

# РЕШЕНИЕ

№ 23104

гр. София, 09.06.2026 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав, в публично заседание на 25.02.2026 г. в следния състав:**

**СЪДИЯ: Ася Тодорова**

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **1569** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК и е образувано по жалба на „ГРАФИК-АГ- БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място], [жк], [улица], представлявано от Управителя А. Й. С., против Ревизионен акт №Р-22221723007620-091-001/17.06.2024 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22221724122759-003-001/11.07.2024 г., издадени от П. Г. Г., на длъжност Началник на отдел, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърдени с Решение № 1605/12.12.2024 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) [населено място] при Централно управление на Национална агенция за приходите (ЦУ на НАП), в частта, с която на „ГРАФИК-АГ-БГ“ ЕООД са определени допълнителни задължения по ЗДДС в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от м.06. до м.11.2023 г. в размер на 617 749,98 лева по фактури, издадени от „ВЕКТОР 7“ ООД, „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД

и са определени съответните лихви за забава в общ размер на 58 294,67 лева. В жалбата се твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен поради противоречието му с материалния закон и издаването му при съществени нарушения на процесуалните правила, необоснован и немотивиран. Твърди се, че изводите на органите по приходите за липса на реални доставки на стоки са произволни, формирани при липса на мотиви и не почиват на събраните в хода на ревизионното производство доказателства, органите по приходите са тълкували определени факти и обстоятелства по начин, който противоречи на правилата на формалната и правна логика. Сочи се, че в хода на ревизионното производство от жалбоподателя са представени всички

изискани и предвидени в закона доказателства за възникване и признаване на право на приспадане на данъчен кредит по изследваните доставки от горепосочените доставчици на оспорващото дружество.

При липса на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на определени факти и обстоятелства меродавен за преценката дали една доставка на стока действително е осъществена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства, в преобладаващата си част и с оглед спецификата на търговската дейност те са частни документи и в този смисъл не би могло да се приеме, че доказателствената сила на частните документи следва да се изключи, тъй като липсата на обвързваща материална сила не е равнозначна с липсата каквато и да е доказателствена сила. Сочи се, че стопанските операции са документирани с първични и вторични счетоводни документи, отговарящи на изискванията, посочени в Закона за счетоводството и ЗДДС,

изградената счетоводна система осигурява всеобхватно хронологично регистриране на счетоводните операции, като за целта са заведени систематични счетоводни регистри за обобщаване на счетоводната информация. Подробно са описани в жалбата представените документи във връзка с доставката от доставчика „ВЕКТОР 7“ ООД с предмет комплект машина за опаковане на цигари – 3 части – НЛР Р. М., Wrapper М. и В. М., като се сочи, че машината е налична и се намира в Република Гърция за реновиране. По отношение на доставките от доставчиците „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД се сочи, че същите са с предмет различни видове стоки, дружеството е представило в хода на ревизионното производство издадените от доставчиците фактури и приемо-предавателни протоколи, като изводите на органите по приходите се свеждат единствено и само до поведението на

доставчиците, което е неотнормимо към правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя и е в противоречие с постоянната практика на СЕС и ВАС. Твърди се, че адресът на дружеството е [улица], а не [улица], оспорват се изводите на органите по приходите относно ползвания от дружеството под наем недвижим имот, собственост на „Галев“ ООД. Иска се от съда да отмени оспорения ревизионен акт, претендира се присъждане на направените по делото разноски.

В съдебно заседание, оспорващото дружество, чрез процесуалния си представител адв. Б., поддържа жалбата по изложените в същата съображения. Претендира присъждане на разноски съгласно списък, който представя.

Ответникът Директорът на Дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП, в съдебно заседание, чрез процесуалния си представител по пълномощие надлежно упълномощен юрисконсулт, оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена, като бъде потвърден изданието на дружеството РА в обжалваната част. Изразява становище, с което поддържа констатациите и правните доводи в оспорения ревизионен акт (РА) по мотиви, изложени в потвърдителното решение на Директор на Дирекция ОДОП С.. Сочи се, че безспорно се установява както в ревизионното, така и в съдебното производство, че липса на индивидуализация на стоките, предмет на изследваните доставки, в този смисъл следва да се приеме за правилен изводът, че реалността на доставките не е надлежно доказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Въз основа на събраните по делото доказателства от фактическа страна се установява следното: Производството е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221723007620-020-001 от 20.12.2023 г., издадена от П. Г. Г., на длъжност Началник на отдел при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01- 849/31.10.2022 г. на Директора на ТД на НАП С., връчена по електронен път на 28.12.2023 г. видно от удостоверение за извършено връчване по електронен

път в ИС „Контрол“ на л. 36 от делото, изменена със ЗИЗВР № Р-22221723007620-020-002/27.02.2024 г. и ЗИЗВР № Р-22221723007620-020-003/21.03.2024 г., издадени от П. Г. Г., с които е възложено извършване на ревизия на „ТРАФИК-АГ-БГ“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 01.06.2023 г. до 30.11.2023 г. от органи по приходите Ц. Г. Р., на длъжност Главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Л. Н. С., на длъжност Главен инспектор по приходите.

В хода на ревизионното производство с цел установяването на факти и обстоятелства от значение за коректното определяне на данъчните задължения на дружеството, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на издадения РД, неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № № Р- 22221723007620-092-001/10.05.2024 г., издаден от Ц. Г. Р., на длъжност Главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Л. Н. С., на длъжност Главен инспектор по приходите. Ревизираният субект не е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и не е подал възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт (РА) № Р-22221723007620-091-001/17.06.2024 г., издаден от П. Г. Г., на длъжност Началник на отдел, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 01.07.2024 г. видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 77 от делото. С РА на оспорващото дружество е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 617 749,98 лева по фактури, издадени от доставчиците „ВЕКТОР 7“ ООД, „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 3 и ал. 6, т. 1 и чл. 6, ал. 1 от ЗДДС. По отношение на извършените от оспорващото дружество доставки/продажби въз основа на формулирания извод, че фактурите са издадени от „ТРАФИК-АГ-БГ“ ЕООД, без да е налице данъчно събитие, е прието, че на основание чл. 85 от ЗДДС ДДС, независимо,

че е начислен неправомерно от ревизираното лице, същият се дължи по силата на закона. По данъчни периоди са установени задължения, както следва: за данъчен период м.06.2023 г. са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 98 043,99 лева в резултат на отказано право на приспадане в размер на 98 043,99 лева по фактури, издадени от „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и са определени съответните лихви за забава в размер на 12 421,38 лева; за данъчен период м.07.2023 г. при деклариран от дружеството резултат ДДС за възстановяване в размер на 24,83 лева и отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 117 194,73 лева по фактури, издадени от „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 117 169,90 лева и са определени съответните лихви за забава в размер на 13 520,88

лева; за данъчен период м.08.2023 г. при деклариран от дружеството резултат ДДС за внасяне в размер на 719,30 лева, от който е приспадната сума в размер на 24,83 лева, в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 44 196,86 лева по фактури, издадени от „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 44 221,69 лева и са определени съответните лихви за забава, в това число и за късно внесен ДДС по СД в размер на 4 603,44 лева; за данъчен период м.09.2023 г. от дружеството е деклариран ДДС за възстановяване в размер на 10 383,60 лева, в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 94 590,95 лева по фактури, издадени от „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД и „ВЕКТОР 7“ ООД, са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер

на 84 207,35 лева и са определени съответните лихви за забава в размер на 7 845,35 лева; за данъчен период м.10.2023 г. в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 97 381,79 лева по фактури, издадени от „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД, са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 99 369,15 лева и са определени съответните лихви за забава в размер на 8 135,42 лева; за данъчен период м.11.2023 г. в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 166 341,66 лева по фактури, издадени от „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД и при подадена от дружеството СД с деклариран резултат ДДС за възстановяване в размер на 449,19 лева са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 165 892,47 лева и са определени съответните лихви за забава в размер на 11 768,20 лева. Издаденият на дружеството РА е поправен с Р. № П-22221724122759-003-001/11.07.2024 г. и Р. № П-22221724134966-003-001/25.07.2024 г., връчени по електронен път на ревизираното лице на 17.07.2024 г. и на 30.07.2024 г.

Издаденият на оспорващото дружество Ревизионен акт е обжалван по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК в частта, с която на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 617 749,98 лева и съответните лихви за забава в размер на 58 294,67 лева. С Решение № 1605 от 12.12.2024 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП е потвърден Ревизионен акт № Р-22221723007620-091-001/17.06.2024 г., поправен с Р. № П-22221724122759-003-001/11.07.2024 г. и Р. № П-22221724134966-003-001/25.07.2024 г. в оспорената част на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в данъчни периоди от м. 06 до м. 11.2023 г. Решението е съобщено на ревизираното лице на 14.01.2025 г. видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път на л. 15 от делото. Жалбата, във връзка с която е образувано настоящото производство, е подадена чрез Директора на Дирекция ОДОП С. до Административен съд София-град на 27.01.2025 г.

Установено е от органите по приходите съгласно представена декларация, че стопанската дейност на ревизираното лице е покупко-продажба на различни видове стоки и извършване на услуги. В хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, описани в констативната част на РД. Изискани са доказателства от задълженото лице, както и такива от трети лица. Извършени са насрещни проверки на доставчиците. Събрани са данни от информационната система на НАП.

От съвкупната преценка на събраните в хода на ревизионното производство документи, включително представени от ревизираното лице и констатациите при извършените насрещни проверки на преките доставчици на ревизираното лице, органите по приходите са приели, че не е доказано реално изпълнение на доставките по издадените фактури от „ВЕКТОР 7“ ООД, „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД.

По отношение на доставките от „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД основните фактически констатации, мотивирали правните изводи на органите по приходите в оспорения РА, са, че от доставчиците не са представени никакви документи и доказателства, в този смисъл не е установен произходът на стоката, установено е, че доставчиците участват във вериги за префактуриране, като нямат покупки, респективно закупени стоки; от ревизираното лице не са представени годни доказателства за мястото на приемане и предаване на стоките, представеният от „ТРАФИК-АГ-БГ“ ЕООД договор за наем на недвижим имот е с невъзможен предмет и е формален, тъй като по него няма извършени плащания на наемни вноски; не са представени доказателства за това кой е извършил товаро-разтоварна дейност – касае се за части и консумативи,

които изискват наличие на персонал; за установяване транспортната обезпеченост на доставките

не са представени доказателства, които да бъдат анализирани, в този смисъл са приели, че не е доказан транспортът на доставките; доставчиците не са представили счетоводна отчетност; плащания по фактурите не са извършвани или са симулативни. Във връзка с горното е формулиран извод, че не е доказано по безспорен и категоричен начин изпълнение на доставки от доставчиците „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД независимо от издадените фактури за това, както и съответните приемо-предавателни протоколи. Наличието на фактура не може да бъде доказателство за действително изпълнение на доставките, за тяхното доказване е необходимо както доставчикът, така и получателят да разполагат с убедителни доказателства за това изпълнение.

Формулиран е извод, че в конкретния случай е налице абсолютна симулация на доставка. Предметът на доставка не е наличен, тъй като с него не е извършено реално разпореждане и стоката не е доставена от издателите на фактурите. Посоченото удостоверява наличие на знание у ревизираното лице, че същото участва в изграждането на привидна фиктивна правна конструкция, осъществяваща по същество фактическия състав на данъчна измама или умишлено поведение за заобикаляне на закона с цел постигане на данъчно предимство – право на приспадане на данъчен кредит от посочените като доставчици дружества, в този смисъл е прието, че не са изпълнени условията за право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от доставчиците „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД. По отношение на доставката от „ВЕКТОР 7“ ООД с предмет комплект машина за опаковане на цигари - 3 части - HLP P. M., Wrapper M. и V. M. органите по

приходите са приели, след анализ на представените от ревизираното лице документи, че не е доказано по категоричен и безспорен начин изпълнение на доставка от страна на „ВЕКТОР 7“ ООД, тъй като не са представени доказателства за транспорт от А. до Д., оспорващото дружество не е доказало наличие на складови помещения в Д..

Изводите на органите по приходите в РА са възприети изцяло в потвърдителното решение на Директора на Дирекция ОДОП С.. По отношение на доставчика „ВЕКТОР 7“ ООД допълнително е посочено, че от представените доказателства не може да се приеме, че предмет на процесната фактура е именно тази машина, тъй като във фактурата, издадена от дубайското дружество е посочено HPL 180 P. M. и принадлежности, а във фактурата, издадена от „ВЕКТОР 7“ ООД – машина за опаковане на цигари 3 части, като не са налице никакви индивидуализиращи данни, номера и др., нито доставчикът, нито ревизираното лице са представили доказателства, че се касае за една и съща машина, по всички документи относно придобиването на стоката от Д. за тегло е посочено 3 670 кг, а в товарителницата е посочено тегло на стоката 5 500 кг, както и описанието в товарителницата с посоченото тегло 5 500 кг по никакъв начин не доказва превоз на процесната машина. Прието е, че, доколкото липсват твърдения и данни за последваща реализация на машината, същата следва да е налична, при проведен разговор с управителя на ревизираното лице е посочено, че машината се намира на друг адрес в [населено място], впоследствие е представена декларация, в която е посочено, че машината се намира на територията на Република Гърция за реновиране, като доказателства в този смисъл не са представени.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът достигна до следните правни изводи: Жалбата е подадена срещу издадения на дружеството ревизионен акт в частта, потвърдена от Директора на Дирекция ОДОП С., от лице с надлежна легитимация, след изчерпване на фазата на административния контрол. Решението е издадено от Директора на Дирекция ОДОП С. и в рамките на преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбата отговаря на изискванията на чл. 149 от ДОПК и като такава е процесуално допустима за разглеждане по същество.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Оспореният ревизионен акт е валиден, издаден от компетентни органи, след провеждане на ревизионно производство, възложено от оправомощен за това орган по приходите (Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директора на ТД на НАП С.), при спазване на съответните процедурни правила. Ревизионният акт, видно от материалите по административната преписка, е подписан с квалифицирани електронни подписи по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ. Електронният подпис е приравнен на саморъчен съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ. Съгласно чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ правната сила на електронния подпис и на усъвършенствания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис, когато това е уговорено между страните. Удостоверението за електронен подпис е законово признато за еквивалент на саморъчен подпис за лицата, които притежават такова удостоверение. От представените по делото удостоверения е видно,

че подписите са положени от съответните лица, в периода на срока на действие на притежаваните от тях удостоверения за електронен подпис. В тази връзка се установява, че оспореният ревизионен акт е подписан с електронен подпис от лицата, посочени като негови издатели, с КЕП и в периода на действие на удостоверението. Процедурата по издаване на РА е съобразена с приложимите за случая процесуални норми на ДОПК и съдът не намира при провеждането ѝ да са извършени процесуални нарушения, засягащи законосъобразността на ревизионния акт. С ревизионния акт са определени допълнителни задължения по ЗДДС и съответните лихви за забава за периода и на лицето, на което е възложена ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа изложение на фактическите и правните основания за постановяването му, с извършено позоваване на изготвения ревизионен доклад. Изложение на фактическите основания за установяване на процесните задължения се съдържа в ревизионния доклад, който е

неразделна част от РА (чл. 120, ал. 2 от ДОПК), а съгласно константната съдебна практика мотивите на РД, когато са възприети от компетентните органи, се явяват и такива на приключващия ревизията акт. На задълженото лице е била предоставена достатъчна възможност да представи изисканите му документи и сведения в хода на извършваната му ревизия, същото е било редовно уведомявано както за откриването на ревизионното производство, така и за всички последващи действия на органите по приходите, а също и за исканите от тях доказателства от значение за установяване размера на публичните му задължения. В хода на ревизията органите по приходите са попълнили преписката с необходимите,

според тях, доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на оспорващото дружество обстоятелства. Извършените въз основа на тези доказателства фактически констатации и направените правни изводи са предмет на преценка при проверката за материалната законосъобразност на РА, и ще бъдат обсъдени по-долу в настоящото решение. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила в хода на административното производство по издаване и оспорване по административен ред на процесния ревизионен акт.

В хода на съдебното производство са приети доказателствата от административната преписка и писмени доказателства, представени от страните. По делото са приобщени основно и допълнително заключение по назначена съдебно – счетоводна експертиза.

При така изложената фактическа обстановка съдът формира и своите правни изводи. На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, производството по обжалване на РА не е контролно-отменително, а е процес по същество, поради

което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Предмет на изследваните доставки от доставчиците „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД са различни видове стоки (4 от фактурите, издадени от доставчиците „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД са с предмет услуги), съответно машина по доставката от „ВЕКТОР 7“ ООД, т.е. доставка на стоки по смисъла на материалния данъчен закон ЗДДС.

За да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, следва да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограниченията на това право, визирани в чл. 70 от същия закон. Видно от разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържа изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право лицето да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя, при условие че същият притежава данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ изискуемите реквизити. Приспадането на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Т.е. правото на приспадане на данъчен кредит е в зависимост от кумулативното осъществяване на елементите на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка.

Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се отрича от СЕС в Решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, които в своята практика многократно подчертава, че националният съдия следва 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 негово разбиране е отново застъпено в Решение от 31.01.2013 г. по дело С-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“.

Съгласно чл. 6 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик. За възникване на правото на приспадане на данъчен кредит за доставките на стоки е необходимо претендиращият данъчното предимство да е придобил правото да се разпорежда с получените стоки като собственик (по терминологията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО). Това е съдържанието на доставката на стоки и според съюзното право (чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО), като според Решението на СЕС по дело С-78/12 „...дадена сделка може да бъде окачествена като „доставка на стоки“ по смисъла на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112, когато чрез тази сделка определено данъчнозадължено лице прехвърля материална вещ и овластява другото лице да се разпорежда фактически с нея като неин собственик, без за това да е от значение формата на придобиване на право на собственост върху въпросната вещ.“ (т. 35 от решението).

В този смисъл за доставките на стоки релеванният за възникване на данъчното предимство

юридически факт е придобиването от получателя на правото да се разпорежда с вещта, предмет на доставката, като собственик. Т.е., релевантно за спора е установяване на предаването на стоките и овластяването на получателя да се разпорежда с получените стоки. Тежестта за доказване наличието на реална доставка е на жалбоподателя, за когото възникват благоприятните последици, свързани с упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. Съгласно точка 37 от Решението по дело С-78/12 на СЕС лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това, като в тази връзка наличието на издадена данъчна фактура и коректното ѝ отразяване в

счетоводството на ревизираното лице не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките. В Решението СЕС уточнява, че „Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка върху добавената стойност понятието „доставка на стоки“ по смисъла на тази директива и доказването на действителното осъществяване на такава доставка не са свързани с формата на придобиване на право на собственост върху съответните стоки. Понятието „доставка на стоки“ по чл. 14, § 1 от Директива 2006/112 включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик, като националният съд следва да

определя във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещь като собственик. Лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това, като запитващата юрисдикция следва в съответствие с националните правила за доказването да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора в главното производство, за да определи дали претендиращият право на приспадане може да го упражни.“ (така и Решение от 6 септември 2012 г. по дело М. -G., С-273/11, точка 53, Решение от 6 декември 2012 г. по дело Б., С-285/11, точка 32 и Решение от 31 януари 2013 г. по дело Л.-56, С-643/11, точка 57).

Трайна е практиката на ВАС, че сами по себе си издаването на фактури и надлежното им счетоводно отразяване не са достатъчни да обосноват убедителен извод, че спорните доставки са действително осъществени. Действително, в своите тълкувателно приложими решения СЕС многократно е подчертавал, че не е допустима национална практика, с която се отказва претендираното данъчно предимство само въз основа на поведението на доставчика, но същевременно е и акцентирал върху необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на събраните доказателства и въз основа на нея да формира извода си извършени ли са действително фактурираните стопански операции.

Противно на изложеното в жалбата, съдът намира, че в конкретния случай изводите на органите по приходите за липса на реални доставки не са обосновани единствено и само с това, че доставчиците не са разполагали с материално-техническа и кадрова обезпеченост.

Предмет на изследваните доставки от доставчиците „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД, както бе посочено и по-горе, са различни видове стоки. С оспорения РА на оспорващото дружество е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 46 броя фактури, издадени от доставчика „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, фактурите са с предмет стоки (две от фактурите №№ 3...4/27.07.2023 г. и 3....16/31.08.2023 г. са с предмет услуги), подробно описани на стр. 31 – стр. 33 от РД и 90 бр. фактури, издадени от доставчика „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД, фактурите са с предмет стоки (две от фактурите с №№ 0....56/10.11.2023 г. и 2....40/30.11.2023 г. са с предмет услуги), подробно описани на стр. 35 – стр. 37 от РД.

От ревизираното лице в хода на ревизионното производство са представени процесните фактури, като в тях е посочено „стоки по протокол“ и приемо-предавателни протоколи към всяка една от фактурите, в които са посочени стоките, предмет на доставките като вид, брой, единична цена и обща стойност, съгласно посоченото в приемо-предавателните протоколи предмет на доставките са автомобилни части – водни помпи, шарнирни комплекти, пистови ремъци, маслени филтри, купе филтри, амортизьори, гарнитури за двигатели, ангренажни ремъци, спирачни дискове, комплекти гарнитури за двигатели и други подобни, течности за чистачки, тоалетни чинии, структури за вграждане – конзолна тоалетна чиния и капак, умивалници, смесители за биде, батерии за вграждане, козметични продукти - фолия, цветни гелове, прозрачни бази, лед гел за изграждане, сенки,

моливи за очи и вежди, пинсети, сетове за извиване на мигли в значителни количества; представени са и фискални касови бонове към част от фактурите. Във връзка с твърдяната последваща реализация на стоките, предмет на спорните доставки, са представени фактури за продажби на стоки от ревизираното лице и приемо-предавателни протоколи към тях. По отношение на фактурите с предмет на доставка на услуги съпроводителни документи към доставките не са представени.

По отношение на фактурите с предмет „услуги“ доказателствата по делото не сочат по изискуемия категоричен начин изпълнение на законовите изисквания за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. В конкретния случай, обратно на твърденията на оспорващото дружество, в хода на ревизионното производство, а и в съдебното такова, не са представени документи нито от ревизираното лице, нито от неговите доставчици, които да съдържат необходимата за определяне на конкретния предмет на доставките информация. Съдът намира, че от представените по делото доказателства (фактури) не се установява реалност на процесните доставки. По отношение на тези доставки са налице само издадени фактури, без други придружаващи документи. Не може да бъде установен предметът на услугите, не са представени договори, към фактурите липсват издадени приемо - предавателни протоколи, описи, количествено – стойностни сметки,

не са представени документи във връзка с отчитане на изпълнението. Предметът на доставките е неясен, като същият не може да се конкретизира от представените по делото фактури, тъй като не са индивидуализирани възложените и извършени услуги. Съдържанието на фактурите, по които оспорващото дружество претендира приспадане на данъчен кредит, не отговаря на изискването на чл. 226, т. 6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на разпоредбата на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС - в описанието им не се съдържа релевантната информация, необходима за индивидуализирането на престацията. Непълнотата на фактурите възпрепятства установяване съответствието им с действително извършена сделка, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, други доказателства не са ангажирани в производството, в случая ревизираното лице не е представило протоколи, от които да се установят някакви конкретни параметри на доставките.

Размяната на насрещно дължимите престации представлява изпълнението на сключената сделка, съответно на предмета на доставката по смисъла на ЗДДС. В конкретния случай, извън представените фактури, липсват и други доказателства за индивидуализация на услугите, предмет на спорните доставки, с оглед на което следва да се приеме, че спорните доставки не са реално осъществени и законосъобразно с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по тях.

По отношение на фактурите, издадени от доставчиците „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД, с предмет различни видове стоки (стоки по протокол). Както вече бе

посочено и по-горе, за преценката дали е осъществена доставка по конкретните данъчни фактури, е необходимо да се изследва дали е налице предвиденият в чл. 6, ал. 1 от ЗДДС правопораждащ юридически факт, а именно прехвърлянето на правото на собственост върху стоката или правото на разпореждане с нея като собственик, при чието проявление възникват съответните правни последици. При липса на нормативна уредба, която да въвежда изисквания за съставянето на определен тип документи, доказващи осъществяването на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, преценката дали една доставка е действително извършена, се гради на съвкупния анализ на всички събрани по делото доказателства. Тези доказателства, в преобладаващата си част са частни документи, определяни от характера на търговския оборот,

като на практика за много малко факти и обстоятелства биха могли да бъдат съставени официални документи по смисъла на чл. 179 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, които да имат обвързваща съда доказателствена сила. При съставянето на такива документи стопанските субекти следва да се съобразяват с изискванията на ЗСч и издадените въз основа или във връзка с него подзаконовни нормативни актове. Трайна е практиката на ВАС, че само въз основа на фактури и доказателства за счетоводното им отразяване от получателя не може да се обоснове извод за реалност на доставките, по които е начислен ДДС. Фактурата е първичен счетоводен документ и като такъв е носител на информация за регистрирана стопанска операция, като няма обвързваща доказателствена сила за съда.

Осчетоводяването на фактурите при получателя само по себе си не доказва реалното получаване на стоката, защото представлява удостоверяване на това получаване от самото лице, което черпи благоприятни правни последици от осъществяването на твърдения факт. За целите на данъчното облагане е от значение има ли достатъчно данни за осъществена стопанска операция от регистрирани по ЗДДС данъчни субекти и съответно - начислен данък. Същевременно, за да достигнат до своите изводи, органите по приходите са обсъдили всички събрани в хода на ревизията доказателства, в това число и тези ангажирани от ревизираното лице. В констатациите на РА ревизиращите достатъчно подробно са се аргументирали защо приемат, че представените от ревизирувания субект доказателства сами по себе си не могат да обосноват извод за реалност на спорните доставки.

Стоките, предмет на сделките, така, както са описани в обсъжданите фактури и приемо-предавателни протоколи към тях, налагат извод, че в случая става въпрос за търговски покупко - продажби на стоки, определени по техния род. Договорът за продажба е – двустранен (възникват задължения и за двете страни); възмезден (налице е еквивалентно разместване на блага); комутативен (облагата от договора е известна към момента на сключването му); консенсуален (за сключването му е достатъчно постигане на съгласие между страните). Договорът за продажба е неформален по принцип. Продавачът има две основни задължения: да прехвърли собствеността и да предаде продадената вещ. Продажбата има не само облигаторно действие.

Съгласно чл. 24 от ЗЗД при договори за прехвърляне на собственост или за учредяване, или за прехвърляне на други вещни права върху определена вещ, прехвърлянето или учредяването настъпва по силата на самия договор, без да е нужно да се предаде вещта. Това е така нареченото вещноправно действие на продажбата. От този момент продавачът е изпълнил своето задължение да прехвърли собствеността. Тя е преминала върху купувача, заедно с риска от случайното погиване на вещта. Едно от изключенията на това правило е установено в чл. 24, ал. 2 от ЗЗД във връзка с чл. 288 от ТЗ, който предвижда, че при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Това изключение се отнася до търговските покупко-продажби, които имат за предмет вещи, определени по своя род, каквито

са процесните сделки.

В този случай според изричната норма на закона собствеността не се прехвърля като непосредствена последица от сключването на договора, а след като вещите бъдат определени по съгласие на страните или при липса на такова, когато бъдат предадени. Доколкото в конкретния случай предмет на доставките са родово определени вещи, условие за настъпване на транслативния ефект е същите да бъдат индивидуализирани чрез някой от способите по чл. 24, ал. 2 от ЗЗД - по съгласие на страните или чрез предаване. Без такова предаване да бъде извършено, не може да бъде прехвърлено правото на разпореждане върху стоките, предмет на доставките, т. е. не е налице осъществена от продавача/изпълнителя престация по договора. Размяната на насрещно дължимите престации представлява изпълнението на сключената сделка, съответно на предмета на доставката по смисъла на ЗДДС.

Предаването на предмета по доставката винаги е необходимо, за да се приеме, че е налице облагаема доставка. Съотнасянето на посочените до тук правни норми налага в настоящия процес да се установи къде, кога и как процесните родовоопределени стоки, които са предмет на спорните фактури, са били конкретно индивидуализирани по съгласие на страните или пък физически предадени от продавача на купувача по сделката, като се имат предвидени конкретните особености на спорните доставки с оглед вид и количества на стоките. Съгласно чл. 25, ал. 2 от ЗДДС при доставки на стоки ДДС става изискуем на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик. Съдът намира, че в конкретния случай представените в настоящото производство писмени доказателства по никакъв начин не дават отговор на спорните по делото въпроси – от къде, кога, как и от кого са били предадени процесните стоки до получателя им и налице ли е необходимост за превозването им.

В този смисъл съдът намира, че по делото не се установява основният елемент от коментирания фактически състав, а именно прехвърляне правото на собственост върху стоките. Според жалбоподателя представените в хода на ревизията доказателства безспорно и категорично сочат, че са налице реално извършени доставки на процесните стоки. В тази връзка, при позоваване на съдебна практика на ВАС и СЕС, са изложени твърдения, че е достатъчно получателят да е придобил стоката от своя пряк доставчик и не е необходимо изследване на произхода ѝ. В конкретния случай за доказване предаването на предмета на доставките от доставчиците към „ГРАФИК-АГ-БГ“ ЕООД са представени процесните приемо-предавателни протоколи към всяка една от фактурите.

Те обаче са негодни да удостоверят по категоричен начин този правнорелевантен факт. За процесните протоколи, от една страна, е неприложимо позоваването на предвидената в чл. 180 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) във връзка с § 2 от ДР на ДОПК формална доказателствена сила, както бе посочено и по-горе. Освен това, по чл. 180 ГПК доказателствената сила на представените от ревизираното дружество частни документи се преценява с оглед на останалите доказателства по делото. Съдът намира, че, преенени в съвкупност с останалите събрани по делото доказателства, същите не водят до извод, различен от възприетия вече такъв относно липса на действително осъществени доставки. На практика от представените доказателства остава изцяло неизяснен механизмът и локацията на твърдяното приемо-предаване на стоките (така, както е посочено в приемо-предавателните протоколи) като показателно обстоятелство за неслучило се такова предаване на фактическа власт върху посочените в приемо-предавателните протоколи стоки.

Съдът намира, противно на твърденията на оспорващото дружество в жалбата, че именно следвайки правилата на формалната и правна логика, може да се направи извод, че не са налице

реално извършени доставки в конкретния случай от доставчиците „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД, документирани със спорните фактури и приемо-предавателни протоколи в конкретния случай. На първо място, при анализ на съдържанието на спорните фактури дори не може да бъде установена и несъмнена връзка между тях и процесните приемо-предавателни протоколи, доколкото тези протоколи не са индивидуализирани.

Описанието на предмета на доставка по всички фактури е направено твърде общо – стоки по протокол. Начинът на посочване на предмета на доставките от двамата доставчици, чрез препращане към протокол, без същият да е индивидуализиран, не дава информация за естеството на доставката и не може да се приеме, че издадените фактури документират конкретна стопанска операция. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС.

Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. Отразяването на фактурите в счетоводството на получателя не е основание за обратния извод, доколкото правото на данъчен кредит възниква в резултат от реализиране на данъчното събитие – облагаема доставка на стока или услуга, а не на осчетоводяването ѝ, което е вторично действие. От представените по делото приемо-предавателни протоколи не се посочиха и не се установиха конкретни данни по отношение на мястото, на което е било извършено фактическото предаване и приемане конкретно за всяка една от процесните стоки.

Съгласно обясненията както на ревизираното лице, така и предоставените от управителя на „ГАЛЕВ“ ЕООД и представените документи в хода на ревизионното производство оспорващото дружество ползва на основание сключен договор за наем за недвижим имот част от недвижимия имот, собственост на „ГАЛЕВ“ ЕООД, находящ се в [населено място], [жк], [улица]. На първо място, следва да се отбележи, че, дори и да се приеме, че ревизираното дружество е ползвало склад под наем, жалбоподателят не е заявил в писмените си обяснения, че приемо-предаване на стоките е извършено именно на този адрес, нито такава обстоятелство се чете в протоколите. На следващо място, видно от представените от ответника писмени доказателства, процесният недвижим имот, собственост на „ГАЛЕВ“ ЕООД, е предоставен под наем на още редица дружества, като във всички сключени договори за наем е посочено „част от собствения си недвижим имот, намиращ се в [населено място], жк О. купел, [улица]“.

Съдът намира, че при подобно количество и подобен вид стоки (така, както са посочени в приемо-предавателните протоколи) и предвид установеното съвместно ползване на процесния недвижим имот на ул. "М. 21А от съществено значение е наличието на данни за транспорт на стоките, за тяхното съхранение, за тяхното отделяне от стоките, собственост на останалите ползватели на процесния недвижим имот, за лицата, които са товарили и разтоварвали процесните стоки, за което в конкретния случай доказателства не са представени. Липсват каквито и да било доказателства за товарене и разтоварване на стоките, както и за превоза им, за начина на постъпването им в склада на дружеството. Липсват каквито и да било данни за мястото на предаване на процесните стоки. Транспортни документи за превоз на стоките не са ангажирани от страните по изследваните доставки, в това число и във връзка с извършените доставки от ревизираното лице (представени са отново единствено и само фактури и приемо-предавателни протоколи).

Прехвърлянето на собственост върху родово определени вещи се удостоверява с предаването им

от доставчика на купувача в съответен склад или при натоварването им на съответно транспортно средство. По делото няма доказателства нито за удостоверяване предаването на стоки в конкретен склад, нито за натоварването им на конкретно превозно средство. Нито в хода на ревизионното производство, нито в съдебното такова, са представени документи за транспорт на стоките в зависимост от организацията на транспорта за всяка конкретна доставка, от които е видно откъде са натоварени стоките, кой е извършил превоза, МПС, с което е извършен превозът и мястото на натоварване и разтоварване. Липсват доказателства за лицата, които са приемали и са удостоверявали, че получените стоки отговарят на стоките, за които са издадени фактурите.

Вярно е, че кадровата и техническа обезпеченост не е от значение за правото на приспадане на данъчен кредит, но при подобно количество стоки обективно не било възможно управителят на дружеството да извършва всички дейности по приемане, разтоварване, натоварване, проверка на доставените стоки и документалното оформяне на доставките. В този смисъл съдът намира, че липсват представени доказателства, които удостоверяват, че доставчиците са изпълнили задължението си за предаване на стоките, предмет на процесните фактури, съответно същите да са получени от ревизираното лице. В приобщените протоколи за приемо - предаване на стоките за приел за „ТРАФИК-АГ-БГ“ ЕООД и предал за съответния доставчик са положени само подписи, без да са посочени имената на лицата, осъществили приемането и предаването на стоките. Отделно от горното, при преглед на съдържащите се в административната преписка писмени доказателства се установява, че на част от приемо-предавателните протоколи липсват подписи на страните по доставките.

Доколкото, както бе посочено и по-горе, придобиването на правото на разпореждане като собственик със стоката (вж. чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО и чл. 6 от ЗДДС) е елемент от фактическия състав, пораждащ правото на приспадане, за претендиращото данъчно предимство лице е тежестта да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на този правно релевантен факт - чл. 154, ал. 1 ГПК, във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. Дължимо от настоящия жалбоподател е било именно предприемането на такова активно процесуално поведение и предвид приетото от приходната администрация в ревизионния доклад становище, че касуът касае абсолютна симулация - отнася се към обективирани в спорните фактури неизвършени въобще доставки с цел постигане на забранен от закона резултат и релевираните в тази връзка съображения за това,

че доставките, в които ревизираното лице участва по веригата на ДДС не представляват действителни стопански операции, а са били част от данъчна измама. По делото липсват взаимосвързани и съответстващи си документи (извън еднотипните фактури и приемо-предавателни протоколи), от които се изяснява механизмът на доставката и се установява реалното предаване на родово определените вещи в изпълнение на един от елементите на фактическия състав, изискуем за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, а именно прехвърляне правото на разпореждане със стоките като собственик от доставчика към получателя по смисъла на Директива 2006/112/ЕО. Юридическите факти, които пораждат изискуемост на данъка и възникване на правото на приспадане,

са доставянето и получаването на стоката между страните по пряката доставка. Това са и фактите, които подлежат на доказване при спор относно реалното осъществяване на доставките на стоки, определени по своя род. В този смисъл съдът намира, че ревизираното лице – получател по доставките, което твърди, че са изпълнени условията за признаване на правото на данъчен кредит, съгласно правилата за разпределение на доказателствената тежест не се е справило с доказване на правно релевантните факти.

Обсъжданата реалност не може да се приеме за установена и доказана на база заключенията на

вещото лице, изготвило назначените по делото основна и допълнителна съдебно-счетоводни експертизи, тъй като вземането на съответните счетоводни записи в счетоводството на ревизираното лице не е в зависимост от нея. От една страна, съдът намира, че само проверката в счетоводството на жалбоподателя и оформянето на счетоводната операция не води до пълно и главно доказване на твърденията на жалбоподателя за действителност на стопанските операции и отношенията между страните. Заключениета на изслушаните по делото съдебно-счетоводни експертизи не опровергават изводите в РД и РА.

В тази връзка следва да се отбележи, че съдът кредитира като цяло съдебно-счетоводните експертизи, но изводите от същите не са били спорни като констатации в РА, доколкото надлежното счетоводно оформяне на доставките при жалбоподателя във връзка с фактуриране, осчетоводяване и деклариране, не са сочени основания от приходните органи като предпоставки за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит. Ето защо, осчетоводяването на доставките не води до извод за тяхното осъществяване. Както се посочи и по-горе, спорен по делото е въпросът за реалното получаване на фактурираните доставки от жалбоподателя.

В тази връзка относими обстоятелства, подлежащи на доказване, са наличността на стоките при доставчиците, приемо-предаване и индивидуализация на същите, прехвърляне на право на собственост, транспорт, разтоварване, съхранение, извършване на последващи облагаеми доставки със същите стоки, което не се установява по категоричен начин от заключението на вещото лице. Независимо, че в основното заключение вещото лице е посочило, че доставените стоки от процесните доставчици са продадени на клиенти на „ГРАФИК-АГ-БГ“ ЕООД, в допълнителното заключение вещото лице категорично е посочило, че в счетоводството на оспорващото дружество отчитането на стоките се извършва само стойностно, в сметка 304 стоките не са описани по видове, количества, единична стойност и обща стойност, вписването е съгласно протокол,

от синтетичната хронологична ведомост на сметка 304 е видна общата стойност на закупените стоки през процесния период от доставчиците на оспорващото дружество, общата стойност на продадените стоки през процесния период на клиентите на оспорващото дружество, крайното салдо на 30.11.2023 г. в обща стойност на стоките, които не са продадени в края на отчетния период. Вещото лице е посочило, че този начин на водене на отчетност на сметка 304 не позволява изготвяне на справки, от които са видни заприходен вид стока, количество, покупна единична стойност и изписване на определено количество от даден вид стока, с единична продажба цена, не е видно остатъчното количество от всеки вид стока.

При разпита в съдебно заседание вещото лице заявява, че във връзка с последващите доставки, извършени от оспорващото дружество, по принцип при водената от ревизираното лице отчетност е непоследимо каква е закупената стока, на кого е продадена и впоследствие да се установи остатък от какво е продадено, вещото лице заявява, че подобно проследяване по конкретни видове стоки не е извършило, изводите са формулирани на база механично сравнение на приемо-предавателните протоколи за получените и извършените от дружеството доставки – установила е, че до шести месец 2023 г. дружеството има съвсем други стоки, при сравнение на протоколите вижда, че са същите стоки, но конкретни количества не е проследявала.

Дружеството няма складова програма и в този смисъл на практика заключенията на вещото лице в конкретния случай не биха могли да дадат яснота във връзка със спорните доставки, констатациите на вещото лице са лишени от конкретика, поради което не могат да се поставят в основата на изводите за реалност на доставките, не е налице информация за доставените и продадени стоки по видове и количества. Предвид и липсата на складова програма счетоводната отчетност на дружеството не дава възможност за проследяване на всеки артикул от момента на

неговото заприхождаване до изписването му при продажба.

Представените от оспорващото дружество фактури и приемо-предавателни протоколи за извършени последващи продажби също само по себе си не обосновават извод за реални доставки по процесните фактури, доколкото не може да се установи, че продаденото количество стоки е именно това, което е придобито по фактурите, издадени на ревизираното лице от доставчиците „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД, както е посочило и вещото лице в заключението. При анализ на данните, съдържащи се в хронологичните и аналитичните счетоводни регистри на счетоводни сметки 304 „Стоки“ и 702 „Приходи от продажба на стоки“, доколкото в счетоводството липсва аналитична отчетност по видове и количество на продадените стоки, съдът намира, че в конкретния случай не може да се установи съпоставимост между отчетените приходи от продажба на стоки и отчетените разходи, представляващи балансова (отчетна) стойност на стоки. Още повече, че и във връзка с представените писмени доказателства във връзка с извършени последващи доставки, липсват конкретни доказателства, чрез които може да се изясни механизмът на доставките, както бе посочено и по-горе.

Във връзка със спецификата на изследваните доставки съдът намира, че правилно е установено, че няма и данни за кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците, за транспортирането на стоките, като доводът на защитата, че същите са използвани впоследствие в икономическата му дейност, не променя този извод. Касае се за ситуация, при която в предметите на доставките стоки въобще не са били в патримониума на доставчиците, не само към момента на сключване на договорите с тях, но и впоследствие. Наличието на предмета на доставка в патримониума на доставчика безспорно е относим факт, подлежащ на доказване в производствата по осъществяване на данъчно-осигурителен контрол, с оглед принципа в правото, че никой не може да прехвърли повече права, отколкото притежава.

В тази връзка, органите по приходите са подхождали обективно към установяване на това обстоятелство, като са извършили достатъчно и относими процесуални действия за събиране на всички относими доказателства за това и са обсъдили не само резултатите от извършените насрещни проверки на доставчиците на ревизираното лице и събраната чрез достъпните им източници информация. Ето защо не може да бъде споделено твърдението на жалбоподателя, че мотивите им за отказ на признаване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури се основават единствено върху факти и обстоятелства, които са в сферата на задълженията и отговорността на доставчиците.

По сходен на описания по-горе начин в представените фискални бонове отсъства каквато и да било конкретизация на заплатените стоки, като единствено е описана общата стойност като „обща сума“ на „стоки“. Въпреки представените фискални касови бонове по установяванията в заключението по ССЕ същите не са достатъчни, за да се приеме разплащане по фактурите към доставчиците, предвид липсата на съставени и представени други документи, в това число разходни и приходни документи, както и на относими счетоводни записи и съставени регистри. По отношение на плащанията, извършени от „Трафик АГ БГ“ Д. и „М.“ Д., констатациите на вещото лице са извършени въз основа на взетите от оспорващото дружество счетоводни записвания, конкретни доказателства за извършени плащания не са представени, в този смисъл съдът намира, че липсват доказателства за извършени плащания по доставките.

Както бе посочено и по-горе, само проверката в счетоводството на жалбоподателя и оформянето на счетоводната операция не води до пълно и главно доказване на твърденията на жалбоподателя за действителност на стопанските операции и отношенията между страните. Данните за плащанията, обобщени в ССЕ, представляват косвени доказателства за преценката по главния въпрос. Още повече, че се установява, че по отношение на доставчик „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД не

са разплатени фактури на стойност 1 939 218,93 лева и по отношение на доставчик „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД не са разплатени фактури на стойност 22 000 лева. Плащането не е елемент от фактическия състав на правото на приспадане на данъчен кредит, при липсата на който само да се изведе извод за непризнаване реалността на доставката, но обсъден ведно с останалите установени по делото обстоятелства, се явява допълнителен аргумент в подкрепа на тезата на приходната администрация.

Във връзка с горното настоящата съдебна инстанция споделя изводите на органите по приходите и решаващия орган, че от събраните по делото доказателства не се установява реалното изпълнение на доставките, съответно намира за неоснователни оплакванията на оспорващото дружество за неправилно приложение на материалния закон, допуснати съществени нарушения на съдопроизводствените правила и необоснованост на оспорения ревизионен акт в тази му част. Фактическите установявания сочат издаване на фактури за доставки на стоки и доставки на услуги, без те да са реално осъществени и същите не следва да се признават за целите на ЗДДС, тоест да се признава правото на приспадане на начисления в тях данък.

Предмет на доставката от „ВЕКТОР 7“ ООД е комплект машина за опаковане на цигари - 3 части - НЛР Р. М., Wrapper М. и В. М.. По делото са представени фактура за доставката № 0... 241/20.09.2023 г., издадена от „ВЕКТОР 7“ ЕООД, с предмет комплект машина за опаковане на цигари; договор за покупко-продажба на машини от 19.09.2023 г., сключен между „ВЕКТОР 7“ ЕООД – продавач и „ТРАФИК АГ БГ“ – купувач с предмет на доставката употребявани машини - НЛР Р. М., Wrapper М. и В. М.; приемо-предавателен протокол от 11.01.2024 г. за предаване на процесните машини НЛР Р. М. – 1 бр., Wrapper М. – 1 бр. и В. М. – 1 бр.; товарителница № 067726/11.01.2024 г. с място на натоварване А. и място на разтоварване [населено място] с тегло на стоката 5 000 кг с превозвач „Генее“ ЕООД; фактура за транспортна услуга от „Генее“ ЕООД.

Не е спорно, че във връзка с произхода на машините, предмет на доставката, доставчикът е представил множество документи, с които цели да докаже произходът на стоката - инвойс № 2023/06/773 от 05.06.2023 г., издадена от F. S. T. L. за доставка на НЛР Р. М. и принадлежности от Д. – 3 670 бруто тегло, с получател „ВЕКТОР 7“ ЕООД, инвойс № 1211.30189/ 07.06.2023 г., издадена от OFS CARGO S. L. за извършен транспорт от Ш. до В. с получател „ВЕКТОР 7“ ЕООД, ЕАД № 23BG002002100586R8/08.08.2023 г. за доставка на употребявана машина за цигари с принадлежности и аксесоари към нея – 3 670 кг бруто тегло, с вносител „ВЕКТОР 7“ ЕООД, декларация за временно складиране В./31.07.2023 г., издадена от Пристанище В.-Запад, талиманска записка за претоварване на стоки - внос от 01.08.2023 г.; Протокол за извършена митническа проверка № 23BG002000M028254/01.08.2023 г.

на контейнер О.; нареждане за товарене и експедиция на машина за цигари НЛР180 с принадлежности и аксесоари към нея, експедиционна бележка № 001706, издадена от Пристанище В.-Запад; товарителница № 12275, издадена от „ПЛАМИМА“ ЕООД с вписано място на натоварване Д. на 09.08.2023 г. и място на разтоварване А. с получател „ВЕКТОР 7“ ЕООД; фактура, издадена от „Варт“ ЕООД с предмет вътрешен транспорт от пристанище В. Запад до А. на 1 бр. употребяване рециклирана опаковъчна машина с получател „ВЕКТОР 7“ ЕООД и фактура от „Варт“ ЕООД с предмет разходи за контейнер; Протокол от за извършена проверка на „Фискален контрол“ за разпломбиране на ППС.

По отношение на представените документи за произход на процесната машина съдът намира, че същите не могат да обосноват в достатъчна степен доставката на процесната машина. От една страна, при преглед на представените товарителници органите по приходите са установили редица несъответствия и непълноти, които съдът споделя. Едновременно с това липсват технически данни, технически паспорти и други документи за индивидуализация на процесните

машини, липсва каквато и да било индивидуализация и идентификация на машините, предмет на спорната доставка, липсват серийни номера и табели, в този смисъл по никакъв начин не е могло да бъде индивидуализирана процесната машина.

В този смисъл съдът намира, че е останало недоказано обстоятелството, че именно това е машината, която впоследствие е била продадена на ревизираното лице, предвид и установеното разминаване в представените документи относно описание и кг, посочени по-горе. В представените документи за произхода машината е посочено „опаковъчна машина и принадлежности“ – 3 670 кг бруто тегло, а предмет на спорната доставка, както бе посочено и по-горе, са комплект машина за опаковане на цигари - 3 части - HLP P. M., Wrapper M. и B. M. – 5 500 кг., като при липса на каквато и да било техническа документация и идентификационни данни за процесната машина, идентичността остава недоказана. Не са налице и никакви доказателства, от които да се установи, че ревизираното лице е разполагало с обект в [населено място], където се твърди, че е доставена стоката, предмет на спорната фактура.

Нещо повече, поради липсата на данни за последваща доставка на машината, същата би следвало да е все още налична. При проведен телефонен разговор с управителя на дружеството, същият е заявил, че машината се намира в [населено място], но на друг адрес, без да е посочил конкретен такъв, впоследствие е представена декларация, в която е посочено, че машината се намира на територията на Република Гърция, за реновиране. Доказателства за това също не са представени. Т.е. не е установена наличността на предмета на изследваната доставка в конкретния случай. При тези обстоятелства реалността на доставката е напълно недоказана, поради което основателно и законосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит с оспорения РА.

По тези съображения съдът намира, че издаденият ревизионен акт в оспорената част е законосъобразен, като не са налице отменителни основания по чл. 146, т. 1 - 5 от АПК, а жалбата срещу него е неоснователна. Не са допуснати твърдените от жалбоподателя процесуални нарушения, като РА е издаден в съответствие с материалния закон.

При този изход на правния спор на ответника се дължат разноски за юрисконсултско възнаграждение. Съгласно чл. 161, ал. 1 ДОПК (изм. ДВ, бр. 17 от 2026 г.) на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ. Съобразно фактическата и правна сложност на делото, извършената процесуална защита и чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ съдът определя юрисконсултско възнаграждение в размер на 200 евро.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „ТРАФИК-АГ- БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място], [жк], [улица], представлявано от Управителя А. Й. С., против Ревизионен акт № Р-22221723007620-091-001/17.06.2024 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22221724122759-003-001/11.07.2024 г., издадени от П. Г. Г., на длъжност Началник на отдел, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърдени с Решение № 1605/12.12.2024 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) [населено място] при Централно управление на Национална агенция за приходите (ЦУ на НАП), в частта, с която на „ТРАФИК-АГ-БГ“ ЕООД са определени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м.06. до м.11.2023 г. в общ размер на

608 904,55 лева в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 617 749,98 лева по фактури, издадени от „ВЕКТОР 7“ ООД, „ВАСИ МАКС ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ГФ БАУ ГМБХ“ ЕООД и са определени съответните лихви за забава в общ размер на 58 294,67 лева.

**ОСЪЖДА** „ГРАФИК-АГ- БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място], [жк], [улица], представлявано от Управителя А. Й. С., да заплати на Национална агенция за приходите сумата в размер на 200 (двеста) евро, представляваща разности за юрисконсултско възнаграждение. Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението за постановяването му.

**СЪДИЯ:**