

РЕШЕНИЕ

№ 2187

гр. София, 24.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 04.03.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **14104** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221418005775-091-001/07.06.2019 г., издаден от А. М.- орган, възложил ревизията и Б. М.– ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1650/30.09.2019 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени задължения за данъчни периоди м. януари, м. февруари, м. май, м. август, м. септември, м. октомври, м. ноември и м. декември 2017 г. Твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен, а фактическите констатации, изложени в РА и в РД са напълно необосновани.
В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, чрез процесуален представител поддържа жалбата. Моли съда да уважи жалбата и обяви оспорения ревизионен акт за нищожен, по подробни съображения изложени в писмено становище. В същото релевира, че Ревизионен акт (РА) № Р-22221418005775-091-001/07.06.2019г., издаден от А. Г. М., възложител на ревизията и Б. В. М., ръководител на ревизията е нищожен, поради липса на компетентност за М. да го постанови. Твърди, че възложителят на ревизията, който е следвало да постанови РА е Д. И. Д., а не А. Г. М., защото при издаване на ЗВР № Р-22221418005775- 020-001/25.09.2018г. Д. не е упражнявала правомощия, произтичащи от заместване на М., а е упражнявала самостоятелното си правомощие

да образува ревизионно производство, произтичащо от Заповед № РД-01-803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП- [населено място]. Позовава се на Тълкувателно решение № 5/22.06.2015г., по т.д. № 4/2014г. на I и II колегия на ВАС. Твърди се, че със Заповед № РД-01-803/07.06.2017г., директорът на ТД на НАП- [населено място] изрично уредил, че при отсъствие на М. функциите ѝ на орган по възлагане на ревизията, следва да се осъществяват от Н., поради което последващата Заповед № РД-84-2200-980/30.08.2018г. била лишена от предмет по отношение на правомощието по възлагане на ревизии и произтичащото от него такова за издаване на РА. Ето защо между Д. и М. не е било налице заместване във функциите по възлагане на процесното ревизионно производство и по постановяване на оспорения РА. И тъй като М. не притежавала качеството „възложител на ревизията“, то съставеният РА е нищожен поради липса на компетентност.

Ответникът– Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен чрез процесуален представител оспорва жалбата, като моли съда да я остави без уважение като недоказана, а по отношение на искането за прогласяване за нищожен на РА- като неоснователно. Подробни аргументи излага в писмено становище и приложените доказателства. В същото излага доводи, че Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221418005775-020-0018/25.09.2018г. е издадена от Д. И. Д. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. при условията на заместване съгласно Заповед № РД - 84-2200-980/30.08.2018г., с която Д. изрично е определена за заместник на А. Г. М. в периода 17.09.2018г. до 25.09.2018г. За компетентността на органа, подписал Заповед № РД - 84-2200-980/30.08.2018г. със запетая, е била представена Заповед № ЗЦУ-ОПР-14624 от 31.05.2017 г. на изпълнителния директор на НАП за заместване на директора на ТД на НАП С. И. Х. от заместника ѝ А. К. Г., поради ползване на платен годишен отпуск в периода 30.08.2018 г. - 10.09.2018 г. Компетентността А. М. като орган по възлагане на ревизии произтичала и от Заповед № РД-01-803/07.06.2017г., с която последната /парг. I, т.1/ е определена да изпълнява функциите на орган по чл. 112, ал. 2, т.1 от ДОПК. В същата заповед като заместник на А. М. се сочил Б. Н., но при наличие на последващо издадена изрична писмена заповед за конкретния случай от компетентния за това орган, е било уредено заместването на М. от Д. във функциите по възлагане на процесното ревизионно производство. Следователно при издаването на процесната заповед Д. е упражнявала чужди, а не свои правомощия по чл. 112, ал. 2, т.1 от ДОПК. След завръщането на титуляра, същият упражнявал правомощията си в цялост, като подписвал съответните заповеди от свое име. Така, последващата ЗИЗВР № Р-22221418005775-020-002/08.01.2019г., както и оспорения РА са издадени именно от титуляра А. М.. Изтъква, че ревизионния акт е правилен и законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител. Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 14.11.2019 г. /л.18/. Жалбата е подадена в 14- дневния срок за обжалване, чрез административния орган на 28.11.2019 г. видно от поставения

вх. № 53-04-1200 по описа на НАП, Дирекция ОДОП, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед №РД-01- 803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. /л.7/, издадена на основание чл.11, ал.3 от Закона за Националната агенция за приходите, във връзка с чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, са определени служители /органи по приходите/ в сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП- С., които да изпълняват функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, считано от 01.06.2017 г., като под №1 е посочена А. Г. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., а под №7-Д. И. Д. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. В същата заповед II са определени служители /органи по приходите/, които да изпълняват правомощията на орган по възлагане на ревизии при отсъствие на титуляра, като под №2 е посочено, че при отсъствие на А. М. същата да бъде заместена от Б. Н. на длъжност началник сектор „Ревизии“.

С Предложение изх. №841-278/30.08.2018 г. /л.87 отзад/ на Директор Дирекция „Контрол“- А. Т. до Директора на ТД на НАП- С. е предложено на основание чл.84, ал.2 ЗДСл, във връзка с ползването на платен годишен отпуск на А. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“, за периода от 17.09.2018 г. до 25.09.2018 г. вкл., да издаде заповед за заместване на отсъстващия държавен служител, като се определи за негов заместник Д. Д. на длъжност Началник– сектор „Ревизии“. В предложението са изложени мотиви- „Увеличения организационен обем работа в отдел „Ревизии“ и непрекъснатата нужда от координация между всички екипи в отдела.“

С нарочна Заповед № РД-84-2200-980/30.08.2018 г. /л.19, л.87/ във връзка с цитираното предложение, е наредено Д. Д. на длъжност Началник– сектор „Ревизии“ за времето от 17.09.2018 г. до 25.09.2018 г. вкл. да изпълнява задълженията на А. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“, като по време на заместването служителят да изпълнява едновременно с преките си задължения по основното служебно правоотношение и задълженията на отсъстващия служител. Тази заповед е издадена от заместник Директор на ТД на НАП С.- А. К. Г., оправомощена със № ЗЦУ-ОПР-14624 от 31.05.2017 г. /л.89/, поради ползване на платен годишен отпуск на директор на ТД на НАП- И. Х. в периода 30.08.2018 г.- 10.09.2018 г. /отпуска е разрешен със Заповед №11827/30.08.2018 г. на изпълнителния директор на НАП-л.88/.

На 25.09.2018 г., със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418005775-020-001/25.09.2018 г. /л.23/, издадена от Д. И. Д. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е възложено на Б. М. – главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/ и С. Цинцарска- Главен инспектор по приходите извършването на ревизия на [фирма], /понастоящем [фирма]/, за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. В ЗВР, изрично е посочено, че Д. Д. издава същата заповед в качеството ѝ на заместник на А. Г. М., на длъжност Началник на сектор. Тази ЗВР е връчена на 08.10.2018 г. по електронен път на ревизирия субект /л.25/.

С последваща Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221418005775-020-002/08.01.2019 г. /л.20/, издадена от титуляра А. Г. М., към обхвата на ревизията по ЗДДС е добавен и период от 01.01.2018 г. до 31.01.2018 г. Посочен е краен срок за приключване на ревизията- 08.03.2019 г. Същата е връчена на

дружеството на 21.01.2019 г. по електронен път /л.22/.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418005775-092-001/22.03.2019 г. /л.26-39/ от Б. М. – главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/ и С. Цинцарска- Главен инспектор по приходите, връчен на 16.04.2019 г. /л.40/. Ревизираното дружество не е подало писмено възражение по РД по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221418005775-091-001/07.06.2019г. /л.42-46/, издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С.- орган, възложил ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на ревизираното лице на 14.07.2019 г. /л.47/. С РА са установени задължения за довносяне на ДДС в размер на 148 810,00 лв. и лихви в размер на 28 150,50 лв., в резултат на извършени корекции на декларирания резултат за данъчни периоди м. 01, м. 02, м. 05, м. 08, м. 09, м. 10, м. 11, м.12.2017 г., вследствие на доначислен ДДС за м. 12.2017 г. в размер на 1 390,00 лв. по непризната ВОД и отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 147 420,00 лв. по фактури от доставчиците [фирма], ЕИК[ЕИК], и [фирма], ЕИК[ЕИК].

В мотивите на РА е изтъкнато, че в хода на ревизията са извършени процесуални действия и приложени допустими способи за събиране на доказателства в ревизионното производство, съгласно разпоредбите на ДОПК, описани в ревизионния доклад. Събраните доказателства са анализирани, подробно описани и приложени към РД, неразделна част от РА. Установено е, че дружеството е декларирано код на икономическа дейност НСИ КИД 2008 - 4642 „Търговия на едро с облекло и обувки“, извършвало е търговия със спортни стоки и електронни изделия в рамките на Европейския съюз, както и електронна търговия на територията на България. Дружеството разполагало и с веб базиран електронен магазин, от който се извършвали продажби, за която дейност е използвало обекти: Офис - склад в [населено място], [улица]. Представен е договор за наем от 01.10.2016 г. на офис 11 в търговски център „МАХГ с площ 27 кв.м от наемодател К. О.. Деклариран е офис на адреса за кореспонденция в [населено място], но при извършено посещение, документирано с Протокол № 1264278/17.01.2019 г. не е намерен представляващия дружеството или упълномощено лице. Извършен е преглед на първичните счетоводни документи и търговска документация в присъствието на управителя Р. Я. Лоци в приемната на ТД на НАП С., документирано с Протокол № 1264281/07.01.2019 г. С последващ Протокол № Р-22221418005775-ППД-001/14.12.2018 г. към ревизионното производство са присъединени документи, събрани при извършена проверка /ПУФО/, приключила с Протокол На П- 22221418003167-073-001/23.08.2018 г. Констатирани са основания за корекция на декларираните от дружеството данни и резултати за ревизираните периоди. РА препраща към констативната част на ревизионния доклад, в който са изложени установените факти и обстоятелства, правни основания за облагане по ЗДДС в ревизираните периоди, включително за извършване на корекция на декларираните данни и резултати. В РА в табличен вид е даден размера на задълженията по видовете и периоди, и лихвите за просрочие към тях /л.43 отзад и сл./.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирания субект до директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е депозирана жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния ревизионен акт, с вх. №

53-06-8253/20.08.2019 г. по регистъра на ТД на НАП- [населено място] /л.57/.

С Решение № 1650/30.09.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] /л.10-17/ е потвърден Ревизионен акт №Р-22221418005775-091-001/07.06.2019 г., издаден от А. Г. М.- орган, възложил ревизията, и Б. В. М.- ръководител на ревизията, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за периодите м. 01, м. 02, м. 05, м. 08, м. 09, м. 10, м. 11, м. 12.2017 г.

Приета по делото е административната преписка.

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

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно, поради което и във връзка с доводите на жалбоподателя за нищожност на РА намира следното:

На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство– ревизионното производство е образувано с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

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

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Когато установяването на задължения или отговорности в конкретното производство е недопустимо, производството се прекратява със заповед. Действително, по делото се установи, че Заповедта за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418005775-020-001/25.09.2018 г. е издадена от Д. И. Д. на длъжност началник сектор „Ревизии“. Видно от Ревизионен акт /РА/ №Р-22221418005775-091-001/07.06.2019г., същият не е издаден от Д., а от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., съвместно с ръководителя на ревизията Б. М., като в РА е посочено изрично, че М. е органа възложил ревизията. Проследявайки хронологично всички описани по-горе заповеди се установява, че издавайки ЗВР Д. не е осъществявала свои правомощия, а тези по заместване на отсъстваща в изрично посочения по-горе период титуляр А. М.. Ето защо при завръщане на титуляра М., именно тя е

продължила да осъществява правомощията си, свързани с процесното ревизионно производство, включително е издала ЗИЗВР №Р-22221418005775-020-002/08.01.2019 г., както и крайният оспорван ревизионен акт. Видно от общата Заповед №РД-01- 803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. Д. Д. е определена като компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Същевременно изрично в акта, с който е образувано процесното ревизионно производство- ЗВР №Р-22221418005775-020-001/25.09.2018 г. е посочено, че Д. издава същата заповед в „качеството си на заместник на А. Г. М., на длъжност Началник на сектор, на дата 25.09.2018 г.“. По силата на Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. при принципно отсъствие на титуляра е посочено длъжностното лице, което да го замества и в частност като заместник на А. М. е определен Б. Н. на длъжност началник сектор „Ревизии“. В случая, въз основа на конкретно предложение на директор дирекция „Контрол“ /в периода на отсъствие на М., тя да бъде замествана от друг държавен служител- Д. Д./, с изложени мотиви за това, е издадена нарочна Заповед № РД-84-2200-980/30.08.2018 г. от оправомощената зам. Директор на ТД на НАП- С. /със Заповед № ЗЦУ-ОПР-14624 от 31.05.2017 г./, с която е наредено Д. Д. на длъжност Началник– сектор „Ревизии“ за времето от 17.09.2018 г. до 25.09.2018 г. вкл. да изпълнява задълженията на А. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“, като по време на заместването служителят да изпълнява едновременно с преките си задължения по основното служебно правоотношение и задълженията на отсъстващия служител. Касае се за изрична Заповед № РД-84-2200-980/30.08.2018 г. /„ad hoc“/, при която е определен заместник на М. за конкретен времеви диапазон, различен този, определен в общата Заповед РД-01-803/07.06.2017 г.

Следователно при издаването на процесната ЗВР от 25.09.2018 г. /в периода на заместване- от 17.09.2018 г. до 25.09.2018 г., вкл./ Д. е упражнявала не свои правомощия по чл. 112, ал. 2, т.1 от ДОПК, а чужди такива- на А. М.. След завръщането на титуляра М., същата в рамките на компетентността си е упражнила правомощията си в цялост, като подписала от свое име- ЗИЗВР № Р-22221418005775-020-002/08.01.2019г., както и оспорения РА. Компетентността на органа, подписал ЗВР № Р-22221418005775-020-0018/25.09.2018г. и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ТПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи, поради което оплакванията на жалбоподателя за нищожност на РА са неоснователни.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт.

Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 от ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

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

препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от Регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Не са ангажирани справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Според чл. 28, ал. 1 от ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия. Предвид това, ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис от посочените по-горе органи по приходите в ТД на НАП – С..

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

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Предмет на спора в настоящото производство са установени с РА задължения на [фирма] за довносяне на ДДС в размер на 148 810,00 лв. и лихви в размер

на 28 150,50 лв., в резултат на извършени корекции на декларирания резултат за данъчни периоди м. 01, м. 02, м. 05, м. 08, м. 09, м. 10, м. 11, м.12.2017 г., вследствие на доначислен ДДС за м. 12.2017 г. в размер на 1 390,00 лв. по непризната ВОД и отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 147 420,00 лв. по фактури от доставчиците [фирма], ЕИК[ЕИК], и [фирма], ЕИК[ЕИК].

Търговско дружество /ТД/ [фирма], ЕИК[ЕИК], през ревизирания период извършвало търговия със спортни стоки и електронни изделия в рамките на ЕС. Дружеството разполагало и с уеб базиран електронен магазин, от където се извършвали продажби на територията на Р България. Деклариран от дружеството код на икономическа дейност- НСИ КИД 2008 - 4642 „Търговия на едро с облекло и обувки“. Упражнявана дейност в следните обекти: Офис - склад в [населено място], [улица]. Представен е договор за наем от 01.10.2016 г. на офис 11 в търговски център „МАХГ“, с площ 27 кв.м от наемодател К. О.. Офис - [населено място], [улица], ет.2. Регистрирано е по реда на ЗДДС на 09.12.2008 г.- регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот. Предходни ревизии на дружеството не са извършвани.

В хода на ревизионното производство, на основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица:

- [фирма], с ЕИК:[ЕИК]. Насрещната проверка е завършила с протокол № П- 22221018194959-141-001 от 08.01.2019 г.

- [фирма], с ЕИК:[ЕИК]. Насрещната проверка е завършила с протокол № П- 22221418194958-141-001 от 08.01.2019 г.

- „П.“, с ЕИК:[ЕИК]. Насрещната проверка е завършила с протокол № П- 04000719002602-141-001 от 31.01.2019 г.

- „П. Транс“, О. с ЕИК[ЕИК]. Насрещната проверка е завършила с протокол № П- 04000719003636-141-001 от 30.01.2019 г.

- „Е. ЕКСПРЕС“, О. с ЕИК:[ЕИК]. Насрещната проверка е завършила с протокол № П- 29002919002327-141-001 от 05.03.2019 г.

- "С.", АД с[ЕИК]. Насрещната проверка е завършила с протокол № П- 29002919002330-141-001 от 05.03.2019 г.

- Г. Д. А., с ЕГН: [ЕГН]. Насрещната проверка е завършила с протокол № П-22221919002325-141-001 от 13.03.2019 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени следните искания за представяне на документи и писмени обяснения: ИПДПОЗЛ № Р-22221418005775-040-001/09.10.2018 г, връчено на 09.10.2018 г. по електронен път по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на деклариран електронен адрес- [електронна поща], с определен срок за представяне на документи /14 дневен/. От РЛ е подадена молба с вх. № 53-00-3099/19.10.2018 г. в деловодството на ТД на НАП- С. за удължаване на срока за представяне на документи и писмени обяснения, съгласно чл. 25 от ДОПК. Издадено е Решение № Р-22221418005775-106-001/ 23.10.2018 г. за продължаване на срока за представяне на документи до 06.11.2018 г. В указания срок са представени

заверени копия на част от изискваните документи и обяснения с вх. №53-00-3099#1/13.11.18 г. Издадено е ИПДПОЗЛ №22221418005775-040-002/08.01.2019 г., връчено на 10.01.2019 г. по електронен път по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на декларирания електронен адрес, като е даден 14- дневен срок за представяне на документи. От дружеството е подадена молба в ИС „Контрол“ с № Р-22221418005775-МЛБ-002-И/21.01.2019 г. за удължаване на срока за представяне на документи и писмени обяснения, съгласно чл. 25 от ДОПК. Издадено е Решение № Р-22221418005775-106-002/22.01.2019 г. за продължаване на срока за представяне на документи до 07.02.2019 г. От дружеството са представени документи и обяснения с вх. 53-00-3099#5/13.02.2019 г. Извършен е преглед на първичните счетоводни документи и търговска документация в присъствието на управителя Р. Я. Лоци в приемната на ТД на НАП С., документирано с Протокол № 1264281/07.01.2019 г. Междувременно, с Протокол № Р-22221418005775-ППД-001/14.12.2018 г. към настоящото производство са присъединени документи, събрани при извършена проверка /ПУФО/, приключила с Протокол № П-22221418003167-073-001/23.08.2018 г. Извършено е посещение на декларирания от дружеството адрес за кореспонденция- [населено място], [улица] ет.2 с цел връчване на ЗИЗВР № Р- 22221418005775-020-002/08.01.2019, документирано с Протокол № 1264278/17.01.2019 г. При извършеното посещение не е намерен представляващия дружеството или упълномощено лице.

Установено е в хода на ревизията, че за ревизираните периоди в съответствие с изискванията на чл. 124, ал. 1 от ЗДДС дружеството- жалбоподател води редовно за всеки данъчен период задължителните регистри- "Дневник за покупките" и "Дневник за продажбите", които съдържат реквизитите посочени в чл. 113, ал. 1 от ППЗДДС. За периода на ревизията ежесечно са подавани справки- декларации в установения съгласно чл. 125, ал. 5 от закона срок. Заедно със справката- декларация по ал.1 са подадени и отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС (чл. 125, ал. 3 от ЗДДС). През ревизирания период дружеството е извършвало облагаеми доставки със ставка 20% с място на изпълнение на територията на страната, ВОД на стоки облагаеми с нулева ставка на данъка, ВОП на стоки. Предмет на декларирания облагаеми доставки за ревизирания период са продажби на спортни стоки. През ревизирания период не са декларирани облагаеми доставки със ставка 9 %, облагаеми доставки с нулева ставка на данъка по глава трета от ЗДДС, доставки на услуги по чл.21 ал.2, по чл. 22-24 с място на изпълнение на територията на друга държава членка, внос на стоки, доставки по чл.69 ал.2 от ЗДДС, освободени доставки.

Установени са задължения за ДДС по данъчни периоди, както следва:

1. За данъчен период от 01.01.2017 г. до 30.01.2017 г. е подадена СД вх.№ 22141987536 /14.02.2017 г. с деклариран резултат ДДС за внасяне в размер на

10163,11 лв.

Поради неизпълнението на чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл.25 и чл.6 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 18000 00 лв. по следните фактури :

[ЕГН]	04.01.2017	BG203827498	КАЛАМО - Е.	Покупка стоки	на	21000	4200
[ЕГН]	11.01.2017	BG203827498	КАЛАМО - Е.	Покупка стоки	на	23000	4600
[ЕГН]	18.01.2017	BG203827498	КАЛАМО - Е.	Покупка стоки	на	24000	4800
[ЕГН]	25.01.2017	BG203827498	КАЛАМО - Е.	Покупка стоки	на	22000	4400

	Декларирано	Установено	Разлика
Начислен ДДС	52715.51	52715,51	0,00
Данъчен кредит	42552,40	24552,40	18000.00
Резултат (ДДС за внасяне)	10163,11	28163.11	18000.00

Резултат за периода на ревизията дължим ДДС- 28163.11 лв. За довносяне ДДС в р-р на 18000,00 лв. и лихва 4 215.34 лв.

2. За данъчен период от 01.02.2017 г. до 28.02.2017 г. е подадена СД вх.№ 22142001844/14.03.2017 г. с деклариран резултат ДДС за внасяне в размер на 12215,17 лв.

Поради неизпълнението на чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл.25 и чл.6 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 33 000.00 лв. по следните фактури:

[ЕГН]	15.02.2017	BG203827498		
[ЕГН]	17.02.2017	BG203827498		К/
			Е.	СТ
[ЕГН]	21.02.2017	BG203827498	КАЛАМО Е.	П/
[ЕГН]	22.02.2017	BG203827498	КАЛАМО Е.	СТ
[ЕГН]	24.02.2017	BG203827498	КАЛАМО Е.	СТ
[ЕГН]	28.02.2017	BG203827498	КАЛАМО Е.	СТ

	<i>Декларирано</i>	<i>Установено</i>	<i>Разлика</i>
Начислен ДДС	84545,30	84545,30	0,00
Данъчен кредит	72330,13	39330,13	33000.00
Резултат (ДДС за внасяне)	12215,17	45215,17	33000.00

Резултат за периода на ревизията: Дължим ДДС- 45215.17 лв. За довносяне ДДС в р-р на 33000,00 лв. и лихва- 7 471.43 лв.

3. За данъчен период от 01.05.2017 г. до 31.05.2017 г. е подадена СД вх.№ 22142036433/14.06.2017 г. с деклариран резултат ДДС за внасяне в размер на 3897.76 лв.

Поради неизпълнението на чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл.25 и чл.6 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4300,00 лв. по следните фактури :

[ЕГН]	16.05.2017	BG203827498	КАЛАМО Е.	Покупка стоки К.	на	2150 0	4300
-------	------------	-------------	-----------	---------------------	----	-----------	------

	<i>Декларирано</i>	<i>Установено</i>	<i>Разлика</i>
Начислен ДДС	15206,88	15206,88	0,00
Данъчен кредит	11309,12	7009,12	4300.00
Резултат (ДДС за внасяне)	3897,76	8197,76	4300.00

Резултат за периода на ревизията: Дължим ДДС- 8197.76 лв. ДДС за довносяне в р-р на 4 300,00 лв. и лихва 863.65 лв..

4. За данъчен период от 01.08.2017 г. до 31.08.2017 г. е подадена СД вх.№ 22142073965/14.09.2017г. с деклариран резултат ДДС за внасяне в размер на 2602.32 лв.

Поради неизпълнението на чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл.25 и чл.6 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 33024,00 лв. по следните фактури

	<i>Декларирано</i>	<i>Установено</i>	<i>Разлика</i>
Начислен ДДС	66877,27	66877,27	0,00
Данъчен кредит	64274.95	31250,95	33024,00
Резултат (ДДС за внасяне)	2602.32	35626,32	33024,00

Резултат за периода на ревизията: Дължим ДДС- 35626,32 лв. За довносяне ДДС в р-р на 33024,00 лв. и лихва 5 788.84 лв.

5. За данъчен период от 01.09.2017 г. до 30.09.2017 г. е подадена СД вх.№ 22142086988/14.10.2017 г. с деклариран резултат ДДС за внасяне в размер на 2584.71 лв.

Поради неизпълнението на чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69. ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл.25 и чл.6 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 32512,00 лв. по следните фактури :

[ЕГН]	12.09.2017	BG202996253	Т. БГ - Е.	Покупка на стоки Т. БГ	49280	9856
[ЕГН]	18.09.2017	BG202996253	Т. БГ - Е.	Покупка на стоки Т. БГ	56960	11392
[ЕГН]	26.09.2017	BG202996253	Т. БГ - Е.	Покупка на стоки Т. БГ	56320	11264

	Декларирано	Установено	Разлика
Начислен ДДС	66365.44	66365.44	0,00
Данъчен кредит	63780.73	31268.73	32512,00
Резултат (ДДС за внасяне)	2584.71	35096.71	32512,00

Резултат за периода на ревизията: Дължим ДДС за внасяне в размер на 32512,00 лв. За довносяне ДДС в р-р на 32512,00 лв. и лихва 5410.07 лв.

6. За данъчен период от 01.10.2017 г. до 31.10.2017 г. е подадена СД вх.№ 22142098627/13.11.2017г. с деклариран резултат ДДС за внасяне в размер на 356.26 лв.

Поради неизпълнението на чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл.25 и чл.6 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 24064,00 лв. по следните фактури :

[ЕГН]	11.10.2017	BG202996253	Т. БГ - Е.	Покупка на стоки Т. БГ	47360	9472
[ЕГН]	18.10.2017	BG202996253	Т. БГ - Е.	Покупка на стоки Т. БГ	43200	8640
[ЕГН]	25.10.2017	BG202996253	Т. БГ - Е.	Покупка на стоки Т. БГ	29760	5952

	Декларирано	Установено	Разлика
Начислен ДДС	45775.58	45775.58	0,00
Данъчен кредит	45419.32	21355.32	24064,00
Резултат (ДДС за внасяне)	356.26	24420.26	24064,00

Резултат за периода на ревизията: Дължим ДДС за внасяне в размер на 24064,00 лв. За довносяне ДДС в р-р на 24064,00 лв. и лихва 3810.44 лв.

7. За данъчен период от 01.11.2017 г. до 30.11.2017 г. е подадена СД вх.№ 22142114694 /14.12.2017 г. с деклариран резултат ДДС за внасяне в размер на 1107.30 лв.

Поради неизпълнението на чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл.25 и чл.6 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2520 00 лв. по следните фактури:

[ЕГН]	22.11.2017	BG202996253	Т. БГ - Е.	Покупка на стоки Т. БГ	12600	2520
-------	------------	-------------	------------	------------------------	-------	------

	<i>Декларирано</i>	<i>Установено</i>	<i>Разлика</i>
Начислен ДДС	6875.13	6875.13	0,00
Данъчен кредит	5767.83	3247.83	2520.00
Резултат (ДДС за внасяне)	1107.30	3627.30	2520.00

Резултат за периода на ревизията : Дължим ДДС за внасяне в размер на 2520.00 лв. За довносяне ДДС в р-р на 2520.00 лв. и лихва 378.03 лв.

8. За данъчен период от 01.12.2017 г. до 31.12.2017 г. е подадена СД вх.№ 22142127575/15.01.2018г. с деклариран резултат ДДС за внасяне в р-р на 3099.14 лв.

Във връзка с недоказан ВОД на стоки по см. на чл.7, ал.1 от ЗДДС, при ревизията се начислява ДДС в р-р на 1390.00 лв. на основание чл.86, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, във връзка с чл.66, ал.1, т.1 и чл.67, ал.1 от ЗДДС по фактури № 213/15.12.2017 г. на стойност 6950.00 лв.

	<i>Декларирано</i>	<i>Установено</i>	<i>Разлика</i>
Начислен ДДС	8135,22	9525,22	<u>1390.00</u>
Данъчен кредит	5036.08	5036.08	0,00
Резултат (ДДС за внасяне)	3099.14	4489,14	1390.00

Резултат за периода на ревизията: Дължим ДДС за внасяне в размер на 4489.14 лв. За довносяне лихва в р-р на 16.54 лв. Остава за довносяне ДДС в р-р на 1390.00 лв. и лихва 212.70 лв.

По отношение на отказаното право на данъчен кредит:

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Наличието на доставка (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. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от жалбоподателя задължения за ДДС. 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 посочената фактура. 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. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществена доставка на стоки. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това 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, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. С разпоредбите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, законодателят е транспонирал нормите на чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО.

При тази правна рамка, съдът счита, че по спорния между страните въпрос, органът по приходите е формирал законосъобразен извод, като на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 6/9 от ЗДДС не е признава правото на приспадане на данъчен кредит за ревизирания период по фактурите посочени по- горе. В тежест на данъчно задълженото лице (оспорващият) е да докаже наличието на всички законови предпоставки за правото му на данъчен кредит, включително и реалността на услугите/стоки, каквито твърдения е изложил в жалбата си до съда. Притежаването на данъчна фактура не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Доставката е доказана само ако между

доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата относно отразените в тях стопански операции, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените такива във фактурата действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

Въпросът за реалност на доставката, документирана с редовна фактура, е основен при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка. Това следва от тълкуването на чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и ал. 6, чл. 68, т. 1 и чл. 69, ал. 2 от ЗДДС съвместно с пряко приложимите общностни норми - чл. 62, чл. 63, чл. 167 и чл. 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета. В този смисъл е и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Така в т. 31 от Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 на СЕС се посочва, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Придобиването на правото на разпореждане като собственик със стоката /вж. чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО и чл. 6 от ЗДДС/ и получаването на услугата /чл. 9 от ЗДДС/ са елементи от фактическия състав, пораждащ правото на приспадане на данъчен кредит. За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти - чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, за които жалбоподателят не е провел несъмнено доказване. Обсегът на доказване е концентриран до установяване на единствения спорен факт – този на осъществяване на доставка по фактурите, за които с РА е отказано претендираното от жалбоподателя данъчно право. Съответно на нормалната връзка между явленията е очакването да съществуват информационни следи за движението в пространството на предмета на доставката, та като резултат получателят да е придобил правото да се разпорежда със същата като собственик. Притежаването на фактурата, както бе посочено по-горе не е достатъчно условие за възникване на правото на приспадане. Като частен свидетелстващ документ фактурата е писмено доказателствено средство. За доказване на действителното изпълнение на доставките е необходимо обаче, както доставчикът, така и получателят да притежават убедителни доказателства за това изпълнение. Такива доказателства не са представени от доставчика и от ревизираното лице, поради което на основание чл. 37, ал. 4 от ДОПК се приема, че такива не съществуват.

По силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, документална обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция. Съгласно чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС и от друга страна възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката е възникването на данъчно събитие. Според легалната дефиниция на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл.16. Във връзка с издадените фактури в ревизираните данъчни периоди от [фирма], ЕИК-[ЕИК] с получател [фирма], по които получателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит е изготвено искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № П-22221018194959-040-001/01.11.2018 г., връчено по реда на чл.32, ал.6 ДОПК. В указания 14- дневен срок не са постъпили исканите документи, справки, обяснения.

При извършена проверка в информационната система на НАП е констатирано, че [фирма] е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 12.10.2016г.- регистрация по избор независимо от облагаемия оборот и е дерегистрирано по ЗДДС на 21.07.2017 г. от орган по приходите при установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. Единоличен собственик и управител на дружеството е С. Д. Г.. Посочените фактури са включени в дневниците за продажби, респективно в СД от дружеството за съответните данъчни периоди с предмет на доставка - „продажба“.

Установени са съществени несъответствия между данните декларирани в СД по ДДС през 2017 г. и данните в подадената ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2017 г. от [фирма]. При извършена проверка в данъчно-осигурителната сметка на [фирма] са констатирани задължения към бюджета в особено големи размери за КД и ДДФЛ, вноски за ДОО, УПФ и 30 по декларация обр.6 и лихви. За задълженията, плащанията, по които подлежат на разпределение от публичен изпълнител е образувано изпълнително дело. При осъществена проверка в информационната система на НАП-ПП „С.“- „Справка за актуалното състояние на всички трудови договори" и „Справка за всички подадени уведомления от работодател по чл.62 от КТ" е било установено, че за периода на издаване на фактурите, проверяваното дружество е имало 2 назначени лица на трудов договор на длъжности- работник обезкостяване и офис мениджър. Декларираната икономическа дейност от лицето е с код 4690 - „Неспециализирана търговия на едро". От информация от центр. база данни "Справки по чл.57 от ЗОДФЛ и чл.73 за изплатени суми от фирми" за фирма [фирма] нямало данни за изплатена сума или удържан данък през 2017г.

От страна на ревизираното лице са представени описаните фактури с издател

[фирма] за продажба на общо 863 бр. А. PODS; приемо-предавателни протоколи, договор за покупко-продажба на стоки от 03.01.2017 г. между [фирма] - продавач и [фирма] - купувач с предмет на доставките аксесоари за мобилни телефони - А. PODS. В договора не е определена конкретна цена на стоката, а е посочено, че цената е в размер на обявената стойност по фактурите. Във фактурите е посочен начин на разплащане- банков превод. Не са представени доказателства за извършени плащания по фактурите- банкови извлечения или фискални бонове. Не са представени доказателства за транспорта на стоките. Р.-Я. Лоци е посочил, че стоките закупени от [фирма] е транспортирал със собствения си лекотоварен автомобил марка К. В., рег. [рег.номер на МПС] , като стоките са закарвани в склад на [фирма] в [населено място], [улица], М. С. ЦЕНТЪР, ет.4, офис 11. Както в договора, така и в приемо-предавателните протоколи не е посочено място на предаване на стоките. От РЛ също не е посочено от кой обект/склад/ на доставчика е получена стоката. Стоките са осчетоводени по дебита на сметка 304 Стоки, сметка 4531 ДДС покупки и по кредита на сметка 401 доставчици. Относно последваща реализация на стоката, управителят декларирал, че същата е продадена на О. КФТ, У.. Жалбоподателят не е представил доказателства, че стоката е изписана и е реализиран приход от нея - хронология на сметка 304, сметка 702, оборотна ведомост за м.01.2018 г.

Относно това, как е осъществен контакта с посочения доставчик, управителят сочил, че е чрез лицето Г. Д. А., с който имал сключен Договор за посредничество от 28.12.2016 г. като комуникацията с посоченото лице е била осъществена чрез социалните приложения. Във връзка с установяване реалността на извършена посредническа услуга по договора, на основание чл.45, ал.2 от ДОПК е извършена насрещна проверка на Г. Д. А. с ЕГН: [ЕГН], приключила с протокол № П-22221919002325-141-001 от 13.03.2019 г. До Г. Д. А. е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221919002325-040-001/09.01.2019 г. относно изпълнение на Договор за посредничество от 28.12.2016 г., сключен с [фирма]. Въпреки извършените действия по връчване на искането, за което са съставени съответните протоколи лицето не е открито. От [фирма] е представен само договор за посредничество от 28.12.2016 г., между „Кристал 2009 О.- възложител и Г. Д. А. - изпълнител. Не са представени документи, доказващи изплатено възнаграждение на изпълнителя от страна на възложителя във връзка с изпълнение на договора. При тези данни не може да се докаже извършена посредническа услуга от лицето Г. Д. А.. Не са представени документи и обяснения какво действително е извършило лицето по договор за посредничество с Кристал 2009 Е..

След анализ на всички събрани доказателства се установява, че издадените фактури от дружество [фирма], по които дружеството- жалбоподател е упражнило право на приспадане на данъчен кредит не отразяват факти от обективната действителност, т.е. не са налице реално извършени доставки на стоки по смисъла на чл.6 от ЗДДС. Този факт няма как да не е известен на

ревизираното дружеството, с оглед на това, че същото е получило само данъчни документи, но не и стоки. Посочените факти показват презумпция за знание, че ревизираното лице участва в привидна сделка.

Въз основа на изложеното, не са налице доказателства за реално извършени доставки по смисъла на чл.6 от ЗДДС и настъпило данъчно събитие по чл.25 от ЗДДС от [фирма] с получател [фирма]. С оглед неизпълнение на разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 от ЗДДС, във връзка с чл. 25 и чл.6 от ЗДДС, за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] през ревизирания период.

На следващо място, по отношение на издадените фактури през ревизираните данъчни периоди от [фирма], с получател [фирма], по които получателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит е извършена проверка от органите по приходите, приключила с протокол № П-22221418194958-141-001 от 08.01.2019 г. От доказателствата по делото е видно, че е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № П-22221418194958-040-001/01.11.2018 г., връчено след изпълнение на процедурата по реда на чл.32, ал.6 ДОПК. В указания в искането 14-дневен срок не са предоставени изисканите от проверяваното лице документи, справки и писмени обяснения.

От извършената проверка в информационната система на НАП е констатирано, че [фирма] е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 09.04.2014 г.- регистрация по избор независимо от облагаемия оборот и е deregистрирано по ЗДДС на 07.03.2018 г. от орган по приходите при установени обстоятелства по чл.176 ЗДДС. Единоличен собственик и управител на дружеството е В. Ц. М.. Посочените фактури са включени в дневниците за продажби, респективно в СД от дружеството за съответните данъчни периоди с предмет на доставка - „продажба“. При извършена проверка в данъчно-осигурителната сметка на задълженото лице органите по приходите констатирани задължения към бюджета в особено големи размери за ДДС по СД и по РА за м.07.2017 г., ДДФЛ, вноски за ДОО, УПФ и 30 по декларация обр.6 и лихви, за които е образувано изпълнително дело. При осъществена проверка на данните, намиращи се в информационната система на НАП-ПП „С.“- „Справка за актуалното състояние на всички трудови договори" и „Справка за всички подадени уведомления от работодател по чл.62 от КТ" е установено, че за периода на издаване на фактурите, проверяваното дружество има 3 назначени лица на трудов договор на длъжности - технически организатор и техник хардуер. Декларираната икономическа дейност от лицето е с код 4741 - „Търговия на дребно с периферни устройства“. От информация от централна база данни "Справки по чл.57 от ЗОДФЛ и чл.73 за изплатени суми от фирми" за фирма [фирма] няма данни за изплатена сума или удържан данък през 2017 г. От наличната информация в информационната система на НАП не са установени данни за налично имущество и търговски обекти стопанисвани [фирма].

Установено е, че е извършена ревизия на [фирма] по ЗДДС, за периода 01.07.2017- 30.07.2017 г., приключила с Ревизионен акт № Р-22220317006067-091-001/15.01.2018 г., който не бил оспорен и влязъл в сила. Съгласно констатациите в РД към цитирания РА, от [фирма] са представени единствено оборотна ведомост и хронологичен регистър на сметки 4531 и 4532, касаещи начислен ДДС, както и регистри по ЗДДС за м. 07.2017 г. Съгласно оборотната ведомост за м. 07.2017 г. няма заведени наличности на стоки и материали. Представените документи са без подпис за съставител и отговорен за тяхната достоверност. Констатирано е също, че на адреса за кореспонденция на [фирма] има регистрирани множество дружества и същият се използва като виртуален офис. От изложеното се налага извода, че не са налице доказателства за редовно водена счетоводна отчетност и реално извършвана икономическа дейност от [фирма]. Същото дружество не е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2017г.

От страна на [фирма] са представени 10 бр. фактури с издател [фирма] за продажба на общо 1442 бр. А. PODS; протоколи към всяка фактура с идентични реквизити, както по фактурите; договор за покупко-продажба на стоки от 06.08.2017 г. между [фирма]- продавач и [фирма]- купувач с предмета на доставките аксесоари за мобилни телефони- А. PODS, с договорена единична цена 300 лв. без ДДС. Във фактурите е посочен начин на разплащане- банков превод. По дадено обяснение от управителя Р.-Я. Лоци, има частично плащане към [фирма]. Представено е банково извлечение за плащане само по ф-ра №[ЕИК] в р-р на 65280,00 лв. на 29.11.2017 г. По останалите фактури не са установени плащания. Относно това, как е осъществен контакта с посочения доставчик, управителят твърди, че чрез лицето Г. Д. А. с ЕГН [ЕГН], с който има сключен Договор за посредничество от 28.12.2016 г. като комуникацията с посоченото лице е осъществена чрез социалните приложения. Не са представени доказателства за транспорта на стоките. Р.-Я. Лоци е посочил, че стоките закупени от [фирма] е транспортирал със собствения си лекотоварен автомобил марка К. В., рег. [рег.номер на МПС] , като стоките са закарвани в склад на [фирма] в [населено място], [улица]. М. С. ЦЕНТЪР, ет.4, офис 11. Както в договора, така и в протоколите не е посочено място на предаване на стоките. От ревизираното лице също не е посочено от кой обект/склад/ на доставчика е получена стоката. Стоките са осчетоводени по дебита на сметка 304 Стоки, сметка 4531 ДДС покупки и по кредита на сметка 401 доставчици. Относно последваща реализация на стоката, управителят декларирал, че същата е продадена на О. КФТ, У.. Дружеството- жалбоподател не е представило доказателства, че стоката е изписана и е реализиран приход от нея- хронология на сметка 304, сметка 702, оборотна ведомост за м.01.2018 г.

Във връзка с установяване реалността на извършена посредническа услуга по договор, на основание чл.45, ал.2 от ДОПК е извършена насрещна проверка на Г. Д. А. с ЕГН: [ЕГН], приключила с протокол № П-22221919002325-141-001 от

13.03.2019 г. Не са представени документи, доказващи изплатено възнаграждение на изпълнителя от страна на възложителя при изпълнение на договора. От изложеното следва, че не може да се докаже реално извършена посредническа услуга от лицето Г. Д. А. на [фирма].

След анализ на всички събрани доказателства се установява, че [фирма] не е представил никакви доказателства за извършена доставка на стока към ревизираното лице- жалбоподател в настоящото производство. В случая издадените фактури от дружество [фирма], по които [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит не отразяват обективната действителност, т.е. не са налице реално извършени доставки на стоки по смисъла на чл.6 от ЗДДС- този факт няма как да не е известен на ревизираното дружеството, с оглед на това, че същото е получило само данъчни документи, но не и стоки. Посочените факти показват презумпция за знание, че ревизираното лице участва в привидна сделка с [фирма], с която цели заобикаляне на закона. Липсата на доставки произтича и от действия на ревизираното дружество, което с поведението си доказва, че не е възможно да не знае, че се поставя в положението на недобросъвестно данъчно задължено лице, което съзнателно участва в доставки, по които неправомерно е ползвало данъчен кредит.

С оглед неизпълнение на разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 от ЗДДС, във връзка с чл. 25 и чл.6 от ЗДДС, за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] през ревизираните периоди. Ползването на право на приспадане на данъчен кредит по документи, които не са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, се квалифицира от СЕС като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба /Решение от 06 декември 2012 г. по дело С-285/11./

Априори, правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно- задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, какъвто е настоящият случай, съдът намира, че не са налице основания за приспадане на данъчен кредит.

С оглед изложеното жалбата срещу РА, в частта на отказаното право на приспадане данъчен кредит за м. 01, м. 02, м.05.2017 г. общо в размер на 55 300,00 лв. по фактури от [фирма] и за м. 09, м. 10, м. 11.2017 г. общо в размер на 92 120,00 лв. по фактури от [фирма] е неоснователна.

По отношение на ВОД по фактура № 213/15.12.2017 г. съдът намира следното: Съгласно разпоредбите на чл. 7 от ЗДДС, вътреобщностна доставка /ВОД/ на

стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика-регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

Съгласно постоянната съдебна практика на СЕС, освобождаването на ВОД на дадена стока става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на приобретателя и продавачът докаже, че посочената стока е изпратена или транспортирана в друга държава членка, и вследствие на това изпращане или транспортиране същата стока е напуснала физически територията на държавата членка на доставката (решение на СЕС от 27.09.2007 г. по дело № С-409/04 Т. и т. 31 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело № С-273/11 М. Г. К.). Директива 2006/112/ЕО оставя в правомощията на държавите членки да определят условията, при които освобождават ВОД от ДДС. Страните по търговските сделки са свободни да сключват договори и съставят всякакви документи, но при преценка на тяхната действителност, т.е. доколко те не са симулативни, съдът приема, че за целите на данъчното облагане, изявленията на страните не следва да се кредитират безусловно, а следва да се преценяват съобразно всички факти и обстоятелства от значение за спора.

В хода на ревизионното производство са изискани документите по реда на чл.45 от ППЗДДС, доказващи извършване на ВОД, а именно: документ за доставката: а)фактура за доставката, в която, когато получателят е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката; б)протокол по чл. 117, ал. 2 от закона- в случаите на вътреобщностна доставка по чл. 7, ал. 4 от закона; в) документ по чл. 168, ал. 8 от закона - когато доставчикът е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона; документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка: а) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка- в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и длъжностното му качество, име на лицето, получило стоките, и длъжностното му качество; б) транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка- когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика.

В случая, по процесната фактура № 213/15.12.2017 г . на стойност 6950,00 лв., с

предмет на доставка: S. KD-65SD8505BAER- 1 бр. телевизор, се установи, че получател посочен във фактурата е дружество S.-I. K. F. T., ДДС № HU12459559, а не MM SPORT G. K. F. T., ДДС № HU22713061, както е отразено в дневника за продажби през м.12.2017 г. на СД по ДДС. През данъчен период м.03.2018 г. дружеството е коригирало допуснатата грешка като е сторнирало фактурата с получател MM SPORT ДДС № HU22713061 и е включило фактура № 213 с действителния получател S.-I., ДДС № HU12459559.

В хода на ревизионното производство не са представени изискуемите документи по реда на чл.45, т.2 от ППЗДДС, доказващи извършване на ВОД до унгарско дружество S.-I., ДДС № HU12459559 по фактура № 213/15.12.2017 г, а именно: документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка. Не са представени документи за извършени плащания по сделката. Ревизираното дружество е осчетоводило приход по същата доставка по сметка 702 Приходи от продажба на стоки, поради което доставката е реализирана на територията на страната и следва да бъде обложена със ставка 20 на сто.

Предвид така установената фактическа обстановка, тъй като дружеството-жалбоподател не разполага с документите, визирани в чл.45 от ППЗДДС, не се доказва извършването на ВОД на стока по смисъла на чл. 7 от ЗДДС по описаната фактура. След като ревизираното дружество е издало данъчни документи- фактура за извършени от него действия по разпореждане със стоки, без да е доказано получаване на същите от унгарското дружество, то обосноваван е извода, че доставката е с място на изпълнение на територията на страната. Това изключва облагането им с нулева ставка по чл. 53, ал. 1 от ЗДДС и следва да се начисли данък със ставка 20 %, съгласно чл. 66, ал. 1, т. 1 и чл.67, ал.1 от ЗДДС. Налице са облагаеми доставки на територията на страната, за които на основание чл. 82, ал. 1 от ЗДДС се дължи данък. При място на изпълнение на територията на страната доставчикът е и субект на задължението за начисляване на данъка и за плащането, поради което и на основание чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС във връзка с чл.66, ал.1, т.1 и чл.67, ал.1 от ЗДДС, за декларираната продажба по фактура № 213/15.12.2017 г. на стойност 6950.00 лв. законосъобразно е начислен ДДС в размер на 1390.00 лв.

Предвид това жалбата срещу РА в частта на начислен ДДС в размер на 1 390,00 лв. за м. 12.2017 г. също се явява неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

Ответникът е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което при този изход на спора следва да бъде уважено в размер на 4 299.60 лв., съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 73 -ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221418005775-091-001/07.06.2019 г., издаден от А. М.- орган, възложил ревизията и Б. М.– ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1650/30.09.2019 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“- [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 148 810,00 лв., за данъчни периоди м. януари, м. февруари, м. май, м. август, м. септември, м. октомври, м. ноември и м. декември 2017 г., ведно с лихви в размер на 28 150,50 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“- С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 299.60 лв.

Решението може да бъде обжалвано от страните с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

СЪДИЯ: