

РЕШЕНИЕ

№ 2263

гр. София, 05.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65 състав, в публично заседание на 06.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **6361** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на “ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС” ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н С., [улица], ет.5, офис 13, представлявано от управителя А. Х. К., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221021001807-091-001/ 12.08.2022г., издаден от Началник на сектор, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 325/14.03.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), в резултат на отказ на право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 743 974,83 лв. и лихви за забава в общ размер на 124 066,38 лв. за отделните данъчни периоди м.06.2019 г. от м.09.2019 г. до м.03.2021 г.

В жалбата са изложени доводи за нищожност и незаконосъобразност на РА. Твърди се, че електронният документ не е подписан с квалифициран електронен подпис по смисъла на Регламент № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година. Изложени са доводи, че липсва конкретен анализ на изследваните доставки, че изцяло са игнорирани събраните в ревизионното производство доказателства, че дружеството е спазило стриктно разпоредбите на ЗДДС, поради което е налице правото му на данъчен кредит. Позовава се на практиката на Съда на

Европейския съюз (СЕС) и на Върховния административен съд (ВАС). Моли съда да отмени РА като незаконосъобразен. Не претендира присъждане на разноски.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Изпраща административната преписка. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, започнала със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221021001807-020-001 от 29.03.2021 г. връчена по електронен път на 06.06.2021 г., издадена от Ф. С. Й. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията първоначално обхваща задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.06.2019 г. до 28.02.2021

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221021001807-020-002 от 24.09.2021г. е разширен обхватът на ревизията по ЗДДС с данъчни периоди от 01.03.2021 г. до 31.03.2021 г.

Със ЗИЗВР №Р-22221021001807-020-003/03.09.2021 г. и ЗИЗВР №Р-22221021001807-020-004/04.10.2021 срокът за приключване на производството е продължен.

На 18.03.2023г. е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221021001807-092-001, връчен на дружеството на 16.06.2022г. по реда на чл. 32 от ДОПК. Срещу него не е подадено възражение, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт № Р-22221021001807-091-001 / 12.08.2022г. е издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Връчен е електронно на 26.12.2022г.

С РА е прието, че представените в хода на ревизията документи от не са достатъчни да докажат реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 /9 от ЗДДС, поради което, на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 743 974,83 лв. и лихви за забава в общ размер на 124 066,38 лв. от следните доставчици:

- От „ДЖЕЙ АЙ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД в размер на 103 206,08 лв., по 10 фактури с предмет „лиценз за комуникационен сървър“ и „приспаднати аванси“;
- От „ЛАВА ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД в размер на 64 554,00 лв., по 7 фактури с

предмет „лицензи за комуникационен сървър“;

- От „ВИКИНГ ГРУП 76“ ЕООД в размер на размер на 37 950,93 лв. по фактура с предмет „990 бр. А. Airpods MV7N2ZM/A“;

- От „ТЕЛЕКОМ 2020“ ЕООД в размер на 532 920,82 лв., по 12 фактури с предмет „А. AirPods“;

- От „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД в размер на 2754,00 лв., по фактура №20/27.02.2021 г. с предмет „продажба на 18 лицензи за комуникационен сървър“;

- От „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД в общ размер на 2 589,00 лв., по 3 фактури с предмет „лиценз за комуникационен сървър“.

В РА е прието, че не е налице декларираният от „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД внос на стоки по чл. 16 от ЗДДС от Чайна Т. Т. /без отразен идентификационен номер/ с данъчна основа - 1 682 013,80 лв. по фактура №003146/17.06.2019г., както и че издаването на фактури от страна на ревизираното дружество не изразява реални доставки, а представляват способ за генериране на данъчен кредит (Не са налице доказателства за наличие на трудов потенциал и материална база, не е доказана възможност за извършване на фактурираните доставки), не е установено реално изпълнение на доставки по посочените фактури, поради липса на доставка по същите, но е прието, че на основание чл. 85 от ЗДДС данъкът е дължим от ревизираното дружество.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД е търговия на едро с компютри, периферни устройства за тях, програмни продукти и потребителска електроника. Упражнява я в офис - 17 кв. м. и склад от 20 кв. м., намират се в [населено място], [улица]. Основен клиент през ревизирания период е „АМЕРИКА И. ЪФ У. ФЛОРИДА ЙНК“ - САЩ.

От „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД са представени документи по електронен път, описани в РД - копия на спорните фактури (описани в РД), месечни оборотни ведомости за ревизирания период, счетоводни справки на сметки 5036 - пей сара - евро, сметка 502 2 - У. Б. АД, сметка 502 1 - Първа инвестиционна банка в лв., 701- приход от продажба на стоки за периода 01.06.2019 г. - 31.12.2019 г.; сметка 410 - клиенти, сметка 411 - клиенти по аванси за 2019 г. Установено е, че фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 411 - Клиенти и кредит сметка 701- приходи от продажба на стоки.

Установено е, че „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД в качеството на изпълнител има сключено Рамково споразумение №1001/2017 г. от 14.02.2017 г. с „АМЕРИКА И. ЪФ У. ФЛОРИДА И.“ /възложител/, за доставка на телекомуникационно оборудване.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „Д. АЙ Е.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЛАВА ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „КАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВИКИНГ ГРУП 76“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ТЕЛЕКОМ 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

От „ДЖЕЙ АЙ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД, са представени оборотна ведомости за периода 01.06.2019 г. - 21.12.2019г., 01.01.2020 г. - 31.12.2020 г. и 01.01.2021 г. - 31.03.2021 г., ведно с главни книги за същите периоди; счетоводни справки на сметка 401 - доставчици; сметка 4102 клиент Х. Е.; сметка 701 - Приходи от продажба на стоки, сметка 610 - Разходи за основната дейност, сметка 303 - Стоки; справка движение на стоки; аналитичен регистър; заверени копия на само на 4 фактури - №104/03.01.2020 г., №105/03.01.2020 г., №106/27.02.2020 г. и №107/02.03.2020 г. с предмет - „лиценз за комуникационен сървър“, „приспадна аванс за лиценз за

комуникационен сървър“ и „технически артикули”

От „ЛАВА ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД са представени копия на спорните фактури, счетоводни регистри /аналитични и хронологични/, оборотни ведомости, приемо-предавателни протоколи подписани с „ОПТИМА БИЗНЕС ГРУП“ ЕООД за продажбата на 3 лиценза за комуникационен сървър; приемо-предавателен протокол от 04.12.2020 г., подписан с „Д. ПАРТНЕРС“ ЕООД за продажбата на 47 лиценза; приемо-предавателен протокол от 30.07.2020 г., подписан с „КОМЕТА ФИНАНС“ ЕООД относно продажбата на 43 лиценза за комуникационен сървър; приемо-предавателен протокол от 24.06.2020г., подписан между „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД относно продажбата на 135 лиценза; фактури от доставчици, Д. ПАРТНЕРС“ ЕООД, „КОМЕТА ФИНАНС БР“ ЕООД, „АКВА ГРУП - 23“ ЕООД; Справка склад, входящ оборот за периода 01.01.2019 г. - 31.12.2019 г. за стока - лиценз за комуникационен сървър; рамкови споразумения с по доставчиците.

От „ВИКИНГ ГРУП 76“ ЕООД при насрещната проверка не са представени документи.

От „ТЕЛЕКОМ 2020“ ЕООД са представени синтетична оборотна ведомост от м.01.2020 г. до м. 12,2020г.; аналитични справка на сметки 304 - Стоки, 401 - доставчици, 411 - Клиенти, 602 - разходи за външни услуги и 702 - приходи от продажба на стоки за периода от м.01.2020г. до м.03.2021г.; банкови извлечения; товарителници; писмени обяснения относно дейността -дружеството декларира, че дейността се изразява в търговия с мобилни апарати и аксесоари. Предаването на фактурираните стоки към дружество „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД се осъществявало, чрез услугите на дружество „ЕВРОПЪТ 2000“ АД, като за целта има издадени фактури и товарителници за всяка доставка. Относно произхода на стоката са приложени 12 фактури, издадени от „ТЕСКО ГРУП 1“ ЕООД, „ТСМ ТРУП 20“ ЕООД и „ДИСТРИБЮШЪН ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД.

От „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД не са представени никакви документи и обяснения изискани в хода на ревизията.

От „ЕКУИПМЪИТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД са представени оборотна ведомост, ведно с главна книга за периода от 01.01.2020 до 31.03.2021 г.; аналитичен регистър на сметка 401-Доставчици за „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; банково извлечение; аналитичен регистър на сметки от гр. 10, гр. 20, гр. 30, гр. 40, гр. 50, гр. 60 и гр. 70. Копие на фактура №45/26.11.2020 г., издадена от „КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД с предмет - лиценз за комуникационен център; фактура №6/31.03.2020 г., издадена от „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД с предмет - лиценз за комуникационен център; фактури №45/24.01.2021 г. и №65/24.01.2021 г., издадени от „ЕКУИПМЪИТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД, с предмет - лиценз за комуникационен сървър.

Извършени са справки в информационните масиви на НАП, при които е установено, че „ДЖЕЙ АЙ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД, „ЛАВА ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД, „ВИКИНГ ГРУП 76“ ЕООД, „ЕКУИПМЪИТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД не са имали назначени лица по трудови правоотношения, в „ТЕЛЕКОМ 2020“ ЕООД има назначено едно лице на трудов договор на длъжност продавач - консултант, но за периода на издадените фактури няма данни за подавана информация за декларации обр. 1. „ЕКУИПМЪИТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД е deregистрирано е по ЗДДС на основание чл. 176 от ЗДДС. „ЛАВА ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД има задължения в особено големи размери.

„ВИКИНГ ГРУП 76“ ЕООД няма подадени ГДД по чл. 92 от ЗКПО. При извършени множество насрещни проверки на „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД или потвърждава електронно ИПДПОЗЛ и не представя документи или не е откривано на адреса за кореспонденция и не представя доказателства. Едноличен собственик на капитала и управител на „ЕКУИПМЪНТ ТРЕЙД 2020“ ЕООД е А. Х. К., едноличен собственик и управител на „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД, като дружеството не разполага с материална и технологична обезпеченост -аналитичният регистър на гр. 20 за периода 01.01.2020 г.-31.03.2021 г. е с нулеви данни.

За да откажат да признаят правото на данъчен кредит, ревизиращите са направили извод, че е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо. В случая са фактурирани доставки, които изобщо не са извършвани между страните, сочени като доставчик и получател по фактурите, тъй като ако доставките са извършени, доставчикът и получателят трябва да притежават доказателства за това изпълнение.

Конкретно относно доставките от „ДЖЕИ АИ Е.“ ЕООД са се позовали на факта, че не са представени банкови извлечения, доказващи реално плащане по фактурите, не са представени сключените рамкови споразумения, договори, приемо-предавателни протоколи, складови, експедиционни документи, липсват конкретни заявки с приложена техническа спецификация, включваща данни индивидуализиращи конкретното оборудване от производител, респ. вносител, има ли изисквания за окомплектоване с приложени части и артикули за монтаж, софтуерно обезпечаване, възможности за ъпгрейд. Липсва информация кой и при какви условия поема гаранционно обслужване, липсва приложена и ценова оферта от доставчика, липсва посочен производител или доставчик.

Органите по приходите са приели, че не са представени и убедителни доказателства за придобиване на актива от страна на „ЛАВА ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД, тъй като на посочените предходни доставчици не са издадени фактури, липсват оферта, заявка, техническа спецификация, документи от производител.

Относно доставките от „ВИКИНГ ГРУП 76“ ЕООД са приели, че няма информация за техническите характеристики на продадените артикули, а именно производствен, сериен номер или друг индивидуализиращ номер, тегло на артикул (без опаковка, с опаковка, размери). Не е представен документ за получено плащане по фактурата, както и доказателство, че същото е отразено в счетоводството на дружеството. Не е представена информация относно начина на предоставяне на стоката, транспортиране, лица извършили доставката. Ревизиращите са посочили, че от „ТЕЛЕКОМ 2020“ ЕООД не е представена информация за техническите характеристики на продадените артикули, а именно - производствен, сериен номер или друг индивидуализиращ номер, тегло на артикул (без опаковка, с опаковка, размери). Не са представени складови/експедиционни документи за продадената стока - място на съхранение на стоката: данни за лицата извършили предаването на стоките. Не са установени данни за наличие на материално - техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставката. Относно доставките от „Е. ТРЕЙД 2020“ е прието, че липсва икономическа логика ревизираното лице да получава и приспада данъчен кредит по фактури за стоки с доставчик „Е. ТРЕЙД 2020“ ЕООД.

На 06.01.2023 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция „ОДОП“ С. е подадена жалба, вх. №53-06-99 по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-104 от 24.01.2023г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която „ХОЛСЕЙЛ Е.“ ЕООД оспорва РА № Р-22221021001807-091-001 от 12.08.2022 г.

Като е съобразил събраните в хода на ревизионното производство доказателства, изложеното в ревизионния доклад и ревизионния акт, възраженията на жалбоподателя и действащата през процесния период нормативна уредба, директорът на дирекция “ОДОП” – С. е намерил жалбата на “ХОЛСЕИЛ Е.“ ЕООД срещу РА за неоснователна.

Съобразно приложените към административната преписка доказателства, директорът на дирекция “ОДОП” С. е приел за правилни и законосъобразни изводите на органите по приходите.

Решаващият орган е приел за неоснователно възражението за нищожност на РА. В решението си е стигнал до извод, че ревизиращият екип е съобразил всички обстоятелства от съществено значение за правилното решаване на правния спор, като е обсъдил събраните при ревизията доказателства поотделно и в тяхната съвкупност, посочил е на базата на кои приети за установени обстоятелства е заключил, че не е налице реалност на процесните доставки, поради което е стигнал до законосъобразния извод за липса на реални сделки по спорните фактури. След анализ на събраните доказателства по процесните доставки е заключил, че ревизираното лице е знаело, че сделките, с които обосновава правото си на данъчен кредит са част от злоупотреба, доколкото е използвало фактури, които не отразяват реални доставки като основание за приспадане на данъчен кредит и намаляване на задълженията си за ДДС.

В хода на съдебното производство от страна на ответника са представени всички събрани в хода на ревизията доказателства, Във връзка с възражението в жалбата за нищожност на РА, поради липса на квалифициран електронен подпис, е допусната съдебно-техническа експертиза (СТЕ). Заключение е прието без възражения от страните. Според вещото лице, РА № Р-22221021001807-091-001/ 12.08.2022г е подписан с валиден квалифициран електронен подпис по смисъл на Регламент № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23.07.2014г. от лицата посочени за негови автори. Съгласно направеният анализ, електронните подписи, положени на изследваните електронни документи, отговарят на Приложение 1 за изисквания относно минималния набор от данни за идентификация на лица, представляващ по уникален начин дадено физическо или юридическо лице, посочени в Регламент № 910/2014, на Европейската комисия и на Съвета от 23 юли 2014 година.

Съдът, след като е дал указания на жалбоподателя, на основание чл. 172, ал.2 АПК, с протоколно определение от 20.12.2023г. е допуснал изслушване на съдебно-счетоводна експертиза, като в определението, с което е сторено това е определен и депозит за извършване на експертизата, съгласно чл. 76 ГПК, вр.с §2 ДР на ДОПК, тъй като в тежест на жалбоподателя е да докаже твърденията и възраженията си. В дадения срок и след допълнително дадената на страната възможност жалбоподателят не е изпълнил указанията на съда за представяне на доказателства за внесен депозит за извършване на допуснатата ССЕ, поради което след предупреждение за последиците, определението, с

което е допуснато събирането на това доказателство е отменено. Поведението на жалбоподателя съдът цени с оглед разпоредбата на чл. 161 ГПК, според която с оглед на обстоятелствата по делото съдът може да приеме за доказани фактите, относно които страната е създавала пречки за събиране на допуснати доказателства. На страните е указана доказателствената тежест в процеса, като в тежест на жалбоподателя е да установи фактите, на които основава твърденията си в жалбата и своите възражения.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК и приетите по делото заповед № РД-02-128/18.02.2020г. на директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия.

Решение № 325/14.03.2023г. също е издадено от компетентен орган –директор на Д“ОДОП“- С.. Компетентността на органа, подписал посочените по- горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Този факт се установява и от заключението по приетата СТЕ. Вещото лице, след анализ на електронните подписи положени на електронния документ, стига до извод, че отговарят на изискванията на Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. Съгласно данните електронните подписи са свързани по уникален начин с титулярите на подписите и може да се идентифицира титулярът на подписите.

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. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма.

Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. 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. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. С оглед на изложеното неоснователни са възраженията в жалбата за нищожност на РА.

Спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, ревизионно производство е образувано в рамките на 5- годишния срок.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство. В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В срока по 117, ал.5 ДОПК не е подадено възражение срещу РД.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

За да се признае на получателю по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит,

винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на жалбоподателя, издадени от преките доставчици.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на облагаема доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предположил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока или услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Предмет на част от доставките, във връзка с които с РА е отказано право на данъчен кредит са "лиценз за комуникационен сървър", което се третира като стока и съгласно, установеното в хода на ревизията и посоченото в жалбата. За друга част от доставките предмет са друг вид стока – А. AirPods.

Относно доставките на стоки, в случая се касае за доставка на родовоопределени вещи и собствеността на такива вещи, съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗЗД се прехвърля чрез предаване или определяне по друг начин. Релевантно е да се установи, че получената от жалбоподателя стока е в изпълнение на престацията по договори именно с установените преки доставчици. В тази връзка е необходимо да се изследва изпълнението на фактическия състав на чл. 6 от ЗДДС за процесните доставки от съответните доставчици.

По делото са представени заверени копия на документи, имащи отношение към процесните доставки. Като частни документи договорите, приложенията към тях оферти, заявки, приемо-предавателните протоколи не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

Относно доставките с предмет “ лиценз за комуникационен сървър”, на първо място следва да се отбележи, че от представените по делото преки и косвени доказателства в т.ч. и процесните фактури не може да се установи какъв е предметът на тези доставки – за какъв сървър става въпрос, как се използва лицензът за него, какво включва в себе си, съдържат ли кодове за активация, как се предоставя на крайния клиент. При това положение не може да се установи и как е ставало прехвърлянето на този вид стока. От представените от жалбоподателя в хода на ревизията доказателства – счетоводни документи се установява единствено счетоводното отразяване на фактурите. Не са представени документи, доказващи наличието на търговски отношения с доставчиците – като договори, заявки, оферти, стокови и складови разписки, , експедиционни бележки, приемо-предавателни протоколи. Липсва приложена техническа спецификация с данни за производител, гаранционни условия и пр., която би могла да конкретизира предмета на доставка. Поради неопределеността на стоката не може да се прецени и необходими ли са били специален транспорт или място за съхранение на тези сървъри, Не са представени и доказателства за извършено плащане.

Следва да се отбележи, че във фактурите липсват данни за конкретизиране предмета на доставките, доколкото не е посочено за какъв комуникационен сървър се отнасят. Предмет на тези фактура са стоки – родово определени вещи. Във фактурите стоките са описани с брой и единична цена, но те не са двустранно подписани, за да се приеме, че притежават белезите на приемо-предавателен протокол. Преки доказателства за реалното осъществяване на доставките - за предаване на стоките, в настоящия случай не са представени. Фактурите като частни документи без достоверна дата не притежават материална доказателствена сила, обвързваща съда. При това положение следва извод, че реалността на доставките на стоки не е доказана по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС, поради липсата на

доказателства, които да установят, че тези стоки са били в патримониума на доставчиците и съответно са преминали в патримониума на жалбоподателя.

С оглед характера на доставките и вида на стоките – лиценз за комуникационен сървър, жалбоподателят би следвало да разполага с доказателства, които да изясняват конкретния им предмет – какъв софтуерен продукт е бил закупен. В случая не е конкретизиран продуктът, като не е описан предметът на доставките. От изложеното следва, че в случая не е спазено предвиденото в чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС изискване, свързано с това в документите да бъде налична достатъчна информация относно количеството и вида на стоките и вида на услугите, което е необходимо, за да се прецени дали доставката е осъществена /стоката предадена, резултатът от услугата получен/ и дали стоките и услугите са използвани от получателя във връзка с осъществяваната от него независима икономическа дейност. В случая не са представени достатъчно доказателства относно фактическата доставка на стоките - лиценз за комуникационен сървър.

Притежаването на фактура от страна на ревизираното дружество не е достатъчно условие за признаване правото на данъчен кредит, когато не са налице безспорни доказателства за извършване на доставките. Липсват и доказателства, че доставчикът е разполагал със стоката, не може да се проследи и използването ѝ в дейността на получателя.

Не са представени надеждни доказателства, че доставчиците са разполагали със стоките, как и къде са съхранявани. За да може продавачът да прехвърли правото на собственост е необходимо да разполага със стоките предмет на доставката. От “ЛАВА ЕЛЕКТРОНИКС” ЕООД са представени приемо-предавателни протоколи и фактури от предходни доставчици, но тяхното съдържание с нищо не допринася за установяване предмета на доставките и прехвърляне на собствеността върху тях. Представени са и рамкови споразумения за доставка на телекомуникационно оборудване, но към тях не са представени приложения или поръчки, от които да се установи конкретният предмет на оборудването, цената и предаването му. Липсват каквито и да е доказателства, че тези споразумения са изпълнявани. И приложените фактури и приемо-предавателни протоколи са издадени във връзка с тях.

Относно доставките с предмет “A. airpods” от “ВИКИНГ ГРУП 76” ЕООД и “ТЕЛЕКОМ 2020” ЕООД не са представени документи, съдържащи информация за техническите характеристики на стоките – сериен или друг индивидуализиращ ги номер. Липсва информация за транспортирането и съхранението на значителното количество стока. Представени са данни за произход на стоката, но в хода на ревизията е установено, че са представени единствено фактури и не се установява

предходните доставчици "ТСМ ГРУП 20"ЕООД, Т. Г. 1"ЕООД и "ДИСТРИБЮШЪН ЕЛЕКТРОНИКС"ЕООД действително да са притежавали и предали стоките, предмет на процесните фактури на доставчиците по тях.

Последващата реализация на фактурираните стоки представлява косвено доказателство за реалността на доставката. В случая използването на стоките от конкретните доставки не може да бъде проследено и въпреки изрично дадените от съда указания за разпределение тежестта на доказване в процеса, от жалбоподателя не се ангажираха доказателства в тази насока.

В случая от анализа на представените доказателства следва, че не са представени никакви доказателства, сочещи прякото реализиране на доставките като приемо-предавателни протоколи, договори, оферти, заявки и др. Представените доказателства за наличие на предходни доставчици, в случай, че бяха надеждни, биха могли да установят потенциалната възможност за осъществяване на доставката, но не и действителното ѝ извършване.

В подкрепа на извода за липса на реална доставка е и фактът, установен в ревизионното производство за липса на доказателства за кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците, както и за доказателства за извършено плащане.

В подкрепа на извода за недоказаност на фактурираните доставки на стоки е и установеното в хода на ревизията, че на доставчика „ВИКИНГ ГРУП 76“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за м.09.2020 г., приключила с РА NoP-22221020007005-091-001/28.04.2021 г., в които е установено, че от дружеството не са представени първични и вторични счетоводни документи, договори с доставчици и клиенти, приемно - предавателни протоколи, транспортни документи, справки, хронологии на счетоводни сметки, платежни документи, договори за наем на офиси, складове, търговски помещения на територията на страната, както и документи относно произхода на паричните средства. Не са представени документи във връзка с вида и характера на фактически осъществяваната дейност, движението и остатъците по банковите сметки, сключени договори от данъчния субект, във връзка с осъществяване на дейността му. Не са представени доказателства за получени и извършени доставки, няма подадени ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019г. и 2020г. На Б. И.“ ЕООД е връчен РД по ЗДДС за периода 26.02.2022 г. - 31.03.2021 г., в който е установено, че фактурираните доставки от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД не са реално извършени и за получателите по тях не възниква право на данъчен кредит, а начисленият данък се определя като начислен неправомерно.

Относно фактурите с предмет "аванс съгласно договор" същите не могат да бъдат обвързани с конкретен договор. Във фактурите липсва

посочване на конкретен договор. Обвързването с представеното рамково споразумение, оферти и заявки не може да бъде направено, доколкото липсват доказателства за реалност на доставката на стоки по тези фактури. Както правилно е посочил в решението си решаващият орган, за да възникне правото на данъчен кредит в случаите на извършени авансови плащания, предхождащи прехвърлянето на собствеността или извършването на услугите, следва да бъде установено, че плащанията са извършени във връзка с действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги по смисъла, вложен в разпоредбите на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. с ясно очертани параметри.

Във връзка с така изложеното се налага извода, че не са изпълнени на изискванията чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 82, ал. 1 от същия закон и чл. 86, ал. 1, т. 2 и т. 3 от ЗДДС, от което следва, че за ревизираното лице по фактурите, издадени шестимата доставчици не възниква правото на приспадане на данъчен кредит, съгласно чл. 68 от ЗДДС в размер общо на 743 974,83 лв.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване. Съгласно общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса, всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. 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 от посочения във фактурата доставчик. Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанието за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предполага и не изисква установяване на произход на стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за

които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на стока в случая. За признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на СЕС по дело C-152/02 и решение на СЕС по дело C-324/11. С това доказване страната в случая не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателят трябва да отговаря, каквито са доводите на жалбоподателя или че администрацията е прехвърли върху данъчния субект собствените си задължения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално от посочения в тях доставчик, то както доставчикът, така и самият получател следва да притежават доказателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не може да бъде доказателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсват.

Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно, от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Т.е. ако лицето, въпреки че е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави други писмени доказателства, за това че е придобил правото да се разпорежда като собственик с дадена стока, извън притежаваната от него фактура и данни за счетоводното ѝ отразяване, то правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери своето разрешение съобразно решение по съединени дела C-80/11 и

C-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчния кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

Жалбоподателят цитира практика на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11., но в процесния случай няма противоречие с тази практика, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С цитираното от жалбоподателя Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

В т. 63 и 64 от същото решение е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Juźwiak, Oriowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането

на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Предвид изложеното, съдът намира, че изводът на приходната администрация за липса на доказателства, установяващи, че коментираните доставки на стоки са извършени от посочените доставчици се явява фактически и правно обоснован. Правилно и законосъобразно с процесния РА на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит по спорните фактури, в резултат на което са определени и процесните фискални задължения, ведно с прилежащата им лихва за забава.

Правилни са и изводите в РА относно вноса на стоки. Установено е, че през ревизирания период „ХОЛСЕИЛ Е.“ ЕООД е декларирал внос на стоки по чл. 16 от ЗДДС от Чайна Т. Трейдинг (без отразен идентификационен номер) с данъчна основа - 1682013.80 лв. по фактура № 003146/17.06.2019 г. При липса на инвойс фактура и митническа декларация не би могло да се установи какъв е предметът на фактурата. Липсва информация за начислен от митническите органи данък и неговото внасяне, съгласно изискванията на чл. 60. ал. 1 от ЗДДС, поради което правилно е прието, че не е налице внос на стоки по чл. 16 от ЗДДС.

Правилни са изводите в РА относно извършените доставки от „ХОЛСЕИЛ Е.“ ЕООД. При липса на информацията относно параметрите на сделките, осъществени с неговите клиенти през ревизираните периоди, недоказани остава и реалността на декларираните от „ХОЛСЕИЛ Е.“ ЕООД доставки. На основание чл. 85 от ЗДДС, съгласно който данъкът е изискуем от всяко лице, което го посочи във фактура и/или известие по чл. 112 от с.з., правилно с РА данъкът е приет за дължим.

С оглед изложеното, жалбата против РА се явява неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 47691,24 лв., определено съгласно чл.7, ал.2, т.6, вр. с чл. 8, ал.1 от Наредба № 1 от 9.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Възнаграждение за вещи лица не следва да се присъжда, защото не се претендира от ответника.

Жалбоподателят не е заплатил и възнаграждение за вещно лице, в размер на 350 лева по изслушаната съдебно-техническа експертиза, поради което на основание чл. 77 ГПК, вр с пар. 2 от ДР на ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати допълнително определеното възнаграждение на вещното лице по сметка на съда, след което да бъде изплатено на експерта.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, Л. състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС" ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н С., [улица], ет.5, офис 13, представлявано от управителя А. Х. К., срещу Ревизионен акт № Р-22221021001807-091-001 / 12.08.2022г., издаден от Началник на сектор, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 325/14.03.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер на 743 974,83 лв. и лихви за забава в общ размер на 124 066,38 лв. за отделните данъчни периоди м.06.2019 г. от м.09.2019 г. до м.03.2021г.

ОСЪЖДА "ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС" ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н С., [улица], ет.5, офис 13, представлявано от управителя А. Х. К., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 47691,24 лв. (четиридесет и седем хиляди шестстотин деветдесет и един лева и двадесет и четири ст).

ОСЪЖДА "ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС" ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати по сметката на Административен съд С.-град за вещи лица сумата от 350 (триста и петдесет) лева възнаграждение за вещото лице д-р инж. Н. Н. Х..

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

СЪДИЯ :