

РЕШЕНИЕ

№ 2151

гр. София, 01.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 26 състав, в публично заседание на 21.02.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Шишкова

при участието на секретаря Веселина Григорова и при участието на прокурора Цветослав Вергов, като разгледа дело номер **7835** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Е. А. К., представляваща „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД, ЕИК [ЕГН], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 4, ап. 15 срещу Ревизионен акт № Р-22221721004758-091-001 от 06.04.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – В. Т. – Н. С. И. – орган, възложил ревизията и Г. Л. Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1037 от 01.07.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (Д“ОДОП“) – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който са установени задължения за данък върху добавената стойност с общ размер 130 266,67 лева и лихви в размер на 21 244,58 лева от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по издадени фактури от „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за данъчни периоди м. май 2020 г., м. юни 2020 г., м. август 2020 г. и м. март 2021 г.

В жалбата са изложени съображения за необоснованост и незаконосъобразност на оспорения Ревизионен акт. Твърди се, че ревизионното производство е проведено формално, което е довело до неизясняване на всички факти от значение за установяване на задълженията на дружеството по Закона за данъка върху добавената

стойност (ЗДДС). Оспорват се направените изводи при анализа на информацията, съдържаща се в представените счетоводни документи, като противоречащи на закона и на задължителната за приложение практика на СЕС и на Върховния административен съд относно реалността на доставките. Поставя се акцент върху констатациите на органите по приходите относно водено редовно счетоводство, вярно отразени счетоводни записвания, представени документи, удостоверяващи извършени плащания, отразяване на доставките в счетоводствата и на доставчиците, въз основа на редовно издадени данъчни фактури, отразени в справките – декларации по ЗДДС и дневниците за покупки на дружеството-жалбоподател. Цитирани са относими към конкретиката на настоящия казус решения на СЕС - по дело С-80/11, С-142/11, С-285/11, С-273/11, С-324/11, С-643/11, С-18/13 и С-549/11, С-19/ 11, С-419/02, С-78/12 на СЕС. Към жалбата не са представени доказателства и не са направени доказателствени искания. От съда се иска да отмени обжалвания Ревизионен акт като незаконосъобразен.

Представяващият дружеството жалбоподател – управителят Е. К. не участва лично в съдебните заседания. Процесуалният ѝ представител – адв. С. Д. поддържа искането в жалбата и аргументите, с които е обосновано. Заяви писмено отказ от направено и уважено от съда искане за назначаване на Съдебно счетоводна експертиза по конкретно формулирани задачи в първото съдебно заседание (л. 277 – л. 278). Не ангажира други доказателства в съдебното производство. Представяващият дружеството и процесуалният му представител не се възползваха и от правото да изразят становище по представеното заключение и не взеха участие в съдебното заседание, в което бе приобщено към доказателствата по делото.

Ответникът – директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - С. чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и счита същата за неоснователна. Поддържа подробно изложените аргументи в Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ относно липсата на достатъчно доказателства, установяващи реално настъпили данъчни събития, които обосновават правото на приспадане на данъчен кредит. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не участва със свой представител в съдебното производство, въпреки своевременното уведомяване за образуването му.

Настоящият съдебен състав на Административен съд – София – град, след като обсъди приложените към делото доказателства, взе предвид становището на страните, прие за установено от фактическа и правна страна :

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221721004758-020-001 от 20.08.2021 г. (л. 25), връчена по електронен път на 02.09.2021 г. (л. 27).

Заповедта е издадена от В. Т. Д. – началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – [населено място], в качеството ѝ на заместник на Н. С. И. – началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т..

Със Заповед № З-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителен директор на НАП (л. 16 – л. 18), издадена на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК, и въз основа на делегирани правомощия от изпълнителния директор на НАП със Заповед № ЗЦУ – ОПР-2 от 19.04.2021 г. са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК. В Заповедта са включени издалият Заповедта за възлагане

на ревизията орган по приходите и замествания от него – Н. И. (л. 17), които са оправомощени с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, въз основа на Заповед на директора на ТД на НАП – С. № РД-01-287 от 10.05.2021 г. В Заповедта е предвиден ред за изпълнение на делегираните правомощия по заместване при отсъствие на титуляр (т. II.7 - л.20 - л.21). Към административната преписка е приложена и Заповед № 5499 от 11.08.2021 г. (л. 19), издадена от директор на офис Л. при ТД на НАП – В. Т., с която е удостоверен период на ползване на разрешен отпуск на органа възложил ревизията - началник на сектор в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т. - Н. И..

Ревизията е възложена на органи по приходите от Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – [населено място], определени в заповедта на зам. изпълнителния директор да упражняват правомощия по чл. 12 от ДОПК на територията на цялата страна, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК. За ръководител на ревизията е определена Г. Л. Г. – главен инспектор по приходите.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция по приходите, в сила от 01.01.2021 г., предвижда възможност при необходимост изпълнителният директор или оправомощено от него лице със заповед, да възложи на служители на дадена териториална дирекция да осъществят предоставени им от закона правомощия по отношение на данъчно задължени лица, за които според правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органи по приходите на друга териториална дирекция. Материалната компетентност на органите по приходите произтича от нормата на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и делегираните правомощия на органа, възложил ревизията със заповедта на директора на компетентната ТД на НАП – С., издадена в кръга на функционалните му компетентности по чл. 11, ал. 3 във вр. ал. 1, т. 4 от ЗНАП в съответствие със заповедта на зам. изпълнителния директор № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. (л. 16 - л. 18). В обхвата на ревизията, съгласно издадената ЗВР са включени задължения на „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД по Закона за данък върху добавената стойност за периода 01.03.2020 г. – 31.03.2021 г. Със Заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221721004758-020-002 от 30.11.2021 г. (л. 27), връчена електронно на 03.12.2021 г. (л. 28) срокът на ревизията, съобразен с изискванията на чл. 114, ал. 1 от ДОПК, изтичащ на 02.12.2021 г., е удължен до 02.02.2022 г. Заповедта за изменение на ЗВР е издадена от органа по приходите, възложил ревизията – началника на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ при Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП – В. Т. – Н. С. И..

В хода на ревизионното производство, на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД са връчени електронно (л. 67-гръб - на 21.09.2021 г. и л. 87-гръб – на 28.10.2021 г.) 2 Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице изх. № Р-22221721004758-040-001 от 13.09.2021 г. (л. 66 – л. 67) и изх. № Р-22221721004758-040-002 от 18.10.2021 г. (л. 86 – л. 87).

Ревизираното дружество е представило част от изискваните документи на 05.10.2021 г. (л. 80 – л. 85 и л. 89 – л. 98), заедно с писмени обяснения на пълномощника на представляващия (л. 79 и л. 88). Информацията е анализирана заедно с останалите доказателства в констативната част на РД.

От ревизиращия екип, на основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на две от дружествата – доставчици на ревизираното лице – „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД и „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД.

Резултатите от извършените проверки са документирани с Протоколи:

№ П-22221021169013-141-001 от 13. 01.2022 г. (л. 209 – л. 210)

№ П-22221021169012-141-001 от 13.01.2022 г. (л. 228 – л. 229).

На собственика на капитала и представляващ и двете дружества „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД и „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД – А. Х. К., на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК, са връчени електронно на 13.11.2021 г. (л. 212-гръб и л. 231-гръб) Искания за предоставяне на документи и писмени обяснения

№ П-22221021169013-040-001 от 29.09.2021 г. (л. 211 – л. 212),

№ П-2222102169012-040-001 от 29.02.2021 г. (л. 230 – л. 231),

предшествани от по две посещения на декларирания идентичен адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет. 4 (Протокол № 1552110 от 20.10.2021 г. - л. 213 и Протокол № 1675878 от 28.10.2021 г. – л. 214; Протокол № 1675876 от 20.10.2021 г. – л. 232 и Протокол № 1675877 от 28.10.2021 г. – л. 233).

Съобщенията, по чл. 32 от ДОПК

№ П-22221021169013-С32-001 от 29.10.2021 г.

№ П-22221021169012-С32-001 от 29.10.2021 г.

са изпратени на декларирания идентичен електронен адрес на двете дружества, както и на адреса за кореспонденция - с известие за доставка (обратна разписка). Публикувани са в Интернет и са поставени и на определеното за целта място в офис „Център“ на ТД на НАП – С..

С Молби от 26.11.2021 г. от представляващия двете дружества – доставчици – управителят А. К. са направени искания за удължаване срока за представяне на документи(л. 220 и л. 240), уважени с Решения на органите по приходите (л. 221 и л. 241).

От „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД са представени - Извлечение от хронологичен регистър за м. август 2020 г., извлечение от сметка за периода 01.08.2020 г. – 30.09.2020 г. в дружество за електронни пари, копия на фактура № [ЕГН] от 26.08.2020 г. и на Договор за доставка на телефонни централи от 21.08.2020 г. (л. 223 – л. 228),

а от „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД – копия на Договор за доставка на лицензии от 08.03.2021 г., Протокол за доставка на лицензии от 26.03.2021 г., фактури № [ЕГН] от 26.03.2021 г. и № [ЕГН] от 18.03.2021 г., извлечение от счетоводни записвания на движенията по сметка 411 за периода 01.01.2021 г. – 31.12.2021 г., Отчет по сметка в Първа инвестиционна банка АД за периода 01.01.2021 г. – 31.01.2021 г., извлечение от Хронологичен регистър за м. март 2021 г. и копия на фактури, издадени от доставчик на „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД – „КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД от 03.01.2021 г. и 24.03.2021 г. (л. 243 – л. 253).

С Протокол № Р-22221721004758-П.-001 от 12.10.2021 г. (л. 99 – л. 102), към ревизионното производство са приобщени всички документи (л. 103 – л. 208), от предходно извършена проверка на ревизираното дружество „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД за установяване на факти и обстоятелства (ПУФО) за периода 01.03.2020 г. – 30.06.2020 г. (Протокол № П-22221720128992-073-001 от 15.07.2021 г. - л. 122 – л. 125), в хода, на която са документирани резултати и от насрещна проверка на третия доставчик за ревизирания период – „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] (л. 107 – л. 108 – Протокол № П-22221021017896-141-001 от 17.03.2021 г.), със собственик и управител А. Х. К.. Дружеството е с вписан адрес по чл. 8 от ДОПК – [населено място],[жк], [улица], ет. 4, идентичен с адреса и на другите две

дружества – доставчици на „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) № Р – 22221721004758-092-001 от 16.02.2022 г. (л. 29 – л. 36), издаден като електронен документ, подписан с електронен подпис от членовете на ревизиращия екип (л. 36), връчен електронно на 01.03.2022 г. (л. 36-гръб) заедно с доказателствата и приложенията към него.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК са постъпили писмени възражения срещу констатациите в РД (л. 54 и л. 55) заведени с вх. № 53-00-682 на 29.03.2022 г. в деловодната система на ТД на НАП – С.. Към Възраженията е приложено копие на Споразумение към Договор за доставка на телефонни централи от 15.12.2021 г., сключен с „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД (л. 56).

В мотивите на Ревизионния акт (РА) № Р-22221721004758-091-001 от 06.04.2022 г. (л. 37 – л. 41) са изложени аргументи за неоснователност на възраженията по чл. 117, ал. 5 от ДОПК (л. 37 – л. 39). Направен е извод за неизвършени реално доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, въз основа на :

- липса на конкретизация на посочените количества родово определени вещи в документите, представени от доставчиците на ревизираното дружество – фактури, договори, протоколи за доставка,
- липса на регистрирани трудови договори на нает персонал и от трите дружества доставчици
- липса на представена информация за място на съхранение на стоките, предмет на договорите за доставка - документи, удостоверяващи ползване на складови или други помещения, в които е извършвано фактическо предаване,
- липса на документи, удостоверяващи последващото разпореждане от ревизираното лице с доставените стоки,
- недостатъчна конкретизация на данните във фактурите, издадени с основание „аванс по договор“, включително и в представените документи, удостоверяващи условията по сключените договори,
- анализирани са данните за регистрацията, прекратяването и последващата регистрация на всяко от дружествата-доставчици по Закона за данък върху добавената стойност,
- анализирани са и условията по представените договори за доставки.

Направен е категоричен извод, че документите, включително и удостоверяващите извършени плащания не са достатъчни, за да установят реалност на доставките. С позоваване на практика на СЕС – т. 49 на решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09 г. и т. 62 на решение по дело С-454/98 г. е обосновано становище, че „Възползвайки се от правото си на данъчен кредит, посредством т. нар. „нередовни фактури“ ревизираното дружество очевидно се е стремяло към неправомерно облагодетелстване“, като в този смисъл е посочено и че „Упражняването на данъчен кредит с фактури, по които не са осъществени реални доставки от лицата, издали фактурите предполага, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит.“ (л. 38). Направен е извод, че представените от ревизираното лице фактури, приемо - предавателни протоколи и договори за доставка, въпреки че отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС не доказват настъпило данъчно събитие, а сочат сключени симулативни сделки, по които неправомерно, по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, е начислен данък, въпреки липсата на основанията по чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Приложеното към писмените възражения срещу РД, Споразумение към Договора за доставка от 15.12.2021 г., според органите по приходите, е новосъздадено единствено за целите на възраженията.

Въз основа на приетите констатации в РД, с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по издадените фактури

от „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД

№ [ЕГН] от 31.03.2020 г. с данъчна основа 432 975 лева и начислен ДДС в размер на 86 595 лева, с предмет на доставката - лиценз за комуникационен сървър,

№ [ЕГН] от 26.05.2020 г. с данъчна основа 2 025 лева и ДДС в размер на 405 лева с предмет – аванс;

от „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД

фактура № [ЕГН] от 26.08.2020 г. с предмет на доставката – аванс по договор, данъчна основа 83 333,33 лева и начислен ДДС в размер на 16 666,67 лева

от „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД

фактура № 48 от 26.03.2021 г. с предмет на доставката – лиценз на комуникационен сървър, с данъчна основа 133 000 лева, с начислен ДДС 26 600 лева.

Ревизионният акт е издаден в електронна форма като електронен документ. Подписан е с квалифициран електронен подпис от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията (л. 210-гръб). Връчен е електронно на ревизираното дружество „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД на 18.04.2022 г. (л. 42).

Оспорен е по административен ред, на основание чл. 152 от ДОПК, с жалба вх. № 53-03-1169/28.04.2022 г. по регистъра на ТД на НАП – С. (л. 48 – л. 50) и е потвърден изцяло от компетентния орган по чл. 155 ал. 2 от ДОПК – директора на Дирекция “ОДОП“ – ЦУ на НАП с постановено, в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, Решение № 1037/01.07.2022 г. (л. 12 – л. 14). Решението е връчено електронно на на 11.07.2022 г. (л. 15 – Удостоверение за извършено връчване по електронен път).

В настоящото производство от процесуалните представители на страните не бяха ангажирани други писмени и/или гласни доказателства. Заключение на назначената по искане на процесуалния представител на дружеството жалбоподател Съдебно счетоводна експертиза (л. 311 – л. 322), съдът кредитира при постановяване на съдебния акт, като изготвено обективно, в съответствие с приложените доказателства, с необходимите професионални знания и опит в областта на счетоводната отчетност.

На стр. 3 и стр. 4 от експертизата (л. 313 – л. 314), е отразена констатация за различия в представените Договори от ревизираното дружество – „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД и доставчика „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД, които се сочат като основание за извършено авансово плащане на 26.08.2020 г. Договорът, представен от „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД е от 25.08.2020 г. с предмет доставка на лицензии (л. 92 – л. 93), а Договорът представен от „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД е за доставка на телефонни централи и е сключен на 21.08.2020 г. (л. 226 – л. 227), по който е уговорено авансово плащане в размер на 30 % от договорената цена с включен ДДС, платимо в 7-дневен срок от подписване на договора. От друга страна, представеното копие от Споразумение от 15.12.2021 г. към Възраженията по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, е допълнение към условията по Договора за доставка на телефонни централи от 21.08.2022 г., въпреки че същият не е представен от представляващия ревизираното дружество или от пълномощникът му,. Експертът е посочил, че издадените и представени в ревизионното производство копия на първични счетоводни документи – фактури, отговарят на изискванията на Закона за счетоводството, а всички плащания

по тях са извършени по банков път.

Анализирана е и информацията в документите, отразяващи последваща продажба на част от закупените общо 575 броя лицензии. Експертът не е констатирал пропуски и/или несъответствия при осчетоводяването на покупката, плащанията и последващата продажба (л. 322 – стр. 12 от заключението). Посочил е, че фактурите са включени в дневниците за продажби на „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД, подадени със Справките декларации по ЗДДС за съответния данъчен период, през който са издадени – м. януари 2020 г., м. февруари 2020 г. и м. май 2020 г.

Описаните релевантни за правния спор факти не се оспорват от процесуалните представители на страните и позволяват на съда да направи следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК (Решението е връчено на 11.07.2022 г., а жалбата е заведена с вх. № 53-04-632 от 21.07.2022 г.), от процесуално легитимирано лице, вписан в Търговския регистър, към момента на депозирането ѝ управител – Е. К., представляваща ревизираното дружество (задължено лице по смисъл на ДОПК), адресат на оспорения Ревизионен акт, с правен интерес от оспорването, при наличие на предвидената в чл. 156, ал. 2 от ДОПК абсолютна процесуална предпоставка за допустимост - приключило обжалване по административен ред.

Съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на Ревизионния акт е лимитиран в хипотезата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК и включва преценката относно компетентността на органа, спазването на изискванията за форма и съдържание, както и на процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му.

Валидността на електронните подписи на органите по приходите, с които са създадени електронните документи - ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА, е удостоверена в представените удостоверения, приложени на л. 270 – 271. Създадените в ревизионното производство електронни документи, както и представените удостоверения не са оспорени от жалбоподателя, включително и по реда на чл. 184, ал. 2 от ГПК във вр. § 2 от ДР на ДОПК.

Оспореният РА е издаден в изискуемата от закона форма по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които предпоставят отмяната му. Органите по приходите са изпълнили задълженията си по чл. 3 и чл. 5 от ДОПК за обективно и пълно изясняване на всички факти от значение за правилното прилагане на материалния закон. В обстоятелствената част на РД, а и на РА е направен обстоен анализ на информацията, съдържаща се в приложените в ревизионното производство доказателства, въз основа на който е мотивиран отказ да бъде признато правото на данъчен кредит по издадените фактури от посочените доставчици на „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД.

Спорният въпрос между страните е относно реалността на доставките, която следва да се прецени съобразно приложените към ревизионното производство доказателства и приобщеното в съдебното производство заключение на съдебно счетоводната експертиза, което е дало отговор на конкретно формулираните от процесуалния представител на дружеството – жалбоподател въпроси и приложимото общностно и национално право. В настоящия казус този въпрос се свежда до преценката - достатъчна ли е информацията в представените документи в ревизионното производство от ревизираното лице, клиентите му и доставчиците му, за които са налице доказателства за свързаност по смисъла на § 1, т. 3, б. „д“ от ДР на ДОПК – А. К. е собственик и управител и на трите дружества – доставчици на „АНОДОС ТРЕЙД

2018“ ЕООД – „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД, „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД и „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД, позволяваща да се установи фактическото извършване и реалността на доставките, за които са издадени описаните и анализирани в РА 4 бр. фактури.

В тежест на ревизираното лице, съгласно чл. 154 от ГПК, а и с оглед тълкуването в т. 37 на решение на СЕС по дело С – 78/12 от 18.07.2013 г. и константната практика на Върховния административен съд, е да докаже реалното извършване на доставките, включени в предмета на представените пред органите по приходите договори, в изпълнение на които се твърди да са извършени и авансовите плащания.

Реалността на доставките е основополагаща за упражняване правото на данъчен кредит и начисляването на дължимия ДДС. Нормата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС предвижда, че при цялостно или частично авансово плащане, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, ал. 3 и ал. 4 данъкът става изискуем при получаване на плащането (за неговия размер), с изключение на плащане при вътреобщностна доставка. В ЗДДС е регламентирана възможност за изискуемост на данъка, респ. възможност за приспадане на данъчен кредит при наличие на авансово плащане, но само, ако са налице достатъчно доказателства, от които може да се установи, че е осъществена и реална доставка на стоки или услуги. Лицето, което претендира правото следва да докаже чрез пълно и главно доказване законоустановените предпоставки по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС за възникване на правото на данъчен кредит. Притежаването на данъчни фактури и отразяването им в счетоводството и на доставчиците, не е достатъчно, за да обоснове реалност на доставките. Авансовото плащане, макар и предвидена в закона възможност за приспадане на данъчен кредит, не представлява данъчно събитие. В този смисъл е и разяснението, дадено в решение на СЕС по дело С-107/13, че чл. 65, чл. 90, § 1, чл. 168, б. „а“, чл. 185, § 1 и чл. 193 от Директива 2006/1128/ЕО на Съвета, трябва да се тълкуват в смисъл, че изискват корекция на правото на данъчен кредит за авансово плащане когато не е извършена доставката, въпреки че доставчикът все още дължи този данък и не е възстановил авансово платената сума. Затова, от съществено значение е именно съвкупната преценка на допустими доказателства и доказателствени средства, приобщени чрез използване на установени в националното право процесуални способности, установяващи реално осъществяване на фактурираните доставки, като предпоставка за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит.

В конкретното ревизионно производство не са представени съпътстващи документи, които позволяват да бъде изяснен механизмът, по който се твърди да са доставени стоките предмет на договорите (*товарителници, пътни листове, документи за извършени разходи за гориво и/или транспорт и др.*). В решения на СЕС по дело С-342/87 г., по дело С-454/98 г., в т. 49 по дело С-285/09 и т. 44 по съединени дела С-80/11 и С-142/11 се посочва, че приспадането на дължим данъчен кредит е невъзможно единствено поради вписването му във фактура, доколкото упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци. Практиката на Върховния административен съд също е последователна в разбирането, че фактурата установява „...възникнали облигационни правоотношения между страните по доставката, но не е доказателство за извършване на самата доставка, освен ако в нея тя не е конкретизирана до степен, че да може да се установи и реалното ѝ изпълнение.“ (Р. 4984 от 03.04.2019 г. по адм. д. 13956/2018 г. на Първо отделение на ВАС, Р. № 12060/09.11.2016 г. по адм. дело 13532/2015 г. на ВАС). Като частен свидетелстващ

документ, несъдържащ неизгодни за издателя факти, фактурите се ползват с формална доказателствена сила единствено по отношение на количеството и вида на отразените стоки.

Затова и в решенията на СЕС по дело С-80/2011, С-142/11, С-285/11, С-324/11, С-18/13, е прието, че за да упражни правото на данъчен кредит получателят по доставка е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, въпреки че от него може да се изисква да представи само тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. В същия контекст е и Решение на СЕС от 31.01.2013 г. по дело С – 643/11, според 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“*.

За да се приеме, че процесните доставки са извършени реално, доставчиците, а и получателят трябва да притежават доказателства за изпълнението им. Разпоредбата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС предвижда, че не може да бъде ползвано право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Практиката на СЕС е последователна, че нарушаването на формалните изисквания от данъчно задължените лица възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материално правните изисквания, ако въз основа на обективни факти се установи, че данъчно задължено лице е участвало или е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В тази хипотеза СЕС е категоричен, че лицето няма основания да се позовава на принципа на данъчния неутралитет.

В конкретния казус, обосновано органите по приходите са приели, че фактурираните доставки на стоки и авансови плащания по представените договори за доставка с „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД, „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД и „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД не са осъществени реално, с оглед на което законосъобразно е отказано и ползването на правото на данъчен кредит от „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД до размера на начисления ДДС в процесните 4 данъчни фактури. Представянето на частни диспозитивни документи, от които дружеството жалбоподател черпи благоприятни за себе си правни последици, не ги прави годно да установят действителността на извършените доставки доказателство.

Представените доказателства за наредени преводи по сметки на доставчиците, макар и косвено установяващи съществуващи търговски взаимоотношения, не са достатъчни, за да обосноват връзката между конкретно преведените суми, независимо че съответстват на данните в първичните счетоводни документи, доколкото и експертът, изготвил заключението на Съдебно счетоводната експертиза е констатирал различия в предмета и условията на представените договори от „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД и „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД.

Изложеното дава основание на настоящия съдебен състав, въз основа на анализа на доказателствата, приобщени в ревизионното производство, да приеме, че обжалваният РА е материално законосъобразен. С процесуалните способности на доказване в ДОПК, от ревизиращия екип безспорно е установено, че процесните 4 фактури и приложените към тях документи не са достатъчни, за да установят предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС за ползване на данъчно предимство от жалбоподателя „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД. В този смисъл, жалбата като неоснователна следва да бъде оставена без уважение.

При този изход на спора, на основание чл. 161 от ДОПК, в тежест на жалбоподателя следва да се възложи заплащането на юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 710 лева, определено съгласно чл. 8, ал. 1 във вр. чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, както и разноските за приетата Съдебно счетоводна експертиза в размер на 511 лева.

Мотивиран от изложеното, Административен съд – София – град, Първо отделение, 26 състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 4, ап. 15, депозирана от управителя Е. А. К. срещу Ревизионен акт № Р-22221721004758-091-001 от 06.04.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите – В. Т. – Н. С. И. – орган, възложил ревизията и Г. Л. Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1037 от 01.07.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, с който са установени задължения за данък върху добавената стойност с общ размер 130 266,67 лева и лихви в размер на 21 244,58 лева, поради непризнато право на данъчен кредит по издадени фактури от „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за данъчни периоди м. май 2020 г., м. юни 2020 г., м. август 2020 г. и м. март 2021 г.

ОСЪЖДА „АНОДОС ТРЕЙД 2018“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 4, ап. 15, депозирана от управителя Е. А. К. да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 710 лева, а по сметка на Административен съд – София – град, в полза на бюджета на Съдебната власт – сумата от 511 лева, направени разноски за Съдебно счетоводна експертиза.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните за постановяването му.

СЪДИЯ: