

РЕШЕНИЕ

№ 972

гр. София, 15.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 24.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **12238** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на "В трейд 18" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], в качеството му на правоприемник на "Малус фарма" ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221019003416-091-001/12.03.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., изменен с Решение № 1503/29.09.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените му задължения по ЗДДС в общ размер 221 000 лв. и лихви от 61 516,39 лв.

Жалбоподателят възразява срещу непризнатото му от ревизията право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 221 000 лв. по фактури, издадени от "Кимден МП" ЕООД; срещу констатацията за непризнати декларирани от него вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоки на обща стойност 1 128 033,76 лв. по фактури, издадени на Geminima S.R.O.; срещу констатацията за определена нулева данъчна основа по издадени фактури от "Малус фарма" ЕООД към "Бета фармасютикъл" ЕООД, по които начисленият данък в общ размер 273 289,71 лв. е определен като дължим на основание чл.85 ЗДДС; както и срещу извършената от ревизията корекция на начисления данък и ползвано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 262 651,16 лв. във връзка с непризнато вътреобщностно придобиване /В./ на стоки по фактури, издадени от Mob tech SK S.R.O. В жалбата се излагат доводи за

незаконосъобразност на акта, като се твърди, че констатациите на органите по приходите са необосновани. Жалбоподателят изразява несъгласие с констатациите на ревизията, като счита, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки, по които му е отказан данъчният кредит. Настоява, че вътреобщинният характер на другите спорни доставки е доказан, като се позовава на представените на ревизията документи. Оплаква се, че неправилно не му е признато В., като е когигиран начисленият от него данък. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА, както и присъждане на разносните по делото. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв.Г. поддържа жалбата.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, в с.з. не изпраща представител, но с писмена молба (л.151) чрез юк.М. оспорва жалбата. Не претендира разноски.

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 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 15.10.2020 г. (л.143). Жалбата е подадена на 29.10.2020 г., видно от положения вх.№ 53-04-841 по описа на ДОДОП, от надлежно лице и при наличието на правен интерес. Ето защо жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

С протоколно определение от 04.11.2021 г. Съдът остави без разглеждане жалбата в частта, с която се оспорва РА относно констатацията за определена нулева данъчна основа по издадени фактури от "Малус фарма" ЕООД към "Бета фармасютикъл" ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], по които начисленият данък в общ размер 273 289,71 лв. е определен като дължим на основание чл.85 ЗДДС, и прекрати производството по делото в тази негова част. Определението не е обжалвано и е влязло в законна сила.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

С ревизионен акт № № Р-22221017004560-091-001/21.08.2018 г. (л.78, прил.4), на жалбоподателя са определени задължения по ЗДДС за данъчен период м.май 2017 г. Казаният РА е отменен от Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП с Решение № 320/21.02.2019 г. (прил.1) и преписката е върната за нова ревизия.

На 02.05.2019 г. в Търговския регистър е вписано вливане на "Малус фарма" ЕООД, "Чирита" ЕООД, "Бета фармасютикъл" ЕООД, "Фалконс 2000" ЕООД, "Конвалес М" ЕООД и "Ди Ес Ди фарма БГ" ЕООД във "В трейд 18" ЕООД (жалбоподателят по настоящото дело).

В съответствие с цитираното решение на ДОДОП, със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221019003416-020-001/30.05.2019 г. (л.31), издадена от Р. Г. Я.- - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя в качеството му на правопреемник на "Малус фарма" ЕООД, за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчен период м.май 2017 г. ЗВР е връчена по електронен път на 13.06.2019 г., като е определено ревизията да приключи до 3 месеца от връчванена заповедта. За

ревизиращи органи са определени Т. Д. И. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Т. А. Ш. – гл.инспектор по приходите. Заповедта е изменена със ЗИЗВР № Р-22221019003416-020-002/05.09.2019 г., с която е определен срок за завършване на ревизията до 13.11.2019 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.24).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221019003416-092-001/22.11.2019 г. Ревизираното лице е подало възражение вх.№ 53-00-1915/27.02.2020 г., което е преценено от ревизиращия екип като неоснователно.

Обжалваният РА № Р-22221019003416-091-001/12.03.2020 г. е издаден от Р. Г. Я. – Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Т. Д. И. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен на 26.09.2020 г. по електронен пот.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е търговия на едро с лекарства и хранителни добавки. За извършване на дейността лицето притежава Лиценз за търговия на едро с лекарствени продукти № IV-Р-Т-ЕV-221/11.04.2017 г., издаден от Изпълнителна агенция по лекарствата. Дейността се осъществява в склад за търговия на едро с лекарствени средства в [населено място],[жк], [жилищен адрес] ползван под наем.

В отговор на връчено искане ревизираното лице е представило документи и обяснения. Към доказателствения материал по преписката са приобщени всички доказателства, събрани в хода на предходната ревизия на "Малус фарма" ЕООД, приключила с отменения РА № Р-22221017004560-091-001/21.08.2019 г., както и доказателства, събрани в хода на ревизия на същото лице, приключила с РА № Р-22221017008687-091-001/19.11.2018 г. Към доказателствения материал по преписката са приобщени всички доказателства, събрани в хода на ревизия на "Кимден МП" ЕООД и "Мариком" ЕООД.

При ревизията са направени следните констатации, имащи отношение към настоящото съдебно оспорване:

I. На "Малус фарма" ЕООД е отказано право на данъчен кредит:

1. В общ размер 221 000 лв. по следните фактури, издадени от "Кимден МП" ЕООД:

№ 1/04.05.2017 г. с предмет Beard Active 100 Caps

№ 2/05.05.2017 г. с предмет Beard Active 100 Caps

№ 3/08.05.2017 г. с предмет Beard Active 100 Caps

№ 4/09.05.2017 г. с предмет Beard Active 100 Caps

№ 5/11.05.2017 г. с предмет Beard Active – MAX 75

№ 6/12.05.2017 г. с предмет Beard Active – MAX 125

№ 7/15.05.2017 г. с предмет Vistore Pomegramate 250 mg

№ 8/17.05.2017 г. с предмет Vistore Pomegramate 250 mg

№ 9/19.05.2017 г. с предмет Vistore Pomegramate 250 mg

№ 10/22.05.2017 г. с предмет Most Powerful Stem Cell

№ 11/23.05.2017 г. с предмет Most Powerful Stem Cell

№ 12/25.05.2017 г. с предмет Most Powerful Stem Cell

№ 13/29.05.2017 г. с предмет Most Powerful Stem Cell

№ 14/30.05.2017 г. с предмет Beard Active – MAX

№ 15/31.05.2017 г. с предмет Acnetame – Vitamin Pills Natura

Предмет на всички фактури са хранителни добавки.

При извършената на доставчика насрещна проверка в хода на първата ревизия същият

е представил издадените фактури с приложени към тях протоколи и товарителници (прил.5). В товарителниците като превозвач е вписано "Малус фарма" ЕООД с автомобил Форд транзит рег. [рег.номер на МПС] , собственост на последното. Доставчикът е представил договор за покупко-продажба от 17.04.2017 г. сключен между доставчика като продавач и "Малус фарма" ЕООД като купувач, с който страните са се споразумели продавачът да достави на купувача срещу заплащане различни видове хранителни добавки по опис, като е уговорено плащането да се извърши по банков път до 6 месеца след получаването на стоките. Представени са фактури, договор и протоколи, издадени от предходния доставчик "Мариком" ЕООД, както и счетоводни документи.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил писмени обяснения относно организацията на търговската му дейност, подбора на клиентите, получаването, съхранението и реализацията за закупените стоки. Не е представил фактурите, нито други съпътстващи документи към тях или счетоводни документи, като се е позовал на обстоятелството, че същите са иззети от ГДБОП на 01.12.2017 г.

Ревизията е изтъкнала, че не са представени доказателства за извършени плащания по процесните фактури; не е представена информация за това как са извършвани поръчките по всяка една от фактурите (кое лице от страна на жалбоподателя е правило поръчките и кое лице от страна на доставчика ги е приемала, в какви срокове преди доставката се правят поръчките); не е представена информация за срока на годност на хранителните добавки; не са представени доказателства за притежавани от страните по сделките собствени или наети транспортни средства. От проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикат не е притежавал и не е наемал моторни превозни средства.

На предходния доставчик "Мариком" ЕООД в хода на първата ревизия е извършена насрещна проверка, при която същият е представил фактури, издадени към прекия доставчик с приемо-предавателни протоколи към тях, счетоводни документи и фактури от по-предходен доставчик "Tang-RA Limited"-Великобритания, заедно с протоколи по чл.117 ЗДДС, потвърждения за получаване на стоките по фактурите и интрастат декларация за м.май 2017 г. Представен и договор за покупко-продажба № 1/01.05.2017 г., сключен между прекия доставчик "Кимден МП" ЕООД като продавач и предходния доставчик "Мариком" ЕООД като купувач, с който страните са се споразумели продавачът да достави на купувача срещу заплащане различни видове хранителни добавки, екстракти и есенции, цитирани по размери и количества, подробно описани във всяка една фактура, като е уговорено плащането да бъде извършено по банков път след получаване на стоките и подписване на приемо-предавателен протокол.

От приобщения РД № Р-16001317004536-092-001/04.01.2018 г. и РА № Р-16001317004536-091-001/06.03.2018 г., издадени при извършване на прекия доставчик "Кимден МП" ЕООД ревизия по ЗДДС за данъчните периоди от м.май до м.юли 2017 г., е установено, че "Кимден МП" ЕООД е представило част от изисканите му документи, справки и писмени обяснения. От тях е прието, че не може да бъде установено извършването на облагаеми доставки и е определена нулева данъчна основа по всички издадени през периода фактури. Данъкът по всички издадени през периода фактури е определен като неправомерно начислен, без основание и при липса на доставка, но същият е дължим от "Кимден МП" ЕООД на основание чл.85 ЗДДС. Констатирана е липса на кадрова обезпеченост и материално-техническа база,

необходими за реалното извършване на фактурираните доставки. РА не е обжалван и е влязъл в сила.

От анализа на доказателствата ревизията е приела, че не се доказват извършени плащания от прекия доставчик "Кимден МП" ЕООД към предходния доставчик "Мариком" ЕООД; липсва информация относно срока на годност на продадените стоки; не са представени доказателства за наличие на транспортни средства, както и за начина на извършване на поръчките между двете дружества.

От приобщения РД № Р-22221017004554-092-001 от 12.02.2018 г. и РА №Р-22221017004554-091-001/17.04.2018 г., издадени при извършена на предходния доставчик "Мариком" ЕООД ревизия по ЗДДС за данъчен период м.май 2017 г. е установено, че "Мариком" ЕООД е представило част от от изисканите му документи, справки и писмени обяснения. От тях е прието, че не може да бъде установено извършването на облагаеми доставки и е определена нулева данъчна основа по всички издадени през периода фактури. Задълженото лице не е осигурило достъп до първичните и вторични счетоводни документи, регистри, банкови и търговски документи и не е оказало съдействие на ревизиращите органи. Собственикът на дружеството е бил наеман като мияч на превозни средства, общ работник, във връзка с което е прието, че той не притежава необходимата квалификация за извършване на търговия с хранителни добавки. Данъкът по всички издадени през периода фактури е определен като неправомерно начислен, без основание и при липса на доставка, но същият е дължим от "Мариком" ЕООД на основание чл.85 ЗДДС. РА не е обжалвани и е влязъл в сила.

С оглед това ревизията е приела, че между прекия доставчик "Кимден МП" ЕООД и "Малус фарма" ЕООД не са налице реално извършени облагаеми доставки, а със съставените документи (договор, фактури, товарителници) се цели единствено да се създаде представа за реални сделки с цел неправомерно приспадане на данъчен кредит. Спорното правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.25, ал.2 и ал.6 ЗДДС.

2. В общ размер 262 651,16 лв. във връзка с декларирани В. на стоки от Mob-tech SK S.R.O. – Република С., по следните фактури с предмет хранителни добавки (прил.5, превод в прил.6):

№ 74003/18.04.2017 г., № 74008/20.04.2017 г., № 74011/02.05.2017 г., № 74015/02.05.2017 г., № 74021/03.05.2017 г., № 74022/03.05.2017 г., № 74028/04.05.2017 г., № 74029/08.05.2017 г., № 74031/08.05.2017 г., № 74035/09.05.2017 г., № 74037/11.05.2017 г., № 74041/16.05.2017 г., № 74044/25.05.2017 г.

За ревизирания данъчен период "Малус фарма" ЕООД е декларирало В. на стоки по 13 фактури от МОВ-ТЕСН S.R.O., VIN SK2022974591, данъчната основа на които е в размер на 1 313 255,74 лв. За същите задълженото лице е начислило ДДС в размер на 262 651,16 лв., като същевременно е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит в същия размер.

При първата ревизия "Малус фарма" ЕООД е представило спорните фактури, протоколи по чл.117 ЗДДС, пакинг листове и ЧМР.

В хода на същата ревизия, в съответствие с чл.7 от Регламент /ЕС/ 904/2010 на Съвета, е изпратена Молба реф.№ VAT_BG_025984_SK_129135F/17/ Bur_20171117_G_RI_R (прил.5) за административно сътрудничество до данъчната администрация на С. относно закупени стоки от Mob tech S.R.O. В получения от данъчната администрация на С. отговор е посочено, че Mob tech SK S.R.O. е регистрирано за данъчни цели на

01.06.2010 г. Д. администратор е изпратил няколко призовки до упълномощения представител и до седалището на дружеството, като призовките са били получени. Упълномощеният представител е променял датата за представяне на документите, но документи не са представени. Пълномощникът С. Холес е отменил пълномощното от дружеството на 25.02.2018 г. Изпратена е покана на управителя на дружеството – С. С., с която е уговорена среща на 13.03.2018 г. Лицето не се е явило на уговорената среща и документи от страна на Mob tech SK S.R.O. не са представени. Във връзка с горното е записано, че не може да се потвърди видът на стоката, къде, кога и от кого е изпратена, как са осъществени търговските контакти с българския търговец и откъде е придобита стоката. Не може да се потвърди кой е превозвачът, кой е поръчал и заплатил транспорта, кой е собственик на превозните средства. Не може да се потвърди, че стоките са осчетоводени от този търговец. Не може да се потвърди, че стоките са платени от този търговец, както и плащания от трети лица. Данъкоплатецът е подал СД по ДДС за м.април и м.май 2017 г. (погрешно посочени в РД по втората ревизия 2016 г.), като е декларирал доставки на стоки, освободени от данък в размер на 239 200 евро за м.април 2017 г. и 156 300 евро за м.май 2017 г. (погрешно посочени в РД по втората ревизия 2016 г.). Данъкоплатецът Mob tech SK S.R.O. е подал VIES декларации за периодите м.април и м.май 2017 г. (погрешно посочени в РД по втората ревизия 2016 г.), но не е декларирал с тях доставки на стоки и услуги към "Малус фарма" ЕООД.

Ревизията е приела, че след като от данъчната администрация на С. не се потвърждават доставките на стоки от Mob tech SK S.R.O., то не се доказва извършването на В. на стоки по смисъла на чл.13 ЗДДС. Посочено е, че до датата на издаване на РД ревизираното лице не е представило доказателства за извършени плащания към чуждестранния си партньор по издадените от него 13 фактури. Направено е заключение, че се касае за относителна симулация, тъй като произходът на стоките е различен от декларирания от лицето. В тази връзка е прието, че протоколите по чл.117 ЗДДС са издадени без основание, съответно с тях неоснователно е начислен ДДС и е ползван данъчен кредит.

При това положение на "Малус фарма" ЕООД е отказано правото на данъчен кредит в размер на 262 651,16 лв., и сещевременно начисленият данък по В. в размер на 262 651,16 лв. е изключен от дневниците за продажби за м.май 2017 г.

Тази корекция е без фискален ефект за задълженото лице.

II. При данъчното облагане на "Малус фарма" ЕООД като изпълнител не са непризнати декларираните от него вътреобщностни доставки на стоки на обща стойност 1 128 033,76 лв. по фактури, издадени на **Geminima S.R.O.-Ч.**

За ревизирания данъчен период задълженото лице е декларирало извършени ВОД на стоки към чешки търговец - Geminima S.R.O., VIN CZ03783251, с данъчна основа в общ размер 1 128 033,76 лв. Доставките са документирани със следните фактури с предмет хранителни добавки:

№ 1...9/09.05.2017 г., № 1...13/12.05.2017 г., № 1...14/12.05.2017 г., № 1...27/22.05.2017 г., № 1...28/23.05.2017 г., № 1...29/25.05.2017 г., № 1...30/25.05.2017 г., № 1...31/25.05.2017 г., № 1...34/29.05.2017 г., № 1...37/31.05.2017 г.

При първата ревизия "Малус фарма" ЕООД е представило процесните фактури, потвърдителни писма за получаване на стоката и международни товарителници /ЧМР/ към всяка от фактурите. Представен е договор между "Малус фарма" ЕООД и Geminima S.R.O. (прил.5), от който е видно, че срокът на разплащане по фактурите е 180 дни от издаването на фактурата. Към датата на издаване на РА няма доказателства за извършено разплащане между

страните.

Във връзка с придобиване на стоките са представени 15 фактури, издадени от "Кимден МП" ЕООД, за които е отказано право на приспадане на данъчен кредит (съгласно установеното в т.І, 1 от настоящото решение).

Констатирано е, че задълженото лице е подало VIES декларации за ВОД с коректни данни, относно издадените фактури. При извършена проверка във VIES системата е установено, че към момента на същата чешкото дружество е с валидна регистрация по ДДС.

В хода на първата ревизия, в съответствие с чл.7 на Регламент (ЕС) 904/2010 на Съвета, е иницирирана процедура по обмен на информация с данъчната администрация на Ч.. Поискано е да бъде установено дали стоката е получена в Ч. от този контрагент; къде, кога и от кого е получена стоката, как са осъществени търговските контакти с българския търговец, къде е реализирана в последствие стоката. Изискани са и общи данни за чуждестранния контрагент.

В отговор от данъчната администрация на Ч. с изх.№ 860-8/22.12.2017 г. е посочено, че Geminima S.R.O. е регистрирано за данъчни/ДДС цели на 11.05.2015 г. Основната икономическа дейност не е известна. Съгласно извадка от Търговския регистър, предметът на дейност е производство, търговия и услуги, които не са посочени в приложения 1-3 от Търговския закон. Не може да се потвърди видът на стоката, получаване на стоката от този търговец; къде, кога и от кого е получена стоката, как са осъществени търговските контакти с българския търговец и къде е реализирана в последствие стоката; не може да се потвърди кой е превозвачът, кой е поръчал и заплатил транспорта, кой е собственик на превозните средства. Не може да се потвърди, че стоките са осчетоводени от този търговец. Не може да се потвърди, че стоките са платени от този търговец, както и плащания от трети лица. Случаят е съобщен от данъчната администрация на Ч. на отдела за борба с измамите. Не могат да бъдат събрани безспорни доказателства относно произхода на стоката. Органите по приходи в Ч. считат, че доставките не са реално извършени, а само документално оформени.

Ревизията е формирала извода, че издадените от "Малус фарма" ЕООД фактури към чешкия търговец Geminima S.R.O. не документират реално извършени ВОД на хранителни добавки, стоките не са реализирани на територията на Република България, а изобщо липсват получени доставки от ревизираното дружество и съответно липсват извършени такива.

Във връзка с тази констатация **не е доначислен ДДС** на основание чл.53, ал.3 ЗДДС.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1503/29.09.2020 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е изменен така: Отменен е в частта, с която е определена нулева данъчна основа по фактура № 1...8/09.05.2017 г., издадена от "Малус фарма" ЕООД на "Булснйт" ЕООД, като начисленият със същата данък в размер на 50 833,33 лв. е определен като дължим на основание чл.85 ЗДДС; и в частта на отказания на "Малус фарма" ЕООД данъчен кредит в размер на 326,21 лв., формиран по фактури за нотариални такси и др. РА е потвърден в частта на отказаното на "Малус фарма" ЕООД право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 221 000 лв. по фактури, издадени от "Кимден МП" ЕООД; в частта относно констатацията за определена нулева данъчна основа по издадени фактури от "Малус фарма" ЕООД към "Бета фармасютикъл" ЕООД, по които начисленият данък в общ размер 273 289,71 лв. е определен като дължим на основание чл.85 ЗДДС; в частта на непризнати деклариращи от "Малус фарма" ЕООД ВОД на обща стойност 1 128 033,76 лв. по фактури, издадени на Geminima S.R.O.; и в частта на извършената от ревизията корекция на начисления данък от "Малус фарма" ЕООД и ползвано от него право на приспадане на данъчен кредит в размер на 262 651,16 лв. във връзка с непризнато В. по фактури, издадени от Mob tech SK S.R.O.

Каза се по-горе, че в частта относно констатацията за определена нулева данъчна основа по издадени фактури от "Малус фарма" ЕООД към "Бета фармасютикъл" ЕООД, Съдът постанови частично прекратяване на съдебното производство, като определението е влязло в сила.

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза**, която

следваше да даде заключение по следните задачи:

А. Относно отказвания данъчен кредит като получател по издадени фактури от български доставчици:

1. за документиране на спорните доставки има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки или др.подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците;

2. отчетели ли са доставчиците приходи по спорните фактури;

3. има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати;

4. доставчиците разполагали ли са с наети работници/ служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

5. доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.

6. да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките.

г/ всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

6. имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

7. имат ли връзка получените доставки на стоки с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирания период.

8. има ли последваща реализация или влягане на стоките, които се твърди да са получени от доставчиците - по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл.съпътстващи документи.

Б. Относно отказвания данъчен кредит като получател по вътреобщностни придобивания:

1. за документиране на спорните доставки има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки или др.подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя;

2. отчетел ли е доставчикът приходи по спорните фактури;

3. има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати;

4. да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките.

в/ всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

5. за чия сметка е бил транспортът; има ли при жалбоподателя издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

6. имат ли връзка получените доставки на стоки с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирания период.

7. последващата реализация или влягане на стоките, които се твърди да са получени по В. - по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи документи.

В. Относно доначисления ДДС като изпълнител на вътреобщностни доставки:

1. какви споразумения са сключени между жалбоподателя и чешкия му партньор, с какъв предмет са същите;

2. по кои фактури е доначислен ДДС на жалбоподателя: предмет, стойност, ДДС;

3. какъв е размерът на доначисления ДДС за всяка фактура;

4. извършено ли е плащане по фактурите, по какъв начин, в какъв размер, на кои дати; има ли обвързка на платежните документи с издадените фактури, по коя фактура с кой платежен документ може да се приеме за извършено плащането.

5. какви транспортни документи има при жалбоподателя – от кого са издадени, кога са получени при него; за чия сметка е транспортът; проследимо ли е движението на стоката от България до Ч.; има ли обвързка на транспортните документи с издадените фактури.

6. има ли писмени потвърждения от получателя на стоката за получаване на същата; вписани ли са дата, съдържание и име на потвърждаващото лице.

Г. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

Съдът назначи за вещо лице П. Д. К. и определи депозит от 1200 лв., вносим от жалбоподателя. Същият не беше внесен от жалбоподателя, поради което Съдът прецени процесуалното му поведение като нежелание да се изслуша допуснатата експертиза. Това наложи нейното заличаване с протоколно определение от 24.11.2022 г.

В хода на съдебното производство се представиха следните **писмени доказателства**: доказателства за оправомощаване на Р. Г. Я. да възлага ревизии, към 13.07.2017 г., и за периода от 2017 г. до 27.02.2019 г. по първата ревизия (л.123, л.125, л.133, л.135); РА от предходната ревизия на "Малус фарма" ЕООД (л.78), ведно със ЗВР и ЗИЗВР, заповеди за спиране и възобновяване по нея; доказателства за датата и начина на получаване от жалбоподателя на Решение № 1503/29.09.2020 г. на Директора на Д"ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП (л.143); информация от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите по първата ревизия Р. Г. Я., П. Н. Г., И. Й. Л., и по настоящата ревизия Р. Г. Я., Б. В. М., Т. А. Ш. (л.148); доказателства за назначаване на А. Г. за и.д. Директор на ТД на НАП-гр.С. към 10.05.2019 г. (л.76, л.77).

При така установеното от фактическа страна Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано със ЗВР № Р-22221017004560-020-001/13.07.2017 г., т.е. в рамките на 5-годишния срок за ревизираната 2017 г.

Оспореният РА е издаден след проведена повторна ревизия в изпълнение на Решение № 320/21.02.2019 г. на Директора на дирекция „ОДОП”-гр.С., с което е отменен първоначалният РА за спорния данъчен период. РА е издаден от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията. Константна в тази връзка е практиката на ВАС, че при проведена повторна ревизия, след отмяна на предходно издаден РА, не започва ново ревизионно

производство, а продължава вече образуваната и висяща ревизия. Това е така, защото първият РА е отменен от горестоящия административен орган, като преписката е върната в тази ѝ част на органа по приходите, издал заповедта за възлагане на ревизията за издаване на нов ревизионен акт. Съгласно чл.155, ал.6 ДОПК производството за издаване на новия акт започва от незаконосъобразното действие, което е послужило като основание за отмяна на акта, от което следва, че се възстановява висящността на ревизионното производство по отношение на същия данъчен субект и за посочените данъчни периоди. Повторната ревизия следва да се счита продължение на първата, като производството е висящо до влизане в сила на ревизионния акт. Издаването на нова заповед за възлагане на ревизията след връщането на преписката на възложилния ревизионен орган не поставя началото на ново производство, а създава определеност в процесуалните правоотношения. Тя е насочена към отстраняване на незаконосъобразното действие, послужило като основание за отмяна.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 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. От представените по делото Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.123), № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.125) и № РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. Директор на ТД на НАП-гр.С. (л.24), следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Доказано е обстоятелството по назначаване на А. Г. за и.д. Директор на ТД на НАП-гр.С. към 10.05.2019 г. (л.76, л.77).

В процедурата по извършване на повторната ревизия не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило. Изпълнено е изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 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 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 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 (в посочената редакция), 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 (в посочената редакция), 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. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, 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. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) 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. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от B-Trust Operational CA QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – "Борика" АД. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното 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:

I. Относно отказаното право на данъчен кредит

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС

и отсъствие на пречки по чл.70 от закона, които да препятстват упражняването на спорното право.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките на стоки и услуги. Правният спор по делото се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури и дали доставчиците са били добросъвестни. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който в случая се изразява в доказване на прехвърлянето на собствеността върху стоките и фактическото извършване на услугите.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

Съдът намира, че тази част на спора жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки. В конкретния случай не може да се приеме за безспорно установено, че ревизираното лице е получател на стоки и на извършени услуги, за което са платени парични престации от него. С оглед на това се налага изводът, че размяната на насрещните престации е без основание.

Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказа, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт на действително изпълнение на спорните доставки.

Още с разпоредителното заседание от 18.08.2021 г. Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в

жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително 1. реалното осъществяване на доставките от "Кимден МП" ЕООД, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като в тази връзка трябва да установи прехвърлянето на собствеността върху стоките; 2. реалното осъществяване на вътреобщностни придобивания от Мов-теш SK S.R.O.-С., като в тази връзка трябва да установи прехвърлянето на собствеността върху стоките.

Съдът съобрази, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В този смисъл от съществено значение е наличието или липсата на съпътстващи документи към фактурите.

Към спорните фактури от "Кимден МП" ЕООД са представени протоколи, но във фактурите те не са описани. За тях жалбоподателят настоява, че доказват прехвърлянето на собствеността. Същите обаче страдат от редица пороци, които са пречка да се приеме, че собствеността върху стоките е прехвърлена съобразно цитираното правило на ЗЗД.

Страните, фигуриращи в протоколите, са "съставил" и "получател", което не съответства на ролите, които имат страните по даден приемо-предавателен протокол. Освен това те не са наименувани "приемо-предавателни протоколи" и в тях *липсва текст, описващ извършените действия по твърдяното приемо-предаване*. Горният порок особено ясно се откроява при съпоставка с приложените протоколи от предходните доставчици: там ясно е описано действието по предаване на стоките от продавача и реципрочното им приемане от купувача. По този начин протоколите не са в състояние изобщо да удостоверят благоприятните за жалбоподателя обстоятелства, които той се домогва да установи с тях. На следващо място Съдът констатира, че в протоколите мястото на предаване изобщо не е индивидуализирано – същото фигурира като [населено място], без посочен адрес, а това не позволява да се приеме за доказано мястото на твърдяното приемо-предаване. Посочването само на населеното място е твърде общо понятие и не отговора на изискването за индивидуализация на твърдяното местопредаване.

Значението на транспортните документи досежно спорния по делото въпрос се състои в следното: страните по доставките нямат общ район на стопанска дейност, то логично е стоките, предмет на фактурите, да бъдат превозени от доставчика до склад на ревизираното лице. Съдът констатира, че към фактурите са представени товарителници. Съгласно чл. 50, ал.1 от Закона за автомобилните превози договорът за превоз се установява с товарителница, неговата действителност не зависи от редовното съставяне или изгубване на товарителницата, за която е предвидено да се изготвя в три екземпляра, подписани и подпечатани от изпращача и от превозвача. Според чл.4 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (КДМАПС) сключването и изпълнението на договора за превоз се установява с товарителница (ЧМР). Редът за изготвянето на ЧМР и съдържанието ѝ са регламентирани в чл.5 и чл.6, т.1, б."а"- "к", т.2, б."а"- "ж" от Конвенцията. По силата на чл.9 КДМАПС до доказване на противното товарителницата удостоверява условията на договора за превоз и получаването на стоката от превозвача. В представените по делото товарителници фигурират подписи за изпращач, превозвач и получател, но те не са индивидуализирани с имена и длъжности, поради което не е ясно дали подписите им са в състояние да обвържат "Малус фарма" ЕООД като получател на стоката, защото не е ясно има ли то качеството материално-отговорно лице. Липсват и доказателства за заскладяване на стоките.

В товарителниците са описани и придружаващи документи, но същите не носят дати и не може да се направи еднозначен извод дали става въпрос за фактури, протоколи или други документи. Това на свой ред не позволява да се даде положителен тоговор на въпроса възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с приложените съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките. Това обстоятелство следваше да бъде изяснено от допуснатата по делото ССЕ, на

изслушването на която жалбоподателят се противопостави.

Съдът намира, че липсват преки доказателства за предаването им между страните по издадените фактури или индивидуализирането им по друг уговорен начин. При това следва да се приеме за несъстоятелна тезата на жалбоподателя, че наличието на документи към процесните фактури удостоверява реалността на спорните доставки.

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в чл.6 и чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на фактура не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на услуги. Лицето, което черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС. В постановения за разглеждане случай това не беше сторено и жалбоподателят следва да понесе последиците от недоказването.

Не е доказано отделянето на родовоопределените вещи като начин за доказване на релевантния факт по прехвърляне на собствеността върху тях. Каквито и да било доказателства, опровергаващи горното, не са ангажирани по делото. Служебно допуснатата експертиза следваше да установи извършен ли е транспорт на стоките, издадени ли са и осчетоводени ли са съответните транспортни документи, но поради пасивното процесуално поведение на жалбоподателя разглежданите обстоятелства от съществено значение за спора останаха недоказани. По делото не са представени доказателства за мястото на получаване на фактурираните стоки, от кого са натоварвани и разтоварвани и как е организиран транспортът.

Следва да се има предвид, че, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи има ли доказателства за прехвърляне на собствеността, разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция.

Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 от Закона за счетоводството. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. В случая липсва положителен извод за тези съществени обстоятелства. Това следваше да установи служебно допуснатата от Съда, но впоследствие заличена експертиза.

От ревизията по ЗДДС на прекия доставчик за данъчните периоди от м.май до м.юли 2017 г., приключила с влязъл в сила ревизионен акт, е установено, че "Кимден МП" ЕООД не е извършил облагаеми доставки, за което е определена нулева данъчна основа по всички издадени от него фактури през периода. Данъкът по всички издадени през периода фактури е

определен като неправомерно начислен, без основание и при липса на доставка, но същият е дължим от "Кимден МП" ЕООД на основание чл.85 ЗДДС. Съдът следва да държи сметка за влезлия в сила РА на доставчика, издаден за същия ревизиран период на жалбоподателя. От изключителна важност в случая е обстоятелството, че при сочената ревизия органът по приходите е изследвал реалността на доставките във връзка с издадените от доставчика фактури. При ревизията, завършила с коментирания РА, органът по приходите се е занимавал и с тези, по които лицето е изпълнител. Поради това в акта има изрични констатации – в случая те са за недействителност на фактурираните доставки към получателите, вкл. към "Малус фарма" ЕООД. Следователно издаденият РА на доставчика следва да обвърже със задължителна доказателствена сила настоящия съд с доказателствен извод, че фактурите, по които е начислен данъка, не са за реално доставени услуги. Разгледани като официални документи по смисъла на чл.179, ал.1 ГПК, ревизионният акт и докладът към него съставляват доказателство за изявленията пред органа по приходите и за извършените от него и пред него действия. Ето защо при наличната колизия между факти и обстоятелства, удостоверени с фактурите като частни документи, и такива, установени с официален документ, приоритет следва да се даде на последния.

Не води до друг извод съобразяването на представения договор за за покупко-продажба от 17.04.2017 г. След като не е доказано дали собствеността върху стоките е прехвърлена на лицето, вписано във фактурите като получател, договорът е годен да установи единствено възникнала облигационна връзка между страните, но не и реално осъществяване на сделката по доставка на стоки, за което страните са се уговорили. В същия ред на мисли Съдът намира, че може да сподели доводите на ответника, развити в решението му, че липсата на конкретни уговорки досежно съществени елементи на сделката, като цена на стоките, наред с предвиденото в договора купувачът да заплати цената в размер по същия договор, както и предвидената неустойка при забава на продавача, без предвиден срок за изпълнение на доставките, свидетелстват за фиктивния характер на договора.

Сред доказателствата за реалното извършване на доставката от значение е и разплащането по издадените фактури. Това разбиране произтича от икономическата логика на взаимоотношенията между доставчика и жалбоподателя като получател. Няма съмнение, че движението на парични ценности следва да е предприето на правно основание, в разглеждания случай - като заплащане договорената цена на услугите, което не е доказано по делото. Разпоредбата на чл.200, ал.2 ЗЗД предвижда плащането да стане едновременно с предаването на вещта и на мястото, където то се извършва. В тази връзка следва да се отбележи, че нито протоколите съдържат място на предаване на стоките, нито е доказано плащане по спорните доставки. Налага се изводът, че и в този аспект реалността на доставките не е установена по делото.

На следващо място е важно да се отбележи, че както фактурите, така и обсъжданите протоколи и товарителници, са частни диспозитивни документи и въпросът за верността на материализираните в тях изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на него. На първо място подписаният частен документ доказва, че материализираното в него изявление е направено и че изхожда от лицето, което го е подписало като негов издател. Съдът е длъжен да приеме за автор на изявлението лицето, подписало документа. Това е същността на формалната доказателствена сила на документите, прогласена в чл.180 ГПК. С формална доказателствена сила се ползва всеки подписан документ, независимо дали е свидетелстващ или диспозитивен. В разпоредбата на чл.180 ГПК е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от лицата, които са го издали, съставлява доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. По силата на тази презумпция Съдът е длъжен да смята за автор на изявлението лицето, подписало документа. В това се състои и т.нар. формална доказателствена сила на документа. Тази формална доказателствена сила на документа се отнася единствено относно факта на писменото изявление и неговото авторство.

Формалната доказателствена сила може да бъде преодоляна, като се докаже неавтентичността на документа и точно това се доказва в случая.

В тази връзка ревизията е приела, че със съставените документи (договор, фактури, товарителници) се цели единствено да се създаде представа за реални сделки с цел неправомерно приспадане на данъчен кредит. По този начин указаните частни документи са оспорени от приходната администрация.

Решаващият орган в извънсъдебната фаза на производството – Директорът на ДОДОП, в постановеното от него потвърждаващо решение, макар и без нарочно изявление за оспорване, имплицитно е оспорил в фактурите, подложени на съмнение още в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на първичните счетоводни документи и на приложените към тях протоколи.

Съставените протоколи и товарителници не са убедителни доказателства за изпълнение доставките, предвид откритите техни пороци. Не се установи да е налице обвързка между съпътстващите документи и издадените фактури. Това следваше да установи ССЕ, която Съдът допуска, но жалбоподателят се противопостави на нейното изслушване, поради което през призмата на чл.161 ГПК Съдът намира, че страната следва да понесе последиците от недоказването. Ето защо не следва да се приеме за доказано по делото, че посредством съставените съпътстващите документи е удостоверено прехвърлянето на собствеността върху стоките, а оттам – и настъпило данъчно събитие по фактурите.

По аналогичен начин стои въпросът с непризнатите от ревизията В. на стоки от **Mob-tech SK S.R.O.-C.**

Ревизията е приела за недоказани доставките на стоки от Mob tech SK S.R.O., а оттам и за недоказано извършването на вътреобщностно придобиване на стоки по смисъла на чл.13 ЗДДС.

От легалната дефиниция за В. по смисъла на указаната правна норма (придобиване правото на собственост върху стока и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, която стока се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчно задължено лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка), следва изводът, че върху ревизираното лице тежи доказателствената тежест да установи положителния факт на прехвърляне собствеността върху стоките.

И в тази част на спора на жалбоподателя бяха дадени ясни указания, но последният не се справи с доказателствената си задача.

Жалбоподателят не доказва нито къде, кога и от кого е изпратена стоката, нито как са осъществени търговските контакти между него и словашкия търговец и откъде е придобита стоката, както и че тя е осчетоводена от този търговец. Не се установи кой е превозвачът, кой е поръчал и заплатил транспорта, кой е собственик на превозните средства. Не бяха доказани извършени плащания към чуждестранния си партньор по издадените от него 13 фактури.

Ето защо следва да бъдат споделени изводите на ревизията, че се касае за относителна симулация, тъй като произходът на стоките е различен от декларирания от лицето. Протоколите по чл.117 ЗДДС са издадени без основание, съответно с тях неоснователно е начислен ДДС и е ползван данъчен кредит.

Съдът държи сметка, че корекцията на ползвания данъчен кредит е без фискален ефект за "Малус фарма" ЕООД, защото на него му е отказано правото на данъчен кредит в размер на 262 651,16 лв., и същевременно начисленият данък по В. в размер на 262 651,16 лв. е изключен от дневниците за продажби за м.май 2017 г. Това е така, защото задълженото лице е начислило ДДС в размер на 262 651,16 лв., като същевременно е упражнило правото си на проспадане на данъчен кредит в същия размер.

Относими за двете коментирани констатации са и следните разсъждения на Съда:

Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Д. кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото

разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък. Доказателствената задача на жалбоподателя, който твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, е да установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на фактурираните доставки, тяхното действително изпълнение и приемане и използване за последващи облагаеми доставки в рамките на независимата икономическа дейност.

Не е доказано доставчикът да е имал редовно водено счетоводство. В този ред на мисли само констатацията за редовност на воденото от доставчика счетоводства с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, можеше да бъде прието, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях. Това е така, защото следваше да се установи дали въз основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговците. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение по делото има съмнение дали въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършената доставка. И това относимо обстоятелство остана недоказано поради неизслушването на допуснатата от Съда ССЕ, на изслушването на която жалбоподателят се противопостави.

С оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на С. по дело С-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълни задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Анализираните факти и доказателствата за тях са обсъдени в съответствие с Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Съгласно т.60 на решението, добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

В конкретния случай може да се заключи, че получателят на спорните услуги не е положил грижата на добър търговец, обективните предели на която са очертани в т.60 от решението на СЕС.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание, по която не е получил фактурирания резултат от посочения в нея търговец, с цел упражняване на данъчен кредит, може да се счита за данъчна измама - в този смисъл решение от 07.2012 г. по дело С-285/09, т.49.

Констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна и подлежи на потвърждаване. Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки по тях.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

II. Относно непризнатите на "Малус фарма" ЕООД вътреобщностни доставки на стоки на обща стойност 1 128 033,76 лв. по фактури, издадени на **Geminima S.R.O.-Ч.**

Следва да се припомни, че във връзка с тази констатация не е доначислен ДДС, на основание чл.53, ал.3 ЗДДС.

По силата на чл.7, ал.1 ЗДДС (ред. - ДВ, бр.94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) 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.

За да се приеме, че е реализиран фактическият състав на тази норма, следва да са налице следните предпоставки: да е осъществена доставка на стоки, доставчикът да е регистриран по ДДС в България, съответно получателят по доставката да е регистриран за целите на ДДС в друга държава-членка на общността и стоката да е транспортирана от доставчика или получателя или за тяхна сметка от територията на страната до територията на друга държава-членка. Документите, които удостоверяват извършването на доставката, са посочени в чл.45 ППЗДДС (ред. ДВ, бр.10 от 2011 г., в сила от 1.02.2011 г.): фактура с посочен идентификационен номер по ДДС на получателя, издаден в държавата-членка по месторегистрацията му (т.1); както и документ, доказващ изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка (т.2), който може да бъде: 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 (б.а); или 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 (б.б).

По отношение на първото изискване в настоящия случай жалбоподателят е издал фактури на дружество-получател в Ч., в които той е индивидуализиран с данъчен номер. Съдът намира, че издадените фактури не са достатъчни да обосноват несъмнен извод за осъществени ВОД. Това е така поради неизпълнение именно на второто изискване от разглежданата норма.

Основният спорен момент е транспортирането на стоките, т.е. физическото им преминаване на границата и доказването на това обстоятелство. За изпълнение на второто изискване, доколкото се твърди транспортът да е извършен от трето лице, следва да се представи един от двата вида документи: или транспортен документ, или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка. Съдът намира, че по делото не следва да се приема за доказан нито транспортът на процесните стоки, нито получаването на същите.

Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи реалното осъществяване на ВОД към Geminima S.R.O.-Ч., като в тази връзка трябва да установи прехвърлянето на собствеността върху стоките. И в тази част на спора жалбоподателят не се справи с указаната му тежест на доказване. В частта, в която "Малус фарма" ЕООД е

ревизиран като изпълнител ВОД, със ССЕ следваши да се установят следните съществени обстоятелства около реалното осъществяване на декларираните доставки: какви и с какъв предмет са сключени споразумения между жалбоподателя и чешкия му партньор; извършено ли е плащане по фактурите, по какъв начин, в какъв размер, на кои дати; има ли обвързка на платежните документи с издадените фактури, по коя фактура с кой платежен документ може да се приеме за извършено плащането; има ли писмени потвърждения от получателя на стоката за получаване на същата; вписани ли са дата, съдържание и име на потвърждаващото лице; какви транспортни документи има при жалбоподателя – от кого са издадени, кога са получени при него; за чия сметка е транспортът; проследимо ли е движението на стоката от България до Ч.; има ли обвързка на транспортните документи с издадените фактури.

Нито едно от тези обстоятелства не се установи по делото, като Съдът допусна ССЕ, но жалбоподателят се противопостави на нейното изслушване. Ето защо и в тази част на спора, през призмата на чл.161 ГПК Съдът намира, че страната следва да понесе последиците от недоказването.

Във връзка с декларираните ВОД "Малус фарма" ЕООД е посочило, че стоките, предмет на същите, са получени от "Кимден МП" ЕООД. При положение, че Съдът аргументирано прие за недоказано задълженото лице да е получило стоките от сочения доставчик, той обективно не би могъл реализира същите като ВОД. Съвременно не се твърди и не се едоказва задълженото лице да е имало на склад други стоки, които да достави на Geminima S.R.O. Ето защо следва да се приеме, че ревизираното лице не е доставило на чешкия си съконтрагент процесните стоки и не са налице реално осъществени ВОД.

Във връзка с декларираните ВОД на ревизията е представен Договор за покупко-продажба на стоки от 04.04.2017 г. между продавача "Малус фарма" ЕООД и купувача Geminima S.R.O. И в този договор липсват конкретни уговорки досежно съществени елементи на сделката, като *не е посочен нито видът на стоките, нито е уговорена цена*. Съдът намира, че тези липси свидетелстват за фиктивния характер на договора. Освен това с договора купувачът се е задължил да заплати цената по договора, такава не е уговорена, а и не са представени доказателства за извършени плащания на декларираните В. на стоки на стойност 1 313 255,74 лв. Недоказаното плащане по спорните доставки е пречка да се направи благоприятен за жалбоподателя извод за реалността на декларираните ВОД.

Съдът намира за неубедителни доказателства в аспекта на обсъжданата реалност на ВОД, представените на ревизията международни товарителници /ЧМР/ към фактурите. Когато доказателство за транспортирането на стоките е транспортният документ, същият трябва да е редовен от външна страна и по категоричен и несъмнен начин да доказва осъществения превоз на стоки.

Приложенията по делото ЧМР не отговарят на изискванията на образеца, одобрен с Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки. Съгласно разпоредбата на чл.5 от конвенцията товарителницата се изготвя в три оригинални екземпляра, подписани от изпращача и от превозвача. Тези подписи могат да бъдат отпечатани или заменени с печатите на изпращача и превозвача, ако това се разрешава от законодателството на страната, в която се изготвя товарителницата. Първият екземпляр се предава на изпращача, вторият придружава стоката, а третият се задържа от превозвача. Товарителницата е превозен документ, удостоверяващ сключен договор за превоз, който придружава товара от момента на натоварването до момента на разтоварването на стоката. Според презумпцията, възведена в чл.9 от конвенцията, товарителницата удостоверява единствено условията на договора за превоз на товари и получаването на товара от превозвача (до доказване на противното). Именно противното следва да се приеме за установено по делото. В настоящия случай в приложенията по делото ЧМР кл.9 не е посочен видът на стоката, а в кл.24, която удостоверява получаването на стоките, не съдържа нито дата, нито населено място и адрес на получаване. Въз основа на горното въпросните ЧМР не могат да послужат за доказване наличието на транспортна услуга.

След като товарителницата удостоверява условията на договора, но не и неговото изпълнение, същото се доказва със същинските транспортни документи, свързани с движението на автомобила - тахошайби, такси за преминаване, разходи за гориво и прочие. За да се установи по безспорен начин извършването на превозите от превозвача, следваше да се установи, че при него се намират третите екземпляри от товарителниците, както и извършени ли са плащания във връзка с превозите, дали са отчетени разходи във връзка с транспорта и пр., а такива доказателства не са представени. Не се установява при жалбоподателя да е отразена транспортна услуга. Не са представени заповеди за командировки на водачите, предоставени аванси по повод пътуванията в чужбина, винетни такси, фактури за закупено гориво. Няма издадени пътни листа. Това налага извода, че не бяха доказани извършени разходи извън територията на страната.

Като частни документи международните товарителници следва да отговарят на изискванията за действителност на частните документи и тяхната доказателствена сила следва да се преценява съобразно правилата, установени в ГПК. Частният документ материализира изявления на лице (лица), което не е орган на държавната власт и чиито изявления не са направени в качеството на държавен орган или при изпълнение на възложена му държавна функция. В този смисъл процесните ЧМР следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства събрани в хода на съдебното производство, още повече, че с тях жалбоподателят удостоверява изгодни за себе си факти. С пълна сила важат мотивите на Съда, изложени в т.І на настоящото съдебно решение, относно частните документи и тяхното имплицитно оспорване.

Относно подписа на получателя Съдът съобрази следното: в действащото право няма изрична нормативна уредба на подписа. С подписа се установява, че писмено обективизираното волеизявление в един документ е именно на лицето, което го е подписало. Основавайки се на тази правна характеристика на подписа, в практиката трайно е установено разбирането, че подписът съставлява саморъчно изписване на името на физическото лице или на стилизирана част от него. Само при това положение подписът може да осъществи функцията си да удостовери, че писменото обективизирано волеизявление в документа е на лицето, което го е подписало. Парафът, за разлика от подписа, не съдържа текстова (буквена) част. Ето защо сам по себе си, при липсата на каквито и да е други данни, той не е годен да удостовери авторството на едно писмено обективизирано волеизявление, така както това може да бъде правна последица от полагането на подпис – саморъчно изписване на името. За да е възможно парафът да изпълни присъщата на подписа функция, е необходимо най-малко да бъде изписано името на лицето, което го е положило, макар и това изписване на името да не е саморъчно. Тези съображения, съотнесени към конкретиката на настоящия случай, налагат да се отбележи, че в разглежданите ЧМР се съдържа параф, а не подпис на получателя, тъй като липсва саморъчно изписване на името или стилизирана част от него. При това положение по никакъв начин не може да се направи категоричен извод кое точно физическо лице и в какво качество е подписало самото потвърждение, още по-малко да се установи каква е връзката му с чешкото дружество, сочено за получател. Дори не е положен печат, съдържащ наименованието на посоченото дружество, с което също не е даден задоволителен отговор на този въпрос. Ето защо Съдът формира извода, че в ЧМР не се съдържа потвърждение за получаване на стоките.

Не води до различен извод и съобразяването на писмените потвърждения от Geminima S.R.O. Съдът намира, че получаването на стоките не следва да се приема за доказано по делото. Изискването в тази насока е писменото потвърждение да съдържа информация за дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът. В потвържденията не фигурира *нищо място на получаване* (има адрес на получателя, който не е задължително да съвпада с мястото на получаване); *нищо вид и количество на стоката*; *нищо вид, марка и регистрационен номер на превозното средство*. В случая подпис за получател е положен в потвърдението, но не е

посочена длъжността на подписалото го лице. Това не позволява да се определи в какво качество е положен подписът и дали подписалото го лице е в състояние с подписа си да обвърже дружеството-получател.

Макар и по косвен начин, изводът за липса на ВОД се подкрепя и доказва и от резултатите от проверките на получателя. Съдът съобрази получения отговор от чешката администрация, според който не е известна основната икономическа дейност на получателя, който е регистриран на виртуален адрес; не може да се потвърди къде, кога и от кого е получена стоката, как са осъществени търговските контакти с българския търговец и къде е реализирана в следствие; не може да се потвърди кой е превозвачът, кой е поръчал и заплатил транспорта, кой е собственик на превозните средства; не може да се потвърди, че стоките са осчетоводени от Geminima S.R.O.; не са представени доказателства за извършени плащания. Органите по приходите в Ч. считат, че доставките не са реално извършени, а само документално оформени и във връзка с това случаят е съобщен на отдела за борба с измамите. В тази връзка Съдът съобрази, че в решението си по дело С-409/04 С. е посочил, че чл.28в, А, б.а), ал.1 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/65, следва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държавата-членка на доставката да задължават даден доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена ВОД на стоки, да заплати впоследствие ДДС върху тези стоки, когато тези доказателства се окажат с невярно съдържание, без обаче да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама, доколкото той е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществяваната от него ВОД не го довежда до участие в такава измама. Жалбоподателят като доставчик е разполагал с необходимите механизми и средства, за да се увери дали стоките действително са напуснали Р. България. В този смисъл той не е положил всички възможни и разумни мерки, за да се увери, че са изпълнени всички предпоставки на ВОД.

С. е категоричен, че освобождаването на ВОД е налице, когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава-членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физическите територията на държавата-членка на доставчика. Именно тази предпоставка не е доказана в настоящия случай.

Коментираният разпоредба на чл.45 ППЗДДС възвежда като правопораждащ юридически факт не друго, а получаваното на стоката на територията на друга държава членка. Това обстоятелство по делото остана недоказано.

Съвкупната преценка на събраните по делото доказателства обоснова извода, че задълженото лице не е извършило вътреобщностни доставки на стоките по процесните фактури. Издадените от "Малус фарма" ЕООД фактури към чешкия търговец Geminima S.R.O. не документират реално извършени ВОД на хранителни добавки, стоките не са реализирани на територията на Република България, а изобщо липсват получени доставки от ревизираното дружество и съответно липсват извършени такива.

Констатацията е законосъобразна, а жалбата в тази ѝ част също следва да бъде отхвърлена.

Крайният извод на Съда е, че обжалваният РА е законосъобразен, което налага жалбата да бъде отхвърлена изцяло като неоснователна.

Независимо от изхода на спора в полза на ответника не следва да се присъждат разноски, тъй като не са поискани.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1, предл.предпоследно от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на "В трейд 18" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], в качеството му на правопримник на "Малус фарма" ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221019003416-091-001/12.03.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., изменен с Решение № 1503/29.09.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените му задължения по ЗДДС в общ размер 221 000 лв. и лихви от 61 516,39 лв.
Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: