

РЕШЕНИЕ

№ 4177

гр. София, 23.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 22.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **10589** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „БЪЛГАРСКА ТЪРГОВСКО ПРОМИШЛЕНА БОРСА“ ООД,[ЕИК] представлявано от А. Г. Т. и А. Д. Д., в качеството им на управители, с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22002221005671-091-001/12.05.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, в частта, в която е потвърден с Решение № 1239/08.08.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“- С..

Становища на страните:

Жалбоподателят оспорва ревизионният акт в частта, с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 170 100 лева за данъчни периоди м.07.2020г. и м.08.2020г. по фактури № № [ЕГН]/27.07.2020г., [ЕГН]/28.07.2020г.,100000000/29.07.2020г., издадени от „СИМОН ГРУП ЕУ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с предмет на доставките специализирани работни ботуши за химическа защита, с твърдения за неговата незаконосъобразност.

В жалбата се твърди се, че реалността на доставените стоки се доказва с представените в хода на ревизията писмени доказателства, а процесните фактури са издадени законосъобразно към момента на възникване на данъчното събитие, т.е. налице са данъчни документи, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС. Счита, че са изпълнени всички материалноправни предпоставки за възникването и

надлежното упражняване на правото на данъчен кредит по всяка една от процесните доставки и органът по приходите неправомерно е отказал да признае това право. Изтъква, че не следва ревизираното лице да носи последствията от неоткриване и бездействие на доставчика относно поискани документи. Позовава се на практика на СЕС, според която правото на приспадане на ДДС е основен принцип на въведената в ЕС система на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. И тъй като отказът е изключение, съответният орган по приходите следвало да докаже обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената сделка е част от измама с ДДС. Моли съда да отмени обжалвания акт.

Пред съда жалбата се поддържа чрез адв. И., подробни съображения по указанията на съда адв. И. излага в писмено становище на л. 392 от делото. В становището са изложени следните съображения:

1) Относно твърдението на органите по приходите за липса на доказателства за предаване на стоката на превозвача, за получаване на стоката, предмет на износа за сръбското дружество и за идентичност между тази стока и стоката по спорните фактури, както и относно доказателствата за износа и за превозвача, се излагат аргументи, свързани с предмета на доказването се твърди следното:

Доказването на осъществения от жалбоподателя износ на стоки към сръбското дружество РАМЕТНИК -TREID DOO имало отношение към последния елемент от фактическия състав, пораждащ право на данъчен кредит - ползването на получената стока/услуга в икономическата дейност на лицето по арг. от чл. 70, ал.1, т.2 ЗДДС. Позовава се на чл.28, т.1 ЗДДС - облагаема доставка с нулева ставка, на чл.21, ал.1 ППЗДДС относно доказването, че стоките се изпращат или превозват в трета страна, да се представят: митнически документ, в който доставчикът е вписан като износител на стоките, удостоверяващ напускането на стоките от митническото учреждение, фактура за доставка и документ за превоза на тези стоки. Обобщава, че за да е налице износ, е необходимо да е извършена доставка на стоки по смисъла на чл.6, ал.1 ЗДДС, които стоки да са напуснали територията на страната, като тези елементи от фактическия състав се доказвали с предвидените по чл.21 ППЗДДС документи. Позовава се на чл. 3 от сключения между жалбоподателя и сръбското дружество договор, съгласно който собствеността върху стоките преминавала върху купувача с предаването им на съответния превозвач, която клауза съответствала на чл.24, ал.1 ЗДДС за прехвърлянето на право на собственост върху родово определени вещи. Счита, че е налице доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС - прехвърляне на право на собственост върху стока, като моментът на прехвърлянето бил виден от съставените международни товарителници (ЧМР), тъй като посочената в тях дата е датата, на която същите са били предадени на превозвача.

-От обстоятелството, че за да се приеме осъществяването на износ, е достатъчно стоката да е напуснала страната, което принципно положение възприето във връзка с облагането с ДДС, в който случай ДДС няма да се дължи, счита за неотнормо доказването на получаването на стоката от контрагента. Това се потвърждавало и от систематическото тълкуване на чл.21, ал.1 и ал.2 ППЗДДС в съответната редакция към момента на износа, : доставчикът следвало да разполага алтернативно или с митнически документ или с писмено потвърждение то получателю, удостоверяващо, че стоките са пристигнали. Втората хипотеза била предвидена за ситуации, при които по някаква причина митнически документ не се съставял - стоки, транспортирани на

собствен ход (МПС), износът се доказвал с насрещния факт на получаване на стоките, деклариран едностранно от получателя.

-Твърди се, че в хода на ревизията са представени всички доказателства за износ по чл.21, ал.1 ППЗДДС: митнически документи, в който дружеството-жалбоподател било вписано като изпращач, фактура, и документ за превоза на стоките. Подчертава, че органите по приходите не са оспорили извършения износ- стр. 3 от РА. Представената от Агенция Митници информация също потвърждавала, че стоките предмет на доставка към сръбското дружество са напуснали територията на страната.

-Позовава се и на чл.330 и сл. от Регламент за изпълнение(ЕС) 2015/2447 на Комисията от 24 ноември 2015г. за определяне на подробни правила по прилагането на някои разпоредби от Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за създаване на Митнически кодекс на С. , в който била уредена комуникацията между митническите учреждения - на износ и на напускане, наричано още изходно митническо учреждение. Тези разпоредби предвиждали взаимно уведомяване на двете митнически учреждения - чл.332 от Регламента, като в чл.332, т.2-4 било предвидено, че когато изходното митническо учреждение констатира разминаване между декларираното и действително представеното за износ, процедурата не може да продължи преди нередовността да бъде отстранена. Това означавало, че щом митническите органи са разрешили стоката да напусне страната, то тя съответствала на подадените с декларацията данни, а това означавало до доказване на противното,че посоченото в нея е вярно и удостоверява както извършения износ, така и вида и количеството на изнесените стоки. С оглед на това се приемало, че за доказване на износа било достатъчно лицето да разполага с придружаващ износен документ, разпечатан от системата на митническите органи, заверен от митническото учреждение на износа въз основа на полученото съобщение от изходното митническо учреждение за напускането на стоките на митническата територия на общността. В този смисъл било и Указание № 44-00-28/17.12.2007г. на изпълнителния директор на НАП, което макар и да е дадено по отменен акт, имало принципно значение, тъй като Регламент за изпълнение 2015/2447 в значителна степен преповтарял и доразвивал Регламент (ЕИО) 2454/93

- Посочва, че към момента на предаване на стоките в митническото учреждение за износ, била извършена проверка от митническите органи на стоките. Видно било от митническите документи, стоката, предмет на износа, е предадена в Митническо учреждение С.-Запад, с код BG005807, където същата е проверена и пломбирана от компетентните за това органи, във всеки документ бил посочен и номерът на поставената пломба, видът на стоката, нейното количество и цена, както и, кое е изходното митническо учреждение, от което стоката е напуснала Общността - Митническо учреждение К. с код BG005804, вписан в клетка. 29 от митническите документи. Обстоятелството, че не са взети проби от стоките не можело да обоснове извод, че не е извършен износ, това се потвърждавало от чл. 188 и сл. от Регламент (ЕС) 952/2013 вр. чл. 238 и сл. от Регламент 2015/2447 , в които било посочено, че митническите органи "могат" да вземат проби за проверка.

-Относно превозвача на стоките при износа - "Роад карго" ЕООД посочва, че същият е използван от дружеството-жалбоподател, в изпълнение на уговореното със сръбското дружество, че доставката на стоките е задължение и е за сметка на продавача. Счита, че неизвършването на проверка на превозвача в хода на ревизията, не можело да се тълкува във вреда на жалбоподателя и като аргумент, че не е

извършен превоз и доставка като цяло. Фактът, че стоките са напуснали страната е безспорен и в този смисъл изследването на отношенията между жалбоподателя и превозвача било безпредметно и неотнормимо за преценката дали е доставка между жалбоподателя и "Симон груп" ЕООД.

-По въпроса за доказване на съответствието между стоката по износа с тази придобита от С. груп ЕУ ЕООД посочва, че стоката представлявала родово определени вещи. Освен осчетоводяването на придобиването на стоките и продажбата им на сръбското дружество, не ставало ясно какво друго се претендира като доказателство.

2.Оспорва възраженията на ответника по представените с жалбата приемо-предавателни протоколи към всяка от спорните фактури, че същите са съставени за целите съдебното производство. Жалбоподателят не бил ограничен в представянето на доказателства в съдебната фаза, позовава се на съдебна практика - Решение № 2045/02.03..2022г. по адм.д. 5704/2021г. на ВАС, Решение № 4448/07.04.2021г. по адм.д. 10496/2020г. на ВАС

3.Относно приложението на чл.6, ал.1 ЗДДС към процесните фактури се посочва, че доставката на стоки, която се оспорва от приходната администрация, представлявала доставка на стоки по чл.6, ал.1, предложение 1 ЗДДС, а именно - прехвърляне на право на собственост върху стока. Позоваването в жалбата на Решение на СЕС от 18.07.2013г. по дело С-78/12 Е. К, било с цел да очертае кой според СЕС е моментът, в който се счита, че е налице осъществена доставка, а именно - моментът на предаване на стоката от доставчика на получателя.

4.Оспорват се аргументите на ответника, представени в писмена защита на л. 381 от делото. Счита за неотнормими твърденията за предходните доставчици, доставчиците на С. Г., а именно : Кристал корп груп ЕООД и И. Б. технолоджи ЕООД, аргументи за това били изложени в жалбата. Твърденията, че договорът със С. груп ЕУ ЕООД бил "бланков и не може да бъде обвързан с останалите доказателства по преписката", счита за субективни и непоследователни, позовава се на принципите на свобода на договаряне, не съществувала пречка цената по договора да бъде уговорена на по-късен момент, също мястото на предаване на стоките и техният транспорт. Страните създали обща рамка на взаимоотношенията си, които конкретизирали на по-късен етап. Видно било от чл.1 от договора, че негов предмет са родово определени вещи, нормално било техният продуктово код да се отбележи впоследствие при съставяне на документацията, която служи индивидуализация на стоките. Не ставало ясно каква била правната стойност на твърдението, че липсвали предварителни поръчки от купувача, писмено уговорена цена и начин на плащане, стокови разписки и т.н. Цената и начинът на плащане били посочени в приемо-предавателните протоколи и в издадените фактури, всички останали твърдения нито били от компетентността на органите по приходите, нито имали отношение към правото на данъчен кредит. Счита, че преценката за изпълнение или не на договора била предоставена изцяло на страните по него, можела да доведе до ангажиране отговорността на неизправната страна, но не е аргумент за неговата формалност, още повече от трето , неучастващо в договора лице.

-Счита за вътрешно противоречиво, нелогично и в разрез с установеното в РА твърдението на стр. 6 от писмената защита на другата страна, че: действителното получаване стоки и услуги от вида на фактурираните, "които впоследствие е използвало за икономическата си дейност, не е достатъчен за да обоснове последващата им реализация и да удостовери релевантния фактически състав на

законосъобразното възникване на правото на данъчен кредит по конкретните фактури".

-Счита неяснота в твърденията на другата страна - липсата на доставка изобщо, или липсата на доставка от "Симон Груп" ЕООД. Също оспорва твърдението на другата страна за участие на дружеството в данъчна измама, като счита аргументите, изтъкнати в тази връзка за правно несериозни (недостатъчна грижа от страна на жалбоподателя да избере доставчици с необходимата кадрова и материална обезпеченост и наличието на формално оформени облигационни взаимоотношения), не кореспондирали със събраните по преписката доказателства, счита същите и за неправилни, в това число и по мотивите в жалбата.

Счита за безспорно доказани всички елементи от фактическия състав на правото на данъчен кредит, то е възникнало и упражнено надлежно от ревизираното лице, РА е незаконосъобразен и следвало да бъде отменен.

В ход по същество адв. И. поддържа основателност на жалбата и моли съда да я уважи, като отмени РА в оспорената част като незаконосъобразен. Адв. И. претендира и присъждането в полза на дружеството на разноски по списък за държавна такса 50 лв. и за адвокатско възнаграждение в размерна 5082лв. с ДДС за правна защита и процесуално представителство пред АССГ. Представи две фактури и платежно нареждане за заплатено адвокатско възнаграждение.

Ответникът по жалбата - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез процесуалния си представител юрк. З. оспорва жалбата и моли съда да я остави без уважение. Развива съображения в тази насока в писмена защита и становище. Излага доводи, по същество идентични с изложените в мотивите на РА и в решението на ответника, които поддържа и в ход по същество. В писмената защита оспори представените с жалбата доказателства - договор, допълнително споразумение към него, спорните фактури № 1 и № 2 от 27.02.2020г. и 28.07.2020г. и протоколи към същите от идентични дати, като съставени за целите на съдебното обжалване, в който смисъл и да не се ценят от съда . Допълнително в становище във връзка с указанията на съда по доказателствата, уточни изрично, че установените задължения по ЗДДС не е приложен реда по чл.122-124 ДОПК, този ред е относим към задълженията по ЗКПО, които не са предмет на оспорване. Във връзка с уточняване на твърденията по чл.6, ал.1 ЗДДС - в коя хипотеза точно не са признати спорните доставки - не е прехвърлено правото на собственост или правото да се разпорежда като собственик, излага следното:

- Не са събрани категорични доказателства, че С. Г. действително е придобил стоките от своите предходни доставчици И. Блудниг технолоджи ЕООД и Кристал корп груп ЕООД, липсвали доказателства за фактическо предоставяне на стоките и на насрещните парични престации между страните, липсвали и данни за необходимата материална и техническа обезпеченост на предходните доставчици, не били събрани и доказателства , че прекият доставчик е осчетоводил наличности от стоки от вида и в количествата, които е фактурирал на жалбоподателя.

- Според юрк. З. за установяването на факта на извършване на доставката било необходимо изследването и на редовно водено счетоводство, едно от задълженията на регистрираните по ЗДДС лица било воденото на подробна счетоводна отчетност ,която давала възможност за определяне на задълженията - чл.242 от Директива 2006/112, чл123 ЗДДС, т. 64 от решението на СЕС по съединени дела С-80/11 и

С-142/11. Само при съвместното изследване на счетоводните записи при доставчика и при получателя можело да се проследи отразяването на всички разходи, посочва и конкретни счетоводни сметки, които следва да се проверят в кореспонденция - сметките 304, 401, 702, сметките от групи 30, 40, 50 и 70. В случая предходните и прекия доставчици както и жалбоподателя не са представили счетоводни документи. Направен е извод, че липсвали доказателства, че доставчикът С. груп ЕУ ЕООД е разполагал с наличности от съответните стоки, които би могъл да достави.

-Счита, че приложените с жалбата пред съда приемо-предавателни протоколи към спорните фактури не следвало да се приемат като годни да удостоверят факта на отделянето и предаването на стоките между страните. Исква от съда да вземе предвид изложеното в писмените бележки относно липсата на материална доказателствена сила и достоверна дата на съставянето на посочените частни свидетелстващи документи, като се съобрази с практиката на ВАС по аналогични случаи - решение № 8314/29.09.2022г. по адм.д. 10 588/2022г. и Решение № 5798/19.05.2020г. по адм.д. 1201/2020г. Закрепените в приложените приемо-предавателни протоколи не кореспондирани с обстоятелствата че липсвал търговски обект както на прекия така и на предходните доставчици, където са били съхранявани фактурираните стоки в големи количества до момента на продажбата им, с отсъствието на доказателства за използван транспорт и персонал за товаро-разтоварни работи. Данните от приемо-предавателните протоколи портовиречали и на липсата на доказателства за съответните счетоводни записвания в счетоводството на жалбоподателя, че действително е получило от прекия доставчик спорните стоки и ги е заприходил като собствени активи. Също изтъква и обстоятелството, че и в хода на съдебното производство жалбоподателят не е представил доказателства за плащане по договора, въпреки настъпилия падеж на задължението, нито за предприети от страна на кредитора му действия за защита срещу неизпълнението на паричното задължение. Безспорно големият размер на дължимата цена и дългият период на неизпълнение съставлявали заплаха за търговската дейност на всяко реално работещо търговско дружество, чиято цел била реализиране на стопанска печалба, като отрича това качество на доставчика С. Г. ЕУ ЕООД.

Иска от съда да вземе предвид и констатираните обстоятелства с процесния РА и РД относно управителя на дружеството-жалбоподател - С. М., за който е установено, че е бил осигуряван през ревизирания период от други дружества на длъжности "общ работник" и шофьор на лекотоварен автомобил", както че в дневниците на дружеството-жалбоподател нямало фактури за обичайните консумативи - за ВиК услуги, доставки на ел. енергия, мобилни оператори и др. Счита тези съображения за подкрепени и от фактическите и правни изводи в РА на доставчика С. груп ЕУ ЕООД, приет като доказателство по делото.

Също счита, че са събрани достатъчно обективни данни за умишленото участие на жалбоподателя в извършването на измама с ДДС по процесните доставки. Фактът, че ревизираното лице умишлено е претендирано право на данъчен кредит по доставки, които не е получило, се установявало от липсата на документално оформени правоотношения, като представените договор и протоколи не следвало да се кредитират. Използване на формални фактури от подизпълнители без доказана търговска дейност. Коти оса и

свързани лица и са регистрирани на един и същи административен адрес като жалбоподателя, поради което същият няма да знае всички обстоятелства по извършваните от тях доставки. респективно реалната им обезпеченост да извършват процесните доставки на стоки.

По отношение на декларирания износ, юрк. З. посочва като безспорно декларираните доставки по глава трета ЗДДС, възлизащи на обща стойност 1 051 907,97 лв. за сръбското дружество ПАМЕТНИК –TREJD DOO, с вписан предмет на всяка продажба „комплекти ботуши за химическа защита /подметка от каучук и горна страна от текстилни материали“, за които се съдържали данни в масивите на Агенция Митници. В хода на второто ревизионно производство жалбоподателя представил за извършения износ копия на част от изискваните документи – договор, инвоис фактури митнически документи и ЧМР, които ревизиращите органи не са могли да проверят в оригинал. Въз основа на тези констатации е направен извод, че не трябва да се правят корекции на декларирания износ, по които дружеството е изпълнител, но това не следвало да се приравнява на доказана реализация на фактурираните от С. Г. ЕУ ЕООД стоки Т. заключение следвало да се извърши единствено в резултат на анализ на представените документи и съпоставка между видовете и количествата стоки, в РА няма изрична констатация между получените доставки по спорните фактури и извършването на конкретни облагаеми доставки за износ и не бил формиран извод за последващата им реализация. Признава се, че за превозвача Р. К. ЕООД не са събрани доказателства за транспортни услуги към жалбоподателя.

Що се касае до представените с жалбата до съда писмени доказателства – договор от 15.07.2020 г. относно наличието на облигационното правоотношение между страните, допълнително споразумение за отлагане на плащането от 14.12.2020 г. и приемо-предавателни протоколи към всяка от фактурите, в писмени бележки от 23.01.2023г. юрк. З. оспорва по доказателствената им сила, като излага следните съображения:

-Счита, че посочените частни свидетелстващи и диспозитивни документи, създадени от или с участието на ревизираното лице, не се ползват е обвързваща съда доказателствена сила, поради което, за да бъдат обявени за негодни да докажат обективирани е тях обстоятелства не е необходимо същите да бъдат оспорени по реда на чл. 193 от ГПК. Съдът дължи произнасяне относно тяхната доказателствена им стойност при постановяване на решението с оглед на всички останали доказателства по делото и съобразно относимите норми относно доказателствената им сила, в която връзка се позовава на разпоредбите на чл. 180 и чл. 181 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК.

-Посочва също, че верността на изявленията, които се съдържат в частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи), се преценявали е оглед това, от кого изхождат, кога са съставени, по какъв повод и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на тези документи. Обратно, съгласно разпоредбата на чл. 180 от ГПК, частните диспозитивни документи (представените договори) нямали материална доказателствена сила, а притежавали само формална доказателствена сила като доказват единствено авторството на лицата, които са ги подписали.

Посочва, че частните документи не притежават и достоверна дата по смисъла на чл. 181 от ГПК, което ги прави непротивопоставими на приходната администрация преди датата, на която са били предоставени пред органите по приходите за целите на конкретното производство по ДОПК.

-Доказателствената им стойност следвало да се преценява само при съпоставката им и доколкото кореспондират с останалите доказателства. Жалбоподателят не се е позовал на съществуването на тези документи на нито един етап от ревизионното производство, както и в производството пред директора на дирекция ОДОП С., включително и в ревизионното производство на доставчика „СИМОН ГРУП ЕУ“ ЕООД. Тези факти налагали извода, че посочените документи в съвкупност са изготвени за целите на настоящото съдебно производство. Също се подчертава, че изрично в съдебно заседание се оспори датата на съставяне на документите, но процесуалният представител на жалбоподателя не ангажира допълнителни доказателства относно точния момент на съставяне и подписване на документите. По тези съображения посочените документи не следвало да се кредитират и трябва да бъдат изключени от доказателствения материал по делото.

-Ако въпреки това съдът разгледа представените с жалбата доказателства, следвало да вземе предвид, че договорът от 15.07.2020 г. определя като бланков, единствените вписани обстоятелства са посочените като страни дружества и предмета на договора-продажба на 31 800 чифта специализирани работни ботуши за химическа защита, киселинно и масло защитни, но ботушите не били индивидуализирани със съответния код, посочен във фактурите. В договора нямало единична или обща цена нито механизъм за нейното определяне, но било посочено, че същата следва да се плати в рамките на 180 дни, в цялост или на части, след договаряне между страните или предварителна поръчка или след физическото получаване на стоката, липсвали уговорки за мястото на предаване/получаване на стоките и осигуряване на необходимия транспорт. Също се отбелязва, че в договора съществували договорни клаузи за предаване на стоките с приемо-предавателен протокол и стокова разписка, в съответната опаковка, с етикет на производителя и предварително заявяване на стоките като количество и срокове за изпълнение в поръчка, гаранционна отговорност на продавача, която следва да се уточни „за всеки вид стока“ - чл.1.2, 1.3, 1.5 и др. от договора, които изискват допълнително договаряне между страните и съставяне на съпътстващи документи, които да допълнят договорното съдържание. Нямало доказателства за предварителни поръчки до продавача, писмено уговорена цена и начин на плащане, данни за наличие на специална опаковка, стокони разписки при предаване на стоките, срок и обхват на гаранционната отговорност на продавача. Заклучава, че разглежданият договор не съдържал подробна регламентация на договорните отношения, а без доказателства за допълнителните договорености, съществували съществени празноти, поради което определя договора като формален и не бил от естество да регулира реално развили се търговски взаимоотношения от подобен характер, при това на предполагаема обща стойност 2,5 млн.лв.Този извод не се разколебавал от допълнителното споразумение от 14.12.2020г. за отлагане плащането по процесните фактури в рамките на 18

месеца от датата на споразумението, но не по-късно от 14.06.2022г., но доказателства за реално извършени банкови превод но не са приложени, въпреки настъпилия падеж на плащането.

-Що се касае до представените протоколи към фактурите, юрк. 3. излага довод, че същите следвало да удостоверяват предаването на стоките на конкретно място и между конкретни лица, както и одобряването им от купувача . Съдържанието на документите относно възложените, респективно поетите задължения и относно тяхното изпълнение, трябвало да дава възможност за съпоставка и проследяване на престоирането в неговата последователност. Представените протоколи не давали такава възможност, не съдържали никаква допълнителна информация повтаряли съдържанието на фактурите, аналогичното съдържание обезсмисляло съставянето на протоколите. Счита, че липсата на идентичност между отразеното във фактурата дружество издател и действителният доставчик на съответната стока или услуга, изключвало признаването на правото на приспадане на данъчен кредит, позовава се на т. 32 от решението на Съда на ЕС по дело C-18/13 М. П..

В ход по същество юрк. 3. поддържа неоснователност на жалбата и иска от съда да постанови отхвърлянето ѝ. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата служебна проверка за законосъобразност на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна приема следното:

По допустимостта на жалбата на основание чл.156, ал.1 и ал.2 ДОПК съдът установи следното:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна–адресат на РА, доколкото се установи, че решение №1239/08.08.2022г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите е връчено по електронен път на жалбоподателя на 08.08.2022г., (л. 32 от делото), а жалбата до съда е постъпила чрез органа на 22.08.2022г., т.е. в законоустановеният срок.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за съдържание и форма и порцесуланите правила, съдът приема следното:

РА е издаден в рамките на законосъобразно образувано ревизионно производство със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002221005671-020-001 от 08.10.2021г., изменена със ЗИЗВР №Р-22002221005671-020-002/13.01.2022г. и ЗИЗВР №Р-22002221005671-020-003 от 15.02.2022г. - относно срока на ревизията, издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. За компетентността на органа, възложил ревизията, е представена Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на

ТД на НАП С., издадена на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, въз основа на която съдът приема, че ЗВР е издадена от компетентен орган. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на „БЪЛГАРСКА ТЪРГОВСКО ПРОМИШЛЕНА БОРСА“ ООД за определяне задълженията му по ЗДДС за данъчни периоди от 01.07.2020г. до 31.08.2020 г. и по ЗКПО за корпоративен данък от 25.11.2019г. до 31.12.2019г.

За установеното в хода на ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002221005671-092-001/29.03.2022г. от посочените в ЗВР органи по приходите - П. Т. П.- главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията и М. П. С.-главен инспектор по приходите и подписан с електронен подпис. Срещу РД не е подадено възражение по чл.117, ал.5 от ДОПК. Въз основа на РД е издаден Ревизионен акт №Р-22002221005671-091-001/12.05.2022г., издаден от Р. Р. Б., като орган, възложи ревизията и В. В. П.- ръководител на ревизията, органи по приходите пир ТД на НАП - С..

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно заповед РД-01-128 от 18.02.2020г. (лист 33-34 от делото) , издадени от директора на ТД на НАП - С..РА е издаден в предвидената от закона писмена форма.Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване.Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна. За издаването на актовете на органите по приходите като електронни документи, са представени и приети доказателства по реда на чл.184 ГПК - възпроизведени на хартиен носител разпечатки от програма за проверка и валидността на електронния подпис (стр.574-583 от делото, папка 2). Материалната и териториална компетентност на издалия РА орган се установи от неоспорената от страните заповед РД-01-128 от 18.02.2020г. а териториалния директор на ТД на НАП, /л.33/ издадена на основание чл.11, ал.1, т.1 от ЗНАП, във връзка с чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК.Същата вменява правомощия по издаване на заповеди за възлагане на ревизии на Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт е приложен и РД №Р-22002221005671-092-001/29.03.2022г., като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

Процесната ревизия е повторна за установяване на задължения за корпоративен данък и ДДС за периодите, посочени в ЗВР. Възложена е в изпълнение на указания, дадени с Решение №1494/27.09.2021г. на директора

на дирекция ОДОП С.. С решението е отменен РА №Р-222205200005100-091-001/17.06.2021г., издаден от органи по приходите. В хода на второто ревизионното производство на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) от 20.10.2021г., с което са изискани търговски и счетоводни документи за ревизираните периоди, подробно описани. В отговор на искането на 12.01.2022г., от страна на дружеството са представени документи, обсъдени подробно в РД. Органите по приходите са изготвили второ искане от дата 02.02.2022г., с което са изискани заверени копия на документи, справки, декларации и писмени обяснения. Също е изискано от ревизираното лице да посочи всички трети лица, органи и учреждения, у които се намират данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до собствените му права и задължения или до факти и обстоятелства, подлежащи на установяване в настоящото производство. В отговор на второто ИПДПОЗЛ, ревизираното дружество не е представило доказателства.

За доставчика по спорните фактури и неговите доставчици, органите по приходите също са съставили и изпратили искания за извършване на насрещни проверки (ИИНП), за резултатите компетентните органи по приходите са изготвили протоколи. тези протоколи са представени по делото в том 1 от адм. преписка. Видно от установеното, за „СИМОН ГРУП ЕУ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] са представени доказателства, копия на издадените фактури и приемо-предавателни протоколи, фактурите са отразени в дневниците за продажби на доставчика. Доставчика не е намерен на адреса за кореспонденция, ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл.32 ДОПК, не са представени документи и обяснения. За част от останалите доставчици органите по приходите са извършили проверки в ИС на НАП и са направили констатации, дали фактурите са отразени в дневниците за продажби или не.

На основание чл.45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на следните задължени лица: преките доставчици на ревизираното дружество както следва: Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221021190042-141-001/17.12.2021г. на „СИМОН ГРУП ЕУ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221321190045-141-001/22.02.2022г. на „И. Б. Т.“, ЕИК[ЕИК]; Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221321190045-141-001/22.02.2022г. на „КРИСТАЛ К. Г.“, ЕИК[ЕИК]. Тези протоколи не са оспорени, съставени са по предвидения в ДОПК ред, същите са съставени от органи по приходите - длъжностни лица, и са с предвиденото по чл.50 ДОПК съдържание. Поради това съставляват официални документи и установените с тях факти и обстоятелства следва да бъдат ценени от съда. Конкретно с протоколите са установени обстоятелства, свързани с отразяването на спорните фактури от прекия доставчик и неговите доставчици в дневниците им за продажби. Относими към правото на приспадане на ДДС обстоятелства не са установени, тъй като не са представени изисканите доказателства за счетоводното отразяване на доставките от прекия и предходните доставчици и другите доказателства, посочени в исканията за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице,

изпратени до всеки от доставчиците.

Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

По материалната законосъобразност на РА:

Задълженията по РА в оспорената част произтичат от отказано право на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС и във връзка с чл.6, ал.1 от ЗДДС в размер на 170 100,00 лв. по издадените фактури от „СИМОН ГРУП ЕУ“ ЕООД, посочено е и правно основание по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, тъй като фактурите не са представени от ревизираното дружество. С жалбата до съда жалбоподателят представи договор от 15.07.2020 г. относно наличието на облигационото правоотношение между него и този доставчик, допълнително споразумение за отлагане на плащането от 14.12.2020 г. и приемо-предавателни протоколи към всяка от спорните фактури, като не е спорно, че договорът, допълнителното споразумение и протоколите са представени за пръв път от жалбоподателя пред съда.

Във връзка с констатацията в РД по отношение на доставчика, , пред съда се представи като доказателство и РА на С. Г. ЕУ ЕООД - РА № Р-22221021002243-091-001/02.02.2022г., видно от мотивите му, ревизираното лице не е извършило реални доставки към клиентите си ,предвид на това ревизиращият екип е определил начисленият данък по издадените фактури като начислен неправомерно на основание чл.70, ал.5 ЗДДС и за него не възниква право на приспадане на данъчен кредит за получателите, сред които изрично е посочено и процесното дружеств. Приет е и РД № Р-22221021002243-092-001/30.11.2021г. на доставчика.(л. 511 и 515 от делото). о РА и РД на доставчика С. Г. ЕУ ЕООД са приети като доказателства по делото след предоставена възможност за запознаване и становище, в това число по твърдението на юрк. 3. и представени доказателства за връчването на РА и влизането му в сила, не са оспорени и са приети като доказателство по делото. Мотивите на РА за доставчика като относими към процесните доставки, обвързват съда, липсват на доказателства за противоположни обстоятелства по конкретните доставки към жалбоподателя. Също така, видно от РД на доставчика, дружеството с управител В. Ц. М. е свързано лице с още над 100 търговски дружества - лист 515 от делото.

Спорът между страните е формиран по въпроса налице ли са реално извършени доставки на стоки и оттам възникнало ли е данъчно събитие между жалбоподателя и неговия пряк доставчик

А. Относно определените задължения по ЗДДС.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по

този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Съгласно чл. 69 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчик - регистрирано по закона лице, му е доставил, които стоки или услуги ще се използват за извършване на облагаеми доставки, а съгласно чл. 71 от ЗДДС лицето - получател, може да упражни правото си на данъчен кредит, когато притежава някой от документите, посочени в т. 1 - т. 9. Регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне като данъчен кредит данъка за получени от него облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ с изискуемите от закона реквизити, като въведените изисквания за възникване на право на приспадане на данъчен кредит са по отношение на конкретната доставка, по която е претендирано това право /по която е приспаднал данъкът в подадената справка-декларация/, а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализация на тази стока или услуга и представляваща предходна по отношение на процесната доставка. Наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга, е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит. Д. субект е този, който следва да докаже наличието на предпоставките на ЗДДС за право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Това следва от общия принцип за разпределяне на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания по чл. 86 от ЗДДС и реалното осъществяване на доставките по процесните фактури по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Наличието на данъчно събитие е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото наличието на реална доставка по смисъла на ЗДДС е кумулативно условие за възникване правото на данъчен кредит.

С определеното по доклада на делото съдът е разпределил доказателствената тежест (л.365 от делото). В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от дружеството-жалбоподател задължения по ЗДДС.

Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество-възникване на право на данъчен кредит по конкретно посочените фактури. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт -

наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

Страните не са възразили по доклада и разпределената от съда доказателствена тежест.

Съдът приема, че жалбата е неоснователна по следните съображения:

Съдът приема, че органът по приходите е формирал законосъобразен извод, като е отказал правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 170 100 лв. по 3 бр. фактури, издадени от „СИМОН ГРУП ЕУ“ ЕООД с предмет на доставките – „стоки – ботуши“ поради следното:

На дружеството – доставчик е извършена насрещна проверка, резултатите от която са обективирани в ПИНП № П-22221021190042-141-001/17.12.2021г. Изготвено е искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице с № П-22221021190042-040-001 от 10.11.2021г., връчено по електронен път на декларирания от дружеството ел. адрес. ИПДПОЗЛ е отворено на 24.11.2021г., като в указания 14-дневен срок не са представени документи и писмени обяснения. С ПНП се установява, че в дневника за продажби на доставчика са включени фактурите с получател на „БЪЛГАРСКА ТЪРГОВСКО ПРОМИШЛЕНА БОРСА“ ООД по които последното е упражнило правото на приспадане на ДК. Едноличен собственик на капитала и управител от 15.03.2021г. е В. Ц. М.. Декларирана дейност – търговия с потребителски и промишлени стоки, туристически и други услуги, незабранени от закона. Дружеството не е представило доказателства за извършване на търговска дейност за проверявания период.

Жалбоподателят претендира, както ес обсъди по-горе за становищата на страните, че по спорните фактури е доказано извършването на доставка от „СИМОН ГРУП ЕУ“ ЕООД с предмет на доставките – „стоки – ботуши“, в първата хипотеза по чл. 6, ал. 1 ЗДДС - прехвърляне на право на собственост и която хипотеза счита за доказана. Тази хипотеза по чл. 6, ал. 1 ЗДДС за доставка на стока - е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока. По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО). Само след като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /т.25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;

- притежаването на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха третото и четвъртото условия.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняването на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индигия за физическото съществуване на стоките като

обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индикации биха могли да обезпечат тежестта върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

С оглед яснота и избягване на повторение на правни мотиви, следващите правни изводи са обособени според естеството на престациите – доставки на стоки.

В разглеждания случай се установява, че жалбоподателят притежава издадени данъчни фактури за стоки от „СИМОН ГРУП ЕУ“ ЕООД ведно с приложение приемо – предавателни протоколи, представени едва пред съда, тоест без достоверна дата за съществуването им към момента на издаването на фактурите и датата, на която се претендира, че е възникнало данъчно събитие. Въпреки оспорването от ответника за достоверната дата на протоколите към фактурите, жалбоподателят не представи доказателства. Също така, както обосновано посочва юрк. 3., обсъдено по-горе, протоколите към спорните фактури повтарят само съдържанието на фактурите без да съдържат допълнителни елементи относно мястото на предаване на стоките или обективно проверими данни, от които да се направи извод за извършено прехвърляне на правото на собственост - чрез предаване на родово определени вещи, както предвижда чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите. Следва да се посочи също, че представеният договор и анекса за удължаване на плащането не способстват за доказване на доставка, тъй като не съдържат конкретни данни за изпълнение на дължимите престации от страните - нито за цени и място на предаване, нито са представени съпътстващи към тях документи за производител на стоките или други такива, от които да става ясно каква точно е дължимата престация и конкретно да се свържат със спорните фактури. Договореностите се определят и от адв. И. от страна на жалбоподателя като рамкови, като действително няма пречка допълнителните елементи да се уговорят впоследствие, но доказателства за такива допълнителни уговорки не са представени. Поради това както и отбелязва юрк. 3., не може да се приеме, че действително не може отношенията по него да се определят нито като свързани или определящи условия за процесните доставки, нито като съответстващи на действителна икономическа дейност, доколкото същата има за цел получаване на цената за продадената стока. Доколкото клаузите са рамкови и неопределени, без други доказателства, не може да се приеме, че страните са целели действително изпълнение на насрещни престации, в това число липсват и данни за плащане при настъпил падеж, както отбелязва юрк. 3., и които освен това са и неопределени. Следователно, договорът от 15.07.2020 г. относно наличието на облигационното правоотношение между жалбоподателя и С. груп ЕУ ЕООД, допълнително споразумение за отлагане на плащането от 14.12.2020 г. и приемо-предавателни протоколи към всяка от спорните фактури, логически не съответстват на действителна икономическа дейност и действителни отношения между страните, не съдържат и не доказват относими обстоятелства за възникнало данъчно събитие по процесните фактури, свързано с доставка на стока и конкретно - предаването на стоките от страна на "Симон груп ЕУ" ЕООД на дружеството-жалбоподател.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС в Решение от 13 декември 1989 г., G. H. BV срещу Staatssecretaris van Financiën /C-342/87, R., стр. 04227/ и Решение от 19 септември 2000 г. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG срещу Finanzamt Borken и Manfred S. срещу Finanzamt Esslingen /C - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и по хипотеза индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС и др.). Констатирано е, че ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 170 100,00 лв. по 5 фактури издадените от „СИМОН ГРУП ЕУ“ ЕООД с предмет на доставката „стока – ботуши“ Установено е още, че процесните стоки са послужили за износ към трета държава, съгласно представени данни от Агенция „Митници“ – „комплект ботуши за химическа защита/подметка от каучук и горна страна от текстилни материали“, описани по брой чифтове и стойност в митническите декларации. По довода на адв. И. в жалбата до съда, че данни за доставчиците са нетоносими към правото на данъчен кредит, следва да се посочи, че такива данни са относими към преценката, дали фактурата е издадена от действителния доставчик. Видно от последната практика на Съда на ЕС, правото на данъчен кредит следва да бъде отказано, ако във фактурата не е посочен действителният доставчик - така в Решение на Съда (пети състав) от 11 ноември 2021г. по дело C-281/20 на Съда на ЕС, конкретно т. 26 и 27. съдът посочва в обобщение, че посочването на доставчика във фактурата за стоките или услугите, във връзка с които е упражнено правото на приспадане на ДДС, представлява формално условие за упражняване на това право, но качеството на данъчно-задължено лице на доставчика на стоките или услугите спада обаче към материално-правните условия. За пълнота съдът намира за необходимо да цитира част от мотивите на съда:

- " Следователно, щом разполага с информацията, необходима да се установи, че материалноправните условия са изпълнени, данъчната администрация не може да предвиди във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право" т. 34 и цитираната съдебна практика

- "Това би могло обаче да не е така, ако вследствие на нарушението на формалните изисквания се **възпрепятства представянето на сигурни доказателства за изпълнението на материалноправните изисквания**" т. 36 и цитираната съдебна практика

- "Такъв би могъл да е случаят, когато фактът, че във фактурата за стоките или услугите, във връзка с които е упражнено правото на приспадане на ДДС,

не е посочен действителният доставчик, възпрепятства установяването на този доставчик, а оттам и определянето дали той има качеството на данъчнозадължено лице, тъй като, както бе припомнено в точка 27 от настоящото решение, това качество представлява едно от материалноправните условия за правото на приспадане на ДДС."т. 37 "В този контекст следва да се подчертае, от една страна, че данъчната администрация не може да сведе проверката единствено до самата фактура. Тя трябва да вземе предвид и допълнителната информация, предоставена от данъчнозадълженото лице."... "Следователно данъчните органи могат да изискат от самото данъчнозадължено лице доказателствата, които считат за необходими, за да преценят дали следва да се допусне исканото приспадане" т. 38

.-В т. 39 съдът посочва, че данъчно-задълженото лице, което упражнява правото на приспадане на ДДС, по принцип следва да докаже, че доставчикът на стоките и услугите, въз основа на които е упражнено това право, е имало качеството на данъчно задължено лице. също СЕС посочва, че:"Следователно данъчнозадълженото лице е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от данъчнозадължени лица за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки, по отношение на които то действително е платило ДДС. Тези доказателства могат да включват по-специално документи, държани от доставчици на стоки или услуги, от които данъчнозадълженото лице е придобило стоки и услуги и за които е платило ДДС"

-в т.44 от мотивите съдът заключава, че: ".. що се отнася до установяването на материалноправните условия за правото на приспадане на ДДС, когато действителният доставчик не е посочен във фактурата за стоките или услугите, във връзка с които е упражнено правото на приспадане на ДДС, това право трябва да бъде отказано на данъчнозадълженото лице, ако с оглед на фактическите обстоятелства и въпреки предоставената от това данъчнозадължено лице информация липсват необходимите данни, за да се провери дали този доставчик е имал качеството на данъчнозадължено лице.

Именно хипотезата, че стоките, по спорните фактури не могат да бъдат доставени от посочения в тях доставчик - нереалност на доставките по спорните фактури, и поради това спорните фактури нямат връзка с стоките, посочени в митническите документи за износ на сръбското дружество, се поддържа от ответника. Също се твърди , че тъй като няма данни, доставчикът С. Г. ЕУ ЕООД да е придобил стоки от вида, посочен във фактурите, то същият не би могъл да осъществи доставка в нито една от хипотезите по чл.6, ал.1 ЗДДС.

Действително липсват доказателства както за прекия доставчик така и за проверените предходни негови доставчици, от които е възможно да се направи извод, че същите са действителни доставчици по веригата на стоки от вида, посочени в спорните фактури - ботуши за химическа защита.

В съответствие с посоченото в цитираното решение на СЕС, органите по приходите в хода на ревизионното производство за изискали подробни доказателства за установяване на относими обстоятелства, че посоченият във фактурите доставчик е действителен такъв.

От жалбоподателят в хода на ревизията и в хода на съдебното производство също не са представени тези доказателства. За доставките с предмет „химически ботуши“ не са представени доказателства за мястото на приемане и предаване на стоката участвали лица, приемане/предаване. Соченият доставчик „СИМОН ГРУП ЕУ“ ЕООД не разполага с материални възможности да извърши доставки на такива стоки - нито е доказано, че същият е придобил, още повече е изключено да е производител на стоките по спорните фактури, няма търговски площи за съхранение, нито дори счетоводна документация, който формално да отразява получаването на такива стоки. Няма доказателства и за разплащания по издадените фактури, в това число и към предходни доставчици, като индиция за действителни икономически отношения и изпълнение на насрещни престации по доставки по веригата - в брой или по банков път.

От доставчика в хода на ревизията не са представени заявки, търговска кореспонденция, оферти, документи доказващи, че дружеството е разполагало със собствени или наети транспортни средства. Не са представени товарителници, пътни листове и не са предоставени данни относно физическите лица, които са осъществили товаренето и разтоварването на стоките, както и точни данни за мястото на предаване на стоките и лицата, участвали в този процес. Също така не е спорно, че доставчикът няма назначени лица за периода, няма МПС, няма база. При извършените проверки на предходните доставчици „КРИСТАЛ КОРП ГРУП“ ЕООД и „ИНОВАТИВ БИЛДИНГ ТЕХНОЛОДЖИ“ ЕООД на „СИМОН ГРУП ЕУ“ ЕООД е установено, че същите не разполагат с търговски обекти, наети на трудови договори лица и не осъществяват реална търговска дейност. Договора за доставка и допълнението към него са напълно еднотипни, без конкретика, без срокове за изпълнение, без данни за чия сметка е транспортът, без данни за мястото, където ще бъдат доставяни стоките, с отложени плащания.

Относно предаването на стоките на превозвач - Р. К. ЕООД, и от кое лице, въпреки указанията на съда да бъдат евентуално представени доказателства - като индиция за доказване на доставката по спорните фактури, доколкото е възможно предаването на стоките от доставчика на превозвача, не се представиха такива доказателства от жалбоподателя. Нещо повече, адв. И. беше категоричен, че няма да ангажира такива доказателства от името на жалбоподателя.

С оглед посочените в жалбата твърдения за редовност на фактурите, счетоводни записвания от страна на жалбоподателя, настоящият състав следва да посочи, че в съдебната практика е възприето, че когато фактурите не отразяват реални данъчни събития, по които ревизираното лице е получател, е практика, която не може да се осъществи без знанието на получателя по фактурите, както е прието и в мотивите на решението на СЕС по дело С-18/13. Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се отрича от СЕС в Решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, който в своята практика многократно подчертава, че националният съдия следва да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на

тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това негово разбиране е отново застъпено в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка". Безспорно получателят не може да отговаря за действията на своя доставчик относно неосчетоводяване на доставки, но не и за реалното им изпълнение, тъй като при претенция на получателя за правото на приспадане на данъчен кредит, той трябва да се снабди с необходимите доказателства за реалното осъществяване на доставката - посоченото материално право възниква само вследствие на такава, а не въз основа на документално оформена доставка. Разпоредбата на чл. 70, ал. 5 ЗДДС не представлява специална мярка, насочена към опростяване на събирането на данъка или към предотвратяване на формите на неплащане или избягването му, а е законодателен израз на борбата срещу данъчните измами, което е цел призната от Директива 2006/112/ЕО /така т. 26 от решението на СЕС по дело C-18/13/. Свързването с данъчна измама на ползването на данъчен кредит при неправомерно начислен данък е мислимо в контекста на разяснението от т. 38 на решението на СЕС по дело C-18/13. Само наличието на фактура с посочен в нея ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя.

Настоящият съдебен състав следва да отбележи, че жалбоподателя носи доказателствената тежест при условията на пълно доказване на фактите, от които черпи декларираните права, а именно, че е осъществена облагаема доставка на стоки/услуги по всяка една от фактурите. Доказването на наличието на предпоставките за възникване на право на данъчен кредит, които са факти от обективната действителност, води до възникване на благоприятни последици за данъчно-задълженото лице, поради което съгласно правилата за разпределяне на доказателствената тежест в процеса (чл. 154, ал. 1 от ГПК, съответно чл. 170 от АПК) те следва да бъдат доказани от него. За тези факти са допустими различни доказателства, които е възможно да не изхождат от издателите на фактури, които органите по приходите не са намерили при извършваните в съответствие с процесуалния закон насрещни проверки. За обективно осъществени факти, при които би следвало да е участвало и ревизираното лице е нормално да са оставени обективни следи (доказателства), с които данъчнозадълженото лице да разполага и да ангажира като доказателства в процеса по установяване на декларираните от него права. С определението за насрочване с оглед разпределената доказателствена тежест на жалбоподателят, бе дадена многократно възможност да докаже твърденията си в жалбата.

От страните се претендират разноски, които предвид изхода от делото, следва да се присъдят на ответника възнаграждение за осъществената юрисконсултска защита в размер на 5945 лв., изчислено съгласно чл. 8 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. на ВАС за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1, от ДОПК, Административен съд

София-град, 12 - ти състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „БЪЛГАРСКА ТЪРГОВСКО ПРОМИШЛЕНА БОРСА“ ООД,[ЕИК] представлявано от А. Г. Т. и А. Д. Д., в качеството им на управители, с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22002221005671-091-001/12.05.2022 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, потвърден частично с решение № 1239 от 08.08.2022г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите,с който на дружеството е непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 170 100 лева за данъчните периоди м.07 и м.08. 2020г.

ОСЪЖДА „БЪЛГАРСКА ТЪРГОВСКО ПРОМИШЛЕНА БОРСА“ ООД,[ЕИК], представлявано от А. Г. Т. и А. Д. Д., в качеството им на управители, с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", ОДОП-НАП-гр.С. сумата от 5945лв. /пет хиляди деветстотин четиридесет и пет/лева,представляваща възнаграждение за осъществената юрисконсултска защита.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България,в четиринадесетдневен срок от връчването му на страните.

Съдия