

# РЕШЕНИЕ

№ 17128

гр. София, 20.05.2025 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав, в публично заседание на 27.02.2025 г. в следния състав:**

**СЪДИЯ: Георги Терзиев**

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **5895** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс /ДОПК/.

Производството е образувано по жалба на „Деливъри Тайм“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес: [населено място], [улица], представлявано от А. С. Г. – Управител срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221523002676-091-001/02.02.2024 г., издаден от органи по приходите, в частта изменена и потвърдена с Решение № 515/19.04.2024 г. на Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] /Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място]/ при Централно управление на Национална агенция по приходите.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност, немотивираност и необоснованост на оспорения ревизионен акт. Подробни съображения в тази насока, са изложени в депозираната жалба. Счита се, че събраните по време на ревизионното производство доказателства следва да бъдат преценени в тяхната съвкупност, което не е сторено от ревизиращия екип. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В съдебно заседание жалбоподателят, редовно уведомен, не се явява, представлява се от адвокат В., която моли Съда да отмени оспорения ревизионен акт по изложените в жалбата съображения. Претендира сторените по делото разноски съгласно представен списък.

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

юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя на 22.04.2024 г. /л.26/. Жалбата е подадена, чрез административния орган до АССГ на 26.04.2024 г. видно от поставения върху същата входящ № 53-04-279/26.04.2024 г., 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-22221523002676-020-001/05.05.2023 г., издадена от издадена от П. Т. П., на длъжност Началник Сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], в качеството и на заместник на Р. Р. Б., на длъжност Началник Сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], оправомощена със Заповед № РД-84-2200-362/02.05.2023 г. и Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения /л.27-29/:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.06.2021 г. до 31.03.2023 г.

Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 16.05.2023 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени В. В. П., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Д. Г. С., на длъжност инспектор по приходите /л.30-33/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221523002676-020-002/09.08.2023 г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност Началник Сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], връчена по електронен път на 09.08.2023 г., като срокът за извършване на ревизията е определен до 16.10.2023 г. /л.34-37/.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22221523002676-092-001/06.12.2023 г. е изготвен на 06.12.2023 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 11.12.2023 г. /л.38-88/. Срещу издадения РД не е подадено възражение в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизионният акт с № Р-22221523002676-091-001/02.02.2024 г. е издаден на 02.02.2024 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 06.02.2024 г. /л.89-97/ С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

С оспорвания РА на дружеството са установени допълнително задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. Юни 2021 г. до м. Октомври 2021 г., от м. Декември 2021 г. до м. Февруари 2022 г., м. Април 2022 г., м. Май 2022 г. и от м. Юли 2022 г. до м. Март 2023 г. в общ размер на 88 096.16 лв., главница в размер на 74 734.29 лв. и начислени лихви за забава в размер на 13 361.87 лв.

Корекцията произтича от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, по фактури, издадени от: „Нинт Консулт“ ЕООД; „Технополис България“ ЕАД; „Аес Къмпани 2020“ ЕООД; „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД; „Магнум Д“ ЕООД; „Пепина М“ ЕООД; „Пирин Шорлопов Хотелс“ ООД; „Креспа“ АД; „Доверие Брико“ АД; „Пирамис България“ ЕООД; „Тубе“ ЕООД; „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД; „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД; „Алекс ЕА“ ЕООД; „Фармаджен БГ“ ЕООД и „АТС България“ ООД.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизираните периоди

е свързана с отдаване под наем на недвижими имоти в собствен офис сграда, находяща се в [населено място],[жк], [улица]. Установено е, че през ревизираните периоди в ревизираното дружество не са назначавани лица по трудови правоотношения, както и че не са налице корекции по отношение на декларираните продажби и начисления данък, независимо от установеното от ревизиращите органи, подробно описано на стр. 4-10 от РД.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирания субект до директора на дирекция ОДОП е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-06-1634/14.02.2024 г. по регистъра на ТД на НАП С..

С мотивирано Решение № 515/19.04.2024 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] спорният ревизионен акт е както следва:

1. Отменен в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. Декември 2022 г., ведно със съответните лихви за забава – в размер на 18 300.00 лв., фактури, издадени от „АТС България“ ООД.

2. Изменен в оспорената част по ЗДДС, както следва:

2.1. Установеният за данъчен период м. Юни 2021 г. ДДС за внасяне в размер на 3 726.72 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 3 722.81 лв., ведно със съответните лихви за забава;

2.2. Установеният за данъчен период м. Януари 2022 г. ДДС за внасяне в размер на 5 090.07 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 3 670.07 лв., ведно със съответните лихви за забава;

2.3. Установеният за данъчен период м. Май 2022 г. ДДС за внасяне в размер на 1 181.05 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 261.03 лв.;

2.4. Установеният за данъчен период м. Август 2022 г. ДДС за внасяне в размер на 6 733.31 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 3 893.31 лв., ведно със съответните лихви за забава;

2.5. Установеният за данъчен период м. Ноември 2022 г. ДДС за внасяне в размер на 7 113.16 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 5 633.16 лв., ведно със съответните лихви за забава;

2.6. Установеният за данъчен период м. Декември 2022 г. ДДС за внасяне в размер на 8 608.59 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 3 608.59 лв., ведно със съответните лихви за забава;

2.7. Установеният за данъчен период м. Януари 2023 г. ДДС за внасяне в размер на 3 603.33 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 1 018.93 лв., ведно със съответните лихви за забава;

2.8. Установеният за данъчен период м. Февруари 2023 г. ДДС за внасяне в размер на 8 602.69 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 7 484.77 лв., ведно със съответните лихви за забава.

3. Потвърден в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди от м. Юли 2021 г. до м. Октомври 2021 г., м. Декември 2021 г., м. Април 2022 г., м. Юли 2022 г. и м. Март 2023 г., ведно със съответните лихви, както и в частта на определените лихви за данъчни периоди м. Февруари 2022 г. и м. Септември 2022 г.

Жалбата в останалата и част е оставена без разглеждане като процесуално недопустима – за данъчни периоди м. Февруари 2022 г. и м. Септември 2022 г. не са извършени корекции на декларираните от дружеството резултати.

Поради, което предмет на съдебно оспорване е РА в изменената и потвърдена част с решението на решаващия административен орган, а именно по отношение на следните

дружества-доставчици: „Нинт Консулт“ ЕООД; „Технополис България“ ЕАД; „Аес Къмпани 2020“ ЕООД; „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД; „Магнум Д“ ЕООД; „Пепина М“ ЕООД; „Пирин Шорлопов Хотелс“ ООД; „Креспа“ АД; „Доверие Брико“ АД; „Пирамис България“ ЕООД; „Тубе“ ЕООД; „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД; „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД; „Алекс ЕА“ ЕООД и „Фармаджен БГ“ ЕООД и данъчни периоди: м. Юни 2021 г., от м. Юли 2021 г. до м. Октомври 2021 г., м. Декември 2021 г., м. Януари 2022 г., м. Февруари 2022 г., м. Април 2022 г., м. Май 2022 г., Юли 2022 г., м. Август 2022 г., м. Септември 2022 г., м. Ноември 2022 г., м. Декември 2022 г., м. Януари 2023 г., м. Февруари 2023 г. и м. Март 2023 г. Общият размер на установения и дължим ДДС, съгласно решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП е 55 845.98 лв., ведно със съответните лихви за забава.

I. Ревизията е отказала право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 10 090,00 лв., ведно със съответните лихви за данъчни периоди м. Юни 2021 г. и м. Юли 2021 г., по 8 броя фактури, издадени от „Нинт Консулт“ ЕООД, описани подробно на стр. 11 от РД, всички с предмет: „Стоки“ /различни по вид и количество плочки - гранитогрес/:

На ревизираното дружество в хода на ревизионното производство е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22221523002676-040-001/15.05.2023 г. От негова страна са представени документи с Придружително писмо за представяне на документи с вх. № Р-22221523002676-ПРД-001-И/31.05.2023 г. до Р-22221523002676-ПРД-008-И/31.05.2023 г. /подробно описани на стр.5 от РД/.

От негова страна относно доставките, извършени от „Нинт Консулт“ ЕООД са представени, както следва: копия на спорните фактури, ведно с приложени към същите издадени касови бонове. Не са представен: търговска кореспонденция /оферти, заявки за доставка/; транспортни документи, респективно за чия сметка е транспортът на стоките; договор за доставка на спорните стоки; товарителници, удостоверяващи превоза на стоките.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в Протокол № П-22221423103549-141-001/04.07.2023 г. На „Нинт Консулт“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22221423103549-040-001/31.05.2023 г., връчено му по електронен път на 12.06.2023 г. В указания срок от страна на дружеството-доставчик са представени документи, а именно: придружително писмо; оборотни ведомости за м. Юни 2021 г. и м. Юли 2021 г.; копие на 8 броя фактури, издадени на „Деливъри Тайм“ ЕООД; копие на 7 бр. фактури, издадени от „Сандра 44“ ЕООД и „Елит Консулт 81“ ЕООД към „Нинт Консулт“ ЕООД и счетоводни справки за м. Юни 2021 г. и м. Юли 2021 г.

В хода на насрещната проверка от ИС на НАП за дружеството-доставчик е установено следното:

„Нинт Консулт“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 01.12.2020 г., дерегистрирано по ЗДДС, считано от 07.01.2022 г., поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. В дневника за продажби на „Нинт Консулт“ ЕООД са включени 8 броя фактури, издадени на „Деливъри Тайм“ ЕООД, описани в таблица 1 на стр.11 от РД. От страна на ревизиращите органи е посочено, че не е предоставена информация каква е дейността на дружеството-доставчик. Липсват представени писмени обяснения относно предмета на доставката, договарянето, предаването на стоката/услугата; за вида на осъществяваната дейност, обекти и складови бази на дружеството, транспортни средства. Не са представени от дружеството лицензи, разрешителни относно дейността на фирмата. Не е представена справка за складови или други помещения /наети или собствени/, от които се извършва дейността – документи за собственост или договори за наем, както и фактури за платен наем. Установено е от представената информация основанието, посочено в спорните фактури, начин на тяхното плащане и дати на плащане по данни от

Аналитичен регистър на счетоводна сметка 411 – „Клиенти“ - „Деливъри Тайм“ ЕООД /стр.11-12 от РД/.

Представени са счетоводни справки, удостоверяващи отразяването на издадените фактури в счетоводството на дружеството-доставчик: Аналитичен регистър на счетоводна сметка 501 за м. Юни 2021 г. и м. Юли 2021 г.; Аналитичен регистър на счетоводна сметка 411 за м. Юни 2021 г. и м. Юли 2021 г.; Аналитичен регистър на счетоводна сметка 702 за м. Юни 2021 г. и м. Юли 2021 г.; Аналитичен регистър на счетоводна сметка 453/2 за м. Юни 2021 г. и м. Юли 2021 г. и Хронологичен регистър за м. Юни 2021 г. и м. Юли 2021 г.

Акцентирано е, че не са представени документи, съставени за удостоверяване извършените доставки – приемо-предавателни протоколи за предадени от страна на Възложителя материали, както и че не е представена информация как е определена цената доставките – калкулации. Не е представена информация за лицата /име, ЕГН/, които са извършили услугите и квалификацията им. Не е представена информация относно място/обект, където е извършена доставката; точен адрес на обекта, нито документи, доказващи плащане по доставката; нито документи, удостоверяващи транспортиране на материалите до обект на ревизираното лице, нито данни за търговски обект или складово помещение за съхранение на процесните материали.

От страна на дружеството-доставчик са представени фактури, издадени от негови предходни доставчици - „Сандра 44“ ЕООД и „Елит Консулт 81“ ЕООД, описани на стр.12 от РД, всички с предмет: „Стоки“. Посочено е, че не са представени договори и други документи, отнасящи се до предходните доставчици на „Нинт Консулт“ ЕООД; не е представена информация относно заявяване на услугата, оферти, търговска кореспонденция, нито са представени платежни документи за извършените плащания. От данни от Аналитичен регистър на счетоводни сметки 702 и 453/2, е установено, че приходите и начисления данък са осчетоводени. Не са представени копия на документи за осчетоводените плащания. Ревизиращите органи са установили, че посочените фактури и дължимия ДДС са отразени в подадените от лицето справки – декларации и отчетните регистри по ЗДДС. Декларираните задължения не са внесени, и за неплатените задължения на лицето е образувано Изпълнително дело №[ЕИК]/2022 г. Констатирано е, че в дружеството-доставчик за периода на ревизията няма назначени лица по трудови и граждански правоотношения, нито притежава МПС.

В тази връзка от страна на ревизиращите органи е формиран извод за липса на реални доставки, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Нинт Консулт“ ЕООД.

2. В размер на 3 712,10 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. Август 2021 г. по 3 броя фактури, издадени от „Аес Къмпани 2020“ ЕООД, описани подробно на стр. 13 от РД;

На ревизираното дружество в хода на ревизионното производство е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22221523002676-040-001/15.05.2023 г. От негова страна са представени документи с Придружително писмо за представяне на документи с вх. № Р-22221523002676-ПРД-001-И/31.05.2023 г. до Р-22221523002676-ПРД-008-И/31.05.2023 г. /подробно описани на стр.5 от РД/.

От негова страна относно доставките, извършени от „Аес Къмпани 2020“ ЕООД са представени само копия на спорните фактури, ведно с издадени касови бонове към същите. Не са представен: търговска кореспонденция /оферти, заявки за доставка/; транспортни документи, респективно за чия сметка е транспортът на стоките; договор за доставка на спорните стоки; товарителници, удостоверяващи превоза на стоките.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в ПИНП №

П-22221023103550-141-001/04.07.2023 г. На „Аес Къмпани 2020“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22221023103550-040-001/31.05.2023 г., връчено му по електронен път на 14.06.2023 г. В указания срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите му документи относно фактурите с получател ревизираното лице.

В хода на насрещната проверка от ИС на НАП за дружеството-доставчик е установено следното:

„Аес Къмпани 2020“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 17.11.2020 г., прекратена служебно от НАП на 07.09.2021 г. Констатирано е, че в дневника за продажби на „Аес Къмпани 2020“ ЕООД са включени спорните фактури с получател ревизираното лице /стр.13 от РД/. В хода на извършена проверка са представени следните документи: Аналитични регистри на счетоводни сметки 411, 453/2, 501, 702 и 703 и Оборотна ведомост за м. Август 2021 г.; Свидетелство за регистрация на фискално устройство и Договор за абонаментно сервизно обслужване на фактура, издадена от подизпълнител „Ти Джи Скай“ ЕООД и Приемо – предавателен протокол към нея, както следва: Фактура № 0...90/26.08.2021 г., издадена от „Аес Къмпани 2020“ ЕООД с ДО 6 860.00 лв. и начислен ДДС 1 372.00 лв., с предмет на доставка: „Фаянс 20/20 см“; Фактура № 0...93/30.08.2021 г., издадена от „Аес Къмпани 2020“ ЕООД с ДО 4 985.50 лв. и начислен ДДС 997.10 лв., с предмет на доставка: „Латекс стандарт лайт по кг. бака“; Фактура № 0...96/30.08.2021 г., издадена от „Аес Къмпани 2020“ ЕООД с ДО 6 715.00 лв. и начислен ДДС 1 343.00 лв., с предмет на доставка: „Полагане фаянс и латекс 20 кг.“; Фактура № 0...96/30.08.2021 г., издадена от „Аес Къмпани 2020“ ЕООД с ДО 6 715.00 лв. и начислен ДДС 1 343.00 лв., с предмет на доставка: „Полагане фаянс и латекс 20 кг. и латекс 20 кг.“; Фактура № 0...1134/24.08.2021 г., издадена от „Аес Къмпани 2020“ ЕООД с ДО 14 943.00 лв. и начислен ДДС 1 343.00 лв., с предмет на доставка: „Съгласно ППП от 24.08.2021 г.“; Приемо-предавателен протокол от 24.08.2021 г., подписан от „Ти Джи Скай“ ЕООД /Предал/ и „Аес Къмпани 2020“ ЕООД /Приел/, стр.14 от РД. Установено е, че при получаване на материалите, същите са приети без забележки относно количество и качество.

От страна на ревизиращите органи е посочено, че не са представени документи относно обстоятелствата какви са услугите/стоките – договори, търговска кореспонденция; приемо-предавателни протоколи; начин на плащане; документи относно вид, количество, единична цена, транспорт, произход на стоките/услугите и доказателства за фактическото изпълнение на услугите.

Акцентирано е, че до датата на изготвяне на ПИНП № П-22221023103550-141-001/04.07.2023 г. от дружеството-доставчик не е осигурен достъп до счетоводната отчетност, до първичните счетоводни документи, до счетоводните програми, в които следва да бъдат осчетоводени извършените стопански операции, извлеченията от банковите сметки, търговската документация на дружеството – договори, анекси, приемо – предавателни протоколи и другите документи на база, на които се доказва извършена реална доставка. Прието е, че прекият доставчик на „Аес Къмпани 2020“ ЕООД не може да докаже, че е реално собственик на стоките, за да може същите да бъдат декларирани като получени от „Деливъри Тайм“ ЕООД.

В тази връзка от страна на ревизиращите органи е формиран извод за липса на реални доставки, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Аес Къмпани 2020“ ЕООД.

**3. В размер на 8 834,00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. Септември 2021 г. и м. Януари 2022 г. по 5 броя фактури, издадени от „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД, описани подробно на стр. 15 от РД:**

На ревизираното дружество в хода на ревизионното производство е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22221523002676-040-001/15.05.2023 г. От негова страна са представени документи с Придружително писмо за представяне на документи с вх. № Р-22221523002676-ПРД-001-И/31.05.2023 г. до Р-22221523002676-ПРД-008-И/31.05.2023 г. /подробно описани на стр.5 от РД/.

От негова страна относно доставките, извършени от „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД са представени само копия на спорните фактури, ведно с издадени касови бонове към същите. Не са представен: търговска кореспонденция /оферти, заявки за доставка/; транспортни документи, респективно за чия сметка е транспортът на стоките; договор за доставка на спорните стоки; товарителници, удостоверяващи превоза на стоките.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в ПИНП № П-22220423103551-141-001/04.07.2023 г. На „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22220423103551-040-001/31.05.2023 г., връчено му по електронен път на 14.06.2023 г. В указания срок от страна на дружеството-доставчик са представени документи на 30.06.2023 г.:

- Декларация от управителя на дружеството – доставчик А. В. А., съгласно която: „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД е регистрирано в Агенция по вписвания на 10.09.2009 г. с капитал 5 000.00 лв. Към декларацията са приложени документи и пояснения: заверени копия на аналитични регистри на счетоводни сметки 441, 453/2, 702, 501 и оборотни ведомости. Посочено е, че към момента на извършване на проверката, дружеството-доставчик няма извършени преводи от заклетни преводачи.

- заверени копия на фактури, издадени от „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД към ревизираното лице с договор и приемо-предавателни протоколи към тях;

- заверено копие на съобщение от НАП за подадена Справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2021 г. за два броя граждански договори; свидетелство за регистрация на фискално устройство.

Посочено е, че към момента на извършване на проверката няма иззети документи от трети лица; дружеството-доставчик не е извършвало внос и износ за ревизирания период и няма получавани лицензии и разрешителни, както и че няма наличие на обстоятелства за свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК.

В хода на насрещната проверка от ИС на НАП за дружеството-доставчик е установено следното: „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД е вписано в Търговски регистър при Агенция по вписвания на 10.09.2009 г., регистрирано по ЗДДС, считано от 20.10.2009 г., deregистрирано по ЗДДС служебно от НАП на 27.04.2022 г. Констатирано е, че в дневника за продажби на „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД са включени фактурите, издадени от него с получател ревизираното дружество /таблица 3, стр.15 от РД/. Посочено е, че от предоставената информация се установява основанието, посочено в издадените фактури, начинът на плащане и дати на плащане по данни от аналитичния регистър на счетоводна сметка 411 „Клиенти“ - „Деливъри Тайм“ ЕООД /таблица на стр.16 от РД/. Констатирано е още, че във всички фактури са посочени съставител – А. А. /за доставчика „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД/ и А. Г. /за получател/.

Установено е, че:

а/ към Фактура № 91/02.09.2021 г. е приложен Приемо – предавателен протокол, подписан от предаващата страна „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД /без идентификационни данни за лицето, подписало протокола/ и за приемаща страна - „Деливъри Тайм“ ЕООД за приемане на извършената услуга PVC ламинат 170 кв.м. х 39.00 лв.

б/ към Фактура № 109/21.09.2021 г. е приложен Приемо – предавателен протокол, подписан от предаващата страна „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД /без идентификационни данни за лицето, подписало протокола/ и за приемаща страна - „Деливъри Тайм“ ЕООД за приемане на извършената услуга PVC ламинат 200 кв.м. х 39.00 лв. и профил CD 4 mm – 600 бр. х 2.65 лв.;

в/ към Фактура № 111/21.09.2021 г. е приложен Приемо – предавателен протокол, подписан от предаващата страна „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД /без идентификационни данни за лицето, подписало протокола/ и за приемаща страна - „Деливъри Тайм“ ЕООД за приемане на извършената услуга PVC ламинат 130 кв.м. х 39.00 лв.;

г/ към Фактура № 230/24.01.2022 г. е приложен Приемо – предавателен протокол, подписан от предаващата страна „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД /без идентификационни данни за лицето, подписало протокола/ и за приемаща страна - „Деливъри Тайм“ ЕООД за приемане на извършената услуга Гипсокартон GKB 12.5 mm – 200/120 – 1 800 броя х 10.10 лв.

Посочено е, че съгласно представената декларация от управителя на ревизираното лице е установено декларирано следното: за осъществяване на услугите към „Деливъри Тайм“ ЕООД е използвана фирма – подизпълнител – „СМР Строй България“ ЕООД, за което е приложена фактура, договор и приемо-предавателен протокол. Установено е, че към Фактура № 35/30.08.2021 г. е приложен Договор за доставка от 26.08.2021 г., с предмет по чл. 1.1. „PVC ламинат, Гипсокартон GKB 12.5 mm – 200/120 и профил CD 4 mm“, срок на изпълнението на проекта СМР тридесет календарни дни. При точно изпълнение на възложената услуга по чл. 4 Възложителят дължи на Изпълнителя възнаграждение в размер на 26 000.00 лв. без ДДС. Приложен е и Приемо –предавателен протокол от 30.08.2021 г., подписан за Предал - „СМР Строй България“ ЕООД и за Приел - „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД, и съставен за приемане на извършената услуга по чл. 1, съгласно Договор за услуга от 26.08.2021 г. Общата стойност на Фактура № 35/30.08.2022 г. е установено, че отговаря на сумата по Договор за доставка от 26.08.2021 г.

От Аналитичен регистър на счетоводни сметки 702 и 453/2, е установено, че приходите и начисленият данък са осчетоводени. Посочено е, че не са предоставени копия на документи за осчетоводените плащания. Относно представеното Свидетелство за регистрация на фискално устройство е установено, че е издадено на 31.05.2021 г. за обект: офис, находящ се в [населено място],[жк], бл. 33. Регистрационен № на ФУ 4493514, свързано с НАП. От данни от ИС на НАП, Фискални устройства, Справка за регистрирани данни за ФУ/ИАСУТД 4493514 е установено, че за дата 08.09.2021 г. и 13.09.2021 г. няма отчетени продажби и които не съответстват на информацията от аналитичния регистър на Счетоводна сметка „Клиенти“ - „Деливъри Тайм“ ЕООД.

Установено е, че от дружеството-доставчик е подадена Справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за изплатени суми по граждански договори на две лица, по 2 400.00 лв. на всяко. Посочено е, че не са представени копия на тези граждански договори, от които да се установи за извършването на каква дейност и за какъв период от време са били наети. Установено е, че няма подадени Декларации обр. 1 от осигурителя. Посочено е, че от



лицата няма подадени ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за декларирани доходи за 2021 г. При проверката не са представени документи за квалификация на лицата, които са извършили фактурираните услуги. Посочено е, че описаните фактури и дължимият ДДС са отразени в подадените от лицето СД и отчетните регистри по ЗДДС. Декларираните задължения не са внесени. За неплатените задължения на лицето е образувано Изпълнително дело №[ЕИК]/2021 г.

В тази връзка от страна на ревизиращите органи е формиран извод за липса на реални доставки, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД.

**4. В размер на 4 420,00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. Август 2022 г. по 1 брой фактура, издадена от „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД, описана подробно в таблица 4 на стр. 18 от РД:**

На ревизираното дружество в хода на ревизионното производство е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22221523002676-040-001/15.05.2023 г. От негова страна са представени документи с Придружително писмо за представяне на документи с вх. № Р-22221523002676-ПРД-001-И/31.05.2023 г. до Р-22221523002676-ПРД-008-И/31.05.2023 г. /подробно описани на стр.5 от РД/.

От негова страна относно доставките, извършени от „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД са представени само копия на спорните фактури, ведно с издадени касови бонове към същите. Не са представен: търговска кореспонденция /оферти, заявки за доставка/; транспортни документи, респективно за чия сметка е транспортът на стоките; договор за доставка на спорните стоки; товарителници, удостоверяващи превоза на стоките.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в ПИНП № П-22220223103546-141-001/17.07.2023 г. На „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22220223103546-040-001/30.05.2023 г., връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок от страна на дружеството-доставчик не са представени документи.

В хода на насрещната проверка е установено, че „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 11.01.2019 г. и дерегистрирано служебно от орган по приходите на 12.12.2022 г. От проверка в ИС на НАП е установено, че спорната фактура с получател ревизираното лице е включена в дневника за продажби на „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД. Посочено е, че от страна на дружеството-доставчик не са представени документи относно обстоятелствата какви са услугите/стоките – договори, протоколи и други документи, начин на плащане; не са представени документи за вида, количеството, единичната цена, транспорт, произход на стоките/услугите и доказателства за фактическото изпълнение на услугите. Акцентирано е, че до датата на съставяне на ПИНП от страна на дружеството – доставчик не е осигурен достъп до счетоводната отчетност, до първичните счетоводни документи, до счетоводните програми, в които би следвало да бъдат осчетоводени извършените стопански операции, извлеченията от банковите сметки, търговската документация на дружеството – договори, анекси, приемо-предавателни протоколи и други документи, на основание на които да се докаже реалност на спорната доставка.

В тази връзка от страна на ревизиращите органи е формиран извод за липса на реални доставки, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по

фактурите, издадени от „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД.

**5. В размер на 8 916,00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. Ноември 2022 г. и м. Декември 2022 г. по 6 броя фактури, издадени от „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД, описани подробно в таблица 5 на стр. 19 от РД:**

На ревизираното дружество в хода на ревизионното производство е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22221523002676-040-001/15.05.2023 г. От негова страна са представени документи с Придружително писмо за представяне на документи с вх. № Р-22221523002676-ПРД-001-И/31.05.2023 г. до Р-22221523002676-ПРД-008-И/31.05.2023 г. /подробно описани на стр.5 от РД/.

От негова страна относно доставките, извършени от „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД са представени само копия на спорните фактури, ведно с издадени касови бонове към същите. Не са представен: търговска кореспонденция /оферти, заявки за доставка/; транспортни документи, респективно за чия сметка е транспортът на стоките; договор за доставка на спорните стоки; товарителници, удостоверяващи превоза на стоките.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в ПИНП № П-22221023103548-141-001/17.07.2023 г. На „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22221023103548-040-001/31.05.2023 г., връчено му по електронен път. В указания срок по електронен път от страна на дружеството-доставчик са представени следните документи:

а/ Декларация от управителя на дружеството-доставчик, съгласно която за осъществените услуги към ревизираното дружество, са използвани услугите на фирма-подизпълнител, и че за това ще бъдат представени допълнителни документи на по късен етап. Такива документи не са представени до приключване на насрещната проверка;

б/ заверени копия на аналитични регистри на счетоводни сметки 411, 453/2, 703 и 501 и оборотни ведомости;

в/ заверени копия на фактури, издадени от „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД към ревизираното дружество;

г/ свидетелство за регистрация на фискално устройство.

В хода на насрещната проверка е установено, че „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС, считано от 26.07.2010 г., и дерегистрирано служебно от страна на НАП на 24.01.2023 г. От предоставената информация от дружеството-доставчик е установено основанието, посочено в издадените фактури към ревизираното лице, начин на плащане и дати на плащане по данни от аналитичния регистър на Счетоводна сметка 411 „Клиенти“ - „Деливъри Тайм“ ЕООД /таблица на стр.20 от РД/. Констатирано е, че във всички фактури са посочени съставител – К. Н. /за дружеството-доставчик/ и А. Г. за получател. По данни от аналитичен регистър на счетоводни сметки 703 и 453/2 е установено, че приходите и начисления данък са осчетоводени. Посочено е, че не са представени копия на документи за осчетоводените плащания. Относно представеното Свидетелство за регистрация на фискално устройство е установено, че е издадено на 20.10.2022 г. за обект: офис в [населено място], [улица], ет. 3. Същото е с рег. № ФУ 4594595, свързано с НАП. От ИС на НАП, Фискални устройства, Справка за регистрираните данни за ФУ/ИАСУТД 4594595 за дата 10.11.2022 г. и 23.12.2022 г. е установено, че има отчетени продажби, които не съответстват на информацията от аналитичния регистър на счетоводна сметка 411 – „Клиенти“ - „Деливъри Тайм“ ЕООД.

Изрично е посочено, че в хода на насрещната проверка не са представени документи за квалификация на лицата, които са извършили фактурираните услуги. Установено е, че спорните фактури и дължимия ДДС са отразени в подадените от дружеството-доставчик СД и отчетните регистри по ЗДДС, както и че декларираните задължения не са внесени. За неплатените задължения на дружеството – доставчик е образувано Изпълнително дело №[ЕИК]/2020 г.

Констатирано е от извършена проверка в ИС на НАП, че в дружеството – доставчик през периода на ревизията са назначени шест лица на длъжност – координатор по безопасност и здраве, главен инженер строителство и че няма назначени лица по граждански правоотношения.

В тази връзка от страна на ревизиращите органи е формиран извод за липса на реални доставки, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД.

**6. В размер на 14 030,80 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период от м. Януари 2023 г. до м. Март 2023 г. по 6 броя фактури, издадени от „Фармаджен БГ“ ЕООД, описани подробно в таблица 6 на стр. 21-22 от РД:**

На ревизираното дружество в хода на ревизионното производство е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22221523002676-040-001/15.05.2023 г. От негова страна са представени документи с Придружително писмо за представяне на документи с вх. № Р-22221523002676-ПРД-001-И/31.05.2023 г. до Р-22221523002676-ПРД-008-И/31.05.2023 г. /подробно описани на стр.5 от РД/.

От негова страна относно доставките, извършени от „Фармаджен БГ“ ЕООД са представени само копия на спорните фактури, ведно с издадени касови бонове към същите. Не са представен: търговска кореспонденция /оферти, заявки за доставка/; транспортни документи, респективно за чия сметка е транспортът на стоките; договор за доставка на спорните стоки; товарителници, удостоверяващи превоза на стоките.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в ПИНП № П-22220223103547-141-001/17.07.2023 г. На „Фармаджен БГ“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22220223103547-040-001/31.05.2023 г., връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок от страна на дружеството-доставчик не са представени документи.

В хода на насрещната проверка е установено, че в дневника за продажби на „Фармаджен БГ“ ЕООД са включени издадените към ревизираното лице фактури, описани подробно на стр.21-22 от РД, всички с предмет услуги – „Монтаж“. Установено е, че „Фармаджен БГ“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС от 01.02.2022 г. и deregистрирано по служебен ред на 11.04.2023 г. От страна на ревизиращите органи е посочено, че от дружеството-доставчик не са представени документи относно какъв вид са услугите, предмет на спорните фактури, не са представени договори, търговска кореспонденция, документи, отразяващи начин на разплащане по издадените фактури и др. Не са представени документи за вид, количество, единична цена, транспорт, произход на стоките/услугите и доказателства за тяхното фактическо изпълнение. Акцентирано е, че до датата на съставяне на ПИНП от страна на дружеството-доставчик не е осигурен достъп до счетоводната отчетност, до първичните счетоводни документи, до счетоводните програми, в които би следвало да бъдат осчетоводени извършените стопански операции, извлечения от банкови сметки, търговската документация на

дружеството-доставчик, анекси, приемо-предавателни протоколи и други документи, чрез които да бъде доказана реалност на документираните със спорните фактури доставки на услуги.

В тази връзка от страна на ревизиращите органи е формиран извод за липса на реални доставки, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Фармаджен БГ“ ЕООД.

**7. В размер на 4 065,00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. Юли 2022 г. по 2 броя фактури, издадени от „Тубе“ ЕООД, описани подробно в таблица 7 на стр. 23 от РД:**

На ревизираното дружество в хода на ревизионното производство е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22221523002676-040-001/15.05.2023 г. От негова страна са представени документи с Придружително писмо за представяне на документи с вх. № Р-22221523002676-ПРД-001-И/31.05.2023 г. до Р-22221523002676-ПРД-008-И/31.05.2023 г. /подробно описани на стр.5 от РД/.

От негова страна относно доставките, извършени от „Тубе“ ЕООД са представени само копия на спорните фактури, ведно с издадени касови бонове към същите. Не са представен: търговска кореспонденция /оферти, заявки за доставка/; транспортни документи, респективно за чия сметка е транспортът на стоките; договор за доставка на спорните стоки; товарителници, удостоверяващи превоза на стоките.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в ПИНП № П-22221723103325-141-001/03.07.2023 г. На „Тубе“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ с изх. № П-22221723103325-040-001/30.05.2023 г., връчено му по електронен път. От страна на дружеството-доставчик са представени следните документи:

а/ Декларация от управителя му И. Р. Д., съгласно която: дейността по извършените услуги към „Деливъри Тайм“ ЕООД не излиза извън обявените дейности, които извършва съгласно решението за вписване на дружеството. Декларирано е, че към посочените фактури не са издавани данъчни кредитни известия. Разплащането по услугите е осъществено по банков път. Предоставени са заверени копия на фактурите, издадени от дружеството – доставчик към ревизираното дружество, с приложен към същите договор. Представени са заверени копия на аналитични регистри на счетоводни сметки 411, 453/2, 702, 703, 491, 421, както и заверени копия на оборотни ведомости за м. Юли 2022 г. и заверени копия на разчетно-платежни ведомости за м. Юли 2022 г.

В хода на проверката е установено, че „Тубе“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС от 17.05.2019 г. и дерегистрирано по служебен път на 25.07.2022 г. От проверка в ИС на НАП е установено, че в дневника за продажби на „Тубе“ ЕООД са включени издадените към ревизираното лице фактури. От предоставената информация от доставчика е установено основанието, посочено в спорните фактури, начин на плащане, дати на плащане и дати на плащане по данни от аналитичния регистър на счетоводна сметка 411 „Клиенти“ - „Деливъри Тайм“ ЕООД, а именно услуги „СМР“. Констатирано е, че плащанията по фактурите са осчетоводени. От данни от аналитичен регистър на счетоводни сметки 703, 702 и 453/2, приходите и начисления данък е установено, че са осчетоводени. Представени са копия на банкови извлечения за извършени плащания, както и распечатки на РПВ за м. Юли 2022 г. с данни за начислени заплати на персонала, съответно на 41 лица за м. Юли 2022 г. От ИС на НАП е установено, че за „Тубе“ ЕООД има данни за регистрирани трудови договори с 41 лица, сключени за периода 16.05.2022

г., прекратени към 17.08.2022 г. и 12.09.2022 г. и че към датата на извършване на проверката в дружеството няма действащи трудови договори. Декларираните задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на наетите лица е констатирано, че не са внесени към момента на проверката. Установено е, че цитираните фактури и дължимия ДДС са отразени в подадените от дружеството-доставчик СД и отчетните регистри по ЗДДС, включително, че декларираните задължения не са внесени. За неплатените задължения спрямо дружеството-доставчик е образувано Изпълнително дело № [ЕИК]/2022 г.

В хода на проверката е представен договор за извършване на СМР от 01.06.2022 г., сключен между „Деливъри Тайм“ ЕООД – Възложител и „Тубе“ ЕООД – Изпълнител, съгласно който Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши срещу възнаграждение СМР за обект, находящ се в [населено място], [улица]– полагане на гранитогрес 60/60. В чл. 2 от договора е посочено, че същият се сключва за срок от два месеца и започва да тече след двустранното му подписване. Съгласно чл. 4 от договора, общата стойност е 12 210.00 лв., с включен ДДС. Между страните е договорено, че плащанията ще бъдат в брой или по банков път след издаване на фактура от страна на Изпълнителя и подписване на Протокол/Акт 10.

Представена е Фактура № 376/25.07.2022 г., с посочено основание: „Съгласно ППП от 25.07.2022 г.“, издадена от „Августа 89“ ЕООД към „Тубе“ ЕООД, придружена с Приемо – предавателен протокол от 25.07.2022 г. Установено е, че общата стойност на Фактура № 376/5.07.2022 г. отговаря на сумата по протокола. Посочено е, че не са представени документи, доказващи размера на фактурираната стойност на стоката, нито пък данни къде са вложени стоките.

Установено е, че предмет на спорните фактури с издател „Тубе“ ЕООД са извършени СМР /труд, полагане на гранитогрес 60/60, повдигаща се подпора с глава, изолационна гума/. При извършената насрещна проверка от страна на „Тубе“ ЕООД не са представени документи за реално извършени доставки на услуги. Посочено е, че не е доказан и произходът на материалите, вложени в извършените СМР, както и че липсват доказателства за магазини, складове или други търговски обекти, от които доставчикът да е извършвал стопанска дейност, както и информация за активи, с които са извършени услугите. Акцентирано е, че липсват доказателства и за транспортни средства, с които доставчикът е осъществил превоз на строителни материали, вложени в изпълнението на СМР. След извършена справка в ИС на НАП е констатирано, че по данни от КАТ, както и от данни, предоставени от общините към датата на декларираните доставки „Тубе“ ЕООД не разполага с превозни средства. Посочено е, че няма данни за такива транспортни средства да са ползвани под наем. От ИС на НАП е установено, че в „Тубе“ ЕООД през периода на ревизията са назначени 42 лица на длъжност – кофражист, арматурист, общ работник строителство сгради и че няма назначени на граждански правоотношения лица и МПС.

В тази връзка от страна на ревизиращите органи е формиран извод за липса на реални доставки, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Тубе“ ЕООД.

**II. Ревизията е отказала право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС, както следва:**

**1.** През м. Май 2022 г. от страна на ревизираното дружество е приспаднал данъчен кредит в размер на 59.61 лв. по Фактура № 1...49710/16.05.2022 г. с предмет:

„Строителни материали - пирогранит“, издадена от **„Пирамис България“ ЕООД**. В хода на ревизията от страна на ревизираното дружество са представени единствено: копие на спорната фактура и счетоводни регистри, от които е установено, че заплащането е извършено в пълен размер по банков път. От ревизираното лице в хода на ревизията не са представени други документи, като търговска кореспонденция /оферти, заявки за доставка/; транспортни документи, респективно за чия сметка е транспортът на стоките; договор за доставка на спорните стоки; товарителници, удостоверяващи превоза на стоките. От извършена проверка в ИС на НАП и първичните счетоводни регистри на дружеството е установено, че от страна на ревизираното лице е декларирано в подадените регистри Дневник за покупки спорната фактура с различна данъчна основа от **„Пирамис България“ ЕООД**, а именно ДО в размер на 298.07 лв. и ДДС 59.61 лв. От извършена съпоставка в подадените дневници за продажби на **„Пирамис България“ ЕООД** е констатирано, че спорната фактура е включена както следва – продажба на стока, ДО 0 и ДДС – 0.

Предвид обстоятелството, че от страна на дружеството-доставчик **„Пирамис България“ ЕООД** спорната фактура е отразена в дневника му за продажби с нулева данъчна основа и без ДДС, от страна на ревизиращите органи е прието, че за **„Деливъри Тайм“ ЕООД** не е налице право на данъчен кредит на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

**2.** На основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 23.33 лв. по Фактура № [ЕГН]/13.07.2021 г., издадена от **„Технополис България“ ЕАД** и Фактура № [ЕГН]/01.05.2022 г., издадена от **„Доверие Брико“ АД**. Установено е, че тези фактури са предназначени за други получатели – **„Кредит Тайм“ ЕООД** и **„АТС България“ ООД**, както и че корекциите са през периодите на издаване на фактурите.

На същото основание е отказано и право на приспадане на данъчен кредит в размер на 116.16 лв. по четири фактури, издадени от **„Алекс ЕА“ ЕООД**, което е упражнено от ревизираното лице през данъчни периоди м. Януари 2023 г. и м. Март 2023 г. – като тези фактури не са представени в хода на проведената ревизия, и само една е налична по преписката, и е установено, че не са отразени в дневниците за продажби на дружеството-доставчик /Фактура № 0...53/03.02.2023 г., Фактура № 0...80/02.03.2023 г. и Фактура № 0...174/22.03.2023 г./ От страна на ревизираното лице е представена само Фактура № 0...2/03.01.2023 г. Установено е, че предмет на същата е „абонамент за сервизно обслужване и ремонт на 1 АУ“ в [населено място], [улица]. Други документи, удостоверяващи реалност на предмета на доставката по спорната фактура не са представени. От ревизираното лице в хода на ревизията не са представени други документи, като търговска кореспонденция /оферти, заявки/; приемо-предавателен протокол и др.

**3.** В хода на ревизията е установено, че от страна на ревизираното лице през данъчен период м. Април 2022 г. неправомерно е ползвано повече от веднъж право на приспадане на данъчен кредит в размер на 256.86 лв. по Фактура № 02...983/13.04.2022 г., издадена от **„Креспа“ АД**. До датата на издаване на Решение № 515/19.04.2024 г. е установено, че от страна на ревизираното лице не е извършена сторно операция по отношение на спорната фактура. В тази връзка на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС е прието, че за ревизираното лице не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 256.86 лв. поради неговото неправомерно повторно ползване.

**4.** Установено е, че през данъчни периоди м. Септември 2021 г., м. Октомври 2021

г., м. Декември 2021 г., м. Януари 2022 г., м. Април 2022 г., м. Май 2022 г., м. Август 2022 г. и от м. Октомври 2022 г. до м. Февруари 2023 г., от страна на ревизираното лице е приспаднато право на данъчен кредит в размер на 19 622.12 лв. по 20 броя фактури, издадени от „Магнум Д“ ЕООД, „Пепина М“ ЕООД и „Пирин Шарлопов Хотелс“ ООД, с предмет: „принтери втора употреба“; „консумативи за лазерни и мастилено струйни устройства, в това число тонери, копирна хартия“; „АЕГ перална машина“; „обувки“ и „хотелски услуги“.

**4.1. Отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от „Магнум Д“ ЕООД в размер на 713.56 лв.:**

В хода на ревизията е установено, че от дружеството-доставчик на ревизираното лице са издадени следните фактури: Фактура № 09...1282/12.05.2021 г., Фактура № 02...3219/28.09.2021 г., Фактура № [ЕГН]/05.04.2022 г., Фактура № 1...8475/09.12.2022 г. и Фактура № 04...7126/25.02.2023 г., с предмет: материали и оборудване /стр.30-31 от РД/. Тези фактури не са представени в хода на ревизията от ревизираното дружество. Представена е единствено Фактура № [ЕГН]/06.04.2022 г., издадена от „Магнум Д“ ЕООД, с предмет: „АЕГ перална машина“ с ДДС от 151.50 лв., за която от страна на приходната администрация е прието, че е предназначена за цели, различни от независимата икономическа дейност на ревизираното лице. В тази връзка на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по тази фактура е отказано право на приспадане на данъчен кредит. На основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит по Фактура № 09...1282/12.05.2021 г., Фактура № 02...3219/28.09.2021 г., Фактура № [ЕГН]/05.04.2022 г., Фактура № 1...8475/09.12.2022 г. и Фактура № 04...7126/25.02.2023 г., с предмет: материали и оборудване /стр.30-31 от РД/.

**4.2. Отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по фактури, издадени от „Пепина М“ ЕООД в размер на 170.67 лв.:**

В хода на ревизията е установено, че предмет на тези фактури е доставка на обувки. От страна на ревизиращите органи е посочено, че в този период в ревизираното дружество не е имало назначени лица на трудови правоотношения, поради което е прието, че представляващия ревизираното лице е извършил този разход за себе си. Акцентирано е, че дружеството към датата на съставяне на РД и РА не е осигурител по смисъла на чл. 5 от Кодекса на социалното осигуряване. От счетоводното отразяване на тези разходи е установено, че същите не могат да бъдат обвързани с разходите за материали, както и че липсват документи за реалното предоставяне на тези материали /облекла, обувки, аксесоари и др./ да е направено действително в полза на лице, което е в гражданскоправни или трудовоправни взаимоотношения, включително да е свързано именно с осъществяваната от него работа в съответствие с извършваната от ревизираното дружество дейност. Посочено е, че освен фактури и обяснения от страна на ревизираното лице не са представени доказателства за реалното предоставяне на работно и униформено облекло на работници и служители в ревизираното дружество, респективно за правилното отчитане и водене на същото, за задължение за предоставяне на такова по смисъла на КТ и НБРУО и за изпълнение на разпоредбите на същите. Акцентирано е, че нормата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС е неприложима за специалното, работното, униформеното и представителното облекло и личните предпазни средства, предоставяни безвъзмездно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, за целите на икономическата му дейност /чл. 70, ал. 3, т. 1 от ЗДДС/. В тази връзка на ревизираното

лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит.

**4.3. Отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура, издадена от „Пирин Шарлопов Хотелс“ ООД в размер на 286.39 лв.:** В хода на ревизията е установено, че предмет на фактурата са хотелски услуги. От ревизираното лице е изискано да представи документи, свързани с отчитане разхода за услуги – нощувки и др. От негова страна не са представени командировъчни заповеди, в които да са посочени дата, брой дни, положен подпис на ръководителя на бенефициента, както и задължителните реквизити на име на учреждението-работодател, име на командироваш ръководител, задача на командировката, населено място на командировката и извършена дейност в доклада за извършена работа; посочено е, че липсват подписи на подотчетно лице и дати на отчитане на отредените за целта места; извършените калкулации на заплатени суми за пътни, дневни и квартирни в сметка на полагащите се пътни, дневни и квартирни пари; авансови отчети; доклади за извършената работа и разходооправдателни документи. От страна на ревизираното лице са представени единствено копие на спорната фактура, с приложен към същата издаден фискален касов бон. В тази връзка от страна на приходната администрация е прието, че за ревизираното дружество не е налице право на приспадане на данъчен кредит.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице С. Г. Д. - К., която е даде заключение по следните задачи, формулирани в молба на жалбоподателя:

Вещото лице след преглед на документите и доказателствата по делото да установи следното:

1. Отразени ли са процесните доставки при жалбоподателя?;
2. Има ли съпроводителни документи по процесните доставки?;
3. Налице ли са плащания по процесните доставки и ако да – как са отразени същите в счетоводството на жалбоподателя?;
4. Осчетоводени ли са процесните фактури в счетоводството на жалбоподателя, като следва да се посочат конкретните счетоводни сметки, по които са направени начисленията на разходите по процесните услуги?;
5. Да се изследва дали процесните фактури притежават задължителни реквизити по ЗСч и ЗДДС?

По първия въпрос съгласно ССЧЕ, всички процесни фактури, по които на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит са осчетоводени в хронологичните регистри на счетоводните сметки, дневниците за покупки, оборотните ведомости и главна книга.

По втория въпрос ССЧЕ установява следното по отношение на дружествата – доставчици:

а/ По отношение на „Нинт Консулт“ ЕООД, вещото лице видно от заключението установява, че спорните фактури, издадени от доставчика са отразени в счетоводството му, но че към същите няма приложени съпроводителни документи;

б/ По отношение на „АЕС Къмпани 2020“ ЕООД, вещото лице видно от заключението установява, че спорните фактури, издадени от доставчика са отразени в счетоводството му, но че към същите няма приложени съпроводителни документи;

в/ По отношение на „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД, вещото лице видно от заключението установява, че спорните фактури, издадени от доставчика са отразени в счетоводството



му, както и че към фактурите са приложени приемо-предавателни протоколи. Съгласно експертизата материалите, посочени в приемо-предавателните протоколи съответстват на фактурираните материали. Приемо-предавателните протоколи са подписани от управителите на дружеството-доставчик и ревизираното лице;

г/ По отношение на „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД, вещото лице видно от заключението установява, че спорната фактура, издадена от доставчика е отразена в счетоводството му, но че към същата няма приложени съпроводителни документи;

д/ По отношение на „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД, вещото лице видно от заключението установява, че спорните фактури, издадени от доставчика са отразени в счетоводството му, но че към същите няма приложени съпроводителни документи;

е/ По отношение на „Фармаджен БГ“ ЕООД, вещото лице видно от заключението установява, че спорните фактури, издадени от доставчика са отразени в счетоводството му, но че към същите няма приложени съпроводителни документи;

ж/ По отношение на „Тубе“ ЕООД, вещото лице видно от заключението установява, че спорните фактури, издадени от доставчика са отразени в счетоводството му, но че към същите няма приложени съпроводителни документи;

з/ По отношение на „Креспа“ АД, вещото лице видно от заключението установява, че спорната фактура, издадена от доставчика е отразена в счетоводството му, но че към същата няма приложени съпроводителни документи;

и/ По отношение на „Пирамис България“ ЕООД, вещото лице видно от заключението установява, че спорната фактура, издадена от доставчика е отразена в счетоводството му, но че към същата няма приложени съпроводителни документи;

й/ По отношение на „Алекс ЕА“ ЕООД, вещото лице видно от заключението установява, че спорните фактури, издадени от доставчика са отразени в счетоводството му, но че към същите няма приложени съпроводителни документи. Установява, че Фактури № № 174/22.03.2023 г., № 53/03.02.2023 г. и № 80/02.03.2023 г. са осчетоводени в хронологичните регистри, но не са представени на приходната администрация и не са приложени по делото;

к/ ССЧЕ установява, че по отношение на фактурите, описани в таблица на стр.8 от експертизата, издадени от „Технополис България“ ЕАД, „Магnum Д“ ЕООД, „Пепина М“ ЕООД, „Пирин Шарлопов Хотелс“ ООД и „Доверие Брико“ АД няма приложени съпроводителни документи. Установено, че фактурите, за които не е посочен предмет на доставка не са представени с ревизионната преписка.

По третия въпрос, съгласно експертизата:

а/ Издадените от „Нинт Консулт“ ЕООД фактури са платени в брой, към фактурите е приложен издаден фискален касов бон от ЕКАФП. В счетоводството на жалбоподателя платената сума в размер на общата стойност по всяка от фактурите е осчетоводена в намаление на паричните средства в касата, като е кредитирана счетоводна сметка 501 – „Каса в лева“ и е закрито задължението към доставчика /дебит сметка 401 – „Доставчици“/;

б/ Издадените от „АЕС Къмпани 2020“ ЕООД фактури са платени в брой, към фактурите е приложен издаден фискален касов бон от ЕКАФП. В счетоводството на жалбоподателя платената сума в размер на общата стойност по всяка от фактурите е осчетоводена в намаление на паричните средства в касата, като е кредитирана счетоводна сметка 501 – „Каса в лева“ и е закрито задължението към доставчика /дебит сметка 401 – „Доставчици“/;

в/ Издадените от „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД са платени в брой, към фактурите е приложен издаден фискален касов бон от ЕКАФП. В счетоводството на жалбоподателя платената сума в размер на общата стойност по всяка от фактурите е осчетоводена в намаление на паричните средства в касата, като е кредитирана счетоводна сметка 501 – „Каса в лева“ и е закрито задължението към доставчика /дебит сметка 401 – „Доставчици“/;

г/ Издадената от „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД фактура е платена по банков път. В счетоводството на жалбоподателя платената сума в размер на 26 520.00 лв. е осчетоводена в намаление на паричните средства по банковата сметка, като е кредитирана счетоводна сметка 503 – „Разплащателна сметка в лева“ и е закрито задължението към доставчика /дебит сметка 401 - Доставчици/;

д/ Издадените от „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД фактури са платени в брой, към фактурите са приложени издадени фискални касови бонове от ЕКАФП. В счетоводството на жалбоподателя платената сума в размер на общата стойност по всяка от фактурите е осчетоводена в намаление на паричните средства в касата, като е кредитирана счетоводна сметка 501 – „Каса в лева“ и е закрито задължението към доставчика /дебит сметка 401 – „Доставчици“/;

е/ Издадените от „Фармаджен БГ“ ЕООД фактури са платени в брой. Към Фактура № 2...33/10.01.2023 г. не е приложен издаден фискален бон от ЕКАФП. В счетоводството на жалбоподателя платената сума в размер на общата стойност по всяка от фактурите е осчетоводена в намаление на паричните средства в касата, като е кредитирана счетоводна сметка 501 – „Каса в лева“ и е закрито задължението към доставчика /дебит сметка 401 – „Доставчици“/. Фактури № № 2...83/13.03.2023 г. на обща стойност 23 073.60 лв. и 2...91/24.03.2023 г. на обща стойност 25 502.40 лв. не са платени до края на ревизирания период – 31.03.2023 г.;

ж/ Издадените от „Тубе“ ЕООД фактури са платени в брой на 10.08.2022 г. и 09.08.2022 г. В счетоводството на жалбоподателя платената сума по всяка от фактурите е осчетоводена в намаление на паричните средства по банковата сметка, като е кредитирана счетоводна сметка 503 – „Разплащателна сметка в лева“ и е закрито задължението към доставчика /дебит сметка 401 - Доставчици/;

з/ Издадената от „Креспа“ АД фактура е платена по банков път на 20.04.2022 г. В счетоводството на жалбоподателя платената сума е осчетоводена в намаление на паричните средства по банковата сметка, като е кредитирана счетоводна сметка 503 – „Разплащателна сметка в лева“ и е закрито задължението към доставчика /дебит сметка 401 - Доставчици/;

и/ Издадената от „Пирамис България“ ЕООД фактура е платена по банков път на 10.05.2022 г. В счетоводството на жалбоподателя платената сума е осчетоводена в намаление на паричните средства по банковата сметка, като е кредитирана счетоводна сметка 503 – „Разплащателна сметка в лева“ и е закрито задължението към доставчика /дебит сметка 401 - Доставчици/;

й/ Издадените от „Алекс ЕА“ ЕООД фактури са платени по банков път на 11.01.2023 г., 31.03.2023 г., 20.03.2023 г. и 07.03.2023 г. В счетоводството на жалбоподателя платената сума по всяка от фактурите е осчетоводена в намаление на паричните средства по банковата сметка, като е кредитирана счетоводна сметка 503 – „Разплащателна сметка в лева“ и е закрито задължението към доставчика /дебит сметка 401 - Доставчици/;

к/ Издадените от „Технополис България“ ЕАД, „Магнум Д“ ЕООД, „Пепина М“ ЕООД, „Пирин Шарлопов Хотелс“ ООД и „Доверие Брико“ АД.

Към Фактура № 30081940/13.07.2021 г. на обща стойност 135.00 лв., издадена от „Технополис България“ ЕАД, ССЧЕ установява, че няма приложен документ за плащане и не се установява счетоводен запис за платена сума.

По отношение на Фактура № 2...3219/28.09.2021 г. на обща стойност 785.00 лв., издадена от „Магнум Д“ ЕООД е установено, че е платена в брой. Тази фактура не е приложена към ревизионната преписка. За платената сума са съставени счетоводни записвания по дебита на счетоводна сметка 401 – „Доставчици“ и по кредита на счетоводна сметка 501 – „Каса в лева“;

Фактура № 1...8475/09.12.2022 г. на обща стойност 230.00 лв., издадена от „Магнум Д“ ЕООД е платена по банков път. Тази фактура не е приложена към ревизионната преписка. За платената сума са съставени записвания по дебита на счетоводна сметка 401 – „Доставчици“ и по кредита на счетоводна сметка 503 – „Разплащателна сметка в лева“;

Фактура № [ЕГН]/25.04.2022 г., издадена от „Пирин Шарлопов Хотелс“ ООД, с предмет: „Хотелски услуги“ е платена в брой с фискален бон.

Фактури № № 10073/18.12.2021 г. и № 10101/22.10.2022 г., издадени от „Пепина М“ ЕООД са платени в брой. Във фискалните бонове и на двете фактури е записано „обувки“.

Фактура № 50225823/01.05.2022 г., издадена от „Доверие Брико“ АД е с получател друго юридическо лице, а не ревизираното дружество.

По четвъртия въпрос вещото лице установява, че всички процесни фактури, по които на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит са осчетоводени в счетоводството. Данъчната основа е начислена по следните счетоводни сметки:

а/ 302 – Материали, осчетоводена е данъчната основа на част от закупените материали, като впоследствие стойността на закупените материали е изписана като разход за дейността на дружеството по дебита на счетоводна сметка 601 – Разходи за материали;

б/ 601 – Разходи за материали – част от закупените материали директно са отчетени като разход за дейността на дружеството;

в/ 602 – Разходи за външни услуги – по счетоводната сметка е осчетоводена данъчната основа по част от фактурите, в които предмет на доставките са предоставени услуги;

г/ 204 – Машини, съоръжения и оборудване – по счетоводната сметка е осчетоводена част от данъчната основа по Фактура № 9...1282/12.05.2021 г. в размер на 1 216.67 лв., издадена от „Магнум Д“ ЕООД /фактурата не е приложена към ревизионната преписка и не е представена в хода на ревизията/.

По петия въпрос ССЧЕ, установява, че процесните фактури, издадени от дружествата-доставчици съдържат изискуемите реквизити по Закон за счетоводството и ЗДДС.

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

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

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и

материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. От страна на ответника по делото в тази връзка са представени Заповед № РД-84-2200-362/02.05.2023 г. и Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], поради което Съдът приема, че РА е издаден от компетентен орган. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена на 08.05.2014 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 31.01.2020 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Според нормата на чл. 7, ал. 1, т. 3 от Закон за Националната агенция по приходите (ЗНАП), органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Това е така, защото, безспорно в чл. 7, ал. 1, т. 3 от ЗНАП, като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заемат издателите на ЗВР, ЗИЗВР. Предвид представените по делото Заповед № РД-84-2200-362/02.05.2023 г. и Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], следва изводът, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Предвид отразяванията в титулните им части относно авторството им, заповедите за възлагане на ревизия и за изменението на ЗВР, също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия. Съставителите на РД и издателите на РА, ЗВР, ЗИЗВР са материално-компетентни, с оглед изискванията на чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 1, т. 2 и ал. 6 от ДОПК и цитираната заповед на директора на ТД на НАП – [населено място].

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

връзка с приключилото ревизионно производство № Р-22221523002676-091-001/02.02.2024 г. спрямо „Деливъри Тайм“ ЕООД. Видно от същите, а и от справка в публичните регистри на доставчиците на електронни услуги, се установява, че към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, органите по приходите са разполагали с валиден КУКЕП.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл. 37, ал. 4 от ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал. 2 от ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – П. Т. П., на длъжност Началник Сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], Р. Р. Б., на длъжност Началник Сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], В. В. П., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Д. Г. С., на длъжност инспектор по приходите, служители и органи по приходите в ТД на НАП – С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА.

Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичните регистри, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен. Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл.

113, ал. 1 от ДОПК за издадената ЗВР и ЗИЗВР, по чл. 117, ал. 2 от ДОПК за РД и по чл. 120, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за РА.

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

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

Правният спор се свежда до приложението на материалния закон.

***Съдът намира изводите на органите по приходите за правилни и законосъобразни, съображенията в тази насока са следните:***

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

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

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

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

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание

чл. 70 вр. чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и чл. 71, т. 1 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

**I. По отношение на фактурите, издадени от „Нинт Консулт“ ЕООД, „Аес Къмпани 2020“ ЕООД, „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД, „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД, „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД, „Фармаджен БГ“ ЕООД, „Тубе“ ЕООД:**

Безспорно както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство от страна на ревизираното дружество не се представиха категорични и безспорни доказателства, удостоверяващи реалност на извършените доставки на стоки и услуги по спорните фактури, издадени от горепосочените дружества-доставчици. От страна на ревизираното дружество в хода на извършената ревизия са представени единствено заверени копия на спорните фактури с предмет доставка на стоки /материали/ и услуги, с приложени към същите издадени фискални касови бонове и банкови извлечения, обстоятелство установено и от вещото лице, изготвило приетата и неоспорена от страните по делото ССЧЕ, а именно към спорните фактури липсват съпътстващи документи. Вещото лице установява, че само по отношение на фактурите, издадени от „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД са представени само и единствено приемо-предавателни протоколи, които обаче Съдът намира за бланкетно съставени и предвид липсата на други съпътстващи спорните фактури документи, същите не могат да удостоверят реалност на документираните доставки. Така представените протоколи страдат от съществени пороци, преди всичко не е конкретизирано мястото на предаване на процесните стоки, не става ясно кои са материалноотговорните лица, осъществили приемо-предаването на стоките, не са вписани и данни за транспортните средства. Липсват представени договори за доставка, заявки, оферти, търговска кореспонденция между ревизираното дружество и дружествата-доставчици. Не са представени складови и стоклови разписки относно процесните стоки, включително и товарителници. В хода на ревизията е установено, че нито ревизираното дружество, нито дружествата-доставчици притежават регистрирани превозни средства, нито такива под наем, с които да бъде извършен превозът на стоките /материали/, предмет на част от спорните фактури. Голяма част от дружествата-доставчици не са открити на декларираните от тях адреси, не е предоставен достъп до счетоводната им документация на място. Представените документи от част от дружествата-доставчици също не са достатъчни, за да удостоверят реалност на документираните доставки на стоки и услуги. От страна на ревизиращите органи е установено, че процесните фактури са отразени в Дневниците за продажби на дружествата-доставчици, но предвид липсата на осигурен достъп до неговото счетоводство няма как да бъде установено дали от страна на същите е отчетен приход от извършените продажби на стоки и услуги. А, отчитането на приход от страна на доставчиците е от съществено значение във връзка с реалността на доставката. 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. В случай, че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава

основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка /по стария ЗДДС/, е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен.

Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството /ЗСч/. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява /материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н./. От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. ССЧЕ установява, че фактурите, издадени от „Фармаджен БГ“ ЕООД не са платени до края на ревизирия период – 31.03.2023 г.

Констатирано е, че голяма част от дружествата-доставчици не разполагат с материална и кадрова обезпеченост за извършване на процесните доставки – не разполагат със собствени и/или наети складови помещения, с наети по трудово или гражданско правоотношение лица. Не се установява в какво са вложени така закупените от жалбоподателя материали, включително и как и къде за извършени документираните услуги. Липсват приложения към същите стокови разписки с подробно описание на закупените стоки /материали/. Не е посочен дори административен адрес, на който да е извършено приемо-предаването стоките, респективно приемо-предаване на извършените услуги - СМР.

Следователно и тук само наличието на издадени фактури, приемо-предавателни протоколи, издадени фискални касови бонове и банкови извлечения, не могат да обусловят реалност на извършените доставки на стоки и услуги, поради което изводите на Съда са за липсва на реалност на процесните доставки. В случая това не е достатъчно. Липсват представени договори за доставка на процесните стоки. Вярно е, че те могат да бъдат заместени само от фактурите, но това не означава, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадане на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по една доставка. Затова и нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1, респ. чл. 9, ал. 1 от ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на



стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на 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. Обстоятелството, че е представен договор за СМР дейности, сключен с „Тубе“ ЕООД, също не може да удостовери реалност на документираната СМР услуга, предвид липсата на документи, удостоверяващи закупуването и влагането на стоките, приемо-предавателен протокол за приемане на извършената услуга, количествено-стойностна сметка.

Приходната администрация оспорва факта на придобиване на процесните доставки на стоки и услуги. Тя проведе в съдебната фаза на производството успешно насрещно доказване за нереалността на доставките като пречка за възникване на спорното право на приспадане на данъчен кредит. Индиции за липса на предаване на предмета на фактурите – стоки и услуги, като способ за индивидуализиране и преминаване на собствеността, са характерът на икономическата дейност на доставчиците, броят и длъжностите на полагащите зависим труд лица; отсъствието на информационна следа за факта на предаване резултата от извършените доставки на стоки и услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие и изпълнение при ревизираното лице.

Неоснователен е доводът на касатора, че администрацията не е оспорила фактурите. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите. Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на 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 от ЗДДС относно доставките, документиран с фактурите, издадени от „Нинт Консулт“ ЕООД, „Аес Къмпани 2020“ ЕООД, „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД, „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД, „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД, „Фармаджен БГ“ ЕООД, „Тубе“ ЕООД.

Следователно РА в тази му част е правилен и законосъобразен, и като такъв следва да бъде потвърден, а жалбата отхвърлена като неоснователна и недоказана.

**II. Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС и чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, Съдът намира следното:**

Както се установи по делото ревизията е отказала право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС и чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по отношение на следните дружества – доставчици - „Пирамис България“ ЕООД, „Технополис България“ ЕАД, „Доверие Брико“ АД, „Алекс ЕА“ ЕООД, „Креспа“ АД, „Магнум Д“ ЕООД, „Пепина М“ ЕООД и „Пирин Шарлопов Хотелс“ ООД. Съдът намира изводите на приходната администрация за правилни и законосъобразни.

Вещото лице по делото установява, че по отношение на фактурите, издадени от

„Креспа“ АД, „Пирамис България“ ЕООД, „Алекс ЕА“ ЕООД, „Технополис България“ ЕАД, „Магнум Д“ ЕООД, „Пепина М“ ЕООД, „Пирин Шарлопов Хотелс“ ООД и „Доверие Брико“ АД липсват представени в хода на ревизията съпроводителни документи. Установява по отношение на „Алекс ЕА“ ЕООД, че Фактури № № 174/22.03.2023 г., № 53/03.02.2023 г. и № 80/02.03.2023 г. са осчетоводени в хронологичните регистри, но не са представени на приходната администрация и същите липсват по делото. ССЧЕ установи, че по отношение на фактурите, описани в таблица на стр.8 от експертизата, издадени от „Технополис България“ ЕАД, „Магнум Д“ ЕООД, „Пепина М“ ЕООД, „Пирин Шарлопов Хотелс“ ООД и „Доверие Брико“ АД няма приложени съпроводителни документи. Установено, че фактурите, за които не е посочен предмет на доставка не са представени с ревизионната преписка и същите не бяха представени и в хода на съдебното производство. Фактурите, издадени от „Креспа“ АД, „Пирамис България“ ЕООД, „Алекс ЕА“ ЕООД са платени по банков път от ревизираното лице, но по делото липсват представени доказателства за отчетен приход от страна на дружествата-доставчици и в тази връзка аналогични са изводите на Съда в т. I, поради което не следва да бъдат преповтаряни.

Относно издадените от „Технополис България“ ЕАД, „Магнум Д“ ЕООД, „Пепина М“ ЕООД, „Пирин Шарлопов Хотелс“ ООД и „Доверие Брико“ АД по делото, съгласно приетата и неоспорена от страните ССЧЕ се установи следното:

Към Фактура № 30081940/13.07.2021 г. на обща стойност 135.00 лв., издадена от „Технополис България“ ЕАД, ССЧЕ установява, че няма приложен документ за плащане и не се установява счетоводен запис за платена сума.

По отношение на Фактура № 2...3219/28.09.2021 г. на обща стойност 785.00 лв., издадена от „Магнум Д“ ЕООД е установено, че е платена в брой. Тази фактура не е приложена към ревизионната преписка. За платената сума са съставени счетоводни записвания по дебита на счетоводна сметка 401 – „Доставчици“ и по кредита на счетоводна сметка 501 – „Каса в лева“; Фактура № 1...8475/09.12.2022 г. на обща стойност 230.00 лв., издадена от „Магнум Д“ ЕООД е платена по банков път. Тази фактура не е приложена към ревизионната преписка. За платената сума са съставени записвания по дебита на счетоводна сметка 401 – „Доставчици“ и по кредита на счетоводна сметка 503 – „Разплащателна сметка в лева“; Фактура № [ЕГН]/25.04.2022 г., издадена от „Пирин Шарлопов Хотелс“ ООД, с предмет: „Хотелски услуги“ е платена в брой с фискален бон. Фактури № № 10073/18.12.2021 г. и № 10101/22.10.2022 г., издадени от „Пепина М“ ЕООД са платени в брой. Във фискалните бонове и на двете фактури е записано „обувки“. Фактура № 50225823/01.05.2022 г., издадена от „Доверие Брико“ АД е с получател друго юридическо лице, а не ревизираното дружество.

Предвид противоречивата информация в представените документи, респективно липсата на част от спорните фактури както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство, Съдът намира, че документираните с процесните фактури доставки са нереални и че фактурите са съставени с цел прикриване на фиктивни сделки между ревизираното лице и сочените като негови доставчици дружества.

Нормата на чл. 71, т. 1 от ЗДДС определя, че лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило едно от следните условия: притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. В процесния случай се установи по делото, че липсва

притежание на документите, визирани в нормите на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС. В тази връзка, правилно от страна на органите по приходите е отказано право на приспадане на данъчен кредит по документираните доставки. Към фактурите липсват съпътстващи документи – търговска кореспонденция, документи за плащане, относно хотелските услуги - документи, свързани с отчитане разхода за услуги – нощувки, командировъчни заповеди, в които да са посочени дата, брой дни, положен подпис на ръководителя на бенефициента, както и задължителните реквизити на име на учредението-работодател, име на командирован ръководител, задача на командировката, населено място на командировката и извършена дейност в доклада за извършена работа; липсват подписи на подотчетно лице и дати на отчитане на отредените за целта места; извършените калкулации на заплатени суми за пътни, дневни и квартирни в сметка на полагащите се пътни, дневни и квартирни пари; авансови отчети; доклади за извършената работа и разходооправдателни документи.

Предвид така установеното, РА и в тази му част следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен, а жалбата като неоснователна и недоказана да се отхвърли.

Съдът намира, за правилно и отказаното право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по фактури, издадени от „Пепина М“ ЕООД в размер на 170.67 лв. с предмет: „обувки“.

Нормата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, определя, че правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато: 2. (доп. - ДВ, бр. 96 от 2019 г., в сила от 01.01.2020 г.) стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по-общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. В процесния случай е безспорно установено, че към момента на издаване на спорните фактури с предмет: „обувки“ в ревизираното дружество не е имало назначени по трудови правоотношения лица, поради което правилно от страна на приходната администрация е прието, че не налице право на приспадане на данъчен кредит за жалбоподателя. Отделно и не без значение е и обстоятелството, че към фактурите издадени от „Пепина М“ ЕООД липсват съпътстващи документи – заявка, оферта, търговска кореспонденция, вид на обувките. Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са представени доказателства за реалното предоставяне на работно и униформено облекло на работници и служители в ревизираното дружество, респективно за правилното отчитане и водене на същото, за задължение за предоставяне на такова съгласно нормите на КТ и НБРУО и за изпълнение на същите. В тази връзка правилно от страна приходната администрация е прието, че е разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС в случая е неприложима за специалното, работното, униформеното и представителното облекло и личните предпазни средства, предоставяни безвъзмездно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, за целите на икономическата му дейност /чл. 70, ал. 3, т. 1 от ЗДДС/. Предвид, което РА и в тази му част следва да се потвърди като правилен и законосъобразен, а жалбата като неоснователна и недоказана да се отхвърли.

В заключение и с оглед съдебната практика на Съда на ЕС, следва да се има предвид следното:

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело Emsland-Starke, C-110/99, Recueil, стр. I-11569, т. 52 и 53, решение от 17.07.2014г.,

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

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

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

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

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

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

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

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, т. 53 и 54).

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

Твърдението на жалбоподателя, че правото на приспадане следва да бъде признато, независимо, че друг доставчик по веригата е извършил нередности, действително е така, но когато получателят по доставката е добросъвестен. Всеки случай следва да се преценява конкретно, не може по принцип да се изисква от търговеца да извършва проверки на другата страна по сделката, за обстоятелства, свързани с доставката. Когато този търговец е разполагал с косвени доказателства за нередности или измама, е бил длъжен да се увери в надеждността на доставчика, съгласно съдебната практика на Съда на ЕС, например:

Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение Mahageben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 59, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 37, PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosiaw Stefanek, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т. 51).

Макар да е възможно да се приеме, че когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност, данъчната администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че не са налице нередности, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (вж. в този смисъл решения Mahageben и Dбvid, C-80/11 и

C-142/11, EU:C:2012:373, т. 60 и 61, Строй транс, C-642/11, EU:C:2013:54, т. 49, PPUH Stehcomp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т. 52, както и определение Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 38 и 39).

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 „Нинт Консулт“ ЕООД, „Аес Къмпани 2020“ ЕООД, „Ай Ай и Ес 2006“ ЕООД, „ЕУ Инвест Адвайзари“ ЕООД, „Д.О.М Бауконцепт“ ЕООД, „Фармаджен БГ“ ЕООД, „Тубе“ ЕООД, „Пирамис България“ ЕООД, „Технополис България“ ЕАД, „Доверие Брико“ АД, „Алекс ЕА“ ЕООД, „Креспа“ АД, „Магnum Д“ ЕООД, „Пепина М“ ЕООД и „Пирин Шарлопов Хотелс“ ООД.

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 от ЗДДС вр. чл. 6, 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 от ЗСч е прието, че е налице документална обосновааност 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 от ЗДДС изрично изисква фактурите, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит, да съответстват на изискванията на чл. 114 от 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 C-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 препятства доказване на твърденията за реално влагане на процесните стоки от жалбоподателя. Посочения предмет на услугите е твърде общ и може да бъде отнесен 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 C-80/11 и C-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 C-132/06, т. 37 и решение от 29.07.2010 г. по дело C-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 от 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 дружествата-доставчици.

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 дружествата-доставчици фактури документират реално извършени доставки. В случая се касае за установяване на правнорелевантните за спора факти, а именно, че доставчиците са разполагали с възможността да извършат фактурираните

доставки на стоки и услуги, като по този начин са престирали на получателя реално изпълнени от тях резултат. Тези факти по отношение на фактурите, издадени от дружествата – доставчици не са установени.

Или в обобщение, очевидна е тенденцията за съставяне на документи, съобразно които да се създаде достатъчна убеденост у Съда за начина на изпълнение на спорните доставки на стоки и услуги, с които оспорващият 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 и услуги по чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, предвид очевидното им съставяне с оглед нуждите на процеса, съответно наличието на констатираните по-горе противоречия в съдържащите се в тях данни. Предвид, което Съдът приема, 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, Съдът намира, че 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 известно и физическото лице, доставило стоките. Следователно, според трите критерия по делото *Mezsek Gabona*, 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 стоки и услуги към дружеството-жалбоподател. За това Съдът приема и изводите на органите по приходите, че процесните фактури са израз на фиктивно фактуриране, по тях не е установена изискуемостта на данъка и оттам на пораждането на правото на данъчен кредит – чл. 25, ал. 1, ал. 2 вр. с чл. 6 от ЗДДС вр. с чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС вр. чл. 71, т. 1 от ЗДДС и чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, поради което жалбата като неоснователна



следва да бъде отхвърлена, а РА в оспорената част – потвърден като правилен и законосъобразен.

При този изход на спора, основателна се явява претенцията на ответника за присъждане на разноски – юрисконсултско възнаграждение. Общият материален интерес по делото е в размер на 62 953.55 лева, а именно 55 845.98 лв. отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за ревизирия период и лихви в размер на 7 107.57 лева. В полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С. следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, съобразно разпоредбата на чл. 8 ал. 1 т. 4 от Тарифата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, с оглед общия материален интерес, което възлиза на 5 686.28 лева.

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

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалба на „Деливъри Тайм“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес: [населено място], [улица], представлявано от А. С. Г. – Управител срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221523002676-091-001/02.02.2024 г., издаден от органи по приходите, в частта изменена и потвърдена с Решение № 515/19.04.2024 г. на Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите относно отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 62 953.55 лева /55 845.98 лв. отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за ревизирия период и лихви в размер на 7 107.57 лева/ за данъчни периоди: м. Юни 2021 г., от м. Юли 2021 г. до м. Октомври 2021 г., м. Декември 2021 г., м. Януари 2022 г., м. Февруари 2022 г., м. Април 2022 г., м. Май 2022 г., Юли 2022 г., м. Август 2022 г., м. Септември 2022 г., м. Ноември 2022 г., м. Декември 2022 г., м. Януари 2023 г., м. Февруари 2023 г. и м. Март 2023 г.

**ОСЪЖДА** „Д. Т.“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес: [населено място], [улица], представлявано от А. С. Г. – Управител да заплати на Национална агенция по приходите-Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при ЦУ на НАП, сумата в размер на 5 686.28 лева /пет хиляди шестстотин осемдесет и шест лева и 0.28 стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

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

**СЪДИЯ:**