

# РЕШЕНИЕ

№ 5119

гр. София, 09.08.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 04.02.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **10007** 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).

Образувано е по жалба на [фирма] – в несъстоятелност, със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], партер, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт (РА) № Р-22221518004915-091-001/15.04.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1263/23.07.2019 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на НАП. Жалбоподателят оспорва установените му задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.октомври до м.декември 2017 г., м.февруари и м.април 2018 г. в размер на 6 302 688.50 лв., ведно с лихви за забава от 641 097,06 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ релевира доводи, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА и присъждане на разноски. В с.з. жалбоподателят чрез адв.А. поддържа жалбата, като е подал и писмена молба от 02.02.2021 г. (л.122), в която моли Съда да отмени оспорения РА и да му присъди сторените по делото разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.М.

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 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 26.07.2019 г. (л.13). Жалбата е подадена на 06.08.2019 г., видно от поставения върху същата вх.№ 53-04-849, 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-22221518004915-020-001 от 21.08.2018 г., издадена от К. Г. М. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.октомври 2017 г. до м.юни 2018 г. ЗВР е връчена по електронен път на ревизираното дружество на 17.09.2018 г. (л.20). Със ЗИЗВР № Р-22221518004915-020-002/14.12.2018 г. е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 15.02.2019 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП С. (л.14-16).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221518004915-092-001/19.03.2019 г., връчен на ревизираното лице на 20.03.2019 г. (л.23). Срещу констатациите в РД жалбоподателят не е депозирал възражение.

Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22221518004915-091-001 е издаден на 15.04.2017 г. от К. Г. М. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и В. Б. Л. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на ревизираното лице на 07.05.2019 г. (л.47).

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството е установен ДДС за внасяне в размер на 6 302 688.50 лв., ведно със съответните лихви за забава от 641 097.06 лв., произтичащи от начислен данък в размер на 6 268 176.88 лв. за данъчни периоди м.февруари 2018 г. и м.април 2018 г. и непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 34 511.62 лв. за данъчни периоди м.октомври 2017 г. и м.ноември 2017 г., по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

При ревизията е установено, че през периодите, предмет на ревизията, задълженото лице е извършвало търговия със строителна техника, като е упражнявало дейност в следните обекти: площадка за временно стоварване на закупената строителна техника, по силата на договор за наем на поземлен имот с [фирма], находящ се в [населено място], общ. С., обл. Б., местност "Киселица". Извършвани са и доставки на услуги – СМР и почистване на пътища.

В хода на ревизията от страна на органите по приходите е установено, че за извършване на своята дейност ревизираното лице притежава персонал - работник строителство, технически сътрудник, технически ръководител строителство, общ

работник, шпакловчик, работник облицовки и настилки, строителен техник, водопроводчик, електротехник, монтьор силови ел. кабели, заварчик, инженер водоснабдяване и канализация, инженер отоплителни вентилационни и охладителни системи, техник строителство и архитектура.

За ревизираните периоди задълженото лице е подавало СД по ЗДДС, регистри дневници за покупки и дневници за продажби.

Органите по приходите са извършили проверки в информационната система на НАП и в Търговския регистър при Агенцията по вписванията. Установено е, че на 11.10.2018 г. спрямо ревизираното дружество в ТР е вписано открито производство по несъстоятелност на основание Решение № 448/11.10.2018 г. по търг.дело № 243/2018 г. на Окръжен съд-гр.С. З., с обявена начална дата на неплатежоспособността - 31.08.2018 г. Спрямо ревизираното лице е наложена Възбрана и запор върху имуществото.

Ревизиращите органи са посетили офиса на Счетоводна къща [фирма], обслужваща счетоводството ревизираното лице, където е извършен преглед на първичните му счетоводни документи, банкови извлечения, търговска документация и счетоводни регистри, за което е съставен Протокол № 1274081/11.02.2019 г. В отговор на връчени искания ревизираното лице е представило писмени обяснения за дейността на дружеството и мястото на осъществяването ѝ, начина на финансиране, както и първични документи и счетоводни регистри за ревизирания период, банкови и касови документи и др.

В хода на ревизионното производство са извършени насрещни проверки на дружества – доставчици и дружества-клиенти на ревизираното лице.

Ревизията е направила следните констатации:

I. Допълнително е начислен ДДС в общ размер на 6 302 688.50 лв. по фактури, издадени от жалбоподателя на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]

Ревизията е констатирала декларирани от [фирма] облагаеми доставки на стоки и услуги към посочените лица с данъчна ставка 20 %, като е приела, че са налице снования за корекции на декларираното за данъчни периоди м.февруари и м.април 2018 г. Констатирано е, че ревизираното лице издало фактури с предмет СМР услуги, строителна техника и транспортни средства. В издадените фактури е посочена данъчна основа и начислен данък. Към тях са представени документи, удостоверяващи реалността на извършените доставки – договори, приемо-предавателни протоколи, протоколи за извършени СМР дейности, свидетелства за регистрация на МПС, документи относно строителната техника, подробно описани в РД. Органите по приходите са извършили опис на всички представени и проверени в хода на ревизията документи, свързани със закупените машини, строителна и пътна техника, превозни средства, предмет на доставките към клиентите. В хода на ревизията са потвърдени извършените от ревизираното дружество В. в тази връзка. В РД са отразени декларирани от жалбоподателя данъчни основи на извършените от него продажби, респективно начисления за тях данък в отчетните регистри по чл.125 ЗДДС и в СД по ЗДДС.

В хода на ревизията от ТД на НАП-гр.П., офис С. З. са препратени документи, заведени от дружеството-жалбоподател с вх.№ 22430/29.10.2018 г. - молба за приемане на коригиращи Справки-декларации за м.февруари и м.април 2018 г., поради допуснатата грешка вследствие на неправилно отразени документи; Разяснение изх.№ 23-22-1425/15.06.2012 г. на НАП, СД по ЗДДС и счетоводни регистри по чл.124

ЗДДС за м.февруари и м.април 2018 г., с които се коригират вече подадените от ревизираното лице.

За м.февруари 2018 г. с резултат за период – ДДС за внасяне в размер на 3 055 269.48 лв., с посочване, че корекцията е поради погрешно декларирани суми по фактури, издадени към [фирма].

Представени са и са фактурите за м.февруари 2018 г.:

№ 18/01.02.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 1 824,77 лв. и ДДС 364,95 лв./. След корекцията фактурата е посочена с данъчна основа 1 601 824,77 лв. и ДДС 320 364,95 лв.;

№ 1...18/01.02.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 8 750 лв. и ДДС 1 750 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 978 750 лв. и ДДС 195 750 лв.;

№ 19/07.02.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 21 424,65 лв. и ДДС 4 284,93 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 4 569 307,83 лв. и ДДС 913 861,57 лв.;

№ 21/12.02.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа в размер на 9 519,86 лв. и ДДС 1 903,97 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 2 279 519,86 лв. и ДДС 455 903,97 лв.;

№ 22/15.02.2018 г. /посочена в дневника за продажби с данъчна основа в размер на 1 424,67 лв. и ДДС 284,93 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 3 501 424,67 лв. и ДДС 700 284,93 лв.;

№ 23/20.02.2018 г. /посочена в дневника за продажби с данъчна основа 7 911,22 лв. и ДДС 1 582 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 2 217 911,22 лв. и ДДС 443 582,24 лв.

След подробен анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, представени както от ревизираното лице, така и от клиента му, органите по приходите са установили, че общият размер на начисления ДДС за м.февруари 2018 г. по процесните фактури, издадени към [фирма] по първоначално подадените Дневници за продажби е в размер на 10 170.78 лв. Въз основа на представените коригирани Дневници за продажби общият размер на начисления ДДС за периода е в размер на 3 029 747.66 лв. В тази връзка ревизията е приела, че с разликата в размер на 3 019 576.88 лв. следва да бъде увеличен размерът на начисления данък за данъчен период м.февруари 2018 г.

За м.април 2018 г. в хода на ревизията е установено, че в подадените отчетни регистри и СД по ЗДДС за този период резултатът е ДДС за внасяне в размер на 3 317 082.20 лв. Корекцията се дължи на погрешно декларирани суми по фактури, издадени към [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]:

фактура № 25/02.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 93,86 лв. и ДДС в размер на 18,77 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 3 093,86 лв. и ДДС 618,77 лв.;

фактура № 26/04.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 4 934 лв. и ДДС 986,80 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 954 934 лв. и ДДС 190 986,80 лв.;

фактура № 1...20/04.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 8 333,33 лв. и ДДС 1 666,67 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 708 333,33 лв. и ДДС 141 666,67 лв.;

фактура № 1...21/05.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 3

593,46 лв. и ДДС 718,69 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 903 593,46 лв. и ДДС 180 718,69 лв.;

кредитно известие № 1...22/20.04.2018 г. /посочено в Дневник за продажби с данъчна основа -2 252,92 лв. и ДДС -450,58 лв./. След извършените корекции КИ е посочено с данъчна основа -852 252,92 лв. и ДДС -170 450,58 лв.;

фактура № 1...23/20.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 25 000 лв. и ДДС 5 000 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 1 025 000 лв. и ДДС 205 000 лв.;

фактура № 1...24/23.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 2 252,92 лв. и ДДС 450,58 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 852 252,92 лв. и ДДС 170 450,58 лв.;

фактура № 1...25/23.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 6 666,67 лв. и ДДС 1 333,33 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 416 666,67 лв. и ДДС 83 333,33 лв.;

фактура № 1...26/24.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 87 500 лв. и ДДС 17 500 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 2 787 500 лв. и ДДС 557 500 лв.;

фактура № 1...27/25.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 95 833,33 лв. и ДДС 19 166,67 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 2 095 833,33 лв. и ДДС 419 166,67 лв.;

фактура № 1...28/26.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 33 333,33 лв. и ДДС 6 666,67 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 2 033 333,33 лв. и ДДС 406 666,67 лв.;

фактура № 1...29/27.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 58 333,33 лв. и ДДС 11 666,67 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 3 058 333,33 лв. и ДДС 611 666,67 лв.;

фактура № 28/30.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 9 694,60 лв. и ДДС 996,98 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 49 694,60 лв. и ДДС 9 938,92 лв.;

фактура № 29/30.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 4 984,88 лв. и ДДС 1 938,92 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 44 984,88 лв. и ДДС 8 996,98 лв.;

фактура № 1...30/30.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 8 333,33 лв. и ДДС 1 666,67 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 2 008 333,33 лв. и ДДС 401 666,67 лв.;

фактура № 1...31/30.04.2018 г. /посочена в Дневник за продажби с данъчна основа 3 137,27 лв. и ДДС 627,45 лв./. След извършените корекции фактурата е посочена с данъчна основа 503 137,27 лв. и ДДС 100 627,45 лв.

Общият размер на начисления ДДС за м. Април 2018 г. по така издадените фактури според първоначално подадените Дневници за продажби е в размер на 69 954.29 лв. Въз основа на представените коригирани Дневници за продажби общият размер на начисления ДДС за периода по процесните фактури е в размер на 3 318 554.29 лв. В тази връзка ревизията е приела, че с разликата в размер на 3 248 600 лв. следва да бъде увеличен размерът на начисления данък за данъчен период м.април 2018 г.

На място в счетоводството на ревизираното лице ревизиращите органи са извършили преглед на всички първични документи в оригинал за м.февруари и м.април 2018 г. Установили са, че наличните продажни фактури съответстват изцяло на вписаните в

коригираните Дневници за продажби, както и на данъчната основа и начисления данък в подадените коригиращи СД по ЗДДС.

В хода на ревизията е извършена проверка на [фирма] – основен клиент на ревизираното лице по процесните фактури. В отговор на връчени му искания дружеството са представени изисканите документи – фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, доказателства за предходно извършени доставки; плащания, счетоводни записвания и др. От проверка в информационната система на НАП ревизията е установила, че клиентът е включил фактурите в дневниците си за покупки с посочените в тях стойности и данък.

II. Оказано е право на приспадане на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 22 250 лв. по фактура № 0...9/27.10.2017 г. с предмет ремонт генератор, издадена от [фирма].

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил процесната фактура, Договор за изработка от 25.08.2017 г., сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с който Изпълнителят приема да извърши диагностика, ремонт и реновиране на дизелов генератор – Р., сериен № 9611012 с двигател I. F. с номер 1716131. Конкретните дейности, които следва да се извършат, ще се уточнят, след като Изпълнителят представи Протокол от извършена диагностика. Договорът е сключен със срок до 31.10.2017 г. Представен е протокол за извършена диагностика от 01.09.2017 г.; Количествено-стойностна сметка за ремонт на генератор; Анекс към Договор за изработка от 25.08.2017 г., сключен на 01.09.2017 г. за уговаряне възнаграждението за изпълнението по договора в размер на 111 250 лв. без ДДС; Приемо-предавателен протокол от 27.10.2017 г.; осчетоводяване на доставката и банково извличение от 27.10.2017 г. за извършено плащане по фактурата. В хода на ревизията жалбоподателят е представил фактурата, банково извличение за извършено плащане, осчетоводяване на фактурата като външна услуга, Договор за изработка от 25.08.2017 г.; Протокол за извършена диагностика от 01.09.2017 г.; Количествено-стойностна сметка; Анекс към Договор за изработка от 25.08.2017 г., сключен на 01.09.2017 г. за уговаряне възнаграждението за изпълнението по договора в размер на 111 250.00 лв. без ДДС; Приемо-предавателен протокол от 27.10.2017 г.

Ревизията е установила, че доставчикът не е доказал, че е притежавал вложените в ремонта материали, като в дневниците му за покупки не са налични фактури, съответстващи на стойността на отразените като вложени в ремонта материали. Не са представени данни за притежавана от доставчика ремонтна работилница, той не е имал собствени или наети недвижими имоти, нито че е наемал ДМА, не е декларирал изплатени доходи от наем на физически лица, липсва данни и информация за транспортна обезпеченост за превоза на материалите за извършване на ремонта, както и на самия генератор, респективно и кадрова обезпеченост. В тази връзка ревизиращите органи са приели, че издадената фактура не удостоверява реално изпълнение на договорената услуга.

2. В размер на 333.30 лв. по фактура № 0...437/09.11.2017 г. с предмет шперплат, издадена от [фирма]

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил процесната фактура, Складова/стокова разписка от 09.11.2017 г.; Приемо-предавателен протокол; Банково извличение; Аналитичен регистър от 01.01.2016 г. до 31.12.2018 г.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил фактурата и документи за извършено плащане по банков път. При него фактурата е осчетоводена като разход за материали, но в хода на ревизията не са представени доказателства за последваща реализация на спорната доставка.

Органите по приходите са посочили, че доставчикът не е представил информация за

произхода на стоката, както и доказателства за складова и транспортна обезпеченост.

При така установеното е прието, че не е налице реалност на извършената доставка на стока по издадената фактура.

**3.** В размер на 11 928.32 лв. по фактура № 0...429/06.11.2017 г. с предмет сол индустриална за обезледряване, издадена от **[фирма]**

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил процесната фактура, преводни нареждания и банково извлечение за платена сума по фактурата, както и счетоводни извлечения от регистри. Ревизията е констатирала, че фактурата не е включена в дневника за продажби и в СД по ЗДДС на доставчика.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил фактурата и доказателства за извършено плащане по банков път. Ревизията е установила, че спорната фактура е осчетоводена по дебита на сметка 304-Стоки срещу кредита на сметка 401-Доставчици. Разплащането по доставката е надлежно осчетоводено. Ревизираното лице е представило доказателства за последваща реализация на стоката, продадена на **[фирма]**.

И по отношение на тази фактура ревизията е обосновала извода, че не е налице реалност на документираната доставка, поради което на ревизираното лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит.

Органите по приходите са приели липса на 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.

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

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

Представени от жалбоподателя с молба от 19.08.20220 г. – молба до ТД на НАП-гр.С. 3. с приложения към нея коригиращи СД по ЗДДС за м.февруари и м.април 2018 г. (л.124).

Представени от доставчика на удостоверителни услуги **[фирма]** – информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за органите по приходите К. Г. М., В. Б. Л., И. Е. К. (л.95).

По делото беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза**, по която вещото лице след посещение на място при жалбоподателя и установяване контакт със доставчиците му, следваше да даде отговор на следните въпроси:

I. Относно отказания данъчен кредит

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 доставчиците;

2. отчетели ли да доставчиците приходи по спорните фактури;

3. има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати;

4. притежава ли жалбоподателят и доставчиците 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. 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.

б. да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания 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 на стоки и услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирания период.

8. за фактурите с предмет услуги:

а/ в какво се изразяват спорните услуги; има ли отчетени приходи при доставчиците по тях и в какъв размер; за документиране на спорните услуги има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др.подобни; какъв е начинът на остойностяване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците.

б/ 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.

в/ доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.

9. има ли последваща реализация или влягане на стоките и услугите, които се твърди да са получени от доставчиците - по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл.съпътстващи документи.

10. редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

## II. Относно доначисления ДДС

1. кои фактури и кредитни известия е издал жалбоподателят за данъчни периоди м.февруари и м.април 2018 г.

2. в какъв размер е начислил ДДС по тях и как го е декларирал пред ТД на НАП-гр.С..

3. подавал ли е жалбоподателят коригиращи СД по ЗДДС за посочените данъчни периоди и с какво съдържание.

4. в какъв размер ревизията е доначислила ДДС за същите данъчни периоди и по кои данъчни документи.

5. внесен ли е доначисленият ДДС за тези данъчни периоди към датата на издаване на обжалвания РА.

6. какъв е размерът на лихвата, дължима от жалбоподателя за доначисления му ДДС за посочените данъчни периоди.

7. каква е действителната дължима сума от жалбоподателя по приспадане на ДДС за периода от м.февруари до м.април 2018 г., съответно какви са дължимите лихви.

Съдът назначи за в.л. Б. Д. и определи първоначален депозит от 900 лв. за допуснатата експертиза. Депозитът за ССЕ не беше внесен от жалбоподателя, като с молбата си от 02.02.2021 г. жалбоподателят заяви, че не може да внесе същия. С протоколно определение от 04.06.2021 г. заличи допуснатата експертиза.

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

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано със ЗВР № Р-222215180049115-020-001/21.08.2018 г., т.е в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година 2017 г., който изтича на 31.12.2023 г.

С оглед делегирането на правомощия по реда на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК вр. чл.11, ал.3 ЗНАП по делото се представена Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. (л.14), издадена от Директора на ТД на НАП-гр. С., с която К. Г. М., 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 указаната разпоредба ревизията може да се възлага от: 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция, или 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. 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.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС). Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа законово изискуемите реквизити, 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.

Според чл.119, ал.2 ДОПК ревизионният акт е издаден съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство Р-22221518004915-091-001/15.04.2019 г. спрямо [фирма] – в несъстоятелност. 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 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. Според 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 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 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 подписаните 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, отнасящи се до първата и повторната ревизия, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – К. Г. М., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП [населено място], както и че В. Б. Л., И. Е. К., 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 изложеното 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.

#### **I. По отношение на допълнително начисления данък.**

Не е спорно между страните, че от страна на ревизираното дружество са подадени погрешни данни със СД по ЗДДС за данъчни периоди м.февруари и м.април 2018 г., както и че същото е депозирало коригиращи СД по ЗДДС на основание чл.126, ал.3, т.2 ЗДДС.

Начисляването на данъка върху добавената стойност е процедура за реализиране на изискуемостта му. Поради това за ревизираното лице е възникнало задължение да го начисли, в качеството му на изпълнител на облагаеми доставки. Разпоредбата на чл.86, ал.1 ЗДДС, определя, че регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като: 1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; 2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл.125 за този данъчен период; 3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Съгласно ал.2 на същата разпоредба данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

Безспорно в случая е установено, че за указаните данъчни периоди жалбоподателят е извършил облагаеми доставки на стоки и услуги със ставка 20 % към [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] на обща стойност 32 896 998.82 лв. Всички доставки са документирани с издадени фактури – с посочена стойност и начислен ДДС, съпътстващи ги документи, доказващи тяхната реалност, която не е оспорена от органите по приходите. Реалността на доставките е потвърдена и чрез извършените проверки по отношение на дружествата-клиенти на ревизираното лице. Ревизиращите органи са извършили пълен и обстоен анализ на представените документи, съпътстващи издадените фактури. Безспорно е установено възникването на изискуемостта на дължимия данък по издадените от ревизирания субект фактури на основание чл.25, ал.2 във вр.с чл.6 и чл.9 във вр.с чл.85 ЗДДС.

Цитираната по-горе разпоредба на чл.86, ал.1 ЗДДС урежда фактическия състав на начисляването, който не е изпълнен от жалбоподателя. Не се спори, а и се установява по делото въз основа на представените с административната преписка и тези от жалбоподателя доказателства, че последният е нарушил чл.86 ЗДДС. Издадените от ревизираното лице фактури са включени в дневниците му за продажби и първоначално подадените СД по ЗДДС с много по-ниски стойности и много по-нисък от посочения във фактурите размер на дължимия данък. По този начин е извършено нарушение на чл.89 ЗДДС, тъй като е внесен данък в многократно по-нисък размер от действително дължимия.

По описаната констатация жалбоподателят е изложил общи оплаквания, без да конкретизира в какво според него се състои незаконосъобразността на РА. В изпълнение на изискването да реши съдебния спор по същество, Съдът допусна ССЕ, която следваше да изясни каква е действителната дължима сума от жалбоподателя по приспадане на ДДС за периода от м.февруари до м.април 2018 г., съответно какви са дължимите лихви. Противопоставянето от страна на жалбоподателя да се изслуша така допуснатата експертиза стана пречка да се изясни спорът в тази негова част.

За разрешаване на спора Съдът следва да съобрази последиците от доказването или недоказването. Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото и по аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК тя е приложима когато на страната, носеща тежестта на доказване, са дадени указание че за факта не сочи доказателства. С разпоредителното заседание от 30.04.2020 г. (л.74) Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствената тежест да установи фактите, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, като конкретно следва да установи следните обстоятелства: в какъв размер е дължимият ДДС, който е следвало да бъде начислен по спорните фактури, като може да ангажира всички допустими доказателства. До края на съдебното следствие доказателства в тези насоки не бяха ангажирани.

Съобразно възраженията на жалбоподателя, изложени в жалбата, следва да се има предвид, че служебно допуснатата от Съда експертиза не даде заключение за това кои фактури и кредитни известия е издал жалбоподателят за данъчни периоди м.февруари и м.април 2018 г., в какъв размер е начислил ДДС по тях и как го е декларирал пред ТД на НАП-гр.С., подавал ли е коригиращи СД по ЗДДС за посочените данъчни периоди и с какво съдържание, в какъв размер ревизията е доначислила ДДС за същите данъчни периоди и по кои данъчни документи, внесен ли е доначисленият ДДС за тези данъчни периоди към датата на издаване на обжалвания РА, какъв е размерът на лихвата, дължима от жалбоподателя за доначисления му ДДС за посочените данъчни периоди.

В тази връзка и при преценка на доказателствата по делото в тяхната съвкупност Съдът преценява изводите на ревизията за законосъобразни. Правилно въз основа на депозираните коригиращи СД по ЗДДС са установени размерите на неначисления и дължим данък за ревизираните данъчни периоди и законната лихва върху дължимите суми, а именно: за м.февруари 2018 г. – 3 019 576.88 лв., и за м.април 2018 г. – 3 248 600 лв.

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, а именно за м.февруари 2018 г. – лихва от 333 018.87 лв., и за м.април 2018 г. – лихва от 303 226.92 лв.

Ревизионният акт в частта му, с която е доначислен ДДС, е законосъобразен и жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

## **II. По отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит**

Правният спор в случая се свежда до това налици ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки и услуги, 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 от закона, които да препятстват упражняването на спорното право.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките на стоки и услуги.

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

1. Фактури с предмет стоки. Такива са фактурите, издадени от [фирма] и [фирма].

От представените в хода на ревизионното производство се установи, че по отношение на процесната фактура от [фирма] са представени копие на същата, стокова/складова разписка; приемо-предавателен протокол с нечетлива дата на приемо-предаване, банкови извлечения и аналитичен регистър на дружеството-доставчик. Предмет на спорната фактура е "шперплат".

Съдът намира за законосъобразни изводите на ревизията, че липсва реалност на доставката.

На първо място не е представена заявка за закупуване на съответната стока, липсва договор за доставка, оферта от дружеството-доставчик. Представената фактура е издадена и подписана от лице, за което не е ясно дали има качеството на материално-отговорно лице, респективно липсва положен подпис от получателя на стоката.

На второ място Съдът съобрази, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени.

Приемо-предавателният протокол към фактурата страда от редица пороци, които са пречка да се приеме, че собствеността върху стоките е прехвърлена съобразно цитираното правило. От същия не се установява на коя дата е извършено приемо-предаването на стоката, подписан е без посочени имена на лицата, не са поставени печати на дружествата – доставчик и получател на доставката. От това обстоятелство не може да се установи дали подписите на лицата в протокола са в състояние да обвържат дружествата-съконтрагенти. В приемо-предавателния протокол не е описан видът и количество на стоките. Не е посочено конкретно място на предаване на същите.

Не са представени документи за това как и от кого е извършен превозът на процесните стоки. 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 Закона за счетоводството и нормативните актове по прилагането му изискват съставянето на счетоводни документи, удостоверяващи извършването на тези стопански операции. Не са представени и товарителници, в които да е посочен конкретен обект и негов адрес. 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. Предаването на стоките може да се осъществи и чрез складова/стокова разписка за получаване на стоки. Такъв вид стокова разписка се използва в търговските обекти на предприятието при получаване на стоки от други предприятия, както и за предаване на стоки от едно МОЛ на друго в същото предприятие. Издава се и се движи по реда за складовата 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 случая първо не е ясно дали представената разписка е стокова или складова. Второ, тя е подписана само от едно лице, без да е ясно има ли то качеството материално-отговорно лице. Не са поставени печати, не са описани транспортните данни и документи на превозвача на стоката.

Съдът намира, че липсват преки доказателства за предаването им между страните по издадените фактури или индивидуализирането им по друг уговорен начин.

При това следва да се приеме за несъстоятелна тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесната фактура, приемо-предавателен протокол, стокова/складова разписка, удостоверява реалността на процесната доставка.

Ето защо РА и в тази му част е законосъобразен.

Аналогични са изводите на Съда по отношение на фактурата, издадена от [фирма]. Относно нея не са представени доказателства за реалността на доставката. Представените банкови извлечения, счетоводни извлечения са недостатъчни за формиране на извода в благоприятна за жалбоподателя насока. Не е представен договор за доставка, заявки, нито складови/стокови разписки за заприходяване на процесната стока – сол за обезледяване. Вярно е, че ревизираното лице е представило фактура, удостоверяваща последващата реализация на процесната стока, но тя не води до извод за спорната реалност предвид родовоопределения характер на вещите.

Предвид голямото количество на стоката, следва логичният въпрос как е осъществено предаването на същата, чрез какъв транспорт и за чия сметка. В случай, че за доставянето и е използван транспорт – липсват товарителници и други транспортни документи, които да го удостоверят.

Освен това в хода на ревизията е установено, че доставчикът не е включил издадената фактура в дневника си за продажби за м.ноември 2017 г.

В тази връзка по отношение и на двете фактури Съдът съобрази, че липсват данни за отчетени от доставчиците приходи по тях, което е от съществено значение за спора. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи съгласно чл.4, ал.1, т.4 ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във

финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно 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.

Приходната администрация оспорва факта на придобиване на процесните стоки. В хода на съдебното производство приходната администрация проведе успешно насрещно доказване за нереалността на доставките като пречка за възникване на спорното право на възникване на данъчен кредит. Индиции за липса на предаване на стоките по фактурите, като способ за индивидуализиране на вещите и преминаване на собствеността, са характерът на икономическата дейност на доставчиците, броят и длъжностите на полагащите зависим труд лица; отсъствието на информационна следа за преминаване на фактичката власт върху вещите, включително и чрез превозването им /предвид количеството и вида на вещите/.

Предвид неустановеното получаване от ревизираното дружество на стоките по фактурите не е осъществен пораждащият правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

2. Фактура с предмет услуги. Това е фактурата, издадена от [фирма].

Съдът констатира, че в издадената фактура не е конкретизиран предметът на доставката. Генераторът представлява стационарна или мобилна единица, която произвежда електричество, превръщайки механичната енергия от въртене на вал на двигател в електрическа енергия. Като основание за издаване на същата е посочен "ремонт генератор", без да е посочен видът на същия (синхронен или асинхронен), марката или каквито и да било други индивидуализиращи белези.

Предметът на фактурата не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на услугите, което води до извод, че същата не отговаря на изискването на чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващи фактурите документи, което възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по фактурата.

От представените доказателства в хода на ревизионното производство се установи, че по отношение на същата са представени Договор за изработка е Анекс към него, Протокол за извършена диагностика, Количествено-стойностна сметка; Договор за изработка, Приемо-предавателен протокол, платежни документи както и осчетоводяване на фактурата.

От така представените в хода на ревизията съпътстващи документи не се установява реалност на фактурираната услуга. Представените приемо-предавателни протоколи не са пълни, като страдат от пороци - в същите липсва посочено местоположение на приемо-предаване на предмета на услугата, а именно генераторът. От документите не става ясно как е предаден генераторът на изпълнителя по договора, с превоз ли е осъществено предаването и за чия сметка е осъществено. В случай, че е извършено с транспорт – не са представени транспортни документи, доказващи превоза, респективно за чия сметка – за Възложителя или за Изпълнителя. Ако превозът е бил за сметка на Изпълнителя, същият калкулиран ли е във фактурираната услуга.

Протоколът за извършена диагностика също страда от съществени недостатъци – липсват данни за клиента-възложител, с посочване на място на извършване на ремонта (при клиента

или в сервизна база на изпълнителя), дата на приемане, която не е задължително да е датата на извършване на диагностиката. Посочена е марка на генератора, респективно сериен номер и вид двигател. Липсват данни за производител, вид на генераторът – синхронен или асинхронен, еднофазен или трифазен, което е от съществено значение. Не са представени документи относно сервизната история на генератора, респективно оригинална експлоатационна документация, издадена от съответния производител. Протоколът е подписан само от представител на дружеството-доставчик, без посочена длъжност. Липсва посочване на данни на представител на дружеството-доставчик във връзка с удостоверяване на описаното, като установено увреждане на генератора. Няма данни дали генераторът е бил в гаранционен срок.

В количествено-стойностната сметка са описани различни видове резервни части и дейности по ремонт, но липсват приложени технически спецификации на резервните части, декларация за съответствие на същите. При това положение липсват доказателства, че използваните части са съвместими с оригиналните такива на генератора и на двигателя. Липсва и предоставена гаранция на вложените части, както и на извършените ремонтни дейности. Приемо-предавателният протокол, удостоверяващ изпълнението на услугата, също е непълен. Не е описано мястото на приемо-предаването на ремонтирания генератор, по какъв начин същият е транспортиран, за чия сметка или ремонтът е извършен на място, притежавано от възложителя (ревизираното дружество).

Доставчикът не е представил в хода на ревизията счетоводни документи, удостоверяващи закупуване на вложените резервни части. Безспорно същите са били необходими за ремонта на генератора. Не е доказано доставчикът изобщо да е направил някакви разходи във връзка с този ремонт. Липсват данни и за отчетени от доставчика приходи, като аналогични са мотивите на Съда, изложени по-горе в т.1.

Следователно РА и в тази му част е законосъобразен.

Относими за всички доставчици са и следните мотиви на Съда:

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл.6, ал.1, респ. чл.9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките.

Ето защо не следва да се приема за доказано по делото, че предметът на фактурата съответства на изпълнението на насрещната престация по представения договор, доказано с факти от обективната действителност, т.е. че плащането съставлява действително насрещна престация на приета услуга от възложителя, която има връзка с действителността. От представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурата и съпътстващите документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл.71, т.1 и т.2 ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит.

По изложените съображения Съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и



действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет. Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

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

Освен казаното дотук следва да се има предвид, че протоколите са с недостоверни дати. Това е така, защото достоверността на датите на обсъжданите частни документи можеше да се установи само посредством дадено от ССЕ заключение за редовност на счетоводствата, водени от доставчика и от жалбоподателя. Предвид липсата на констатация за редовност на воденото счетоводство на търговеца не следва да се приема, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях. Не е доказано въз основа на тях да са извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение въпросните документи не могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършените доставки.

Съдът съобрази, че по делото по същество остана недоказано обстоятелството, съставляващо сърцевината на правния спор: възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с представените при ревизията съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките и получаването на услугите. Това следваше да стори служебно допуснатата, но неизслушана съдебно-счетоводна експертиза. След като страната не се справи с разписаната в закона и указана ѝ от Съда доказателствена тежест, тя следва да понесе последиците от недоказването.

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

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело E.-S., C-110/99, R., стр. I-11569, т. 52 и 53, решение от 17.07.2014г., съединени дела A. T.

(C-58/13) и Pierfrancesco T. (C-59/13), ECLI:EU:C:2014:2088, т. 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

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

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

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

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

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 F. of T. I. and O. [2006] E. I-0000, § 33).

Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело T. и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело N. S., т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело V. O., C-499/10, т. 25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е

доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение М.-Г., ЕУ:С:2012:547, т. 53 и 54).

Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването на стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

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

С оглед на изложеното настоящият съдебен състав намира, че както в ревизионното, така и в съдебното производство от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по издадените от [фирма], [фирма] и [фирма] фактури. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл.68, ал.1, т.1 във вр.с чл.6, ал.1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. При липса на доказателства за реалността на доставките неправилно би било Съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Н. факт е неосъществен факт. При липса на доказано извършена двустранна сделка (обратното не се установи по делото, независимо от представените писмени доказателства), нормално и логично е знание за това да има и при двете страни по тази сделка.

По отношение на спорните фактури и липсата на индивидуализация на посочения в тях предмет, следва да се посочи, че в чл.7, ал.3 ЗСч е прието, че е налице документална обоснованост и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал.1 и ал.2 при условие, че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват. Разпоредбата на чл.71, т.1 ЗДДС изрично изисква фактурите, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит, да съответстват на изискванията на чл.114 ЗДДС, като не е предвидено изключение, свързано с непълноти на съдържанието. Тези изводи се подкрепят и от съдебната практика на Съда на ЕС по прилагането на директивата за ДДС, а именно, че следва да се откаже правото на приспадане по фактурите, които не съответстват на изискванията на съставянето им. В решение от 08.05.2013 г. по дело С-271/12, Съдът на ЕС е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и

стойността им. Дължимата престация от доставчика по облагаема доставка следва да бъде индивидуализирана с точни параметри, които позволяват действителното и изпълнение и доказването и при осъществяването на контрола за спазването на данъчното законодателство, в случай, че за същата е упражнено правото на приспадане на данъка. Съответно на дължимото изпълнение следва да бъде описанието на доставката във фактурата, т.е по начин, който да позволява последваща проверка и установяването на действителното и извършване, каквото в настоящия случай не може да бъде сторено.

От своя страна, изискванията за съдържанието на фактурите не са формални, тъй като са свързани с материалноправните изисквания към доставките и преценката дали се касае за облагаема доставка по принцип. Спазването на формалните изисквания при съставянето на фактурите не е решаващо за преценката на процесните доставки, но е решаващо в случая обстоятелството, че тази непълнота на фактурите възпрепятства доказването на изпълнението на материалноправните изисквания за възникването на данъчно събитие по всяка от спорните фактури, с оглед на това, че именно липсата на индивидуализация пречатства доказване на твърденията за реално влягане на процесните стоки от жалбоподателя. Посочените наименования стоките и материалите и предмета на услугите са твърде общи и могат да бъдат отнесени към всяка една друга дейност, не само по отношение на извършваната от ревизираното лице.

Изложеното не противоречи на приетото от СЕС в решение от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в т.63 е посочено, че според практиката на съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. решение от 17.07.2008 г. по дело С-132/06, т.37 и решение от 29.07.2010 г. по дело С-188/09, т.21). В т.64 е посочено, че за тази цел Директива 2006/112 и по-конкретно чл. 242 от нея задължава всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. В случая, за да установят реалността на документираните доставки на стоки и услуги, с оглед разпоредбата на чл.37, ал.1 ДОПК, вменяваща задължение на органите по приходите да събират доказателства от ревизиращия екип са инициирани насрещни проверки на преките доставчици и са извършили действия за събиране на възможната налична информация за [фирма], [фирма] и [фирма].

Ревизиращите органи са анализирали задълбочено всички представени доказателства и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което е формирано становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията доказателства не позволява да бъде прието, че издадените от доставчиците фактури документират реално извършени доставки. В случая се касае за установяване на правнорелевантните за спора факти, а именно, че всеки един от доставчиците е разполагал с възможността да извърши фактурираните доставки на услуги, като по този начин е престира на получателя реално изпълнен от него резултат. Тези факти по отношение на фактурите, издадени от дружествата-доставчици не са установени.

В обобщение, очевидна е тенденцията за съставяне на документи, съобразно които да се създаде достатъчна убеденост у Съда за начина на предаване на стоки и изпълнение на спорните услуги, с които оспорващия обосновава правото си на данъчен кредит, които документи, обаче при съвкупния им анализ, не могат да установяват в условията на пълно доказване осъществяването на доставка на стоки по чл.6 ЗДДС и на услуги по чл.9 от същия закон, предвид очевидното им съставяне с оглед нуждите на процеса, съответно наличието на констатираните по-горе противоречия в съдържащите се в тях данни. Съдът намира, че наличието на съставените фактури, респ. съпътстващите ги документи, страдащи от съществени пороци, обсъдени по-горе, не може да обоснове извод за фактическото извършване на разглежданите доставки.

При това положение представените по делото писмени доказателства не позволяват да се

направи обоснован извод за фактическо извършване на всяка една от преките доставки по начина, по който е дадена информацията за същите в първичните счетоводни документи, включително и в аспекта на конкретните страни по доставката.

Съдът формира извод, че жалбоподателят не доказва материалноправните и формалните изисквания за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъка, в това число и обективни данни, че е получил доставките, предмет на фактурите, по които е упражнил правото на приспадане на данъка, както и че е добросъвестен, т.е. че е положил грижата на добрия търговец.

Субективният елемент на злоупотребата с право, както се посочи по-горе при правните съображения на съда, е свързан с преследваната цел - необходимо е основната цел да бъде ползването на предимство, предоставяно от правото на Съюза. Следва да се вземат предвид всички фактически, правни и икономически отношения между страните (жалбоподателя и доставчиците му), конкретни прикрити или последващи обратни съглашения, преследваната цел или наличие на скрита цел. В случая безспорно преследваната цел е получаване и доказване на данъчно предимство - приспадане на ДДС по процесните фактури.

Като страна по доставка, която е действително изпълнена, следва да са му известни всички елементи, свързани с изпълнението, особено правото на жалбоподателя да осъществява контрол върху изпълнението. Поради това би следвало да са му известен и начинът на изпълнение на договорените дейности, респективно използването на други подизпълнители. Следователно, според трите критерия по делото М. G., цитирано по-горе, и тъй като жалбоподателят е недобросъвестен и не изпълни задълженията си по тежестта на доказване по делото, то правото на приспадане на данъка следва да бъде отказано по процесните фактури.

В заключение по отношение на процесните доставчици, Съдът намира, че на практика няма нито едно сигурно и убедително доказателство, което да обосновава факта на прехвърлянето на рисковете и изгодите за процесните услуги към дружеството-жалбоподател. Ето защо Съдът приема изводите на ревизията, че процесните фактури изразяват фиктивно фактуриране, по тях не е установена изискуемостта на данъка и оттам на пораждането на правото на данъчен кредит – чл.25, ал.2 във вр.с чл.6 и чл.68, ал.2 ЗДДС, поради което жалбата е неоснователна и в тази част.

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

С оглед изхода на делото основателно се явява и като такова следва да бъде уважено искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Общият материален интерес по делото е в размер на 6 943 785.56 лв. (главница 6 302 688.50 лв. и лихви от 641 097.06 лв.). Съобразно нормата на чл.161, ал.1, изр.второ и трето ДОПК във вр.с чл.8, ал.1, т.6 от Наредба № 1 от 09.07.2004 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, полагащото се на ответника юрисконсултско възнаграждение е в размер на 30 361.35 лв., което се възлага в тежест на оспорващата страна.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

## Р Е Ш И :

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] – в несъстоятелност, със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], партер, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт (РА) № Р-22221518004915-091-001/15.04.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на

НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1263/23.07.2019 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на НАП, относно установените задължения по ЗДДС в размер на 6 302 688.50 лв., ведно със съответните лихви за забава от 641 097.06 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма] – в несъстоятелност, със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], партер, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централното управление на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 30 361.35 лв. (тридесет хиляди и триста шестдесет и един лева и 35 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

**СЪДИЯ:**