

РЕШЕНИЕ

№ 855

гр. София, 10.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 12.01.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **12111** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на "Трейд инвест 2015" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ет.4, ап.17, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221720007547-091-001/23.07.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 1599/15.10.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно отказано от ревизията право на данъчен кредит в размер на 56 204,02 лв.; доначислен ДДС в размер на 7 582,20 лв.; лихви за ДДС от 10 537,74 лв.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в общ размер 56 204,02 лв. за данъчни периоди м.юли 2016 г., м.август 2020 г. и м.септември 2020 г. по фактури, издадени от "Юрий Гагарин" АД, "Бляк суан интернешънъл" ЕООД и "Евразия табако интернешънъл" ЕООД; доначисления му данък върху добавената стойност в общ размер 7 582,20 лв. за данъчен период м.август 2016 г. за невключени в отчетните регистри продажби от фискално устройство в размер на 45 511,20 лв.; както и начислените лихви за забава в общ размер 10 537,74 лв.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон от ревизиращите органи, както и за необоснованост на констатациите им. Подателят на жалбата изтъква нарушения на общите принципи на ДОПК, както и нарушения на

материалния закон. Настоява, че по спорните фактури са извършени реални доставки и поради това за него е възникнало правото на данъчен кредит. Изтъква факта, че стоките са с доказан произход, има доказателства за транспорта им, същите са приети и осчетоводени, както и че е използвал доставките за извършване на дейността си. Изтъква, че не е било налице основание за доначисляване на ДДС, доколкото приходната администрация не е доказала реално извършена от него доставки, за които да е дължим данъкът. Позовава се на практиката на ВАС по данъчни дела. От Съда се иска да отмени обжалвания ревизионен акт. Не претендира разноски. В с.з. жалбоподателят не изпраща представител.

Ответникът - Директорът на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк.К. оспорва жалбата. Представя молба от 11.01.2023 г., с която взема отношение по съществото на правния спор, като формулира искане за отхвърляне на жалбата и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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 Д"ОДОП" е връчено на жалбоподателя по електронен път на 03.11.2021 г. (л.19), а жалбата е подадена в АССГ на 11.11.2021 г., видно от положения вх.№ 39402, и при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221720007547-020-001/ 07.12.2020 г., издадена от М. А. К. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.юли 2016 г. до м.ноември 2020 г. ЗВР е връчена на 06.08.2021 г. по електронен път, като е определен срок за извършване на ревизията - до 3 месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени А. Л. И. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Д. С. И. – ст.инспектор по приходите. Със ЗИЗВР № Р-22221720007547-020-002/25.01.2021 г. и № Р-22221720007547-020-003/29.03.2021 г., издадени от същия орган по възлагането, срокът на ревизията е съответно продължаван и е променен съставът на ревизиращия екип, като е включен още един орган по приходите – К. Д. С. – ст.инспектор по приходите. Горното е мотивирано с продължително заболяване на член на ревизиращия екип. С последната заповед срокът е продължен до 28.05.2021 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.20).

Ревизионният доклад /РД/ по възложената ревизия под № Р-22221720007547-092-001 е изготвен на 07.06.2021 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 21.06.2021 г. Дружеството не е подало възражение срещу констатациите в РД.

РА, предмет на настоящото производство, с № Р-22221720007547- 091-001 е издаден на 23.07.2021 г. от М. А. К. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 08.06.2021 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е неспециализирана търговия на едро.

В хода на ревизията дружеството не е представило фактури за извършените от него облагаеми доставки, както и документи съпътстващи извършваната от него дейност – договори, търговска документация. Единствените констатации са направени въз основа на проверка в програмен продукт V. – отчетни регистри по ЗДДС – Справки-декларации, дневници за покупки и дневници за продажби. В дневниците за продажби предметът на издадените фактури фигурира като стоки, без друга индивидуализация на доставката. При ревизията не е предоставена възможност за извършване на проверка в счетоводството на дружеството и не е осъществен контакт с неговия представляващ или лице, което е водило счетоводната отчетност. Поради непредставяне на изискваните документи и изискан, но неосигурен достъп до заведената счетоводна отчетност органите по приходите са били в невъзможност да установят дали ревизираното лице води своето текущо счетоводство и изготвя финансовите си отчети в съответствие с изискванията на българското търговско и счетоводно законодателство, дали са налице реални доставки на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл.9 ЗДДС, респективно за настъпило данъчно събитие и т.н. Не може да се установи и по безспорен начин мястото на извършване на дейност, как и от кого е организирана и извършвана.

При ревизията са направени следните констатации:

I. Отказано е правото на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 13 724,64 лв. по следните фактури, издадени от "Юрий Гагарин" АД (л.169-176):

№ 49096/23.10.2015 г. с предмет аванс

№ 49412/06.11.2015 г. с предмет транспорт

№ 49419/06.11.2015 г. с предмет филтри (приспаднаван аванс по фактура 49069)

№ 52685/20.04.2016 г. с предмет аванс

№ 52937/11.05.2016 г. с предмет филтри (приспаднаван аванс по фактура 52685) и транспорт

№ 53191/27.05.2016 г. с предмет аванс

№ 53267/02.06.2016 г. с предмет филтри (приспаднаван аванс по фактура 53191) и транспорт

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил спорните фактури ведно с доказателства за счетоводното им отразяване и платежни документи, а също проформа фактури и експедиционни бележки. Представил е писмени обяснения, според които дружеството е водещ производител на филтри за тютюневата промишленост; поради спецификата на изделията същите се изработват само след получаване на аванс от клиента; стоката обичайно се получава от склада на дружеството и клиентът организира транспорта; за "Трейд инвест 2015" ЕООД е направено изключение и по негова молба е организиран транспорт до склад в С.. Във второ писмено обяснение е посочено, че поради софтуерен проблем в част от фактурите, издадени на "Трейд инвест 2015" ЕООД, погрешно е посочен ЕИК:[ЕИК], който е на друг клиент "Уручев" ЕООД; проверяваното лице е потвърдило, че всички фактури са издадени на "Трейд инвест 2015" ЕООД.

От проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че ревизираното лице няма собствени или наети офиси и/или търговски обекти, складове, цехове за производство на цигари, в които да се използват

закупените филтри по разглежданите фактури и същите не са използвани за последващи облагаеми доставки.

Жалбоподателят в хода на ревизията не е осигурил достъп до счетоводството си, до банкови и търговски документи. В отговор на връчено му електронен път искане е представил само счетоводни документи, но ревизията е констатирала, че те не се отнасят за ревизирания период.

При ревизията е приобщен Протокол № П-22221720146643-073-001/ 15.12.2020 г. (л.185), с който е документирана проверка за установяване на факти и обстоятелства. От него се установява, че при тази проверка на "Трейд инвест 2015" ЕООД е връчено искане за представяне на документи и обяснения, но такива не са представени.

2. В размер на 32 722,28 лв. по следните фактури, издадени от "Бляк суан интернешънъл" ЕООД (л.109-118):

№ 335/02.10.2019 г. с предмет цигарена хартия, обвивна хартия коркофан

№ 349/11.11.2019 г. с предмет обвивна хартия коркофан, полипропилен, картон вътрешна рамка

№ 360/16.01.2020 г. с предмет цигарена хартия

№ 366/14.02.2020 г. с предмет картон вътрешна рамка

№ 377/08.04.2020 г. с предмет картон вътрешна рамка

№ 384/12.05.2020 г. с предмет картон вътрешна рамка

№ 398/20.08.2020 г. с предмет цигарена хартия, полипропилен

№ 401/28.08.2020 г. с предмет обвивна хартия коркофан, полипропилен, лепило

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че фактурите са отразени в дневника за продажби на доставчика.

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил спорните фактури и счетоводни документи. Представил е договор за ползван под наем склад, находящ се в [населено място], [улица], и договор за митническо складиране в склад, находящ се в [населено място], [улица]. Представил е писмени обяснения, според които стоките по процесните фактури са закупувани от Китай, И., САЩ и от български доставчици "Уни пак" АД, "Еридан" ООД, за което е представен файл справка движение на стоки. Не е сключвал договори с ревизираното лице, а кореспонденцията с него се е осъществявала основно по телефон. Посочил е, че клиентът е идвал и е взимал стоките със собствен транспорт. Към всяка фактура има приложена стокова разписка с отбелязан номер на транспортно средство и е подписана от шофьора.

Ревизията е установила, че в стоквата разписка към ф-ри №335 и №349 фигурира МПС рег. [рег.номер на МПС], в стоквата разписка към ф-ра №360 фигурира МПС рег. [рег.номер на МПС], в стоквата разписка към ф-ри №366, №377, №384, №398 и №401 фигурира МПС рег. [рег.номер на МПС].

Установен е собственикът на МПС рег. [рег.номер на МПС] и рег. [рег.номер на МПС] - "Транспорт груп 2005" ЕООД. От информационната система на НАП е установено, че това дружество не е имало назначени лица по трудови правоотношения, в т.ч. шофьори. Същото не е подало и декларации по чл.73 ЗДДФЛ. От годишните отчети на дружеството е установено, че за 2019 г. и 2020 г. същото не е отчетло разходи за суровини, материали, външни услуги и персонал. За същия период дружеството не е отчетло и приходи от услуги, в т.ч. извършени транспортни услуги към ревизираното дружество.

Установен е собственикът на МПС рег. [рег.номер на МПС] - "АСДИ транспорт" ЕООД. При проверката на "Трейд инвест 2015" ЕООД през 2020 г., приключила с

приобщения протокол, указан по-горе, е установено, че представляващият "АСДИ транспорт" ЕООД А. П. Н. е представил писмени обяснения (л.248), според които на ревизираното лице не са извършвани транспортни услуги, на същото не са издавани фактури от "АСДИ Транспорт" ЕООД, не са сключвани договори, анекси и придружителни документи. А. Н. е декларирал, че за периода от м.януари до м.март 2020 г. не е отдавал под наем на ревизираното лице МПС рег. [рег.номер на МПС] . От представените извлечения от банковата сметка на "АСДИ транспорт" ЕООД и счетоводни регистри на сметки 501, 503 и 703 за същия период е видно, че няма извършени плащания и осчетоводени услуги на "Трейд инвест 2015" ЕООД.

Жалбоподателят в хода на ревизията не е осигурил достъп до счетоводството си, до банкови и търговски документи. В отговор на връчено му електронен път искане е представил само счетоводни документи, но ревизията е констатирала, че те не се отнасят за ревизирания период.

От приобщения Протокол № П-22221720146643-073-001/15.12.2020 г. се установява, че при упоменатата проверка на "Трейд инвест 2015" ЕООД е връчено искане за представяне на документи и обяснения, но такива не са представени.

3. В размер на 9 756,58 лв. по следните фактури, издадени от "Евразия табако интернешънъл" ЕООД (л.152-153):

№ 790/10.12.2019 г. с предмет гарнитурна лента, заточващ корус, молинс, кокофанов нож

№ 805/17.02.2020 г. с предмет гарнитурни ленти, ножове

№ 824/07.04.2020 г. с предмет гарнитурни ленти

№ 861/20.08.2020 г. с предмет гарнитурни ленти, ножове.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че фактурите са отразени в дневника за продажби на доставчика.

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил спорните фактури ведно с доказателства за счетоводното им отразяване и платежни документи. Представил е писмени обяснения, според които внася процесните стоки от П. и Великобритания, за което е представена справка движение на стоки, а за дейността е ползвал склад под наем. Кореспонденцията с ревизираното лице се е осъществявала основно по телефон. Посочил е, че клиентът е идвал и е взимал стоките със собствен транспорт, тъй като са с малък обем и тегло; стоките по ф-ри №824 и №861 са взети с транспортно средство рег. [рег.номер на МПС] .

Установен е собственикът на МПС рег. [рег.номер на МПС] - "Транспорт груп 2005" ЕООД. От информационната система на НАП е установено, че това дружество не е имало назначени лица по трудови правоотношения, в т.ч. шофьори. Същото не е подало и декларации по чл.73 ЗДДФЛ. От годишните отчети на дружеството е установено, че за 2019 г. и 2020 г. същото не е отчетло разходи за суровини, материали, външни услуги и персонал. За същия период дружеството не е отчетло и приходи от услуги, в т.ч. извършени транспортни услуги към ревизираното дружество.

Жалбоподателят в хода на ревизията не е осигурил достъп до счетоводството си, до банкови и търговски документи. В отговор на връчено му електронен път искане е представил само счетоводни документи, но ревизията е констатирала, че те не се отнасят за ревизирания период.

От приобщения Протокол № П-22221720146643-073-001/15.12.2020 г. се установява, че при упоменатата проверка на "Трейд инвест 2015" ЕООД е връчено искане за представяне на документи и обяснения, но такива не са представени.

Предвид изложените факти и обстоятелства, установени при прегледа на представените доказателства и на информацията от информационната система на НАП, ревизията е приела, че описаните трима доставчици не са извършили фактурираните доставки. Ревизиращите органи са приели, че представените документи не доказват извършвани действителни доставки на стоки по спорните фактури, като не е прехвърлена собствеността върху тях. На основание чл.68, ал.1 и чл.69, ал.1 във вр.с чл.71, т.1 и т.2 (относно фактурите от "Юрий Гагарин" АД) и чл.6 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

II. Доначислен е ДДС в размер на 7 582,20 лв. въз основа на следните констатации:

Според данните от информационната система на НАП, на ревизираното лице е регистрирано фискално устройство – Електронен касов апарат с фискална памет инд.№ ДУ339036, за обект за търговска дейност с разнородни нехранителни стоки, находящ се в [населено място], [улица], статус активен от 05.07.2016 г.

На 14.05.2020 г. е извършено посещение на адреса, на който е регистрирано указаното ФУ: [населено място], [улица], при което не е открит обект на дружеството, нито табела, удостоверяваща наличие на такъв обект.

Съгласно подаваните данни от ФУ на 16.08.2016 г. ревизираното лице е регистрирало продажби на петима клиенти, на обща стойност 45 511,20 лв. Горното е документирано със Z-отчет от 16.08.2016 г. в 14:02 ч. Наред с това е установено, че продажбите по ФУ не са включени в отчетните регистри по ЗДДС на ревизираното дружество, което е довело до неначисляване на ДДС в размер на 7 582,20 лв.

На основание чл.86, ал.1, т.1 във вр.с чл.67, ал.1 ЗДДС върху данъчна основа 45 511,20 лв. е начислен 20% ДДС в размер на 7 582,20 лв. за данъчен период м.август 2016 г.

III. Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА. Същите са в общ размер 10 537,74 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1599/15.10.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден.

По делото беше допусната съдебно-счетоводна експертиза която следваше да даде заключение по следните въпроси:

I. Относно отказан данъчен кредит:

1. за документирани на спорните доставки има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки или др.подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците;

2. отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури;

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

4. доставчиците разполагали ли са с наети работници/ служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

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

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

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се

обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките.

г/ кои са всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

6. имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

7. имат ли връзка получените доставки на стоки с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирания период.

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

9. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

II. Относно доначислен ДДС:

1. в какъв размер и за кои доставки ревизията е начислила ДДС за ревизираните периоди.

2. какъв е механизмът на финансовите взаимоотношения между жалбоподателя и партньорите му.

3. за документиране на спорните доставки от жалбоподателя има ли издадени съпътстващи документи и какви; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при клиентите му;

4. отчел ли е жалбоподателят приходи по спорните доставки;

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

Съдът назначи за вещо лице Д. П. и определи депозит от 900 лв., вносими от жалбоподателя. Същият не беше внесен от жалбоподателя, поради което Съдът прецени процесуалното му поведение като нежелание да се изслуша допуснатата експертиза. Това наложи нейното заличаване с протоколно определение от 12.01.2023 г.

Към доказателствения материал по делото се приобщи като **писмени доказателства** удостоверение от третото неучастващо лице "Борика" АД за квалифицирани електронни подписи по реда на ЗЕДЕУУ, издадени за органите по приходите, подписали електронно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА (л.289).

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

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

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

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

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представените по делото

Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че първоначалната ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентни за целта органи на приходната администрация.

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

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

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

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

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

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален

начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

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

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

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

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в

публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

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

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

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

I. Относно непризнатото право на приспадане 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 на доставките на стоки и услуги. Правният спор по делото се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури и дали доставчиците са били добросъвестни. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който в случая се изразява в доказване на прехвърлянето на собствеността върху стоките и 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 ревизираният 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 стоки и на извършени услуги, за което 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 ревизираният 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 доказва, 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.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт на действително изпълнение на спорните доставки.

Още с разпоредителното заседание от 08.02.2022 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, като може да ангажира всички допустими доказателства; като следва да установи прехвърлянето на собствеността върху процесните стоки. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

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.

Съдът съобрази, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В този смисъл от съществено значение е наличието или липсата на съпътстващи документи към фактурите.

1. Към спорните фактури от "Юрий Гагарин" АД са представени проформа фактури.

Проформа фактурата представлява предварителен отчет или сметка за разходите с посочено описание на артикулите, брой и цени, която се изпраща на клиента, преди търговецът да достави стоката или да извърши услугата. Обикновено се представя преди окончателното сключване на сделката и служи като обещание за бъдеща доставка на продукт или услуга, ангажимент на продавача, че той ще предостави продукт или услуга на същата цена и със същите параметри, съдържащи се в проформата. Следователно тя играе ролята на оферта и като такава следва да бъде подписана. В случая никоя от проформа фактурите не са подписани от издателя им, а и те поначало не могат да удостоверят прехвърляне на собствеността върху процесните стоки.

Също така от същия доставчик са представени експедиционни бележки, за които жалбоподателят настоява, че доказват прехвърлянето на собствеността. Същите обаче страдат от редица пороци, които са пречка да се приеме, че собствеността върху стоките е прехвърлена съобразно цитираното правило на ЗЗД. И действително във фактурите са описани експедиционни бележки, но никоя от тях не може да се обвърже с конкретна фактура, защото във фактурите са посочени експедиционни бележки, които не съответстват по дати на представените.

Във фактура № 49419/06.11.2015 г. е описана „експ.бел. № 80006851/ПО/1/09.10.2015 г.“, но такава експедиционна бележка не е представена, налична е експедиционна бележка № [ЕГН]/06.11.2015 г. Наред с това в същата фактура е посочена и „стокова [ЕГН]“, без дата, като вероятно се има предвид стокова разписка, но стокови разписки въобще не са представени. Освен това в наличната експедиционна бележка е положен подпис за „получил“ без вписано име на лицето. От това обстоятелство не може да се установи дали подписът е в състояние да обвърже ревизираното дружество като получател на стоката, защото не е ясно има ли то качеството материално-отговорно лице. Липсват и доказателства за заскладяване на стоките, а е безспорно установено, че ревизираното лице не е притежавало склад.

Във фактура № 52937/11.05.2016 г. е описана „експ.бел. № 80011068/ПО/2/18.04.2016 г.“, но такава експедиционна бележка не е представена, налична е експедиционна бележка № [ЕГН]/11.05.2016 г. Наред с това в същата фактура е посочена и „стокова 00811068“, без дата, като вероятно се има предвид стокова разписка, но стокови разписки въобще не са представени.

Във фактура № 53267/02.06.2016 г. е описана „експ.бел. № 80011491/ПО/3/25.05.2016 г.“, но такава експедиционна бележка не е представена, налична е експедиционна бележка № [ЕГН]/02.06.2016 г. Наред с това в същата фактура е посочена и „стокова [ЕГН]“, без дата, като вероятно се има предвид стокова разписка, но стокови разписки въобще не са представени.

В експедиционните бележки към последните две фактури за получил стоката е вписан П. Г., но са положени видимо различни на външен вид подписи (обстоятелство, за констатирането на което не са необходими специални знания).

Към останалите фактури не са представени съпътстващи документи.

От представените на ревизията писмени обяснения става ясно, че за "Трейд инвест 2015" ЕООД доставчикът е направил изключение и по молба на същия клиент е организиран транспорт до склад в С.. Обаче не са представени документи за това как и от кого е извършен превозът на процесните стоки. Значението на транспортните документи досежно спорния по делото въпрос се състои в следното: страните по доставките нямат общ район на стопанска дейност, то логично е стоките, предмет на фактурите, да бъдат превозени от доставчика до склад на ревизираното лице, а то не е доказано изобщо да е имало склад. След като за предаването, превозването и получаването на стоките разпоредбите на Закона за счетоводството и нормативните актове по прилагането му изискват съставянето на счетоводни документи, удостоверяващи извършването на тези стопански операции. В експедиционните бележки липсва транспортно средство, няма приложени пътни листове, не е ясно кое транспортно средство е натоварено. Не са представени и товарителници, в които да е

посочен конкретен обект и негов адрес. И след като в хода на ревизията и при обжалването на акта не са представени безпротиворечиви доказателства, удостоверяващи извършването на тези операции, следва да се приеме, че те не са извършени.

Съдът намира, че липсват преки доказателства за предаването им между страните по издадените фактури или индивидуализирането им по друг уговорен начин. При това следва да се приеме за несъстоятелна тезата на жалбоподателя, че наличието на документи към процесните фактури удостоверява реалността на спорните доставки.

Освен това, след като е безспорно установено, че ревизираното лице няма собствени или наети офиси и/или търговски обекти, складове, цехове за производство на цигари, в които да се използват закупените филтри по разглежданите фактури, е обоснован изводът на ревизията, че същите не са използвани за последващи облагаеми доставки.

Доколкото фактури № 49096/23.10.2015 г., № 52685/20.04.2016 г. и № 53191/27.05.2016 г. са с предмет аванс, Съдът следва особено да се занимае и с тях. В тях няма никакви пояснения, не става ясно за какво се отнасят авансовите плащания. Ето защо не може да се приеме, че авансовото плащане на парични суми 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 сключените договори за извършване на услуги и за прехвърляне на собственост върху стоки. Ненастъпването на тези релевантни факти обосновава извода, че документираното с разглежданите фактури плащане не е действително и реална доставка не е била извършена. На практика по делото не са ангажирани доказателства, установяващи реалното изпълнение на доставките, а именно наличието им би представлявало причина (основание) за извършване на авансовото плащане.

В Решение на С. 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 С. 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.

Част от издадените от "Юрий Гагарин" АД фактури са с предмет услуги (транспорт): № 49412/06.11.2015 г., № 52937/11.05.2016 г. (частично) и № 53267/02.06.2016 г. (също частично).

Услугата може теоретично да се дефинира като всеки нематериален продукт, който се продава или се предлага, носи стойност, търсен е и задоволява потребителски потребности. Доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност. Безспорно е, че за да е налице доставка на услуга, е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя и съответното ѝ прехвърляне на получателя по доставката.

Предметът на доставката, по която се претендира приспадане на данъчен кредит, определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки конкретен случай. За доказването на извършена доставка на услуга следва да бъдат налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на неговия резултат и простирането му на получателя по доставката. Каза се по-горе, че такива

доказателства не са представени.

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в чл.6 и 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 услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на 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. Лицето, което черпи права от доставката, а в случая това е получателят на услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС. В постановения за разглеждане случай това не беше сторено и жалбоподателят следва да понесе последиците от недоказването.

2. Към спорните фактури от **"Бляк суан интернешънъл" ЕООД** са представени стокоски разписки.

С тях жалбоподателят аргументира тезата, че документират предаването на стоките. Стоковите разписки се използват в търговските обекти на предприятието при получаване на стоки от други предприятия, както и за предаване на стоки от едно МОЛ на друго в същото предприятие. При приемо-предаването на стоките доставчикът следва да издаде стокова разписка, която ще е основание последният да издаде фактура, тъй като той се е задължил да предаде стоката. Във всички стокоски разписки, с които се твърди стоките да са получени от ревизираното лице, за получил стоката е вписан П. Г., но са положени видимо различни на външен вид подписи (обстоятелство, за констатирането на което не са необходими специални знания). Това не позволява да се установи връзката им със страните по сделките, дали същите притежават качеството материално-отговорно лице при ревизираното лице и с оглед на това дали подписите им са в състояние да го обвържат.

Наред с това в разписките като място на сделката е посочено единствено П., което е твърде общо понятие и не отговора на изискването за индивидуализация на твърдяното местопредаване.

Относими и към настоящата констатация са изложените по-горе (по т.1) мотиви във връзка със значението на транспортните документи. Съдът намира за правилен подхода на ревизията във връзка с установяване на лицето, което би могло да е извършило транспорта.

В част от стокоските разписки са вписани МПС рег. [рег.номер на МПС] и рег. [рег.номер на МПС]. Техният собственик "Транспорт груп 2005" ЕООД не е имал назначени шофьори нито по трудови, нито по граждански правоотношения, не е отчел разходи за суровини, материали, външни услуги и персонал, не е отчел и приходи от услуги, в т.ч. извършени транспортни услуги към ревизираното дружество.

В друга част от стокоските разписки е вписано МПС рег. [рег.номер на МПС]. Неговият собственик "АСДИ транспорт" ЕООД е отрекъл да е извършвал транспортни услуги на ревизираното лице, на същото не са издавани фактури от "АСДИ Транспорт" ЕООД, не са сключвани договори, анекси и придружителни документи. Указаното МПС не е отдавано и под наем на ревизираното лице. Няма извършени плащания и осчетоводени услуги на "Трейд инвест 2015" ЕООД.

Горните обстоятелства сочат, че не е доказано стоките да са превозени от склада на доставчика до този на жалбоподателя, а както вече се посочи, последният не е и разполагал със склад. С това не е доказано отделянето на родовоопределените вещи като начин за доказване на релевантния факт по прехвърляне на собствеността върху тях. Каквито и да било

доказателства, опровергаващи горното, не са ангажирани по делото. Служебно допуснатата експертиза следваше да установи извършен ли е транспорт на стоките, издадени ли са и осчетоводени ли са съответните транспортни документи, но поради пасивното процесуално поведение на жалбоподателя разглежданите обстоятелства от съществено значение за спора останаха недоказани.

По делото не са представени доказателства за мястото на получаване на фактурираните стоки, от кого са натоварвани и разтоварвани и как е организиран транспортът.

3. Към спорните фактури от **"Евразия табако интернешънъл" ЕООД** не са представени никакви съпътстващи документи. Налице са единствено твърдения на доставчика, че клиентът е идвал и е взимал стоките със собствен транспорт, тъй като са с малък обем и тегло, като стоките по ф-ри №824 и №861 са взети с транспортно средство рег. [рег.номер на МПС]. За същото е извършена проверка в хода на ревизията, като безспорно не е доказано да е използване за транспорта на процесните стоки, поради което са относими изложените от Съда по-горе мотиви.

Ето защо и в тази част на спора Съдът намира за недоказано отделянето на родовоопределените вещи, респ. прехвърляне на собствеността върху тях.

Относими за всички коментирани доставчици са и следните разсъждения на Съда:

Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи има ли доказателства за прехвърляне на собствеността, разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукцията. 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. Законът изисква фактическо наличие на резултата 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. И за трите дружества-доставчици не се установява същите да са осчетоводили приходи от продажбата на стоки и услуги (за доставчика "Юрий Гагарин" АД).

Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. В случая липсва положителен извод за тези съществени обстоятелства. Това следваше да установи служебно допуснатата от Съда, но впоследствие заличена експертиза.

Установеното разплащане по фактурите е изолирано доказателство и самт по себе си не обосновава реалността на разглежданите доставки.

На следващо място е важно да се отбележи, че както фактурите, така и обсъжданите експедиционни бележки и стокоски разписки, 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 ДОДОП, 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 приложените към тях протоколи.

Съставените експедиционни бележки и стокови разписки не са убедителни доказателства за изпълнение доставките, предвид откритите техни пороци. Не се установи да е налице обвързка между съпътстващите документи и издадените фактури. Това следваше да установи ССЕ, която Съдът допусна, но жалбоподателят се противопостави на нейното изслушване, поради което през призмата на чл.161 ГПК Съдът намира, че страната следва да понесе последиците от недоказването. Ето защо не следва да се приеме за доказано по делото, че посредством съставените съпътстващите документи е удостоверено прехвърлянето на собствеността върху стоките и приемането на услугите, а оттам – и настъпило данъчно събитие по фактурите.

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.

Не е доказано доставчиците да са имали редовно водено счетоводство. В този ред на мисли само констатацията за редовност на воденото от доставчиците счетоводства с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, можеше да бъде прието, 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 търговците. 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 поради неизслушването на допуснатата от Съда ССЕ, на изслушването на която жалбоподателят се противопостави.

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 С. 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 насрещна 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.

Анализираните факти и доказателствата за тях са обсъдени в съответствие с Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи 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. Съгласно т.60 на решението, добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

В конкретния случай може да се заключи, че получателят на спорните услуги не е положил грижата на добър търговец, обективните предели на която са очертани в т.60 от решението на СЕС.

От изложеното следва, че 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 доначисления ДДС

Безспорно е по делото, че жалбоподателят има регистрирано фискално устройство – Електронен касов апарат с фискална памет, както е на 16.08.2016 г. ревизираното лице е регистрирало продажби на петима клиенти, на обща стойност 45 511,20 лв.

Наред с това жалбоподателят не отрича, че продажбите по ФУ не са включени в отчетните му регистри по ЗДДС и в подаваните СД, като не е начислил ДДС по тях.

Спорът в тази част на делото се състои в това следва ли да се приемат тези продажби за извършени облагаеми доставки, за които да е дължимо начисляване на данъка. В тази връзка подателят на жалбата изтъква, че приходната администрация не е доказала реално извършени от него доставки.

На Съда е добре известна съдебната практика, според която данъчните органи не могат валидно да приравнят факта на издадените фактурите на настъпило данъчно събитие по смисъла на чл.25 ЗДДС, а следва да изискват представяне на допълнителни доказателства,

установяващи реалност на доставката, които да анализират, за да установят дали е основание за начисляване на данъка. В настоящия случай обаче ДДС не е доначислен въз основа на констатация за издадени фактури, а въз основа на констатация за издадени на конкретна дата пет броя фискални бонове, чието издаване жалбоподателят не отрича.

За пълнота Съдът ще добави, че издаването на процесните пет фискални бонове е установено по безспорен начин. Според чл.118, ал.2 ЗДДС фискалните устройства задължително имат техническа възможност за установяване на дистанционна връзка, чрез която да подават данни към НАП. Нормите на чл.25, ал.9, изр.2 и изр.3 от Наредба № Н-18 от 13 декември 2006 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изискванията към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин, предписват, че копие на всяка отпечатана/генерирана в електронен вид бележка се съхранява на контролна лента на електронен носител (КЛЕН); данни от всяка фискална касова бележка се предават автоматично от ФУ/ИАСУТД по дистанционната връзка към НАП. Ревизията в случая е направила точно това с прегледа на Z-отчет от 16.08.2016 г., генериран в 14:02 ч.

Съдът намира, че поддържаната от подателя на жалбата теза не намира опора в закона. По силата на чл.118, ал.1 ЗДДС всяко регистрирано и нерегистрирано по този закон лице е длъжно да регистрира и отчита извършените от него *доставки/продажби* в търговски обект чрез издаване на фискална касова бележка от фискално устройство (фискален бон) или чрез издаване на касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност (системен бон), независимо от това дали е поискан друг данъчен документ. Това означава, че с издаването на фискалните бонове лицето е декларирало извършените по тях *продажби* и се е задължило да начисли ДДС за същите.

Не се твърди по делото да са налице погрешно издадени фискални бонове, които да подлежат на сторниране по реда на чл.31 от Наредба № Н-18 от 2006 г.

Правилото на чл.82, ал.1 ЗДДС предвижда, че данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка, с изключение на случаите по ал.4 и 5 (изключенията са неотнормирани към настоящия случай). Жалбоподателят не твърди и не установява по никакъв начин, че доставките по петте фискални бонове не са облагаеми, т.е. освободени по смисъла на Глава четвърта от закона. Съгласно чл.86, ал.1 ЗДДС регистрираното лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като: 1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; 2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията за този данъчен период; 3. посочи документа в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Доколкото фискалната касова бележка не е данъчен документ по смисъла на чл.112 ЗДДС, в случая намира приложение правилото на чл.119, ал.1 от закона. То предписва за доставките, за които издаването на фактура или протокол не е задължително, доставчикът-регистрирано лице, да съставя отчет за извършените продажби, който съдържа обобщена информация за тези доставки за съответния данъчен период. На свой ред нормата на чл.124, ал.2 ЗДДС (ред. ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.) изисква от регистрираното лице да отрази издадените от него или от негово име данъчни документи, както и отчетите за извършените продажби по чл.119 в дневника за продажбите за данъчния период, през който са издадени. След като ревизираното лице не е сторило това, законосъобразно ревизията му е начислила данъка върху недеklarираните продажби. Ревизираното лице не е изпълнило свое основно задължение по закона и не може да черпи права от собственото си неправомерно поведение.

Правилно е определен данъчният период, в който е извършено начисляването – в случая м.август 2016 г. Според чл.86, ал.3 ЗДДС данъкът е длъжим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

Правилно е определен и размерът на дължимия ДДС според чл.67, ал.1 от закона, който предвижда размерът на данъка да се определя, като данъчната основа се умножи по ставката на данъка. Върху данъчна основа 45 511,20 лв. е начислен 20% ДДС в размер на 7 582,20 лв.

И тази констатация следва да бъде потвърдена от Съда като законосъобразна. Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от допълнително начисления ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноски е основателно и следва да се уважи. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 2 759,72 лв. и в този му размер следва да се присъди на дирекция ОДОП-гр.С..

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на "Трейд инвест 2015" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ет.4, ап.17, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221720007547-091-001/23.07.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена с Решение № 1599/15.10.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно отказано от ревизията право на данъчен кредит в размер на 56 204,02 лв.; доначислен ДДС в размер на 7 582,20 лв.; лихви за ДДС от 10 537,74 лв.

ОСЪЖДА "Трейд инвест 2015" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ет.4, ап.17, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 759,72 лв. (две хиляди седемстотин петдесет и девет лева и 72 ст.).

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

СЪДИЯ: