

# РЕШЕНИЕ

№ 9543

гр. София, 10.03.2026 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 12.02.2026 г. в следния състав:**

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **12068** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на "Ай Еф Джи инвест" ООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ет.1, ап.1, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221023007245-091-001/08.08.2024 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 1422/28.10.2024 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените му задължения по ЗДДС, формирани от отказаното от ревизията право на данъчен кредит в размер на 17 593,33 лв. по фактури, издадени от "Дайк" ЕООД; както и допълнително начислен ДДС в размер на 22 743,12 лв. върху данъчна основа, формирана от предоставени услуги по хотелско настаняване, обложени със ставка от 9%; и в размер на 25 427,45 лв. върху данъчна основа, формирана от неотчетени приходи от продажби на услуги по хотелско настаняване.

Подателят на жалбата излага доводи за незаконосъобразност на акта, като твърди, че констатациите на органите по приходите са необосновани. Намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Счита, че не е направен задълбочен анализ на доказателствата, за да се пристъпи към доначисляване на ДДС и че неправилно е възприета липса на реално извършени доставки. Жалбоподателят настоява, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки, по които му е отказан данъчният кредит. Позовава се на практиката на ВАС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба, като претендира отмяната на РА. В с.з. жалбоподателят чрез адв.Й. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и за присъждане на

разноски по представен списък (л.295). Представя писмена защита с подробни съображения. Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.К. оспорва жалбата. Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 29.10.2024 г. по електронен път (л.111). Жалбата е подадена по пощата на 12.11.2024 г., в рамките на установения в закона срок за обжалване. Жалбата е подадена от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221023007245-020-001/08.12.2023 г., издадена от К. Г. М. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.януари 2018 г. до м.септември 2023 г. ЗВР е връчена по електронен път на 20.12.2023 г., като е определено ревизията да приключи до 3 месеца от връчването на заповедта. За ревизиращи органи са определени И. Р. Н. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, Л. П. Г. – инспектор по приходите, и М. Т. И. – гл.инспектор по приходите. Заповедта е изменена със ЗИЗВР № Р-22221023007245-020-002/11.03.2024 г., с която е определен срок за завършване на ревизията до 20.05.2024 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.112).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221023007245-092-001/03.06.2024 г., връчен по електронен път. Срещу констатациите на същия ревизираното лице не е подало възражение.

Обжалваният РА № Р-22221023007245-091-001/08.08.2024 г. е издаден от К. Г. М. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и И. Р. Н. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен на 14.08.2024 г. по електронен път.

При ревизията е установено, че дейността на дружеството за ревизирания период е била хотелско настаняване, упражнявана във вила "Салена", находяща се в [населено място], [улица]. Обектът е въведен в експлоатация с Удостоверение № 26/28.03.2017 г. на [община]. Лицето притежава Удостоверение № 1594/27.07.2017 г., издадено от [община], валидно до 27.07.2022 г., за утвърдена категория 2 звезди на апартаменти за гости в жилищна сграда № 1, 4, 5, 6, 7, 9, 11, 13, 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22; Удостоверение за регистрация на места за настаняване от клас "В" - УИН ПИ-08Л-3МЮ-А0/01.09.2022 г. на [община]. Същото касае вила "Салена", апартаменти № 1, 5, 6, 7, 15, 16, 17, 19, 20, 21, С1, С2 и С3; Удостоверение от Министерство на туризма УИ ПИ-08Л-3МЮ-А0 за регистрация на апартаменти за гости, клас "В", за апартаменти № 1, 5, 6, 7, 15, 16, 19, 20, 21, С1, С2 и С3.

В отговор на връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, задълженото лице е представило фактури, първични и вторични счетоводни документи, оборотни ведомости, главна книга, аналитични регистри на счетоводни сметки и справки, инвентарна книга на ДМА, извлечение от банкови сметки.

При ревизията са направени следните констатации, относими към настоящото съдебно оспорване:

I. Отказано е правото на данъчен кредит в размер на 17 593,33 лв. по следните фактури, издадени

от "Дайк" ЕООД:

№ 21/31.08.2021 г. с предмет аванс за СМР

№ 24/29.09.2021 г. с предмет СМР съгласно договор

№ 15/30.11.2021 г. с предмет ремонт вила Салена [населено място]

При извършената му насрещна проверка доставчикът не е представил изисканите му фактури и придружаващи ги документи, счетоводни документи и обяснения. Представил е Определение от 08.08.2023 г. на СГС, с което е разрешено на орган по досъдебно производство да извърши претърсване и изземване в негов офис; Протокол за претърсване и изземване от 10.08.2023 г. и Протокол за доброволно предаване от 10.08.2023 г.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил спорните фактури в дневника си за продажбите. Установено, е, че в периода на фактурираните услуги при доставчика е имало действащи 10 трудови договори за лица на длъжности главен инженер, инженер строителен, архитект, технически сътрудник, интериорен дизайнер и работник строителство. Декларирана е икономическа дейност "Строителство на жилищни и нежилищни сгради".

От "Българо-американска кредитна банка" АД е изискана информация, от която е установено, че титуляр на банковата сметка, по която са наредени плащанията по фактура № 24/29.09.2021 г. - 55 560 лв. и по фактура № 15/30.11.2021 г. - 30 000 лв., е "Глобал асет" ЕООД, ЕИК:[ЕИК].

В хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил спорните фактури. Представил е Договор за изпълнение на СМР от 02.08.2021 г., с който жалбоподателят възлага, а доставчикът приема да изпълни срещу възнаграждение СМР на обект апартаменти в жилищна сграда за сезонно ползване в [населено място] - ремонт на жилищни помещения, общи части и вертикална планировка. Стойността на СМР възлиза на 90 000 лв. без ДДС. СМР се извършват на база единични цени, описани в приложение 1 към договора, включващи разходи за труд и материали. Ревизията е констатирала, че такова приложение не е представено. Страните по договора са се споразумели работата да се приема с протокол обр.19, подписан от страните, но такива протоколи не са представени.

Наред с това ревизията е констатирала, че договорът влиза в сила от 15.02.2022 г., а фактурите са издадени преди тази дата.

С договора страните са се споразумели всички материали, необходими за СМР, да са за сметка на изпълнителя. Ревизията е констатирала, че доставчикът е закупувал строителни материали от рискови дружества: "Дея комерс 96" ЕООД, "Арт стон" ЕООД, "Радев инвестмънт" ЕООД, "Хестия про" ЕООД, "Орлинов трейд инвест" ЕООД, "Рестарт" ООД и др., както и услуги от "Строй къмпани комерс" ЕООД.

Според органите по приходите в хода на ревизията не е доказана реалността на извършените доставки. След анализ на събраните в хода на ревизията доказателства приходните органи са приели, че спорните фактури не удостоверяват реално извършени доставки на услуги, независимо че са издадени фактури за това. С РА е обоснована абсолютна симулация на доставка, тъй като не е ясен конкретният вид и количество услуги, както и реалният извършител на доставката. На основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 във вр.с чл.25, ал.2, ал.6, т.1, ал.7 и чл.9, ал.1 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, като са начислени и лихви за забава.

II. Доначислен е ДДС в общ размер 48 170,57 лв. въз основа на следните констатации:

Дружеството-жалбоподател е декларирало данъчна основа на доставки по чл.82, ал.2-6 ЗДДС, представляващи получени услуги по резервации чрез платформата Booking, с доставчик Booking.com B.V., VIN NL805734958B01. Между жалбоподателя и доставчика е сключено Споразумение от 30.06.2017 г., по силата на което за всяка резервация на стая, която гост е

направил през платформата на booking, жалбоподателят заплаща комисионна в размер на 15% от цената, формирана от броя на резервираните стаи и брой нощувки.

Ревизията е съпоставила размера на декларираните приходи с размера на комисионните услуги, заплатени на Booking.com B.V., при което е установила, че размерът на отчетените приходи от дейността не съответства на договорения процент комисионни възнаграждения. За ревизирания период данъчната основа на отчетените приходи от продажба на услуги по хотелско настаняване е в размер на 206 755,68 лв., а заплатените към Booking.com B.V. комисионни са 50 083,94 лв. Този размер съответства на извършени продажби в размер на 333 892,93 лв. Установена е разлика от 127 137,25 лв. спрямо декларираните продажби (206 755,68 лв.), като е прието, че тя представлява неотчетен приход от ревизираното лице и съответно за нея не е начислен ДДС. Извършена е съпоставка по години, подробно описа в таблици на стр.15-18 в РД, като е установен начислен данък в общ размер 18 608,41 лв. при данъчна ставка 9 на сто.

Ревизията е посочила, че съгласно чл.66, ал.2, т.1 ЗДДС, приложим до 30.06.2022 г., и чл.66а ЗДДС, приложим от 01.07.2022 г., ставката на данъка е 9 на сто за доставка на услуга по настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, включително предоставянето на ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за площадки за къмпинг или каравани, с място на изпълнение на територията на страната. Органите по приходите са се позовали на чл.40 от Правилника за прилагане на ЗДДС, като са приели, че за доказване на доставките, когато услугата се предоставя от лице, извършващо настаняване в туристически обекти, същото следва да разполага с копие от регистъра на настанените туристи; удостоверение за категоризация на туристическия обект или удостоверение за категория; фактура за доставката, с изключение на случаите, когато издаването не е задължително съгласно чл.113, ал.3 от закона.

Органите по приходите са констатирани, че до 27.07.2022 г. ревизираното лице е притежавало удостоверение за категоризация с утвърдена категория две звезди, издадено от [община]. Макар да е изискано копие от регистъра на настанените туристи съгласно чл.116 от Закона за туризма, такова не е представено. Така ревизията е приела, че не са изпълнени условията на чл.40 ППЗДДС за прилагане диференцирана ставка на данъка.

Ревизията е посочила, че след изтичане на срока по удостоверението за категоризация, след 27.07.2022 г. "Ай Еф Джи инвест" ООД попада в категорията места за настаняване от клас "В", които не подлежат на категоризация, съгласно чл.113, ал.2 ЗТ и Глава пета от Наредба за изискванията към категоризираните места за настаняване и заведения за хранене и развлечения, за реда за определяне на категория, както и за условията и реда за регистриране на стаи за гости и апартаменти за гости. Ревизията е приела, че това е документирано с издаденото на 01.09.2022 г. удостоверение от [община] и на това основание ревизираното дружество не попада в кръга на лицата, които отговарят на изискванията на чл.66а ЗДДС за прилагане на ставка 9 на сто за извършените услуги по хотелско настаняване.

В резултат е доначислен ДДС (до 20%) в размер на 22 743,12 лв. в последния данъчен период на годината, в който са отчетени приходите от хотелско настаняване в размер на 206 755,68 лв. и обложени с 9%.

Отделно от това е начислен и ДДС (20%), в размер на 25 427,45 лв. върху данъчна основа от 127 137,25 лв., формирана от неотчетени приходи от продажба на хотелски услуги.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1422/28.10.2024 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден в частта, обжалвана по съдебен ред.

По делото беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице М. Н.-Г., която даде основно заключение по следните задачи:

1. Да се изследва какъв е начинът на остойносттаване на спорните услуги; към издадените фактури има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или други; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя "Ай Еф Джи инвест" ООД и при доставчика "Дайк" ЕООД.
2. Отчел ли е доставчикът "Дайк" ЕООД приходи по спорните фактури и участват ли същите в резултатите по ЗДДС, включително в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди.
3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
4. Доставчикът "Дайк" ЕООД разполагал ли е с наети работници/служители- на какви длъжности, квалификация, има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.
5. Доставчикът разполагал ли е с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени покупки на материали и консумативи.
6. Да се анализира последваща реализация или влагане на услугите, които се твърди да са получени от доставчика "Дайк" ЕООД - по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи такива.
7. Да се изследва връзката на получените доставки на стоки и услуги с извършваната от "Ай Еф Джи инвест" ООД икономическа дейност през ревизирия период.
8. Да се изследва наличен/вложен предметът на спорните доставки на стоки и услуги - строително монтажни дейности /работи в съответните обекти на "Ай Еф Джи инвест" ООД в [населено място].
9. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчика "Дайк" ЕООД и жалбоподателя "Ай Еф Джи инвест" ООД.

По делото беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице М. Н.-Г., която даде допълнително заключение по следните задачи:

1. Да се изследва по кои доставки на "Ай Еф Джи инвест" ООД е доначислен ДДС - да се опишат по предмет, стойност и размер на ДДС по всяка фактура.
2. Да се анализира на какво основание "Ай Еф Джи инвест" ООД е начислило ДДС със с тавка 9% за услуги по хотелско настаняване.
3. Да се изследва как са установени неотчетени приходи от продажби на услуги по хотелско настаняване в хода на ревизията. Какви счетоводни отразявания има във връзка с реализацията на спорните доставки.
4. Да се установи кои суми, фактурирани на "Ай Еф Джи инвест" ООД от BOOKING B.V. с VIN NL805734958B01 X., представляват комисионни за настаняване за периода от 01.01.2018 г. до 30.09.2023 г. и кои отговарят на други приходни основания или са относими за други периоди.
5. Да се изследва приложимия комисионен процент към съответните суми, фактурирани на "Ай Еф Джи инвест" ООД от BOOKING B.V. с VIN NL805734958B01 X.. Да се анализира каква приходна сума съответства на фактурирания комисионен процент.
6. Да се установи как ревизията е определила данъчна основа за продажба на МПС за целите на доначисляването на ДДС.

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

В хода на съдебното производство се представиха следните писмени доказателства:

Представени от жалбоподателя: приложените към жалбата оборотна ведомост за 2023 г., дневник на с-ка 703 за 2023 г., подробна справка от платформата на BOOKING по години 2018-2023 заедно с разпечатани фактури и справки за направените резервации към всяка фактура, банково извлечение за получена сума (нетен приход до 09.2023 и съответната справка за реализирани резервации за периода иа превода), справка за реализирания приход и платени комисионни, Удостоверение за регистрация от клас "В" УИН ПИ-08Л-3МЮ-А0/01.09.2022 г., Удостоверение №

1594 от 27.07.2017 до 27.07.2022 г. (л.6); банково извлечение за извършен превод от BOOKING (л.198); опис на спорните фактури (л.239); част от документите, по които е работило вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза (л.270).

Представени от ответника: справка за служебните ел.адреси, използвани по време на ревизионното производство от органите по приходите, издали ЗВР, ЗИЗВР, Заповед за спиране, Заповед за възобновяване, РД и РА. (л.255).

Представени от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД и "Информационно обслужване" ЕАД за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите (л.232, л.211, л.258).

### **При така установеното от фактическа страна Съдът достига до следните правни изводи:**

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година 2018 г.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.112), следва изводът, че ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен 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.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способности - чрез ИПДПОЗЛ и насрещни проверки, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило. Изпълнено е изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

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

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

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

документ.

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

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

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

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

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, както и оправомощителната заповед, са притежавали сертификат, издаден от B-Trust Operational CA QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчиците на удостоверителни услуги и достъпни на адреси: <https://www.b-trust.org/bg> и <https://www.stampit.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичните регистри <https://www.b-trust.org> и <https://www.stampit.org/bg>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, както и оправомощителната заповед, издадени като електронни документи, са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на документите.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, както и оправомощителната заповед, се установява по категоричен начин от приетите по делото удостоверения, издадени от трети лица, издатели на КЕП – "Борика" АД и "Информационно обслужване" ЕАД. От същите се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, както и оправомощителната заповед, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

#### **По приложението на материалния закон:**

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

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

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване доставките на транспортни услуги. Правният спор по делото се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури и дали доставчикът е бил добросъвестен. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който в случая се изразява в доказване фактическото извършване на услугите.

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 ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

Съдът намира, че тази част на спора жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки. В конкретния случай не може да се приеме за безспорно установено, че ревизираното лице е получател на извършени услуги, за което не е установено да са платени парични престации от него. С оглед на това се налага изводът, че размяната на насрещните престации е без основание.

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 ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

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

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказа, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

За разрешаване на спора Съдът следва да съобрази последиците от доказването или недоказването. Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото и по аргумент от нормата на чл.171, ал.4 от АПК тя е приложима когато на страната, носеща тежестта на доказване, са дадени указание че за факта не сочи доказателства. С разпоредителното заседание от 08.02.2025 г. Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит. В тази връзка Съдът указа на жалбоподателя, че негова е доказателствената тежест да установи, че в качеството си на получател по облагаеми доставки, по които е упражнил правото си на приспадане на данъчен кредит, е изпълнил условията за това, и поспециално, че налице както действително извършване на спорните услуги, така и извършването им именно от лицето, сочено за доставчик и издало фактури за това. Страната не се справи с разпределената доказателствена тежест и следва да понесе последиците от недоказването.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от

страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от Съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

В разглеждания аспект от съществено значение е наличието или липсата на съпътстващи документи към фактурите.

Съдът съобрази, че в случая е представен договор за изпълнение на СМР от 02.08.2021 г. Същият обаче влиза в сила от 15.02.2022 г., а при положение, че фактурите са издадени *преди тази дата*, следва да се приеме, че той е неотносим към спорните фактури. Това е така, защото не може фактури с предмет СМР по договор, издадени през 2021 г., да се обосноват с договор от 2022 г., който дори не е съществувал към момента на издаването им. Казано с други думи, към фактурите не е налице съпътстващ документ, който да обоснове издаването им на правно основание.

Но дори е да се приеме, че именно този договор е относим към спорните СМР, следва да се има предвид, че видът и обемът на договорените услуги, както и остойностяването на база единични цени, описани в приложение 1, включващо разходи за труд и материали, не е доказан по делото, доколкото такова не е представено. Наред с това в договора страните са се споразумели работата да се приема с протокол обр.19, подписан от страните, но такива протоколи не са представени нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство до края на съдебното дирене, регламентирано в чл.147 и чл.149 ГПК, приложими на основание § 2 от ДР на ДОПК.

След като не е доказано услугата да е приета от лицето, в чиято полза се твърди да е извършена, договорът е годен да установи единствено възникнала облигационна връзка между страните, но не и реализация на договорените услуги.

Този извод не се променя и при съобразяване на приетото заключение на ССЕ. Съдът частично кредитира заключението. В същото е даден отговор на поставените задачи, изготвено е компетентно и безпристрастно. Проследени са осчетоводяванията при жалбоподателя, анализиран е в икономически аспект сключеният договор за СМР. Вещото лице също не е установило данни за изпълнение на доставките - протоколи за извършени и приети работи, данни за закупени и вложени материали. Не е установило и данни за последваща реализация или влагане на услугите, които се твърди да са получени от доставчика "Дайк" ЕООД - по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи такива.

Съдът обаче намира за необосновано даденото заключение, че счетоводните записвания при доставчика "Дайк" ЕООД във връзка с процесните фактури са правилно съставени. Вещото лице е изискало от доставчика счетоводни документи, като електронен път са му представени единствено дневници за покупки и продажби за отделните данъчни периоди м.08, м.09 и м.11.2021 г., както и салда по контрагенти (на непосочени счетоводни сметки) за периода 01.01.2021 г. -31.12.2022 г. - контрагент "Ай Еф Джи инвест" ООД. Липсата на проверено на място счетоводство на доставчика не позволява да се установи дали е водена редовна счетоводна отчетност, като няма и данни за използвана от него счетоводна програма. При това положение не се доказва същият да има организирано счетоводно отчитане в съответствие с утвърден от ръководителя индивидуален сметкоплан, дали изготвя финансовите си отчети в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия.

Съдът намира, че не е достатъчно да се установи, че лицето, издало фактурите, ги е отразило в дневника си за продажбите. Липсата на доказателства за осъществена стопанска операция не могат да бъдат заместени от счетоводното отразяване на фактурите като доказателство за съществуването на доставка.

В хода на ревизията е установено, че титуляр на банковата сметка в "Българо-американска кредитна банка"

АД, по която са наредени плащанията по две от фактурите, е "Глобал асет" ЕООД. На ССЕ не са представени документи на какво основание "Глобал асет" ЕООД е получил плащания по фактури, издадени от "Дайк" ЕООД. Ето защо следва да се приеме, че и плащането като аспект на разглежданата реалност на доставките, не е доказано като основание.

На следващо място е важно да се отбележи, че както фактурите, така и обсъждания договор, са частни диспозитивни документи и въпросът за верността на материализираните в тях изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на него. На първо място подписаният частен документ доказва, че материализираното в него изявление е направено и че изхожда от лицето, което го е подписало като негов издател. Съдът е длъжен да приеме за автор на изявлението лицето, подписало документа. Това е същността на формалната доказателствена сила на документите, прогласена в чл.180 ГПК. С формална доказателствена сила се ползва всеки подписан документ, независимо дали е свидетелстващ или диспозитивен. В разпоредбата на чл.180 ГПК е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от лицата, които са го издали, съставлява доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. По силата на тази презумпция Съдът е длъжен да смята за автор на изявлението лицето, подписало документа. В това се състои и т.нар. формална доказателствена сила на документа. Тази формална доказателствена сила на документа се отнася единствено относно факта на писменото изявление и неговото авторство. Формалната доказателствена сила може да бъде преодоляна, като се докаже неавтентичността на документа и точно това се доказва в случая.

Решаващият орган в извънсъдебната фаза на производството – Директорът на ДУДОП, в постановеното от него потвърждаващо решение, макар и без нарочно изявление за оспорване, имплицитно е оспорил в фактурите, подложени на съмнение още в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на първичните счетоводни документи и на приложения договор.

Ето защо Съдът намира, че липсват преки доказателства за предаването на извършеното по договора. При това следва да се приеме за несъстоятелна тезата на жалбоподателя, че наличието на документи към процесните фактури удостоверява реалността на спорните доставки.

Предметът на спорните фактури, посочен като "аванс за СМР", "СМР съгласно договор", "ремонт вила Салена [населено място]", налага извода, че по съдържание те не отговарят както на изискванията по чл.7 ЗСч, тъй като не съдържат информация за вида и естеството на услугата. Предметът на фактурата не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на услугите, което води до извод, че същата не отговаря на изискването на чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващия фактурите договор, който беше анализиран по-горе, а това възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по фактурата.

Доколкото фактура № 21/31.08.2021 г. има за предмет **аванс за СМР**, Съдът следва особено да се занимае и с нея. На първо място не може да се приеме за доказано авансово изплащане на сумата по договора, а на второ място дори доказаното такова не е достатъчно за пораждаване на спорното право. Предварителното плащане поражда изискуемост на ДДС само ако е свързано с извършването на бъдеща облагаема доставка на стока и услуга. Съгласно разпоредбата на чл.25, ал.6 ЗДДС (сега ал.7) при наличие на авансово плащане ДДС става изискуем, респ. за платеца възниква правото на данъчен кредит върху размера на платеното. По смисъла на тази разпоредба авансовото плащане не е данъчно събитие, но по силата на закона представлява юридически факт, който води до изискуемост на данъка. За да възникнат тези последици обаче, е необходимо да се докаже основание за извършване на това авансово плащане, което в случая е свързано със сключения договор за извършване на услуги. Ненастъпването на тези релевантни факти обосновава извода, че документираното с разглежданата фактура плащане не е действително и реална доставка не е била извършена. На практика по делото не са ангажирани доказателства, установяващи реалното изпълнение на договора, а именно наличието му би представлявало причина (основание) за сключване на договора, респ. за извършване на авансовото плащане.

В Решение на СЕО от 21.02.2006 г. по дело С-419/02 е посочено, че за да може данъкът по авансово

плащане да стане изискуем, следва цялата релевантна информация, засягаща данъчното събитие, а именно бъдещата доставка или изпълнения, вече да са известни. Същото становище е застъпено в Решение на СЕО от 18.07.2007 г. по дело С-277/05 и в т.28 на Решение на СЕС от 19.12.2012 г. по дело С-549/11. В конкретния случай липсва релевантна информация, засягаща данъчното събитие, тъй като не се установява изпълнението на съглашението, във връзка с което е издадена процесната фактура за авансово плащане.

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 й аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл.6, ал.1, респ. чл.9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на 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. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл.6, ал.1, чл.9, ал.1, чл.25, ал.1 във вр.с чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Жалбоподателят не проведе пълно насрещно доказване, в което да установи положителния факт на реално извършени доставки. В настоящето производство не се представиха категорични доказателства относно реалността на сделките.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл.71, т.1 и т.2 ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит.

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

Следователно правилни са изводите на ревизията, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид.

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

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело Emsland-Starke, C-110/99, Recueil, стр. I-11569, т.52 и т.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 Dbovid, 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 (в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т.65 и т.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 т.54).

Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл.302 от Търговския закон. 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, може да бъде зачетено, когато получателят по доставката е добросъвестен. Вярно е, 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 надежността 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 Mahagйben 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 Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosiaw Stefanek, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т.52, както и определение Jagieiiо, 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 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 Съдът 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 спорните фактури. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл.68, ал.1, т.1 във вр.с чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС. При липса на доказателства за реалността на доставките, неправилно би било Съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на

ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Н. факт е неосъществен факт. При липса на доказано извършена двустранна сделка (обратното не се установи по делото, независимо от представените писмени доказателства), нормално и логично е знание за това да има и при двете страни по тази сделка.

По отношение на спорните фактури и липсата на индивидуализация на посочения в тях предмет, следва да се посочи, че в чл.7, ал.3 ЗСч е прието, че е налице документална обосноваване и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал.1 и ал.2 при условие, че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват. Разпоредбата на чл.71, т.1 ЗДДС изрично изисква фактурите, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит, да съответстват на изискванията на чл.114 ЗДДС, като не е предвидено изключение, свързано с непълноти на съдържанието. Тези изводи се подкрепят и от съдебната практика на Съда на ЕС по прилагането на директивата за ДДС, а именно, че следва да се откаже правото на приспадане по фактурите, които не съответстват на изискванията на съставянето им. В решение от 08.05.2013 г. по дело С-271/12, Съдът на ЕС е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. Дължимата престация от доставчика по облагаема доставка следва да бъде индивидуализирана с точни параметри, които позволяват действителното и изпълнение и доказването и при осъществяването на контрола за спазването на данъчното законодателство, в случай, че за същата е упражнено правото на приспадане на данъка. Съответно на дължимото изпълнение следва да бъде описанието на доставката във фактурата, т.е. по начин, който да позволява последваща проверка и установяването на действителното и извършване, каквото в настоящия случай не може да бъде сторено.

От своя страна, изискванията за съдържанието на фактурите не са формални, тъй като са свързани с материалноправните изисквания към доставките и преценката дали се касае за облагаема доставка по принцип. Спазването на формалните изисквания при съставянето на фактурите не е решаващо за преценката на процесните доставки, но е решаващо в случая обстоятелството, че тази непълнота на фактурите възпрепятства доказването на изпълнението на материалноправните изисквания за възникването на данъчно събитие по всяка от спорните фактури, с оглед на това, че именно липсата на индивидуализация пречатства доказване на твърденията за реално влягане на процесните стоки от жалбоподателя.

Изложеното не противоречи на приетото от СЕС в решение от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в т.63 е посочено, че според практиката на съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. решение от 17.07.2008 г. по дело С-132/06, т.37 и решение от 29.07.2010 г. по дело С-188/09, т. 21). В т.64 е посочено, че за тази цел Директива 2006/112 и по-конкретно чл.242 от нея задължава всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. В случая, за да установят реалността на документираните доставки на стоки и услуги, с оглед разпоредбата на чл.37, ал.1 ДОПК, вменяваща задължение на органите по приходите да събират доказателства от ревизиращия екип са инициирани насрещни проверки на преките доставчици и са извършили действия за събиране на възможната налична информация за тях. Ревизиращите органи са анализирали задълбочено всички представени доказателства и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което е формирано становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията доказателства не позволява да бъде прието, че издадените от доставчиците фактури документират реално извършени доставки. В случая се касае за установяване на правнорелевантните за спора факти, а именно, че всеки един от доставчиците е разполагал със съответните стоки, респ. с възможността да извърши фактурираните доставки на стоки и услуги, като по този начин е престирал на получателя реално изпълнен от него резултат. Тези факти по отношение на спорните фактури не са установени.

Очевидна е тенденцията за съставяне на документи, съобразно които да се създаде достатъчна убеденост у Съда за начина на предаване на спорните стоки и изпълнение на спорните услуги, с които оспорващия обосновава правото си на данъчен кредит, които документи, обаче при съвкупния им анализ, не могат да

установяват в условията на пълно доказване осъществяването на доставка на стоки по чл.6 ЗДДС и на услуги по чл.9 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, 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.

На следващо място Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Д. кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък. Доказателствената задача на жалбоподателя, който твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, е да установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на фактурираните доставки, тяхното действително изпълнение и приемане и използване за последващи облагаеми доставки в рамките на независимата икономическа дейност.

Само констатацията за редовност на воденото от доставчика счетоводства с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, можеше да доведе до извод, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях. Това е така, защото следваше да се установи дали въз основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение по делото има съмнение дали въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършената доставка. И това относимо обстоятелство остана недоказано по делото.

С оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на СЕО по дело С-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена

на срещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание, по която не е получил фактурирания резултат от посочения в нея търговец, с цел упражняване на данъчен кредит, може да се счита за данъчна измама - в този смисъл решение от 07.2012 г. по дело С-285/09, т.49.

Констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна и подлежи на потвърждаване. Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки по тях; а също и тази на чл.71, т.1 ЗДДС предвид непредставяне на спорните фактури от ревизираното лице и настоящ жалбоподател, за което същият изрично беше задължен с разпоредителното заседание.

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

## **II. Относно доначислен ДДС.**

По делото не се спори, че за ревизирия период жалбоподателят е упражнявал дейност по хотелско настаняване във вила "Салена" - [населено място], [улица]. Ревизираното лице е притежавало Удостоверение № 1594/27.07.2017 г., валидно до 27.07.2022 г., за утвърдена категория 2 звезди на апартаменти за гости.

**I.** Относно начислен ДДС в размер на **22 743,12 лв.** за отчетени приходи от хотелско настаняване, обложени с 9%, спорът е материалноправен. Същият се свежда до отговор на въпроса дали за предоставените от дружеството услуги следва да се приложи ДДС 20 на сто, вместо декларирания 9 на сто, заради обстоятелството, че то не е изпълнило изискванията за доказване на доставките по чл.40, ал.1 ППЗДДС - за периода не е притежавало удостоверение за категоризация.

Разпоредбата, на която се позовават органите по приходите – чл.40, ал.1, т.2 ППЗДДС - е отменена с ДВ, бр.54 от 2024 г., в сила от 25.06.2024 г. Отмяната е във връзка с Решение на СЕС от 08.02.2024 г. по дело С-733/22 г., с което е прието, че чл.98, § 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС във връзка с т.12 от приложение III към тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която намалената ставка на ДДС за настаняването, предоставяно в хотели и подобни заведения, е обвързана с изискването за категоризиране, доколкото тази правна уредба не ограничава прилагането на намалената ставка на ДДС до конкретни и специфични аспекти на категорията на услугите по настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, а в случай, че ограничава това прилагане до такива конкретни и специфични аспекти — доколкото не спазва принципа на данъчна неутралност.

С разпоредбата на чл.98, § 1 и 2 от Директивата е дадена възможност на държавите членки да прилагат една или две намалени ставки на ДДС, които могат да се прилагат единствено за доставките на стоки и услуги от категориите, посочени в приложение III. С това приложение, в т.12 се позволява прилагане намалена ставка за настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, включително предоставянето на ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за площадки за къмпинг или каравани.

Директивата не съдържа определение за "настаняване, предоставяно в хотели, и подобни заведения, включително предоставянето на ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за къмпинг или каравани"; от разпоредбите ѝ не следва също така, че този израз трябва да се тълкува по различен начин в зависимост от приложението, в което е посочен. От друга страна, в множество свои решения СЕС е посочил, че

въвеждането и запазването на намалени ставки на ДДС, по-ниски от стандартната, определена в чл.12, § 3, б."а" от Директивата се допускат само ако не нарушават принципа на данъчен неутралитет, присъщ за общата система на ДДС, който не допуска сходни стоки или услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на ДДС (Решение от 3 май 2001 г. по дело C-481/98, т.21 и 22, както и Решение от 23 октомври 2003 г. по дело C-109/02, т.20). СЕС винаги е подчертавал, че упражняването на тази възможност е подчинено на двойното условие, от една страна, за целите на прилагане на намалената ставка да се отделят само конкретните и специфични аспекти на разглежданата категория доставки, и от друга страна, да се спазва принципът на данъчен неутралитет. Тези условия имат за цел да осигурят, че държавите членки ще използват тази възможност само при условия, които гарантират правилно и ясно прилагане на избраната намалена ставка, както и пълното предотвратяване на евентуални измами, избягване на данъци и злоупотреба.

В случая следва да се приеме, че поставените от разпоредбата на чл.40, ал.1, т.2 ППЗДДС изисквания за категоризация на мястото за настаняване следва да се прилагат така, че намалените ставки за облагане на настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, да се прилага в съответствие с характера на извършваната дейност, а не в зависимост от регистрацията на специален закон (в случая Закон за туризма), за да бъде спазен принципът за данъчен неутралитет. В тази връзка СЕС в т.41 от решение от 08 февруари 2024 г. по дело C-733/22 г. е посочил, че Съдът вече е постановил, че държавите членки имат свобода на преценка, когато определят случаите, в които услугите по настаняване подлежат, съгласно този чл.135, § 2, ал.1, б."а", на данъчно облагане в отклонение от освобождаването на отдаването под наем или аренда на недвижими имоти. Ето защо, когато транспонират тази разпоредба, те трябва да въведат критерии, които според тях са подходящи, за да се провежда разграничение между облагаемите и необлагаемите сделки (в този смисъл е Решение от 16 декември 2010 г. по дело C-270/09, т.50). В т.45 от решението на СЕС е дадено указание, че за да се определи най-напред дали настаняването в категоризирани обекти представлява конкретен и специфичен аспект на категорията настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, следва да се провери дали става въпрос за доставка на услуга, която може да бъде идентифицирана като такава отделно от останалите доставки от тази категория (в този смисъл решение от 27 февруари 2014 г. по дела C-454/12 и C-455/12, т.47).

Предлаганите от жалбоподателя услуги, макар и да са извършени в обект, некатегоризиран съгласно ЗТ, не са престанали да бъдат именно предоставяне на настаняване в хотелския сектор. И в този период, както и в периодите, в които е притежавало категоризация, дружеството е приемало клиенти, надлежно е осчетоводявало услуги и начислявало ДДС. Не е спорно, че съгласно чл.111 ЗТ всички места за настаняване подлежат на категоризация, без която не биха могли законно да упражняват дейността си. Тези основания означават, че настаняването в некатегоризиран обект е не друг вид услуга, извън категорията по приложение III, т.12 към Директивата за ДДС или не е конкретен и специфичен аспект на посочената в т.12 категория, а настаняване, което обосновава административнонаказателни санкции по чл. 206 и сл. ЗТ.

Както е посочил СЕС в т.54 от решението, в случая става въпрос за подобни услуги. За да се определи дали стоките или услугите са подобни, следва да се държи сметка главно за гледната точка на средния потребител. Стоките или съответно услугите са подобни, когато имат аналогични характеристики и задоволяват едни и същи нужди на потребителя съгласно критерий за сходство при използването и когато съществуващите различия не влияят съществено върху решението на средния потребител да избере едната или другата стока.

Установява се, че ревизираното лице извършва трайно дейността по настаняване в хотелския комплекс от 2017 г., откогато датира представеното при ревизията удостоверение, т.е. извършва една и съща дейност и когато разполага с удостоверение за категоризация, и когато не разполага с такова. През ревизирания период дружеството извършва облагаеми доставки по чл.12 ЗДДС - хотелиерство, като за извършените доставки са издавани данъчни документи, съдържащи зад.реквизити и е спазван ЗСч, т.е. налице е безспорна данъчна правоспособност, място на стопанска дейност, данъчна регистрация и изходящите от нея данъчни задължения. Става въпрос за дейност, която временно е извършвана без категоризиране по ЗТ, поради това, че срокът на действие на удостоверението за категоризация е изтекъл, без да е издадено ново такова. Дори извършваното хотелско настаняване да не е било съобразено с определени изисквания в

българското законодателство, принципът на данъчен неутралитет не допуска в областта на облагането с ДДС да се прави общо разграничение между законните и незаконните сделки, респ. сделките с нарушения в процедурите на провеждането им, тъй като системата на ДДС има за цел с данък да се облага крайният потребител на стоки или услуги, когато те са били доставени в рамките на облагаеми сделки съгласно Директива 2006/112. След като няма спор, че сделката е облагаема и видът на доставката е ясен, а е констатирано допуснато нарушение по Закона за туризма, то следва и санкцията да е по този закон, а не установяването на данъчни задължения да бъде заместващо санкцията за това нарушение.

**2.** Относно начислен ДДС в размер на **25 427,45 лв.** върху данъчна основа, формирана от неотчетени приходи от продажба на хотелски услуги.

Страните не спорят по наличието на издадени от Booking.com B.V. фактури към жалбоподателя, за начислени комисионни, в които е посочена и сума на резервациите и период, за който се отнасят.

За да пристъпи към доначисляване на данъка, ревизията е съпоставила сумите на продажбите, върху които са начислени и платени комисионните, с данните за декларираните приходи в дневниците за продажби по ЗДДС. Така е формиран извод, че ревизираното лице не е отчитало всички приходи от извършени услуги по хотелско настаняване.

Съдът не споделя подхода на ревизията, че щом ревизираното лице е платило комисионните по издадените от Booking.com B.V. фактури, то същото е предоставяло туристически услуги по посочените във фактурите стойности на резервациите. Не може да се приеме тезата, че само с факта на начислени и платени комисионни е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл.25 ЗДДС. А именно с възникване на данъчното събитие (в случая извършване на услуга), разпоредбите, установяващи задължение за начисляване на ДДС и изискуемост на данъка - чл.86 във вр.с чл.25 и чл.9 от закона, свързват задължението за начисляване и изискуемостта на данъка. В тежест на органите по приходите е да установят, че ревизираното лице е реализирало приходи, които не е отчело. От гледна точка на облагането с ДДС органите по приходите следва да докажат настъпването на данъчно събитие по смисъла на чл.25 ЗДДС, респективно че ревизираното лице е реализирало приход. Разпоредбите, установяващи задължение за начисляване на ДДС и изискуемост на данъка са свързани с настъпването на данъчно събитие, което в случая е извършване на услугите. Анализът на съдебната практика сочи, че в обратната ситуация, при претенция за данъчен кредит, самите данъчните органи приемат, че само фактът на издадена фактура не означава реалност на документираната в нея доставка и изискват представяне на допълнителни доказателства, установяващи реалност на доставката. В случая дори не се установява да са издавани фактури за хотелско настаняване, не са установени услуги към конкретни клиенти, с точно посочени резервации. В РД не са описани конкретни получатели на услугите, не е установен и видът на твърдените доставки. Изложеното налага извод, че не е доказано настъпването на данъчно събитие, а същото не може да се презумира.

В същия смисъл е заключението на допълнителната ССЕ, която Съдът кредитира като мотивирано и съответстващо на събраните доказателства. В.л. по тази експертиза е анализирано коректно събраните доказателства и е изградило последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорило е на поставените въпроси след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти. Експертизата даде заключение, че доначисляване на ДДС до 20% е извършено в последния данъчен период на годината, в който са отчетени от жалбоподателя приходи от хотелско настаняване в общ размер на 22 743,12 лв., а не по конкретни фактури/доставки.

Отделно от горното, начисляването на ДДС при ставка от 20% е незаконосъобразно по съображенията, изложени в по-горе в т.1 от тази част на спора.

Не може плащането на комисионни да бъде разглеждано като данъчно събитие по смисъла на чл.96, ал.1 във вр.с чл.25 ЗДДС, което да подлежи на облагане по същия закон. Само по себе си това обстоятелство не е достатъчно да установи действителното осъществяване на облагаеми доставки. Тази теза неотклонно се е застъпвала от органите по приходите при отказа им да признаят право на приспадане на данъчен кредит, поради което следва да бъде отстоявана от тях и в случаите, при които те поддържат, че доставките, които облагат, са реални.

По изложените съображения РА в частта на доначислен ДДС следва да бъде отменен като несъобразен с материалния закон.

При този изход на спора заявената от жалбоподателя претенция за присъждане на разноски е частично основателна. Според списъка на разноските (л.295) същият претендира присъждане на разноски в общ размер 10 890 лв., от които 9 240 лв. с ДДС за адвокатско възнаграждение, за което Съдът установи, че е заплатено изцяло по банков път (л.297-298); и 1 600 лв. депозити за основна и допълнителна ССЕ. Съобразно уважената част от жалбата в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 7 479,90 лв. Ответникът не заявил претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, поради което Съдът не дължи произнасяне по този въпрос.

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

## **Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-22221023007245-091-001/08.08.2024 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 1422/28.10.2024 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените на "Ай Еф Джи инвест" ООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ет.1, ап.1, ЕИК по Булстат:[ЕИК], задължения по ЗДДС в общ размер 48 170,57 лв., формирани от допълнително начислен ДДС в размер на 22 743,12 лв. върху данъчна основа, формирана от предоставени услуги по хотелско настаняване, обложени със ставка от 9%; и в размер на 25 427,45 лв. върху данъчна основа, формирана от неотчетени приходи от продажби на услуги по хотелско настаняване.

**ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА** на "Ай Еф Джи инвест" ООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ет.1, ап.1, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221023007245-091-001/08.08.2024 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 1422/28.10.2024 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените му задължения по ЗДДС, формирани от отказано право на данъчен кредит в размер на 17 593,33 лв. по фактури, издадени от "Дайк" ЕООД.

**ОСЪЖДА** Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, да заплати на "Ай Еф Джи инвест" ООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ет.1, ап.1, ЕИК по Булстат:[ЕИК], разноски по делото в размер на 3 824,41 € (три хиляди осемстотин двадесет и четири евро и 41 евро цента), с левова равностойност 7 479,90 лв. (седем хиляди четиристотин седемдесет и девет лева и 90 ст.).

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

**СЪДИЯ:**