

РЕШЕНИЕ

№ 23664

гр. София, 15.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 28.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **11050** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Интер Билд Груп“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление [населено място], [улица], б. “З“, вх. А, офис 13, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221720004589-091-001/23.06.2021г., поправен с РА № 22221721115375-003-001/30.06.2021г., издадени от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., мълчаливо потвърден от директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП.

По изложените в жалбата доводи за незаконосъобразност на РА се претендира отмяната му. Жалбоподателят оспорва отреченото от приходната администрация данъчно предимство. Счита, че събраните в хода на ревизията документи установяват реалността на спорните доставки. Акцентира на счетоводното отразяване на спорните фактури при получателя, както и на извършените плащания. Възражава срещу подхода на органите по приходите да преценяват правото на данъчен кредит с оглед нередностите при доставчика. В тази насока цитира съдебна практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/. В предоставения срок не са постъпили писмени бележки.

Ответникът - директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) – С. при Централно управление на НАП, чрез юрк. Б., оспорва жалбата. Аргументи в подкрепа на тезата за законосъобразност на РА са изложени и в представени по делото писмени бележки. Прави искане за присъждане на

юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София-град, III отделение, 75-и състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № № Р-22221720004589-020-001/30.07.2020 г. (л. 13 от делото), издадена от С. Т. К. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложена ревизия на „Интер Билд Груп“ ЕООД за установяване на задълженията му по ЗДДС за периода 01.01.2019 г. – 31.03.2019 г. Определен е ревизиращ екип в състав Д. Д. Т. - главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и И. Запренова Г. - инспектор по приходите в ТД на НАП С.. ЗВР е връчена по електронен път по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 ДОПК на декларирания електронен адрес на 10.08.2020 г. (л. 15).

Горепосочената заповед е изменена с последващи такава с № Р-22221720004589-020-002/08.10.2020 г. (л. 16), № Р-22221720004589-020-003/10.11.2020 г. (л. 19) и № Р-22221720004589-020-004/07.01.2021 г. (л. 22), с които срокът за извършване на ревизията е продължаван, последно до 08.04.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221720004589-092-001/25.05.2021 г., връчен на 26.05.2021 г. (л. 47), срещу който не е подадено възражение по реда и в срока на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА, връчен по електронен път на 24.06.2021 г. (л. 31), с който са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 12 013,78 лв., от които 9 709,85 лв. главница и 2 303,93 лв. лихви, произтичащи на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във вр. с чл. 6 и чл. 25 ЗДДС по 6 броя фактури, издадени от „Анивия“ ЕООД през д.п. м. 01.2019 г., както и задължения – ДДС за внасяне по подадени от дружеството СД вх. № 22171638257/13.03.2019 г. и вх. № 22171649572/12.04.2019 г.

Горепосоченият акт е поправен с РА за поправка, предвид констатирана техническа грешка в таблица 1 относно задълженията за м.03.2019 г., вследствие на което са променени крайните резултати на облагането – общо дължимата сума в колона 11 от 12 013,78 лв. е определена на 12 101,58 лв., в т.ч. главница 9781,67 лв. и лихви 2319,91 лв.

В хода на ревизията е констатирано, че през ревизирания период „Интер Билд Груп“ ЕООД е извършвало основна дейност в питейно заведение - клуб БИАД, [населено място]. Представен е Договор за наем от 01.06.2018 г. (л. 58) с Федерация на научно-техническите съюзи, като наемодател и ревизираното дружество, като наемател, с предмет временно и възмездно ползване на недвижим имот в [населено място], представляващ помещение с площ от 1527,21 кв. м., находящо се на етаж – минус 1 на сградата на Националния дом на науката и техниката на [улица] [улица]. За установяване на релевантните за облагането факти и обстоятелства на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК на „Интер Билд Груп“ ЕООД е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22221720004589-040-001/30.09.2020 г. /л. 48/, в отговор на което е представена счетоводна документация на дружеството – главна книга, оборотна ведомост, хронологични регистри – л. 52-108. Представени са писмени обяснения (л. 154 от приложение № 1 към делото), според които първичните и вторични счетоводни

документи, договори, разрешителни, лицензи и др. във връзка с дейността на дружеството са иззети и се намират в СО-СП по образувано там ДП № 25/2019 г. Приложени са първични счетоводни документи, вкл. спорните фактури, издадени от „Анивия“ ЕООД, а именно: 1) Фактура 1000000010/24.01.2019г. /л. 117 гръб/ с ДО 8231,28 лв. и ДДС 1646,26 лв. , предмет на доставката – вино /144 бр./ и водка Г. 0,7л/60 бр./; водка С. 0,7 л /72 бр./; 2) Фактура 1000000011/25.01.2019г. /л. 108 от Приложение № 1 към делото/ с ДО 8260,24 лв. и ДДС 1652,05 лв. , предмет на доставката – ракия 0,7л /50 бр./; джин 0,7л /60 бр./; уиски 0,7л /72 бр./ и водка 1 л /72 бр./; 3) Фактура 1000000012/28.01.2019г. /л. 108 гръб от приложението/ с ДО 8191,20 лв. и ДДС 1638,24 лв., предмет на доставката – узо 1 л /78 бр./; водка 0,7 л /96 бр./; пастис рикар 1 л /90 бр./; питу дьо бразил /90бр./; 4) Фактура 1000000013/29.01.2019г. /л. 109 от приложението/ с ДО 8030,28 лв. и ДДС 1606,06 лв., предмет на доставката – вино /164 бр./; 5) Фактура 1000000014/30.01.2019г. /л. 109 гръб от приложението/ с ДО 8105,52 лв. и ДДС 1621,10 лв., предмет на доставката – вино /114 бр./; водка 1 л /120бр./; узо 1 л /102 бр./; пастис рикар 1л. /96 бр./; 6) Фактура 1000000015/31.01.2019г. /л. 110 от приложението/ с ДО 8089,80 лв. и ДДС 1617,96 лв. , предмет на доставката – водка 0,7 л /72 бр./; джин 1л /48бр./ ; уиски 0,7 л /78 бр./ ; ром 1л /60 бр./.

За посочените фактури управителят на ревизираното лице в писмените си обяснени посочва, че доставените с тях алкохолни напитки са необходими и вложени в питейното заведение, което дружеството стопанисва.

На основание чл. 45 ДОПК е извършена насрещна проверка на „Анивия“ ЕООД, представлявано от македонския гражданин З. К., резултатите от които са обективирани в протокол № П-22221020165461-141-001/22.12.2020 г. /л. 162 от приложението/. На доставчика е изпратено искане ИПДПОЗЛ /л. 158/. От доставчика не са представени документи.

При извършените от ревизиращите служебни проверки е установено, че дружеството няма назначени лица по трудови правоотношения за периода на ревизията; от създаването си дружеството е имало едно назначено лице по трудово правоотношение на длъжност юрисконсулт , назначено на 09.01.2018 г. и с прекратени отношения на 29.01.2018 г.; няма изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения; не притежава недвижими имоти и други активи; дружеството е регистрирано по ЗДДС на 08.11.2017 г. и е deregистрирано на 15.12.2020 г.

Органите по приходите са счели, че липсват доказателства за това, че „Анивия" ЕООД е притежавало стоките предмет на фактуриране към „Интер Билд груп" ЕООД. Доставчикът не е представил счетоводни данни за материални сметки, от които да е видно осчетоводяване на придобиването и изписването им, за да се приеме, че същият е имал наличности от съответния вид и количество към датата на доставките. Нереалността на доставките е аргументирана и с констатациите за липса на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика, който не притежава обекти за съхранение и продажба на стоките. Отчетено е, че предмет на доставките са стоки, които са родово определени вещи, поради което прехвърлянето на собствеността се извършва щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Констатирано е, че липсват приемо-предавателни протоколи и други съпътстващи доставките документи /договор, складови разписки/, поради което не може да се потвърди реалността на доставките и възникналото данъчно събитие от конкретния доставчик, което е задължително условие за възникване правото на

данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 ЗДДС. При тези данни и на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС органите по приходите са отrekli претендираното данъчно предимство по фактурите, издадени от „Анивия“ ЕООД, като са начислили съответните лихви на основание чл. 175 ДОПК.

За останалите данъчни периоди в обхвата на ревизията – м. 02 и м. 03. 2019 г. не са установени различия с декларираните от лицето данни. Отразени са данните от подадените СД с вх. № 22171649572/12.04.2019 г. и вх. № 22171638257/13.03.2019 с посочен ДДС за внасяне – съответно 920,71 лв. за м.02.2019 г. и 397,58 лв. за м. 03.2019 г.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с жалба вх. № 53-06-5471/09.07.2021 г. (л. 122) и е мълчаливо потвърден от директора на Дирекция ОДОП С. при условията на чл. 156, ал. 4, вр. чл. 155, ал. 1 ДОПК.

Съдебното оспорване на РА инициирано на 12.10.2021г.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети приобщените към ревизионната преписка писмени документи и електронен носител.

По искане на жалбоподателят е назначена и приета без оспорване от страните съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), изготвена от вещото лице С. Д.-К., която е дала заключение по следните задачи: отразени ли са процесните фактури в счетоводствата на жалбоподателя и неговия доставчик, има ли осчетоводени разходи за изпълнението на тези доставки, приходи от заплащането им, обезпечеността на страните по доставките - кадрова и техническа, във връзка с установяване на реалността на спорните доставки по процесните фактури; включени ли са процесните фактури в справките-декларации по ЗДДС и в дневниците за продажби на доставчика за съответния период, начислен ли е ДДС за тези доставки и отразен ли е като задължение към бюджета; извършени ли са разплащания; какви счетоводни записвания са извършени в счетоводството на жалбоподателя във връзка с процесните доставки на стоки, заприходени ли са закупените стоки, въз основа на какви документи и чрез какви счетоводни операции; начислени ли са съответните преки и косвени данъци от жалбоподателя по тези доставки, как и с какъв документ; начислените данъци разчетени ли са с бюджета от страна на жалбоподателя; извършени ли са от жалбоподателя последващи облагаеми доставки със същите стоки, както и осчетоводени ли са приходите от последващите доставки на процесните стоки; има ли съответствие на описаните количества на процесните стоки по получените фактури и с тези от последващите доставки/реализация на същите.

Отговорите на експерта ще бъдат коментирани заедно с останалите доказателства по делото.

Допълнително са представени от жалбоподателя частни документи (договор за доставка и приемо-предавателни протоколи), които бяха оспорени от ответника по реда на чл. 193 ГПК. В открито производство по оспорване процесуалният представител на жалбоподателя оттегли доказателственото си искане за назначаване на съдебно-графологична експертиза. Не бяха ангажирани други доказателства във връзка с оспорването.

Отделно беше оспорена и валидността на акта, вследствие на което е проведена съдебно-техническа компютърна експертиза (СТКЕ), която е работила по следните въпроси: ревизионен акт № Р-22221720004589-091-001/23.06.2021 г., издаден от С. Т. К. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Д. Д. Т. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, поправен с Ревизионен

акт за поправка № П-22221721115375-003-001/ 30.06.2021 г., както и съответно приложените в кориците на делото - Заповед за възлагане на ревизия, както и Ревизионен доклад подписани ли са с квалифицирани електронни подписи по смисъла на Регламент № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година, като в този смисъл може ли да се определи, че липсва „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ в посочените актове, по смисъла на чл. 3, т. 15 от регламента; горепосочените служители притежавали ли са валидни удостоверения към датата на подписване на оспорените документи, за квалифицирани електронни подписи; налице ли е еднозначно определяне на физическите лица подписващи документите и сочени като техни автори, как са изписани имената им, фигурира ли ЕГН, или друг идентификатор издаден от държавен орган, който еднозначно да определя лицето притежател на подписа; могат ли да се установят дата и час на подписване на документа, като в този смисъл налице ли е квалифициран електронен времеви печат, респ. времето в системата на НАП ли е взето или от квалифициран доставчик за квалифицирано удостоверяване на време; може ли да бъде извършено квалифицирано валидиране на подписите в съответствие с изискванията на: чл. 32, §1, б. „а“ вр. с б. „б“, „д“, „е“, „з“ и „и“ от Приложение I „Изисквания към квалифицираните удостоверения за електронни подписи“ към Регламента, чл. 32, §1, б. „г“ и чл. 32, §1, б. „з“, вр. с чл. 26, б. „г“ от Регламента; положените електронни подписи, в изследваните актове, съответно към коя категория могат да бъдат отнесени, съответно „усъвършенстван електронен подпис“, или „квалифициран електронен подпис“.

Заключението на СКТЕ е прието без оспорване.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, броен по правилата на чл. 156, ал. 5, вр. ал. 4, чл. 155, ал. 1 и чл. 146 ДОПК (изтичащ на 14.10.2021г.), срещу подлежащ на обжалване акт, след проведено срещу него задължително административно обжалване, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Обжалваният РА е издаден от органи по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В случая видно от ЗВР № Р-22221720004589-020-001 от 30.07.2020 г, ревизията на жалбоподателя е възложена от С. Т. К. на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., на която са възложени функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК съгласно Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 11, т. 15, Раздел I). РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със ЗВР ръководител на ревизията – Д. Д. Т., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица, които бяха обект на анализ от СКТЕ. След извършеното изследване вещото лице установява с положителност наличието на

„квалифицирано удостоверение за електронен подпис" в изследваните актове (РА, ЗВР и РД) по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламент (ЕС) 910/2014. Посочва, че електронните подписи са издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и съдържат изискуемите реквизити съгласно приложение I към регламента. В констативно-съобразителната част на заключението са отразени екранни снимки от извършените изследвания, в резултат на които експертът е категоричен, че служителите, подписали електронно документите са притежавали валидни квалифицирани електронни подписи към датата на оспорените документи. Според СКТЕ налице е еднозначно определяне на физическите лица, подписали изследваните електронни документи, като в електронния подпис се съдържа информация, която недвусмислено определя лицето притежател на подписа – посочени са имената на служителите, държавната институция, от името на която се полага квалифицирания електронен подпис и електронната поща, от чието разширение се установява кой е праводателя на лицето положило подписа. Вещото лице установява съответствие на квалифицираните електронни подписи с изискванията на чл. 32, §1, б. „а" вр. с б. „б", „д", „е", „з" и „и" от Приложение I към Регламента, както и чл. 32, §1, б. „г" и чл. 32, §1, б. „з", вр. с чл. 26, б. „г" от Регламента. Потвърждава, че положените електронни подписи в изследваните актове притежават изискуемите белези и могат да определени като „квалифициран електронен подпис".

В съдебно заседание вещото лице поддържа заключението, което не беше оспорено от страните и съдът го кредитира с доверие като обективно и компетентно изготвено съгласно чл. 202 ГПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК и не намира пречки да основе на него изводът, който се налага за валидност на обжалвания ревизионен акт. Съгласно разпоредбата на чл. 28, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 квалифицираните удостоверения за електронни подписи следва да отговарят на изискванията, предвидени в Приложение I, а чл. 28, т. 2 от Регламента гласи, че квалифицираните удостоверения за електронни подписи не подлежат на каквото и да било задължително изискване, което надхвърля изискванията, предвидени в Приложение I. В Приложение I, б. "в" е предвидено, че квалифицираните удостоверения за електронни подписи съдържат най-малко името на титуляря. С оглед поставените от жалбоподателя въпроси следва да се отбележи, че никъде не е предвидено изискване за посочване на ЕГН на титуляря на КЕП. Според разпоредбата на чл. 28, т. 3 от регламента квалифицираните удостоверения за електронни подписи могат да включват допълнителни незадължителни специфични данни, каквито в настоящия случай според СКТЕ фигурират и съгласно изречение второ от цитираната общностна норма тези данни не засягат оперативната съвместимост и признаването на квалифицираните електронни подписи. Следователно и независимо от липсата на видимо ЕГН в квалифицираното удостоверение за електронен подпис това не е основание да се счете, че този подпис не изпълнява условията на чл. 3, т. 12 от регламента, още повече, че в приложение I към регламента няма изискване за подобна информация - буква в) предвижда само необходимост от посочване на името на титуляря или негов псевдоним.

Друго не следва и от констатираната от експерта липса на квалифициран електронен времеви печат, т.к. според заключението датата и часа на подписване се установяват от доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги чрез проверка при валидирането. Следва да се отбележи и това, че в случая предмет на делото не е точното време на подписване на РА, още повече, че за страните не е спорно, че

процесният акт е връчен редовно по електронен път на 24.06.2021 г. и е обжалван по административен ред с подаването на жалба на 08.07.2021 г. Изискванията на закона – чл. 117, ал. 2, т. 2 и чл. 120, ал. 1, т. 2 ДОПК недвусмислено сочат, че задължителни реквизити на РД и РА са техните номер и дата, но не и точният час, минута и секунда на издаване.

С оглед изложеното и съобразно заключението на СКТЕ съдът намира, че РА е издаден от компетентни органи по приходите, след надлежно възложена ревизия.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените ЗВР, РД и РА – съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не се констатират съществени нарушения на процесуалните правила, които да компрометират законосъобразността на РА. В хода на ревизионното производство са предприети редица процесуални действия с оглед обективното и безпристрастно установяване на фактите и обстоятелствата от значение за определяне на задълженията по ЗДДС. Доказателствата са събирани по предвидените в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на което са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. На основание чл. 45 ДОПК е извършена насрещна проверка на доставчика „Анивия“ ЕООД. Всички събрани и приобщени към ревизионната преписка документи са подробно описани в РД. Съставени са съответните протоколи. Ревизирания субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизията, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

По материалната законосъобразност на акта:

Разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС обуславя възникването на субективното публично право на приспадане на данъчен кредит на данъчно задълженото лице от кумулативното осъществяване на елементите от регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав. Същият, наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка – арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. В настоящото производство в тежест на жалбоподателя е да докаже положителния факт на осъществяване на спорните доставки, който води до благоприятните за него последици, свързани с упражняването на правото на данъчен кредит. При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, определящ за преценката дали една доставка е действително извършена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. В преобладаващата си част и в унисон със спецификата на търговската дейност това са частни документи, чиято доказателствена сила по аргумент от чл. 180 ГПК не обвързва съда да приеме съдържанието им за вярно. То следва да се цени с оглед останалите относими доказателства, като се съобрази корелацията или противоречията в тях. Същевременно притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения

СЕС приема, че правото на приспадане не следва да се признае само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т. 53 от Решение на СЕО (сега СЕС) по дело С-454/98 г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 г. В т. 31 от него Съдът е посочил, 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 последващи облагаеми сделки. В т. 32 е посочено, че в рамките на производството, образувано на основание чл. 267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно 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 услуги са реално осъществени и в следствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т. 33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо стоките/услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

По отношение на фактурираните от „Анивия“ ЕООД доставки на различни по вид и количества алкохолни напитки в хода на ревизията за установяване на условията за признаване на ползваното данъчно предимство са представени единствено копия на процесните 6 броя фактури, както и извлечения от счетоводните регистри на ревизираното лице. При извършената насрещна проверка на доставчика същият не е представил документи. Установено е, че доставчикът няма техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките, респ. не се установява да е разполагал със стоките, които да прехвърли на ревизираното лице.

Горните констатации са дали превес при формиране на извода за липса на реалност на доставките. В тази връзка следва да се отбележи, че принципно са основателни доводите на оспорващото дружество, че нередностите при доставчика не могат да се противопоставят на получателя, нито могат да послужат като самостоятелно основание за непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит. Но също така е вярно, че в хода на ревизията единствените относими към спорните доставки документи са представените от ревизираното лице копия на фактури и счетоводни справки и регистри. Съгласно постоянната практика на ВАС наличието само на фактури с недостатъчна съпътстваща документация не може да бъде основание за признаване на разходите по тях.

Едва в съдебното производство жалбоподателят представя документи – договор за доставка и приемо-предавателни протоколи, които като частни документи нямат обвързваща съда доказателствена сила. Освен това, тези документи бяха оспорени от ответника, като в откритото производство по чл. 193 ГПК жалбоподателят не ангажира доказателства, посредством които да установи тяхната автентичност. Допуснатата от съда съдебно-графологична експертиза беше отменена по искане на оспорващия, т.к. не беше установено чии са положените от името на доставчика подписи под документите. При липса на ангажирани доказателства от страната, която носи доказателствената тежест в производството по оспорване, съдът приема

оспорването за доказано - документите не изхождат от посоченото в тях за автор лице и същите следва да се третираат като неподписани от доставчика, поради което не могат да служат като годно доказателство за факта на предаване на стоките, а от там за наличие на предпоставките за възникване на право на данъчен кредит като благоприятен за задълженото лице факт. Друго не следва и от разпоредбата на чл. 301 от Търговския закон. Жалбоподателят не може да посочи и липсват каквито и да било данни, че оспорените документи – договор за доставка и приемо-предавателни протоколи, са подписани от управителя на "Анивия" ЕООД или от друго лице без представителна власт, което е от значение за добросъвестността на получателя. Недоказаното авторство на документите от доставчика е от съществено значение в контекста на спорния въпрос за липса на реални доставки на стоки по смисъла на чл. 6 ЗДДС, тъй като не се установява фактическото им предаване. След като не е установено лицето, подписало документите от името на търговеца, при наличие на оспорване от противната страна, съдът приема документите за неавтентични. Поради това същите не могат да послужат като доказателствена основа за установяване на изискването на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, според което при договори за прехвърляне собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В тази насока обосновано е отчетено от органите по приходите доказателственото значение на предаването на стоките от продавача на купувача, тъй като чрез него вещите, предмет на конкретната сделка се индивидуализират и същевременно се изпълнява задължението на продавача да прехвърли собствеността върху тях. Коректна е констатацията им, че липсват доказателства за прехвърляне на собствеността на стоките към получателя, респ. не се установява сочения във фактурите доставчик да е разполагал с описаното в тях количество и вид стоки, за да бъде те обект на последващи доставки към жалбоподателя. Налице е неправомерно начислен ДДС, който съгласно чл. 70, ал. 5 ЗДДС и при липса на изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1, вр. чл. 6 ЗДДС е основание да не се признава данъчно предимство за получателя. Друго не следва и от потвърденото от ССЧЕ счетоводно отразяване на фактурите при получателя им, заприхождаването на стоките от тях и използването им за осъществяване на дейността. Тези обстоятелства не се и оспорват от приходната администрация, поради което е напразно усилието на жалбоподателя да ги установи посредством заключението на експерта. В унисон с практиката на ВАС, както притежаването на фактури, така и редовното им осчетоводяване не е достатъчно да обоснове фактическо извършване на отразените в тях стопански операции. Осчетоводяването на процесните доставки е само косвено доказателство, което при липса на други преки и непротиворечиви доказателства във връзка с изпълнение на доставките, не може да обоснове безсъмнен извод за тяхната реалност. Установяването на предпоставките за ползване на данъчен кредит е изцяло в доказателствена тежест на лицето, което претендира правото, съобразно практиката на ВАС и на СЕС. Липсата на убедителни доказателства за действителното осъществяване на спорните доставки по процесните фактури не може да бъде изцяло заместена с експертното заключение по ССЧЕ, което съгласно чл. 202 ГПК подлежи на обсъждане съвместно с останалите доказателства по делото, а в случая те водят до извод за липса на реално осъществени доставки по фактурите, издадени от „Анивия“ ЕООД. За обстоятелствата, че този доставчик е фактическият собственик на

фактурираните стоки, ревизираното лице носи доказателствена тежест да проведе пълно доказване - от съвкупната преценка на всички факти, обстоятелства и доказателства по делото да следва категоричен и несъмнен извод за осъществяването на твърдения факт. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 "Е.-К": лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Националният съд въз основа на националните правила за доказването в съответствие в принципа на процесуална автономия извършва обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да отговори на спорния материалноправен въпрос относно законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит (т. 32 от решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 "Боник" ЕООД и т. 37 и т. 43 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 "Е.-К").

Липсата на реална доставка е основание да се откаже право на приспадане на данъчен кредит поради нарушение на основните принципи на системата на ДДС - наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест само реалните икономически дейности. Съставянето на фактури или документи с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото ДЗЛ (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49), поради което не е необходимо доказването на субективния елемент на знание. Изискването за знание се отнася за случаите, когато сделката е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата (решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, "Боник" ЕООД, точка 40). В случая отказът по процесните фактури е мотивиран с това, че ревизираният търговец не е получил реално стоки от доставчика, издател на фактурите. След като е получил и осчетоводил документи, по които реално не са придобити стоки от сочения доставчик, логично е ревизираното лице да знае за осъществената злоупотреба. Аргумент в подкрепа на този извод е, че по спорните фактури не е установено да е извършено плащане, независимо от твърденията в жалбата за обратното. Липсват каквито и да било документи за извършено плащане в брой. Освен това, в хода на ревизията е установено, че доставчикът не разполага с техническа и кадрова обезпеченост да извърши доставките. Вярно е, че получателят по доставката не следва да доказва технически и кадрови ресурс на доставчиците си. Настоящата инстанция напълно споделя възприетата от ВАС и СЕС съдебна практика, според която не следва в тежест на получателя по доставките да се вмения в отговорност действията или бездействията на доставчиците – в този смисъл са решения по дела С-324/11 (Gabor Toth), както и решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 (Mahageben kft и P. David), макар, че в интерес на получателя по издадените му фактури е да докаже положителният факт на тяхното фактическо извършване. В случая обаче този положителен факт – реално извършени доставки на стоки не е доказан с представените фактури. Следователно законосъобразен е отказът на правото на приспадане на данъчен кредит на получателя, като липсата на технически и кадрови ресурс на доставчика, както и липсата на доказателства са извършени разплащания, следва да се ценят само като косвено доказателство в подкрепа на извода за липса на реални доставки.

По отношение на установените задължения за следващите данъчни периоди - м. 02 и м.03.2019 г., в жалбата не се сочат конкретни доводи за отмяна. За тези периоди

ревизиращите не са констатирани различия с декларираните от лицето данни. установените задължения произтичат от отразеното в подадените от ревизираното лице СД по ЗДДС, поради което и при липса на опровергавачи констатациите на органите по приходите доказателства се налага извод за законосъобразност на акта и в тази му част.

По изложените съображения, настоящия съдебен състав приема, че обжалваният РА, поправен с РА за поправка, се явява законосъобразно издаден, а жалбата срещу него е неоснователна и като така следва да се отхвърли.

При този изход на делото на ответника следва да се присъди своевременно заявеното от процесуалния му представител юрисконсултско възнаграждение, което на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, чл. 8, ал. 1 и чл. 7, ал. 2, т. 3 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и предвид материалният интерес на спора – 12 101,58 лв., от които съгласно 9781,67 лв. главница и 2319,91 лв. лихви, съдът определя на 1 489,14 лв. От страна на жалбоподателя не е направено възражение за прекомерност, поради което съдът не следва да се преценява размера на юрисконсултското възнаграждение с оглед тълкуванията, дадени в Решение на СЕС от 25.01.2024 г. по дело С-438/22.

Водим от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Интер Билд Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление [населено място], [улица], б. “З“, вх. А, офис 13, срещу Ревизионен акт № Р-22221720004589-091-001/23.06.2021г., поправен с Ревизионен акт № 22221721115375-003-001/30.06.2021г., издадени от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., мълчаливо потвърден от директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП.

ОСЪЖДА „Интер Билд Груп“ ЕООД да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение за настоящата инстанция в размер на 1 489,14 лева /хиляда четиристотин осемдесет и девет лева и 14 ст./.

Решението може да се обжалва с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението му на страните.

Същото да се съобщи по реда на чл. 137 АПК, § 2 ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: