

РЕШЕНИЕ

№ 1481

гр. София, 07.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 25.01.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **6930** по описа за **2022** 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 „МД7 Трейд“ ЕООД – в ликвидация, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. Б, ет. 2, ап. 6, представлявано от А. А. Т. – ликвидатор, чрез адвокат Х. В., САК, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 5, офис 9, против Ревизионен акт /РА/ № Р-22222521002808-091-001/04.01.2022 г., издаден от С. Н. Г., на длъжност Началник на сектор „Ревизии и проверки“, Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ /СДО/ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Т. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 697/05.05.2022 г., издадено от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ при НАП/.
Жалбоподателят оспорва РА в частта, относно установените допълнителни задължения за ДДС по ЗДДС в общ размер на 2 031 141.10 лв. и лихва за забава в размер на 682 025.46 лв. за данъчни периоди от м. Януари 2018 г. до м. Септември 2019 г. /включително/ и от м. Декември 2019 г. до м. Февруари 2020 г.
В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията

доказателства. Подробни съображения в тази насока излага в жалбата. Претендира отмяната на РА. В съдебно заседание жалбоподателят редовно уведомен, представляван от ликвидатора си А. А. Т., не се явява, представлява се от адвокат В., който моли Съда да уважи депозираната жалба, като отмени оспорения ревизионен акт. Претендира сторените по делото разноски, за което представя списък.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юриконсулт К., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юриконсултско 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 [населено място], ЦУ при НАП е връчено по електронен път на 13.06.2022 г. /л.25/. Жалбата е подадена до Съда чрез административния орган на 27.06.2022 г., видно от поставения върху същата вх. № 53-04-549/27.06.2022 г. /л.5/, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22222521002808-020-001/14.05.2021 г., издадена от С. Н. Г., на длъжност Началник на сектор „Ревизии и проверки“, Дирекция СДО в ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на ревизия на „МД7 Трейд“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.01.2018 г. до 29.02.2020 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 25.05.2021 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Т. Г. П. – главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията и Р. Р. А. – главен инспектор по приходите /л.59-62/.

Със Заповед № Р-22222521002808-023-001/10.08.2021 г. на основание чл. 34, ал. 1, т. 5 от ДОПК във връзка с постъпило искане за спиране от Р. Р. А. – главен инспектор по приходите, поради наличие на обстоятелства по чл. 34, ал. 1/ал. 2 от ДОПК, е спряно образуваното ревизионно производство, считано от 10.08.2021 г. до 10.11.2021 г. Заповедта е връчена по електронен път на ревизираното лице на 10.08.2021 г. /л.63-66/.

Със Заповед № Р-22222521002808-143-001/11.11.2021 г. на основание чл. 35 от ДОПК, ревизионното производство е възобновено считано от дата 11.11.2021 г., като е определен срок на ревизията след възобновяването – 26.11.2021 г. Заповедта за възобновяване е връчена на ревизираното лице по електронен път на 22.11.2021 г. /л.67-70/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за

възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22222521002808-020-002/11.11.2021 г., издадена от С. Н. Г., на длъжност Началник на сектор „Ревизии и проверки“, Дирекция СДО в ТД на НАП [населено място]. Със ЗИЗВР е определено ревизията да завърши до 26.11.2021 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 22.11.2021 г. /л.71-74/.

ЗВР е издадена като електронен документ, подписана с професионален КУКЕП от С. Н. Г., на длъжност Началник на сектор „Ревизии и проверки“, Дирекция СДО в ТД на НАП [населено място], оправомощена като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-2047/31.10.2019 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.26-27/.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22222521002808-092-001/30.11.2021 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 10.12.2021 г. /л.119-168/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното лице е подадено писмено възражение, ведно с допълнителни доказателства срещу съдържащите се в РД констатации, което е прието за неоснователно /л.107-116/.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22222521002808-091-001/04.01.2022 г. е издаден от С. Н. Г., на длъжност Началник на сектор „Ревизии и проверки“, Дирекция СДО в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Т. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, връчен е на ревизираното лице на 17.01.2022 г. по електронен път /л.96-106/.

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството са начислени допълнителни задължения по ЗДДС за в размер на 2 031 141.10 лв. и лихви за забава в размер на 682 025.46 лв. за данъчни периоди от 01.01.2018 г. до 30.09.2019 г. /включително/ и от 01.12.2019 г. до 29.02.2020 г.

Същите произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 031 141.10 лв. и начислените лихви за забава в размер на 682 025.46 лв. за данъчни периоди от 01.01.2018 г. до 30.09.2019 г. /включително/ и от 01.12.2019 г. до 29.02.2020 г.

Ревизията е първа за спорните периоди и видове задължения. На „Мд7 Трейд“ ЕООД – в ликвидация, ЕИК:[ЕИК] има извършени две предходни ревизии:

– ревизия с обхват корпоративен данък за данъчен период от 13.11.2013 г. – 31.12.2014 г. и ДДС за данъчен период 02.02.2013 г. – 31.10.2015 г., приключила с РА № Р-22221015010791-091-001/24.10.2016 г., с който не са установени задължения;

- ревизия с обхват данък върху доходите на чуждестранни физически лица за периода от 01.01.2015 г. – 31.12.2017 г., ДДС за периода от 01.01.2015 г. – 31.12.2017 г., данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура за периода от 01.01.2015 г. – 31.12.2017 г., данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периода 01.01.2015 г. – 31.12.2017 г., корпоративен данък за периода 01.01.2015 г. – 31.12.2017 г., данък върху разходите за превозни средства за периода 01.01.2015 г. – 31.12.2015 г., данък върху разходите в натура, обвързани с лично ползване по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО за периода 01.01.2015 г. – 31.12.2017 г. и данък върху представителните разходи за периода 01.01.2015 г. – 31.12.2017 г., приключила с РА № Р-22222519000758-091-001/04.09.2020 г., с който са установени задължения в размер на 2 715 942.44 лв. /главница/ и 1 085 194.79 лв. /лихва/.

При ревизията е установено, че „Мд7 Трейд“ ЕООД – в ликвидация е основано и вписано в ТР при АВ на 13.11.2013 г. На 03.08.2021 г. в ТР при АВ е вписано Протокол – решение на едноличния собственик на капитала на ревизираното дружество, с което е взето решение за: прекратяване на дейността на дружеството; назначаване на ликвидатор г-н А. Т.; определяне на шестмесечен срок за ликвидация на дружеството, който тече от датата на обявяване на поканата на кредиторите в дружеството в ТР. Собственик на „Мд7 Трейд“ ЕООД е латвийско физическо лице М. Суботинс. Свързани лица с „Мд7 Трейд“ ЕООД са „Голд Инвестмънт Груп“ АД, в което един от управителите е М. Суботинс; „Юнайтед Файнешънъл Сървисис“ АД, в което един от управителите е М. Суботинс; „ГКНМ Груп“ ООД, като един от собствениците му е М. Суботинс. Констатирано е още, че дружеството няма регистрирани клонове.

Основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е търговия с инвестиционно злато чрез онлайн платформите MD7 T. и G. Intergold и търговия с ценни книжа. Установено е, че дружеството притежава Удостоверение за регистрация № 5472/17.06.2015 г., издадено от Министерство на финансите за извършване на дейност по добиване, преработване и сделки с благородни метали и скъпоценни камъни. Констатирано е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 02.12.2013 г., както и че към дата 25.11.2021 г. в дружеството няма назначени лица на трудово правоотношение. Установено е, че към датата на издаване на ревизионния доклад, ревизираното лице има задължения към държавния бюджет.

В хода на проведената ревизия са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД/РА. С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за коректното определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено по електронен път следното Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-2222521002808-040-001/25.05.2021 г. От страна на ревизираното дружество е подадено искане за продължаване на срока за представяне на документи и писмени обяснения с вх. № 2553-06-538/10.06.2021 г. Молбата на ревизираното лице е уважена, като срокът за представяне на изисканите му документи е удължен с 14 дни. В указания срок от страна на ревизираното лице не са представени изисканите документи и писмени обяснения.

С Протокол КД-73 за присъединяване на документи от друго производство № Р-2222521002808-П.-001/05.08.2021 г. са присъединени документи от предходна проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с Акт за установяване на задължение № П-2222521001256-135-001/15.02.2021 г.

На 25.11.2021 г. е извършено посещение в адвокатска кантора на дружеството, находяща се в [населено място], [улица], удостоверено с Протокол обр. КД-73, серия АА № 1725735/25.11.2021 г.

В хода на ревизията са предприети още следните процесуални действия – на ревизираното лице са наложени предварителни обезпечителни мерки, с Постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки с изх. № С212225-023-0002215/06.08.2021 г., както и действия за събиране и обезпечаване на доказателства.

От страна на ревизираното дружество не са предоставени данни за счетоводната политики, счетоводни документи, поради което от страна на ревизиращите органи е

посочено, че не може да бъде установено дали същото води редовно счетоводство, дали изготвя финансовите си отчети в съответствие с изискванията на българското търговско и счетоводно законодателство, както и дали спазва възприетите от ЗСч счетоводни принципи. Не са представени оборотни ведомости и главна книга, поради което не е възможен подробен анализ на воденото счетоводство. В хода на ревизията не са констатирани нарушения на счетоводното законодателство и на Закон за ограничаване на плащанията в брой и не са му съставяни АУАН.

За ревизирувания период от страна на „МД7 Трейд“ ЕООД – в ликвидация са подадени СД по ЗДДС в сроковете, описани в разпоредбите на чл. 125, ал. 5 от ЗДДС. От страна на ревизиращите органи е установено, че от страна на ревизираното лице са спазени изискванията на чл. 124, ал. 1 от ЗДДС, водило е отчетни регистри: Дневник за покупки и Дневник за продажби.

Установено е, че през ревизирувания период от страна на „МД7 Трейд“ ЕООД – в ликвидация са декларирани получени услуги по смисъла на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС – консултантски, административни, маркетингови, правни и транспортни услуги, включително и поддръжка на ISOS, интернет и ИТ услуги и др. Приходните органи са констатирани, че издадените по реда на чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС протоколи са намерили отражение в отчетните регистри на ревизираното лице по чл. 124, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС за съответния данъчен период.

През ревизирувания период от страна на ревизираното лице извършва доставки на инвестиционно злато, които са освободени по реда на чл. 160, ал. 1 от ЗДДС, осъществени към множество чуждестранни физически и юридически лица. От представени от ревизираното лице писмени обяснения в предходни производства е посочено, че продажбите на инвестиционното злато се извършват чрез онлайн платформи с опция за обратно изкупуване, не се извършва действителна доставка на златото, а същото е на съхранение в съответната рафинерия. Посочено е, че клиентът има възможността да изисква реална доставка, но досега такава не е извършвана, както и че злато реално не е доставяно от и на територията на страната.

За ревизирувания период от страна на „МД7 Трейд“ ЕООД са посочени множество фактури, издадени от чуждестранни доставчици, като същите са отразени в клетка 30, в която се включват доставките без право на данъчен кредит. Установено е, че предметът на доставка по тези фактури е доставка на инвестиционно злато, като същата е освободена по реда на чл. 160, ал. 1 от ЗДДС. Основните доставчици на инвестиционно злато за периода са F. C. Ike с VIN: EL800669778 и Auragentum G. с VIN: DE263415744.

За ревизирувания период от страна на „МД7 Трейд“ ЕООД са декларирани получени доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС от дружества, установени на и извън територията на страната, като е упражнено право на приспадане на данъчен кредит. Д. кредит е формиран основно по протоколи, издадени по реда на чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за получени услуги от чуждестранни дружества, описани в т.1.1 от РД, с предмет на доставки: консултантски, административни, маркетингови, правни и транспортни услуги, както и поддръжка на ISOS, интернет и ИТ услуги и т.н., като сумата на приспадания данъчен кредит по същите съвпада с тази на начисления данък в клетка 12 от дневниците за продажби по ЗДДС – 2 031 141.10 лв. Основни чуждестранни доставчици на ревизираното лице във връзка, с които е формиран данъчният кредит са: F. C. Ike, с VIN: EL80066977; Auragentum G. с VIN: DE263415744; MZ Marketing Promotions L. с VIN:[ЕИК]; Auragentum G. с VIN:

DE202814327; Sok SIA с VIN: LV40003627731; GIG M. OU с VIN: EE101987763; Sia Latvian T. G. с VIN: LV0103832393 и Gia C. с VIN: LV0103728503.

От страна на ревизиращите органи е установено, че през ревизирия период от страна на „МД7 Трейд“ ЕООД е приспадан данъчен кредит в размер на 2 031 141.10 лв. в периода, регламентиран в чл. 72, ал. 1 от ЗДДС по 345 протокола, издадени по реда на чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Предметът на доставките по тези протоколи е отразен в т. 1.1 от РД. През ревизирия период от страна на ревизираното лице са извършени доставки на инвестиционно злато, освободени по реда на чл. 160, ал. 1 от ЗДДС.

Ревизиращите органи са посочили, че правото на приспадане на данъчен кредит при извършването на тези доставки е уредено в нормата на чл. 162 от ЗДДС, в която са предвидени няколко възможности. Първата възможност, уредена в чл. 162, ал. 1, т. 1 от ЗДДС определя, че независимо от последващата освободена доставка на инвестиционно злато, е налице право на приспадане на данъчен кредит за начисления данък по реда на чл. 161 от ЗДДС. Съгласно чл. 161, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС този данък се начислява от получателя се начислява от получателя с издаване на протокол в случай на доставки на златни материали или полуготови продукти с чистота 325 хилядни или повече или доставки, свързани с инвестиционно злато, за които е упражнено правото по чл. 160 от ЗДДС и във фактурата е посочено, че данъкът ще бъде начислен от получателя. Това право възниква по реда на чл. 160, ал. 2 от ЗДДС, когато данъчно задължено лица, които произвеждат инвестиционно злато, преработват злато в инвестиционно злато, доставят злато за промишлени цели и извършват посреднически услуги по доставки на инвестиционно злато /в случаите, в които доставката, във връзка, с която е оказана посредническата услуга, е облагаема/, изберат доставките чл. 160, ал. 1 от ЗДДС да бъдат облагаеми. Данъкът се начислява с издаването на протокол по реда на чл. 117, ал. 1, т. 4 от ЗДДС. Такива протоколи е установено, че не са издавани от дружеството в ревизирия период. Установено е в хода на ревизията, че не са представени и фактури, издадени от доставчици, в които да е посочено, че данъкът е дължим от получателя /който в конкретния случай следва да е „МД7 Трейд“ ЕООД/. Прието е, че ревизираното лице осъществява единствено търговия с инвестиционно злато и съответно златни материали или полуготови продукти с чистота 325 хилядни или повече, а такива не са закупувани. В тази връзка приходните органи са достигнали до извод, че не е налице основание за издаване на протоколи по чл. 117, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, респективно основание за приспадане на данъчен кредит по този ред.

Разгледана е втората възможност, законово уредена в чл. 162, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, определяща, че независимо от последващата освободена доставка на инвестиционно злато, е налице право на данъчен кредит за получена доставка, вътреобщностното придобиване или вноса на злато, различно от инвестиционно злато, което е после преработено от лицето или за негова сметка в инвестиционно злато. Относно доставките със злато, единствената дейност, която ревизираното лице извършва е констатирано, че е търговия с инвестиционно злато, което се съхранява в рафинерии без да бъде действително транспортирано и съответно доставяно. Прието е, че същото не

извършва покупки и продажби на злато, т.е не са получавани доставки, не е реализиран В. и не е осъществяван внос на злато /нито на инвестиционно злато/ и съответно преработка на същото не е извършвана, както и че такава не може да бъде осъществена. Като причина за това е посочено, че ревизираното лице не притежава каквито и да е било активи, необходими за извършване на преработката. В хода на проведената ревизия не са установени данни за извършена такава преработка да е била възлагана на друго дружество. Направен е извод, че не е налице основание за приспадане на данъчен кредит по този ред.

Относно третата възможност, законово регламентирана в чл. 162, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, съгласно която, независимо от последващата освободена доставка на инвестиционно злато, е налице право на данъчен кредит за получените услуги, водещи до промяна на формата, теглото или чистотата на златото, включително на инвестиционното злато. Констатирано е в хода на ревизията, че всички видове услуги, получени от ревизираното дружество през ревизирания период, описани в т.1.1 и в т. 2 от РД, не попадат в обхвата на нормата на чл. 162, ал. 1, т. 3 от ЗДДС. Прието е, че такива услуги не са необходими на ревизираното лице, предвид че от страна на същото се извършва единствено търговия с инвестиционно злато и в тази връзка липсва обективна причина да бъде наложена промяна на формата, теглото или чистотата на същото. Направен е извод, че не е налице основание за приспадане на данъчен кредит по този ред.

Относно четвъртата възможност, законово уредена в чл. 162, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която, че независимо от последващата освободена доставка на инвестиционно злато, е налице право на приспадане на данъчен кредит за доставките, вътреобщностното придобиване или вноса на територията на страната на стоки и услуги, свързани с производството или преработката на това злато за регистрирани лица, които произвеждат инвестиционно злато или преработват злато в инвестиционно злато. В тази връзка от страна на органите по приходите е акцентирано, че всички видове услуги, получени от ревизираното лице през ревизирания период, описани в т.1.1 и в т. 2 от РД, не попадат в хипотезата на тази законова разпоредба. Посочено е, че такива услуги не са необходими на „МД7 Трейд“ ЕООД, предвид че същото извършва с инвестиционно злато и не произвежда инвестиционно злато, и не преработва злато в инвестиционно злато. Направен е извод, че такъв вид дейности няма как и да бъдат извършвани, предвид че ревизираното лице не притежава каквито и да е било активи, при необходимост от такива. Направен е извод, че не е налице основание за приспадане на данъчен кредит по този ред.

От страна на ревизиращите органи е акцентирано, че разпоредбата на чл. 162 от ЗДДС изрично регламентира всички случаи, в които е налице право на приспадане на данъчен кредит за дружества, извършващи освободени доставки, свързани с инвестиционно злато и в тази връзка е направен извод, че след като дейността на ревизираното дружество не попада в този обхват, за същото не е налице право на приспадане на данъчен кредит по реда на Глава 19. Прието е за безспорно, че ревизираното лице не произвежда инвестиционно злато и съответно за същото не е налице възможност да

избере доставките на инвестиционно злато да бъдат облагаеми по реда на чл. 160, ал. 2 от ЗДДС. Като допълнителен аргумент в тази насока е, че ревизираното дружество не извършва доставки на златни материали или полуготови продукти с чистота 325 хилядни или повече, които са облагаеми, предвид че не попадат в обхвата на освободените доставки по ЗДДС.

В тази връзка от страна на ревизиращите органи е формиран извод, че единствените доставки на инвестиционно злато, които „МД7 Трейд“ ЕООД извършва и може да извършва са освободени, т.е ревизираното дружество не извършва облагаеми доставки, свързани с инвестиционно злато и по аргумент на обратното на чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, за него не е налице право на приспадане на данъчен кредит за покупките, касаещи тези доставки.

От страна на ревизиращите органи е установено още, че за ревизирания период „МД7 Трейд“ ЕООД осъществява и продажба на ценни книжа, принадлежащи на испанското дружество Marketing I. и които по реда на глава четвърта, чл. 45, ал. 1, т. 5 от ЗДДС са също освободени. Посочено е, че по реда на чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките и услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по Глава четвърта, какъвто е случаят на ревизираното лице.

Въз основа на гореизложеното, и по аргумент на обратното от нормата на чл. 162 от ЗДДС вр. чл. 68, ал. 1 вр. чл. 69, ал. 1 вр. чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, от страна на ревизиращите органи не е признато право на приспадане на данъчен кредит на ревизираното лице в размер на главницата от 2 031 141.01 лв. по всички 345 протокола, отразени за ревизираните периоди подробно в РД.

С издадения РА № Р-22222521002808-091-001/04.01.2022 г. на ревизираното лице на горепосочените основания не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 2 031 141.10 лв. и лихва за забава в размер на 682 025.46 лв. за данъчни периоди от м. Януари 2018 г. до м. Септември 2019 г. /включително/ и от м. Декември 2019 г. до м. Февруари 2020 г.

Недоволен от издадения РА, жалбоподателя го е оспорил по административен ред и с Решение № 697/05.05.2022 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], РА № РА № Р-22222521002808-091-001/04.01.2022 г. е потвърден в оспорената част по отношение на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2018 г. до 30.09.2019 г. /включително/ и от 01.12.2019 г. до 29.02.2020 г. /непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 2 031 141.10 лв. и лихва за забава в размер на 682 025.46 лв./.

В хода на съдебното производство и във връзка с доводите на административно решаващия орган, след справка в съдебно-деловодната система на АССГ, се установи, че РА № Р-22222519000758-091-001/04.09.2020 г., с който на дружеството са установени задължения в размер на 2 715 942.44 лв. /главница/ и 1 085 194.79 лв. /лихва/, е оспорен по съдебен ред, като е образувано административно дело № 3707/2021 г. по описа на АССГ. По цитираното дело е постановено Решение № 5470/25.08.2023 г., с което РА № Р-22222519000758-091-001/04.09.2020 г. е потвърден като правилен и

законосъобразен. Решение № 5470/25.08.2023 г., постановено по административно дело № 3707/2021 г. по описа на АССГ е обжалвано, същото не е влязло в законна сила, образувано е административно дело № 10100/2023 г. по описа на ВАС, насрочено за 20.03.2024 г.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице дипломиран експерт-счетоводител П. Д. К., която е даде заключение по следната задачи:

1. Вещото лице след като се запознае с материалите по делото, да даде непредубено и безпристрастно заключение какъв е точният размер на финансовите потоци на дружеството със съответните приходи и разходи, начално и крайно салдо за периода, съответно размера на месечния данък добавена стойност за следните месеци – 01.01.2018 г. – 29.02.2020 г.?

2. Вещото лице да предостави варианти на Съда за размера на данък добавена стойност и при признаване на ДДС за ревизираните сделки, независимо от твърдението за липсата на протоколи за приспадане на ДДС, защото липсата на протоколи е правен въпрос по същество, който ще бъде преценен и решен от Съда в постановеното решение. Изчисленията да се извършват ведно със съответните лихви за забава.

Съдът ще коментира приетото и неоспорено експертно заключение в хода на настоящето съдебно производство при излагане на правните си изводи.

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

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани 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, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност.

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 от ДОПК, 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. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

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. От представената по делото Заповед № РД-01-2047/31.10.2019 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място], следва изводът, ЗВР, заповедта за спиране на ревизията, заповедта за възобновяване на ревизията и последващата ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация – С. Н. Г. /л.26-27/.

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 от ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен по електронен път на ревизираното лице. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде писмено възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 от 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 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 от 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 от 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 от 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 от 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 от 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 от представените от ответника доказателства и справка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се обосновава извод за това, че ЗВР, заповедта за спиране, заповедта за възобновяване, ЗИЗВР, РД 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 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Според чл. 28, ал. 1 от 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 от ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от публичния регистър <https://www.b-trust.org>, че лицата, подписали ЗВР, заповедта за спиране на ревизия, заповедта за възобновяване, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА 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 подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, заповедта за спиране, заповедта за възобновяване, 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. От това 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, заповедта за спиране на ревизия, заповедта за възобновяване, 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 и не е нищожен.

По приложението на материалния закон, Съдът намира следното:

Разпоредбата на чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, определя, че данъчният кредит представлява 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; извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; осъществен от него внос; изискуемият от него данък като платец по Глава Осма.

Нормата на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, определя, че доставки с право на приспадане на данъчен кредит са тези, при които доставените стоки или услуги се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Това води до извод, че законът по несъмнен начин обвързва правото на данъчен кредит с извършване на последващи облагаеми

доставки. В процесния случай приходната администрация не оспорва осъществяваната от ревизираното лице икономическа дейност, включително и извършването на последващи доставки от негова страна. Отказът за приспадане право на данъчен кредит е обоснован с факта, че тези доставки не са облагаеми. Не е спорно по делото, че осъществяваната от ревизираното дружество през ревизираните периоди е търговия с инвестиционно злато чрез онлайн платформите MD7 T. и G. Intergold и търговия с ценни книжа. Нормата на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС определя, че освободена доставка е сделката, включително договарянето, свързана с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене; това не се отнася за ценни книжа, установяващи права върху стоки или услуги извън посочените в този член. Такъв вид освободени доставки са и тези свързани с инвестиционно злато.

В Директива 2006/112/ЕО, и по конкретно Глава 5 „Специален режим на инвестиционно злато“, Раздел I, Общи разпоредби, чл. 344, т. 1, е дадена легална дефиниция на „инвестиционно злато“, съгласно която „инвестиционно злато“ означава: 1/ злато под формата на кюлчета или плочки с общоприето от пазарите на злато тегло, с чистота, равна или по-висока от 995 хилядни, независимо дали са удостоверени с ценни книжа; 2/ златни монети с чистота равна или по-висока от 900 хилядни, които са отсечени след 1800 г. и са или са били законно платежно средство в страната на произход, и обикновено се продават на цена, непревишаваща цената на открития пазар на златото, съдържащо се в монетите повече от 80 %. В Раздел 2 на същата глава, наименуван „Освобождаване от ДДС“ са законово уредени случаите при освобождаване от ДДС при търговия с инвестиционно злато. Разпоредбата на чл. 346 от Директива 2006/112/ЕО, определя, че държавите-членки освобождават от ДДС доставката, вътреобщностното придобиване и вноса на инвестиционно злато, включително и инвестиционно злато, представено от сертификати за разпределено или неразпределено злато; или злато, което се търгува по сметки, включително по-специално заеми на злато и суапове, свързани с право на собственост или иск по отношение на инвестиционно злато, както и сделки с инвестиционно злато, свързани с фючърсни и форуърдни договори, водещи до

прехвърляне правото на собственост или иск по отношение на инвестиционно злато. В Раздел 3 „Възможност за избор по отношение на данъчно облагане“ на Директива 2006/112/ЕО, чл. 348 е предвидено, че държавите-членки позволяват на данъчно задължени лица, които произвеждат инвестиционно злато или преработват злато в инвестиционно злато, както и данъчнозадължени лица, които обикновено доставят злато за промишлени цели, да изберат облагането с данък на доставките от инвестиционно злато за други данъчнозадължени лица, които иначе биха били освободени от данъчно облагане в съответствие с член 346.

В Раздел 5 „Специални правила и задължения на търговците, търгуващи с инвестиционно злато“, Директива 2006/112/ЕО, и по-конкретно чл. 354 са регламентирани правилата за приспадане на данъчен кредит. Съгласно тази норма, когато извършваната от него доставка на инвестиционно злато е освободена от облагане съгласно настоящата глава,

данъчнозадълженото лице има право да приспадне следните: а/ ДДС, дължим или платен за инвестиционно злато, доставено му от лице, което е упражнило правото на избор по членове 348 и 349, или е извършило доставка за него в съответствие с раздел 4; б/ ДДС, дължим или платен за доставка за него или по отношение на вътреобщностно придобиване, или внос, извършен от него, на злато, различно от инвестиционно злато, което е било впоследствие трансформирано от него, или от негово име, в инвестиционно злато; в/ ДДС, дължим или платен за предоставени му услуги, състоящи се в промяна на формата, теглото или чистотата на златото, включително инвестиционно злато. Съгласно чл. 355, данъчнозадължени лица, които произвеждат инвестиционно злато или трансформират злато в инвестиционно злато имат право да приспаднат ДДС, дължим или платен от тях за доставката, вътреобщностното придобиване, или вноса на стоки или услуги, свързани с производството или трансформирането на това злато, както ако последващата доставка на златото, освободено от данъчно облагане съгласно член 346, е била обложена с данък.

Разпоредбата на чл. 356, ал. 1, определя, че държавите-членки осигуряват на търговците на инвестиционно злато да водят най-малкото отчетност за всички значителни сделки с инвестиционно злато и да съхраняват всички документи, които позволяват идентифициране на клиентите по такива сделки. Търговците съхраняват информацията, посочена в първа алинея, за срок най-малко пет години.

В тази връзка следва да се има предвид, че доставките на инвестиционно злато в българското законодателство са законово уредени и регламентирани в Глава 19 от ЗДДС, чл. 160 – 163. Разпоредбата на чл. 160, ал. 1 от ЗДДС, определя, че Освободени са доставките, свързани с инвестиционно злато, които за целите на този закон са: т. 1 - доставки на инвестиционно злато, включително: на инвестиционно злато, представено от сертификати за разпределено или неразпределено злато; злато, което се търгува по сметки; заеми на злато и суапове, с право на собственост или иск по отношение на инвестиционно злато; доставки, засягащи инвестиционно злато с фючърсни и форуърдни договори, водещи до прехвърляне правото на собственост или иск по отношение на инвестиционно злато; 2. услуги на агенти, които действат от името и за сметка на друг, във връзка със доставки на инвестиционно злато. Чл. 160, ал. 2 от ЗДДС, определя, че данъчно задължени лица, които произвеждат инвестиционно злато или преработват злато в инвестиционно злато, както и данъчно задължени лица, които обикновено доставят злато за промишлени цели, могат да изберат доставките по ал. 1, т. 1 да бъдат облагаеми. Данъчно задължените лица, които извършват посреднически услуги по доставки на инвестиционно злато, могат да изберат доставките по ал. 1, т. 2 да бъдат облагаеми, когато доставката, във връзка с която е оказана посредническата услуга, е облагаема. Чл. 160, ал. 3 от ЗДДС, е определено, че правото по ал. 2 може да се упражни, когато са налице едновременно следните условия: 1. получател по доставките е регистрирано по този закон лице; 2. в издадената за доставката фактура е посочено, че данъкът ще бъде начислен от получателя.

Разпоредбата на чл. 160а от ЗДДС, определя, че „*инвестиционно*

злато“ за целите на този закон е: 1. Злато, под формата на кюлчета или плочки с тегла, приети от пазарите за злато, и с чистота, равна на или по-голяма от 995 хилядни; 2. Са златни монети, включени в заповедта по чл. 175, ал. 5, за които са налице едновременно следните условия: а/ чистотата им е равна на или е по-голяма от 900 хилядни; б/ изсечени са след 1800 г.; в/ били са или са законно платежно средство в страната, от която произхождат; г/ продават се обикновено на цена, която не надвишава стойността на златото по пазарни цени, съдържащо се в монетите повече от 80 на сто; 3. Са златни монети, които не са включени в заповедта по чл. 175, ал. 5, но са включени в Списъка на златни монети, които отговарят на критериите, установени в член 344, параграф 1, точка 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно Общата система на данъка върху добавената стойност (специална схема за инвестиционно злато), публикуван до 1 декември на годината в серия "С" на "Официален вестник" на Европейския съюз, валиден за календарната година, следваща годината на публикуване; за инвестиционно злато се считат и всички емисии на монети, включени в този списък за годината, за която се отнася списъкът; 4. Са златни монети, които не са включени в списъка по т. 3 или в заповедта по чл. 175, ал. 5, но за които с документ, издаден от управителя на Българската народна банка, е удостоверено, че са налице едновременно условията по т. 2 за инвестиционно злато. Нормата на чл. 160а, ал. 2 от ЗДДС, определя, че Българската народна банка издава документа по ал. 1, т. 4 от ЗДДС на лицето, заявило искане за удостоверяване на златни монети като инвестиционно злато, след предоставяне на информация за тези монети, а съгласно ал. 3 на същата норма - редът и необходимите документи за включване на златни монети в заповедта по чл. 175, ал. 5 се определят с правилника за прилагане на закона.

В процесния случай от страна на дружеството-жалбоподател нито се твърди, нито се доказва, че извършваните от него последващи доставки са действително облагаеми, а именно, че същите попадат в общата хипотеза на освободени доставки. Разпоредбата на чл. 162, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, допуска възможност да бъде упражнено право на данъчен кредит при извършването на освободени доставки, но само в определени случаи, а именно: 1. начисления от тях данък по реда на чл. 161; 2. (доп. - ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 1.01.2009 г.) получената доставка, вътреобщностното придобиване или вноса на злато, различно от инвестиционно злато, което после е преработено от лицето или за негова сметка в инвестиционно злато; 3. получените услуги, водещи до промяна на формата, теглото или чистотата на златото, включително на инвестиционно злато и ал. 2 (Доп. - ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 1.01.2009 г.) независимо че последващата доставка, свързана с инвестиционно злато, е освободена, регистрираните лица, които произвеждат инвестиционно злато или преработват злато в инвестиционно злато, имат право на приспадане на данъчен кредит за доставките, вътреобщностното придобиване или вноса на територията на страната на стоки или услуги, свързани с производството или преработката на това злато.

Изхождайки от цитираните по-горе законови разпоредби, следва извод, че в чл. 162 от ЗДДС са предвидени четири възможности за упражняване право на приспадане на данъчен кредит при извършване на освободени

доставки. Първата законово предвидена възможност е регламентирана в чл. 162, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Нормата определя, че независимо от последващата освободена доставка на инвестиционно злато, е налице право на приспадане на данъчен кредит за начисления по реда на чл. 161 от ЗДДС данък. Нормата на чл. 161, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, регламентира, че този данък се начислява от получателя чрез издаване на протокол в случай на доставки на златни материали или полуготови продукти с чистота 325 хилядни или повече, или доставки, свързани с инвестиционно злато, за които е упражнено правото по чл. 160 от ЗДДС и във фактурата е посочено, че данъкът ще бъде начислен от получателя. Изхождайки от законовата регламентация, следва извод, че това право възниква по реда на чл. 160, ал. 2 от ЗДДС, когато данъчно задължени лица, произвеждащи инвестиционно злато, преработват злато в инвестиционно злато, доставят злато за промишлени цели или извършват посреднически услуги по доставки на инвестиционно злато /в случаите, в които доставката, във връзка, с която е оказана посредническата услуга с облагаема/ изберат доставките по чл. 160, ал. 1 от ЗДДС да бъдат облагаеми. В този случай данъкът се начислява с издаване на протокол по реда на чл. 117, ал. 1, т. 4 от ЗДДС. Съгласно чл. 117, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, протокол се издава задължително в случаите по чл. 161 и 163а, ал. 2 - от регистрираното лице - получател по доставката. Такива протоколи не са издавани от страна на ревизираното лице през ревизираните периоди. Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство от страна на дружеството-жалбоподател са представени фактури, издадени от доставчици, в които да е изрично посочено, че данъкът е дължим от получателя /в процесния случай ревизираното лице/. Друг съществен аргумент за неприложимостта на първата законово определена възможност по отношение на дружеството-жалбоподател е свързана с това, че той осъществява единствено търговия единствено с инвестиционно злато и съответно златни материали или полуготови продукти с чистота 325 хилядни или повече не са закупувани. Следователно правилни за изводите на приходната администрация, че в тази хипотеза не е налице основание за издаване на протоколи по чл. 117, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, респективно не е налице право на приспадане на данъчен кредит.

Втората законова възможност е законово уредена в нормата на чл. 162, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, съгласно която, че независимо от последваща освободена доставка на инвестиционно злато, е налице право на приспадане на данъчен кредит за получена доставка, вътреобщностно придобиване или вноса на злато, различно от инвестиционно злато, което после е преработено от лицето или за негова сметка в инвестиционно злато. По делото се установи, че относно доставките със злато, единствената дейност, която дружеството извършва е търговия с инвестиционно злато, което се съхранява в рафинерии без да бъде действително транспортирано и съответно доставяно. Реално ревизираното лице не извършва покупки и продажби на злато. Този извод следва пряко от това, че липсват получавани доставки, не е реализиран В. и няма осъществяван внос на злато/нито на инвестиционно/, и съответно преработка на същото не е извършвана. Такава преработка в хода на ревизията е установено, че не е могло да бъде извършвана, предвид че

ревизираното дружество не разполага с необходимите за това активи. Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са представени доказателства, че такъв вид преработка е възложена на друго дружество. Следователно, Съдът намира изводите на приходната администрация, че не са налице основания за приспадане на данъчен кредит по този ред.

Третата възможност, законово регламентирана в чл. 162, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, определя, че независимо от последващата освободена доставка на инвестиционно злато, е налице право на данъчен кредит за получените услуги, водещи до промяна на формата, теглото или чистотата на златото, включително на инвестиционното злато. Всички видове услуги, получени от ревизираното лице са описани подробно в РД от стр.5-42. Безспорно е, че тези услуги, получени от ревизираното лице не попадат сред изброените в разпоредбата на чл. 162, ал. 1, т. 3 от ЗДДС. Съдът намира изводите на приходната администрация за правилни и законосъобразни, отделно не се доказва по изричен и категоричен начин по делото, че такива услуги са необходими на ревизираното лице, предвид че неговата дейност касае само и единствено търговия с инвестиционно злато и реално липсва обективна причина да бъде извършена промяна на формата, теглото или чистотата на златото.

Четвъртата възможност, уредена в чл. 162, ал. 2 от ЗДДС, определя, че независимо от последващата освободена доставка на инвестиционно злато, е налице право на приспадане на данъчен кредит за доставките, вътреобщностното придобиване или вноса на територията на страната на стоки или услуги, свързани с производството или преработката на това злато за регистрирани лица, които произвеждат инвестиционно злато или преработват злато в инвестиционно злато. Съобразявайки се с текста на цитираната законова разпоредба, респективно с описаните в РД получени от ревизираното лице услуги, следва че тези услуги не попадат сред изброените в цитираната разпоредба. Отделно и не без значение е, че дружеството-жалбоподател осъществява единствено търговия с инвестиционно злато, няма доказателства и твърдения, че от негова страна се произвежда такова злато, респективно не преработва злато в инвестиционно. При така установеното, Съдът намира за правилни и законосъобразни изводите на приходната администрация, че жалбоподателят не попада и в хипотезата на предвидената четвърта възможност.

Разпоредбата на чл. 162 от ЗДДС, изрично и в съответствие с Директива 2006/112/ЕО, регламентира случаите, в които е налице право на данъчен кредит за дружества, които извършват освободени доставки, свързани с инвестиционно злато. В процесния случай безспорно се установи, че извършваната от дружеството – жалбоподател дейност не попада в този обхват, и в тази връзка правилно е прието от страна на ревизиращите органи, че за него не е налице право на приспадане на данъчен кредит. Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство от страна на ревизираното лице са представени доказателства, че произвежда инвестиционно злато и преработва злато в инвестиционно. Следователно за ревизираното дружество не е налице възможност за избор доставките на инвестиционно злато да бъдат облагаеми по реда на чл. 160, ал. 2 от ЗДДС.

Отделно по делото не е спорно, че „МД7 Трейд“ ЕООД не извършва доставки на златни материали или полуготови продукти с чистота 325 хилядни или повече, които са облагаеми, предвид че не попадат в обхвата на освободените доставки по ЗДДС.

По делото по искане на дружеството-жалбоподател се допусна и прие ССЧЕ, съгласно която и с оглед извършените от вещото лице изчисления, ако бъде прието, че сделките, /за които в хода на ревизията е прието, че липсват протоколи/ бъдат признати за целите на ДДС, то съгласно ССЧЕ, сумите за внасяне са 0.00 лв. В ССЧЕ са подробно описани декларираните от ревизираното лице начислен ДДС от сделки от продажби /от реализирани приходи/ и данъчен кредит от сделки по покупки /осъществени разходи, т. 1 от констативно-съобразителната част на ССЧЕ/. Съдът кредитира експертното заключение като вярно и безпротиворечиво, но в случая спорният въпрос е изцяло правен, а и от страна на вещото лице по същество не се опровергават констатациите и заключенията на приходната администрация. В конкретния случай счетоводното отразяване и третиране на инвестиционното злато не е оспорено, спорно е попадат ли извършваните от жалбоподателя дейности, свързани с търговия с инвестиционно злато в предвидените в закона възможности.

В процесния случай и с оглед събрания по делото доказателствен материал по делото, Съдът счита, че единствените доставки на инвестиционно злато, които дружеството – жалбоподател извършва и може да извършва, са освободени, а именно „МД7 Трейд“ ЕООД не осъществява облагаеми доставки, свързани с инвестиционно злато и по аргумент на обратното от чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, за него не е налице право на приспадане на данъчен кредит за покупките, касаещи тези доставки.

Както се посочи по-горе, в хода на проведеното ревизионно производство е установено, че през ревизирания период от страна на „МД7 Трейд“ ЕООД е осъществявана и продажба на ценни книжа, принадлежащи на испанското дружество Marketing I., и които реда на Глава Четвърта, чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС също са освободени. Правилно приходната администрация в този случай се позовава на нормата на чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, съгласно която правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките и услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по Глава Четвърта, какъвто е и процесният случай.

При така установеното и въз основа на събраните по делото доказателства, обсъдени поотделно и в съвкупност, Съдът намира, че оспореният РА в цялост е правилен и законосъобразен, поради което жалбата като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена. Правилно от страна на приходната администрация е прието, че доколкото дружеството-жалбоподател извършва само и единствено освободени доставки, то не са налице хипотезите на чл. 162 от ЗДДС и законосъобразно на основание чл. 68, ал. 1 вр. чл. 69, ал. 1 вр. чл. 70, ал. 1 от ЗДДС на „МД7 Трейд“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 2 031 141.10 лв. и лихва за забава в размер на 682 025.46 лв. за данъчни периоди от м. Януари 2018 г. до м. Септември 2019 г. /включително/ и от м. Декември 2019 г. до м. Февруари 2020 г.

При този изход на спора, заявената от ответника претенция само за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. Общият материален интерес по делото е в размер на 2 713 166.56 лв. /главница - 2 031 141.10 лв. и лихва за забава - 682 025.46 лв./. В тази връзка и на основание чл. 7, ал. 2, т. 7 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 65 347.49 лв. /шестдесет и пет хиляди триста четиридесет и седем лева и 49 стотинки/.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалба на жалба на „МД7 Трейд“ ЕООД – в ликвидация, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. Б, ет. 2, ап. 6, представлявано от А. А. Т. – ликвидатор, чрез адвокат Х. В., САК, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 5, офис 9, против Ревизионен акт № Р-22222521002808-091-001/04.01.2022 г., издаден от С. Н. Г., на длъжност Началник на сектор „Ревизии и проверки“, Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Т. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 697/05.05.2022 г., издадено от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите.

ОСЪЖДА „МД7 Трейд“ ЕООД – в ликвидация, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. Б, ет. 2, ап. 6, представлявано от А. А. Т. – ликвидатор, чрез адвокат Х. В., САК, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 5, офис 9, да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 65 347.49 лв. /шестдесет и пет хиляди триста четиридесет и седем лева и 49 стотинки/.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: