирания период. В подкрепа на оплакванията в жалбата не бяха ангажирани никакви доказателства. Положителен за жалбоподателя отговор не можа да даде и изслушаната по делото ССЕ. След като основната дейност на жалбоподател е свързана с извършване на строителни и проектантски дейности и търговия със стоки, то видно от посочения предмет на процесните доставки (мебели за дома - метална етажерка, кухненски шкаф, мебелна система за съхранение, рамки за гардероб, шкафове, рафтове, кухненски смесител, крушки и др. стоки за обзавеждане на дома) не следва да се приема, че същите съответстват на извършваната дейност от жалбоподателя.

Жалбоподателят следва да понесе последиците от недоказването. Констатацията е правилна и подлежи на потвърждаване.

По фактурите, издадени от доставчиците по т.2, 3 и 4 ревизията е приела, че задълженото лице не притежава процесните фактури.

Приложимата материалноправна норма на чл.71, т.1 ЗДДС предвижда, че по отношение доставки на стоки или услуги, по които е получател, задълженото лице упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и чл.115 от закона, в който данъкът е посочен на отделен ред.

За да може жалбоподателят да упражни спорното право, оригиналът на издадения данъчен документ следва да е при него в качеството му на получател по доставката. Правилото на чл.113, ал.2 ЗДДС разписва, че фактурата се издава най-малко в два екземпляра - за доставчика и получателя, а по силата на чл.79, ал.7 ППЗДДС оригиналът на фактурата се предоставя на получателя по доставката. Фактурите не са представени нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство.

Съдът отново се позовава на несправянето на жалбоподателя с указаната му тежест на доказване. Последният не ангажира доказателства, че добросъвестно е потърсил управителя на дружеството-праводател П. Т., да го е уведолил, че се извършва ревизия на правоприемника [фирма] че следва да представи изисканите от приходните органи документи, сред които са и спорните фактури. На още по-голямо основание това е валидно с оглед обстоятелството, което Съдът изясни по-горе, че праводателят и правоприемникът са свързани лица.

В хода на ревизията приходните органи са действали добросъвестно, като са предприели действия за връчване на искането за представяне на документи и обяснения и на праводателя [фирма]. След извършено посещение на вписания в ТР адрес на управление на това дружество същото и неговият представляващ не са открити.

Ревизията е констатирала също, че жалбоподателят не е изпълнил условията на чл.58, ал.2 ППЗДДС да уведоми по съответния ред НАП за изгубване, унищожаване или кражба на документи, поради което, доколкото не разполага с данъчни документи, които да отговарят на изискванията на чл.114 ЗДДС, на същото не може да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит.

С оглед непредставянето на фактурите за жалбоподателя чисто формално не е изпълнено изискването на чл.71, т.1 ЗДДС, тъй като не притежава данъчен документ, отговарящ на законовите изисквания.

И тази констатация следва да бъде потвърдена.

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

## **II. Относно доначисления ДДС.**

**1.** По издадената фактура на [фирма] спорният въпрос е дали се дължи корекция на начисления данък по извършени продажби, зад които не стои реално движение на стоки.

Съдът намира, че не са налице условията за корекция на неправилно начисления данък, дължим по чл.85 ЗДДС. Цитираната законова разпоредба предвижда, че данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл.112 ЗДДС. Тази разпоредба съответства на нормата на чл.203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата), според която ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура, както и на чл.21, § 1, б.в от Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота - обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (77/388/ЕИО), според който всяко лице, което посочи данъка върху добавената стойност във фактура или друг документ, служещ за фактура.

В случая е приложима практиката на СЕС относно корекция на начислен без основание данък в решенията по дело С-454/98 и цитираното в него дело С-342/87, според които коригиране на неправилно начислен данък следва да се извършва, когато лицето, издало фактурата, докаже добросъвестното си действие – т.56. В т.58 от същото решение С. приема, че когато рискът от загуби на данъчни приходи е отстранен напълно от издателя на фактурата, принципът на неутралност на ДДС изисква неправилно фактурираният ДДС да може да бъде коригиран. По т.62 от решението по дело С-454/98 С. е приел, че общностното право не изключва възможността държавите-членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС като опит за данъчна измама. Изричното условие в решението по дело С-454/98 за корекция на неправилно начисления ДДС е да е отстранен напълно рискът от загуба на данъчни приходи. Безпротиворечива е практиката на СЕС и по дело № 566/2007 г., според което е прието, че принципът на данъчен неутралитет допуска данъкът да е дължим, макар и погрешно посочен в издадена фактура, ако данъчно задълженото лице не е отстранило своевременно и напълно риска от загуба от данъчни приходи.

В решението на С. по обединени дела С-78/02 и С-80/02 е посочено, че разпоредбата на чл.21, § 1, б.в” от Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета, възпроизведена впоследствие в чл.203 от Директива 2006/112/ЕС и транспонирана в чл.85 ЗДДС, не изключва възможността за възстановяване на грешно посочени суми за ДДС във фактури, когато липсва данъчно събитие. В същото решение обаче е развито, че правилата за коригиране на неправилно начислен данък следва да бъдат обвързани с

условието, че издателят на фактурите е действал добросъвестно и отстранил навреме и напълно риска от загуба на данъчни приходи, което гарантира спазване на принципа на данъчен неутралитет.

Правилно ревизията се е позовала на влязъл в сила РА, издаден на клиента [фирма], с който на това дружество като получател по доставката не е признато правото на данъчен кредит в размер на 70 556 лв. Отделно от това издаденото КИ не е отразено в дневника за покупки на получателя по доставката, поради настъпила дерегистрация по реда на ЗДДС.

Жалбоподателят не е направил необходимото да извърши корекция по реда на чл.116 ЗДДС на погрешно съставен документ. Същият не е анулиран по реда на указания законов текст, с което рискът от загуба на данъчни приходи не е отстранен, тъй като при неспазване на реда за анулиране на издадените данъчни документи, за получателите по тях няма пречка за упражняване на данъчен кредит. Ето защо не може да се приеме, че задълженото лице е действало добросъвестно.

Констатацията подлежи на потвърждаване от Съда като правилна и законосъобразна.

**2.** По издадената фактура на „А.“-А. не е начислен ДДС, поради което спорният въпрос се изразява в това дали може да се приеме за доказан декларираният в СД по ЗДДС износ.

Според чл.28 ЗДДС облагаема доставка с нулева ставка е: доставката на стоки, които се изпращат или превозват от място на територията на страната до трета страна или територия от или за сметка на доставчика (т.1); доставката на стоки, които се изпращат или превозват от място на територията на страната до трета страна или територия от или за сметка на получателя, ако получателят е лице, което не е установено на територията на страната; тази разпоредба не се прилага, когато стоките са предназначени за зареждане, оборудване и снабдяване на плавателни съдове и въздухоплавателни средства, които се използват за спортни и развлекателни цели или за лични нужди (т.2).

За доказване на износа разпоредбите на чл.21, ал.1 и ал.2 ППЗДДС (ред. ДВ, бр.10 от 2011 г., в сила от 1.02.2011 г.) изискват доставчикът да разполага със следните документи: (когато стоките се изпращат или превозват до трета страна - ал.1): 1. митнически документ, в който доставчикът е вписан като износител на стоките, заверен, след потвърдено напускане на стоките от изходно митническо учреждение или друг документ, удостоверяващ износа, в случаите, когато е налице възможност да не се подава митнически документ, съгласно митническото законодателство; 2. фактура за доставката; 3. документ за превоза на тези стоки; (когато стоките се изпращат или превозват до трета територия – ал.2): 1. фактура за доставката; 2. документ за превоза на тези стоки; 3. писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо, че стоките са пристигнали на територията на трета територия.

По отношение на разглежданата доставка нито един от указаните документи не са представени, предвид което ревизията е приела, че липсват доказателства за прилагане нулевата ставка на данъка.

В тази част на спора жалбоподателят ангажира изслушване на ССЕ, която в т.13, т.14 и т.15 от задачите се е занимавала със спорния въпрос. Вещото лице даде заключение, че от отговор от Агенция Митници (вх.№ в АССГ 36144/25.10.2021 г.) се установява, че при извършена проверка в Системата за предоставяне на информация за управленски цели от митнически и акцизни документи са установени записи на данни за регистриран износ на стоки за А. от [фирма] с вписан BGC200169956ZZZZ9 в кл.2 „Изпращач/износител Т.“ и с вписан в кл.8 ”Получател” дружество „А.“ или „Ф.“, [населено място]. Видът на декларираните стоки в кл.31 ”описание” е орехи с черупки и орехови ядки. В същото писмо е указано, че в кл.44 ”представени документи/сертификати” на митническите декларации за стоките са декларирани следните документи: търговска фактура, пътна товарителница, фитосанитарен сертификат, сертификат за движение Е.1, сертификат за съответствие с стандарти на Европейския съюз, приложими към пресните плодове и зеленчуци. Агенция „Митници” не разполага с доказателства и документи за получаване на стоката от купувача „А.” – А..”

От така даденото заключение може да се предположи, че жалбоподателят е осъществил износ към трета страна (А.), обаче данните за това се намират единствено в Автоматизираната митническа система. Задълженото лице може да се позове на правото си да приложи нулевата ставка само ако е доказало извършването на износ, посредством представяне на регламентирани в закона документи. Това в случая не е сторено. И в тази част на спора жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и следва да понесе последиците от недоказването.

Правилно ревизията е приела, че липсват доказателства за прилагане нулевата ставка на данъка, а оттам и че декларираната доставка следва да бъде приета за облагаема със ставка 20% на основание чл.37, ал.2 ЗДДС. Тази разпоредба (ред. ДВ, бр.63 от 2006 г.), предвижда, че ако доставчикът не се снабди с документите до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът е станал изискуем, включително при предварително плащане по доставка, не се прилагат разпоредбите на Глава трета от закона - Облагаеми доставки с нулева ставка на данъка. Ако впоследствие

доставчикът се снабди с документите, той коригира резултата по ред, определен с ППЗДДС.

Констатацията е законосъобразна и подлежи на потвърждаване.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от допълнително начисления ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

По изложените правни съображения оспореният РА е материално законосъобразен, поради което жалбата срещу него е изцяло неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на спора следва да се уважи искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, същото възлиза на 3 104,62 лв. и в този му размер следва да се присъди в полза на ответника.

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

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] със седалище в [населено място], Столична община, и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22002219003105-091-001/30.01.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 728/04.05.2020 г. на Директора на Д"ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените задължения на дружеството по ЗДДС в общ размер 66 046,47 лв., от които доначислен ДДС в размер на 20 943,22 лв., отказано право на данъчен кредит в размер на 25 329,21 лв., и начислени лихви в общ размер 19 774,04 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма] със седалище в [населено място], Столична община, и адрес на управление [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 104,62 лв. (три хиляди сто и четири лева и 62 ст.).

Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: