

РЕШЕНИЕ

№ 7736

гр. София, 11.12.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 28.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **6138** по описа за **2022** 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 от „Билкова борса“- ЕООД – [населено място], представлявано от управителя Н. П. Б. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002221001196-091-001/01.02.2022 г., издаден от Г. И. М. - орган, възложил ревизията и А. А. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 597/26.04.2022г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С.. С РА са установени допълнителни задължения за данък добавена стойност /ДДС/ по Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 311 282,32 лв., ведно с начислени лихви за забава в размер на 86 783,76 лв., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от м. 09.2018 г. до м. 03.2019 г. и от м. 06.2019 г. до м. 10.2019 г., по фактури, издадени от „Мегито“ ЕООД и „НВ Ексклузив“ ЕООД. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния и при съществени процесуални нарушения. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита, че в хода на ревизионното производство не са събрани всички възможни доказателства, а представените такива са пренебрегнати и/или тълкувани от органите по приходите погрешно и тенденциозно. Сочи, че са изпълнени всички законови условия за признаване на правото на данъчен кредит, а представените доказателства, включително от спорните

доставчици, са достатъчни за удостоверяване на реалността на доставките. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА. В допълнителна молба излага съображения за нищожност на РА, като постановен от некомпетентен орган, оспорвайки валидността на издадените електронни документи в ревизионното производство, поради липсата на достоверни доказателства, че документите са електронни и за наличието на положен върху тях електронен подпис, както и липсата на „квалифициран електронен подпис“, чрез който същите би следвало да бъдат подписани, поради което иска прогласяването му за нищожен.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата. Моли за присъждане на сторените по делото съдебни разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002221001196-020-001/26.02.2021г., връчена на 16.03.2021г., издадена от М. С. Х., в качеството на заместник на Г. И. М., съгласно Заповед №РД-84-2200-91/25.02.2021г. на директора на ТД на НАП С., и двамата на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощени със Заповед №РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „Билкова борса“- ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от м. 08.2018г. до м. 03.2019г. и от м. 06.2019г. до м.10.2019г.

С последващи Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22002221001196-020-002/14.09.2021г. и №Р-22002221001196-020-003/14.10.2021г., издадени от Г. И. М., е определен срок за приключване на ревизията до 12.11.2021г. Ревизията е спряна със Заповед №Р-22002221001196-023-001/07.04.2021г. и възобновена със Заповед №Р-22002221001196-143-001/06.07.2021г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК. Възложена е в изпълнение на Решение №239/12.02.2021г. на директора на дирекция ОДОП С., с което решаващият орган се е произнесъл по подадена от търговеца жалба с вх. №53-06-9241 от 03.11.2020г. срещу РА №Р-2220319007411-091-001/13.10.2020г., с което, на основание чл. 155, ал. 1, във връзка с чл. 155, ал. 4 от ДОПК, поради неустановена в цялост фактическа обстановка е постановена отмяна на РА №Р-2220319007411-091-001/13.10.2020г. в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчните периоди от м. 08.2018г. до м. 03.2019 г. и от м. 06.2019 г. до м. 10.2019 г., а преписката е върната за нова ревизия за посочените видове данъчни задължения и периоди, съгласно указанията в решението.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002221001196-092-001/08.12.2021г., връчен на 12.01.2022г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Срещу констатациите в РД и направеното предложение за допълнително установени задължения няма подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22002221001196-091-001/01.02.2022г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по

приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на дружеството по електронен път на 04.02.2022г.

С оспорения РА на дружеството са установени допълнителни задължения за внасяне по ЗДДС в общ размер на 311 282,32 лв. и лихви за забава в размер на 86 783,76 лв., предмет на оспорване в настоящото административно производство.

От фактическа страна е установено, че през периодите, попадащи в обхвата на ревизията основната дейност на „Билкова борса“- ЕООД е търговия на едро с билки. За целите на дейността си дружеството стопанисва търговски обект, находящ се в [населено място], както и два товарни автомобила /„М. К.“ с рег. [рег.номер на МПС] и „Форд Транзит“ с рег. [рег.номер на МПС] /, наети по договори за наем, сключени със собственика им Н. П. Б..

Предмет на оспорване в настоящото ревизионно производство е единствено отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Мегито“ ЕООД и „НВ Екскузив“ ЕООД. По отношение на двете дружества е констатирано, че са deregистрирани по ЗДДС и не се откриват на декларираните адреси за кореспонденция. Изготвените в хода на извършените им насрещни проверки ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, без в отговор на тях да са представени изискваните доказателства в указания от органите по приходите срок.

Единствените доказателства, свързани със спорните доставки в случая се явяват представените от „Мегито“ ЕООД в предходното ревизионно производство копия на стокови разписки, товарителници и пътни листа, приобщени към настоящата ревизия с Протокол №Р-22002221001196-П.-001/03.12.2021г. Същите са анализирани, ведно с документите, събрани в хода на извършена насрещна проверка на „Мегито“ ЕООД, приключила с Протокол №П-16001618225363-073-001/18.03.2020г. Видно от представените писмени обяснения от управителя на дружеството доставчик – Р. Т., „Мегито“ ЕООД е новорегистрирано дружество, което се занимава с покупко-продажба на билки. Същите се събират от физически лица, които основно са от ромски произход и не желаят да се подписват на каквито и да е документи, поради което не може да се удостовери самоличността на лицата, заети със събирането на билките. В декларираните от проверяваното лице обстоятелства е посочено също, че единствен клиент за разглежданите периоди се явява „Билкова борса“- ЕООД.

Заедно с писмените обяснения от „Мегито“ ЕООД при предходното ревизионно производство са представени: заверени копия на фактури от №0...1 до №0...18, издадени за периода от м. 09.2018 г. до м. 11.2019 г., с приложени към тях стокови разписки, товарителници и пътни листа. Плащането по доставките е извършено в брой.

След извършени справки в информационната система на НАП, ревизиращите органи са констатирани, че за периода на доставките „Мегито“ ЕООД не е разполагало с назначени лица по трудови правоотношения. За периода 2018г. са подадени справки по чл. 73 от Закона за данък върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 10 лица, за всяко от които е деклариран изплатен доход от горско стопанство /код за вид доход 303/ в размер на 49 000, 00 лв. и удържан данък в размер на 3 675,00 лв., за който е установено, че не е подадена декларация по чл. 55 от ЗДДФЛ и не е внесен в бюджета. По отношение на лицата, получатели на дохода по извънтрудови правоотношения е установено, че за същите са подадени Годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ с деклариран дължим данък в размер на 0,00 лв., като за две от тях е отбелязано, че за разглеждания период са били назначени и по трудови

правоотношения в други дружества, като получените от тях трудови възнаграждения не са декларирани в подадените декларации. При това е констатирано, че ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за всяко едно от 10-те лица са подадени от един и същ IP адрес, чрез който се подават и документите към НАП от „Мегито“ ЕООД – А. К. М. - Т.. В тази връзка на всяко от посочените десет физически лица са извършени насрещни проверки /подробно описани на стр. 13-18 от РД/, в хода на които са изготвени и връчени ИПДПОЗЛ, с които са изискани: сключени с „Мегито“ ЕООД договори за събиране на билки, стокови разписки и/или приемо-предавателни протоколи, информация за мястото на събиране и предаване на билките, доказателства за изплатени суми, справки за изплатени суми, копия на ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2018 г. и др. Отговор е получен единствено от М. К. К., в който е декларирано, че не притежава изисканите от органите по приходите документи, не е осъществявала дейност в полза на „Мегито“ ЕООД и не е получавала възнаграждение за положен труд, респ. не е подавала ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2018 г.

В издадения на „НВ Ексклузив“ ЕООД ПИНП №П-22221721057767-141-001 от 25.05.2021г. е отбелязано, че както и при предходното ревизионно производство, дружеството не е открито на декларирания адрес за кореспонденция, поради което изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Изисканите от дружеството документи, справки и писмени обяснения не са представени до приключване на ревизионното производство. От справките в информационната система на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 02.01.2020г., поради установени обстоятелства по реда на чл. 176 от ЗДДС във връзка с извършени данъчни нарушения. За периода на доставките „НВ Ексклузив“ ЕООД не е разполагало с назначени лица по трудови договори, като същевременно са подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения. Дружеството не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019г., респ. не е декларирало упражнена търговска дейност. Същото не доказва и притежавана материално-техническа обезпеченост за изпълнение на спорните доставки. В тази връзка липсват доказателства за наличието на активи /собствени или наети/, необходими за изпълнението на фактурираните доставки на стоки и услуги. Данни за наличие на притежавани от доставчиците имоти /складове и др./ не са установени и при извършената справки в Имотен регистър на Агенцията по висванията, както и данни за регистрирани транспортни средства. За ревизираните периоди в дневниците за покупки на доставчиците не са вписани фактури за направени разходи за ел. енергия, вода, интернет, телефони и др., присъщи за дружества, извършващи реална стопанска дейност.

От органите по приходите е прието, че единствено наличието на включени фактури в дневниците за покупки на ревизираното лице не могат да докажат действителното изпълнение на документираните с тях доставки. За тяхното доказване е необходимо както доставчикът, така и получателят да притежават доказателства за реално изпълнение на доставките. Формиран е извод, че с фактурирането на спорните стоки е създадена една правна привидност, без доставчиците да разполагат с необходимия за изпълнението им материално-технически и кадрови ресурс.

След анализ на събраните в ревизионното производство доказателства и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от същия закон, с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 311 282,32 лв., както следва: в размер на 226 087,16 лв. за данъчни периоди от м. 09.2018 г. до м.

02.2019 г. и от м. 05.2019 г. до м. 06.2019 г. по 72 фактури, издадени от „Мегито“ ЕООД и в размер на 85 195, 16 лв. за данъчен период от м. 07.2019 г. до м. 10.2019 г. по 69 фактури, издадени от „НВ Ексклузив“ ЕООД всички с предмет на доставка - билки.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 597/26.04.2022г., с което е потвърден. РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-414/20.05.2022г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/, изготвена от Е. К.. Според заключението на ССЕ след преглед на процесните 72 броя фактури, издадени от „Мегито“ ЕООД и 69 броя фактури, издадени от „НВ Ексклузив“ ЕООД, експертът е установил, че всички отговарят на изискванията на чл.6, ал.1 от Закона за счетоводството и чл. 114, ал.1 от ЗДДС, подробно описано в Констативно-съобразителната част.

От предоставените счетоводни регистри на “Билкова борса“ ЕООД, експертът е установил, че стоките от процесните фактури са заведени по дебита на сметка 304, която е с аналитични партии по код и име за всяка една стока от всеки доставчик. Счетоводните операции за всяка една от процесните фактури са подробно описани в Констативно-съобразителната част.

В счетоводните регистри на “Билкова борса“ ЕООД всяка счетоводна операция, свързана с разплащанията по процесните фактури съответства на платежните нареждания и касовите бонове издадени във връзка с съответното разплащане. Вещото лице е посочило счетоводните сметки, по които са отразени извършените плащания: за „Мегито“ ЕООД по сметка 503 Разплащателна сметка в левове и сметка 501 Каса в левове; За „НВ Ексклузив“ ЕООД по сметка 501 Каса в левове.

Закупените стоки по процесните фактури, издадени от „НВ Ексклузив“ ЕООД и „Мегито“ ЕООД са продадени последващо от „Билкова борса“ ЕООД, за което са издадени данъчни фактури във връзка с реализираните последващи продажби. Същото експертът е установил от предоставените счетоводни регистри и първични счетоводни документи във връзка с извършените продажби на стоки от „Билкова борса“ ЕООД на клиенти. От предоставените счетоводни записвания, е изготвен стокосен поток по доставките на стоки от „НВ Ексклузив“ ЕООД и „Мегито“ ЕООД и последващите продажби на клиенти, представен в Приложение №2 – Стоков поток. От предоставените счетоводни регистри на „Билкова борса“ ЕООД за последващите продажби на клиенти, са установени следните счетоводни операции: Дт сметка 4111 Клиенти /аналитична по клиенти и по партии на стоките/ ; на Кт сметка 7021 Приходи от продажба на стоки /по партии на стоките/; на Кт сметка 45321 Начислен данък за продажбите. За последващите продажби са издавани данъчни фактури, във връзка с което е начисляван данък добавената стойност, който е деклариран в съответните данъчни периоди в дневниците за продажби и СД по ЗДДС. Счетоводните записвания в счетоводството на „Билкова борса“ ЕООД във връзка с продажбите и изписването на стоките отговарят на изискванията на СС-18 Приходи и

СС – 2 Отчитане на стоково-материалните ценности, както и на ЗДДС.

Доставчиците „НВ Ексклузив“ ЕООД и „Мегито“ ЕООД са отразили процесните фактурите, по които е отказан данъчният кредит с РА, в дневниците си за продажби и са ги декларирали в съответните данъчни периоди, подробно описано в подробно описани в Констативно-съобразителната част.

След проверка на оригиналните касови бонове издадени към процесните фактури, експертът е установил, че същите съдържат всички задължителни реквизити, издадени са от фискалните устройства, за които е предоставена информация за доставчиците „НВ Ексклузив“ ЕООД и „Мегито“ ЕООД с писмо от ТД на НАП С. офис „В.“ с вх.№ 12215/28.03.2023г. на АССГ и писмо от ТД на НАП П. с вх.№ 12216/28.03.2023г. на АССГ, подробно описано в Констативно-съобразителната част.

За транспорта на стоките по процесните фактури са налични товарителници и пътни листа по номера и дати за всяка доставка, подробно описани в Приложение №1 - Съпътстващи документи към процесните фактури. От предоставените първични счетоводни документи и счетоводни регистри, е констатирано, че транспортът е за сметка на „Билкова борса" ЕООД и е извършван с наети автомобили, както следва:

- Товарен автомобил М. К., с рег. [рег.номер на МПС] , по договор за наем на МПС от 01.08.2018г., сключен между „Билкова борса" ЕООД и Н. П. Б.. Разходите за наем по договора са отчитани по сметка 602 - Разходи за външни услуги, партида 06 - Наем, за същите по сметка 4542 Разчети за данъци върху доходи на физ.лица, е начислен и удържан данък по чл.44 от ЗДДФЛ;

- Товарен автомобил Форд Транзит, с рег. [рег.номер на МПС] , по договор за наем на МПС от 01.08.2018г., сключен между „Билкова борса" ЕООД и Н. П. Б.. Разходите за наем по договора са отчитани по сметка 602 - Разходи за външни услуги, партида 06 - Наем, за същите по сметка 4542 Разчети за данъци върху доходи на физ.лица, е начислен и удържан данък по чл.44 от ЗДДФЛ.

След проверка на доказателствените материали по делото, вещото лице е установило, че товарителниците и пътните листа, не са налични по делото. За целите на експертизата същите са изискани и представени от счетоводството на „Билкова борса" ЕООД и са обвързани с процесните фактури, подробно описано в Приложение №1 - Съпътстващи документи към процесните фактури.

Според вещото лице не са налични по делото документи относно наличния кадрови потенциал на доставчиците „НВ Ексклузив“ ЕООД и „Мегито“ ЕООД за извършване на доставките, и не дава отговор на така поставения въпрос, с какъв персонал са разполагали /нает на трудови, граждански или други договори/ доставчиците „НВ Ексклузив“ ЕООД и „Мегито“ ЕООД.

По искане на жалбоподателя по делото е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебна компютърно-техническа експертиза

/СКТЕ/, изготвена от инж. Д. С.. Според заключението на СКТЕ всеки издаден електронен подпис е уникален и е издаден за точно определено лице. Според българското законодателство „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, т.е. в случая НАП. Според Регламент 910/2014г. „титуляр на електронен подпис“ означава физическо лице, което създава електронен подпис.

Според вещото лице технически нещата стоят по слесния начин:

а) Електронният подпис идентифицира физическото лице, което е положило подписа, както и от името на кое юридическо лице е положен подписа. Физическото лице получава смарт карта, на която е записан ключът на удостоверението. Този ключ не може да бъде копиран. Този ключ е уникален и е единствено и само за определеното лице.

б) Подписът може да идентифицира физическото лице, което е положило подписа.

в) КУКЕП е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който е преминал сертификация по eIDAS. Физическото лице, собственик на електронният подпис може да подписва единствено с налична смарт карта, както и въвеждайки П. код при поставяне на подписа. Това се счита за висока степен на защита. Експертът счита, че физическото лице саморъчно е поставило подписа и е въвело П. кода при поставянето му.

г) Поставеният подпис генерира контролна хеш сума. При проверката ако тази контролна сума съвпада с генерираната, то документът е във вида, в който е бил при подписването и не са били правени промени след полагането на подписа.

В случая проверката е показала, че съдържанието на всички документи не е било променяно след полагане на електронните подписи. Според експерта електронните подписи са в съответствие с Приложение 1 от Регламент 910/2014 г. Подробности за всеки един електронен подпис, положен върху документите са описани в Констативно-съобразителната част от експертизата.

При изслушване и приемане на СКТЕ, вещото лице дава следните пояснения на въпроси, зададени от процесуалния представител на жалбоподателя: В електронните подписи, издадени на служители от НАП няма вписано ЕГН и връзката между автора или титуляра. В НАП всеки служител има номер, който е уникален за структурите на НАП, също така има и имейл адрес, който е уникален и не може да се повтаря, дори ако преди години е напуснало лицето и след време е назначено отново. По

този начин лицата, положили подписи могат да бъдат идентифицирани. На въпроса не трябва ли да има документ от извадката на ел. подпис, който дава информация за ЕГН на физическото лице, което ползва този подпис и има ли такива документи по делото, експертът заявява, че според Регламента никъде не се казва, че в ел. подпис трябва да фигурира ЕГН.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществото на правния спор:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия. Съдът намира за неоснователни и недоказани твърденията на жалбоподателя, че квалифицираните електронни подписи на органите по приходите в ревизионното производство не отговарят на изискуемите условия в Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар. Електронните подписи, с които са създадени и подписани електронните документи, част от административната преписка - заповед за възлагане на ревизия, Ревизионен доклад и Ревизионен акт, отговарят на определението "Квалифициран електронен подпис" по смисъла на член 3, точка 12 от Регламента, което се потвърждава от заключението на СКТЕ, което не е оспорено от ревизираното дружество.

РА е издаден в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконнообразен.

Съдът намира, че обжалваният РА е постановен при нарушаване на материалния закон.

Съгласно разпоредбите на ЗДДС, неотменимо и задължително условие за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за получателя, е

наличието на действително получени стоки/услуги по облагаеми доставки. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, правото на данъчен кредит е неразделно свързано с получаването на стоки или услуги по облагаема доставка. Тълкуването на материалноправните разпоредби налага извода, че реалното извършване на облагаема доставка е задължително условие за възникване правото на приспадане на данъчен кредит. Наличието на реална доставка не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ.

Една от основните предпоставки за наличие на доставка на стока е прехвърляне правото на собственост върху стоката. За доказването на този факт правно релевантни са редица факти като наличие на стоката в патримониума на доставчика, преминаването ѝ в патримониума на получателя, други съпътстващи обстоятелства като транспорт на стоките, място на предаване и приемане на стоките, лица, участвали в този процес. Съществен елемент от доказването, в хода на ревизионното производство, е проверката на счетоводната отчетност на страните по доставката. Законовото изискване е водене на подробна счетоводна отчетност, която да е достатъчна за установяване на задълженията по ЗДДС. Изпълнението на това задължение от регистрираните по ЗДДС лица е установено с разпоредбата на чл. 123 от ЗДДС. Съгласно ал. 1 от същата разпоредба, всяко регистрирано лице води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяване на задълженията му по този закон от органите по приходите.

Установяване на наличието на доставка е положителен факт и като такъв подлежи на доказване от задълженото лице, тъй като то черпи от това изгодни за себе си правни последици. Доказателствената тежест за установяване на реалността на доставките се носи от ревизирувания субект, който е декларирал право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Този извод произтича от основния принцип за разпределение на доказателствената тежест, според който всяка страна следва да докаже фактите, от чието настъпване черпи изгодни за себе си правни последици. Данъчната фактура представлява частен свидетелстващ документ, поради което не се ползва с материална доказателствена сила.

Изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този

смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Съдът намира, че в процесния случай органите по приходите са формирали необоснован извод, че дружеството има допълнителни задължения по ЗДДС. Съображенията за непризнаване на правото на данъчен кредит касаят ненамирането на декларираните адреси на преките доставчици и дерегистрацията им по ДДС. Органите по приходи неправилно са обвързали ненамирането на адреса на представители на дружествата с тотална липса на счетоводна документация по доставките от страна на продавачите. Също така напълно неправилно и в противоречие с практиката на СЕС се отказва правото на данъчен кредит поради несъбирането на доказателства за произхода на продаваните от доставчиците стоки, съответно тяхната кадрова и ресурсна обезпеченост.

Видно от събраните доказателства в това число и от заключението на ССЕ от двете дружества доставчици са закупувани билки, като в самите фактури и съпътстващите доставките документи, които установяват прехвърлянето на правото на собственост, включително и стоките разписки са посочвани стоките, предмет на сделките с цел тяхната индивидуализация. Закупуваните стоки са транспортирани с ползван под наем товарен автомобил, който е управляван от управителя на дружеството жалбоподател. Всеки превоз е документиран със съставена товарителница и пътен лист. Фактурите за покупки на билки са платени на доставчиците в брой, за което е получен фискален бон, удостоверяващ разплащането.

Органите по приходите са установили, че доставчиците са имали регистрирани ЕКАФП. Наличните фискални бонове свидетелстват за разплащането по доставките и са издавани от същите касови апарати. По този начин с наличието на фискален бон към всяка една от фактурите в достатъчна степен се установява разплащането по нея. Наличието на фискален бон към фактура е най-прякото и относимо доказателство за разплащането на доставката, доколкото това е функцията на този документ. А регистрирането на плащанията през съответния касов апарат стига до НАП благодарение на въведената дистанционна връзка. По този начин дружествата, имащи регистрирани ЕКАФП периодично изпращат до НАП отчети от фискалната памет съдържащи данни за обороти. В този смисъл са налични безспорни доказателства за едната част от правоотношението, за което се твърди, че не е осъществено. Наличието на

валидни доказателства за разплащането – издаден фискален бон от регистриран в НАП касов апарат очевидно е достатъчно достоверна индичия за изпълнението на облигационното правоотношение от изпълнителя – предоставянето на следващата се по договора престация. Въпреки че разплащането не е елемент от фактическия състав на чл.6 от ЗДДС, следва да бъде отчетено, че разплащането има основна свидетелстваща функция за персонализирането на страната по доставките, която го е получила.

Налице са и доказателства за последващата реализация закупуваните стоки. Според заключението на ССЕ от счетоводните данни на „Билкова борса“ ЕООД се установява, че дружеството е организирано счетоводното отчитане по такъв начин, че да бъде налична надеждна одитна следа, която позволява да бъде направена обвързка между покупки и продажби. От страна на дружеството жалбоподател е представена документация по доставките, заприхождаването и изписването на закупуваните материали, последващата реализация, разплащането по фактурите, но тези документи и данни не са взети предвид от органите по приходите. Отхвърлянето на доказателствената сила на предоставените от ревизираното лице писмени документи по доставките от доставчиците, които не са открити на адресите прави обективно невъзможно доказването на търсените факти. Поведението на доставчиците, тяхната коректност или нередовност са извън обсега на отговорностите на получателя по доставките. Обосноваването на отказа на правото на данъчен кредит единствено с невъзможността на ревизиращите да съберат доказателства произхода на стоките по фактурите е в пълно противоречие с константната практика на СЕС по аналогични случаи. След като получателят разполага с фактури за покупки, документи установяващи предадените количества стоки, документи установяващи транспортирането на стоките, надлежни документи за установяване на разплащанията по доставките, както и пълни счетоводни данни, установяващи последващата реализация на закупуваните стоки, то това са напълно достатъчни доказателства, за да се установи законосъобразност на правото на данъчен кредит. Още повече, че дори да няма събрани данни за счетоводното отчитане по доставките от страна на доставчиците, налице са данни в ИС на НАП от СД по ЗДДС и по специално отразяването на фактурите в дневниците за продажби и начисляването на ДДС по фактурите.

По делото е установено по безспорен начин, че са налице всички условия за признаване правото на данъчен кредит, изискуеми от нормативните актове (ЗДДС-Глава седма „Данъчен кредит“, ППЗДДС, Директива 2006/112/ЕО на Съвета - Дял X Приспадане на данъка):

Доставчикът и получателят на доставките са регистрирани по чл. 94 от ЗДДС лица към датата на извършване на доставките, по които е приспаднал кредита (чл. 69, ал. 1 от ЗДДС); Получените от жалбоподателя билки представляват облагаеми доставки, защото: същите представляват доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, извършени от данъчно задължено лице по ЗДДС; са с място на изпълнение на територията на страната (чл. 21, ал. 2 от ЗДДС); не са сред изрично посочените като освободени в глава четвърта от ЗДДС; Жалбоподателят притежава данъчни документи-фактури, съставени в съответствие с изискванията на чл. 114, които са издадени от доставчика, и в които данъкът е посочен на отделен ред, съобразно чл. 71, ал. 1 от ЗДДС; Данъкът е надлежно начислен от доставчика; същият е посочил фактурите в дневниците си за продажбите и е включил размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период, който е надлежно деклариран и разчетен с НАП.

С оглед на горепосоченото е видно, че в хода на ревизионното производство е събран доказателствен материал, който доказва безспорно както надлежното и законосъобразно изпълнение на процесните доставки, така и добросъвестността на задълженото лице при упражняване правото му на приспадане на данъчен кредит по издадените му фактури. Поради това, отказаното право на данъчен кредит с РА и, вследствие на това, определянето на допълнителни задължения по ЗДДС, е незаконосъобразно и необосновано, а аргументите, изведени от ревизиращия екип в тяхна подкрепа – противоречащи на събраните доказателства, на закона и на съдебната практика. С оглед спазването от жалбоподателя на формалните предпоставки за упражняване правото му на данъчен кредит, РА следва да бъде отменен.

Предвид изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил действителни разноски в размер на 27 467.17 лева: 50 лева държавна такса, 1730 лева възнаграждение за ССЕ, 1000 лева възнаграждение за СКТЕ и 24 687.17лв., представляващо адвокатско възнаграждение с включен ДДС съгласно договора за правна помощ и платежно банково нареждане. Съдът счита за неоснователно възражението на процесуалния представител на ответника за прекомерност на адвокатското възнаграждение, тъй като същото е с ДДС и е в минималния размер съобразно чл.7, ал.2, т.5 вр. с чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения /при материален интерес от 398 066,08 лева/.

Воден от гореизложеното съдът:

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт /РА/ №Р-22002221001196-091-001/01.02.2022г., потвърден с Решение № 597/26.04.2022г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който на „Билкова борса“- ЕООД – [населено място], представлявано от управителя Н. П. Б., са установени допълнителни задължения за ДДС в общ размер на 311 282,32 лв., ведно с начислени лихви за забава в размер на 86 783,76 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „Билкова борса“- ЕООД – [населено място], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], №79, представлявано от управителя Н. П. Б., сумата от 27 467.17 /двадесет и седем хиляди четиристотин шестдесет и седем/ лева, представляваща сторените по делото разноски.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: