

# РЕШЕНИЕ

№ 4169

гр. София, 24.06.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав**, в публично заседание на 14.04.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Златка Илиева**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **3861** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

I. Относно характера на производството, жалбата и становищата на страните:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл.145 и следващите от АПК..

Делото е образувано по жалба на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от М. В. С. – управител против Ревизионен акт № Р-22221717006536-091-001 от 16.04.2018г., издаден от органите по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден изцяло с Решение № 1178/09.08.2018 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика", [населено място], Централно управление на Националната агенция по приходите /дирекция ОДОП - [населено място] при ЦУ на НАП/.

Първоначално по жалба на [фирма] е образувано административно дело № 10379 по описа за 2018 г. на Административен съд София - град, I.-то отделение, 61- ви състав, приключило с Решение № 4775 от 08.07.2019 г., с което РА № Р-22221717006536-091-001/16.04.2018 г. е потвърден.

С Решение № 4714 от 22.04.2020 г. по административно дело № 12041/2019 г. по описа на Върховен административен съд, Първо отделение, актът на първоинстанционния съд е отменен и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав на същия съд със задължителни указания по тълкуването и

прилагането на закона .

С процесния Ревизионен акт са определени задължения по ДДС в резултат на:

- отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 244 012,84 лв. за данъчни периоди м.12.2016г., м.04.2017г., м.05.2017г., м.06.2017г. и м. август 2017г., по издадени фактури от доставчика [фирма] с ЕИК[ЕИК] на основание чл.68 ал.1 т.1 и чл.69 ал.1 вр. чл.9 ал.1 и чл.25 ал.1 и ал.2 от ЗДДС,
- начисляване на ДДС за внасяне общо в размер на 46 072,60 лв., със съответните лихви за забава в размер на 4 644,33 лв. за периодите: м. февруари и м. април 2017г.

В жалба се релевират доводи, че РА е незаконосъобразен, необоснован и немотивиран, като се твърди, че част от доказателствата са изолирани от производството и не са взети под внимание от ревизиращия орган. Твърди се, че в РА от една страна е извършен анализ и съпоставка на доставките по издадените към жалбоподателя фактури, но е налице противоречие между събраните доказателства и изведените правни изводи.

Жалбоподателят счита, че органът по приходите не е изложил констатации в РА, респективно в решението на решаващия орган, че с представените в хода на ревизията документи – приемо – предавателни протоколи и пакинг листове, съставени двустранно между представители на [фирма] и на доставчика [фирма], фактът на предаване на стоките е безспорно доказан, а също и този на разплащането и реализацията на стоките. Твърди, че са изпълнени всички изисквания на разпоредбите на чл.69-72 от ЗДДС за възникване и упражняване на право на данъчен кредит. Позовава се на практика на ВАС и СЕС.

Жалбоподателят, редовно уведомен, чрез представителя си претендира отмяна на РА, представя писмени бележки, претендира разноси по представен списък.

Ответният административен орган - Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика" при ЦУ на НАП [населено място] оспорва жалбата, счита че представените доказателства изцяло подкрепят изводите на ревизиращия орган. Моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Не представя писмени бележки.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд – София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160 ал.2 от ДОПК, намери следното:

II. Относно допустимостта:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд, съгласно чл.156 ал.1 от ДОПК. Оспореният ревизионен акт е връчен на жалбоподателя по електронен път по реда на чл. 29 ал.4 от ДОПК на 16.04.2018г. на жалбоподателя. Жалбата до директора на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП е

подадена чрез административния орган до съда с вх.№53-06-2625/25.04.2018г., по регистъра на ТД на НАП – [населено място], при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима. Решение №1178/09.08.2018г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика" при ЦУ на НАП [населено място] е връчено по електронен път на 13.08.2018г. Жалба с вх.№53-04-555 и адресирана до АССГ е подадена на 27.08.2018г., т.е. в законния 14-дневен срок.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейните права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

III. От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221717006536-020-001 от 02.10.2017г., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения за ДДС за данъчен период от 01.12.2016г. до 31.08.2017г.

Заповедта за възлагане на ревизия е връчена по електронен път на ревизираното дружество на 03.10.2017г., като от тази дата и на основание чл.114 ал.1 е определен срок за извършване на ревизията - до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени Б. Н. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ , отдел Ревизии, Дирекция Контрол при ТД на НАП – [населено място] – орган възложил ревизията и М. Т. Ф., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията. Със Заповед № Р-22221717006536-023-001/22.11.2017г., връчена по електронен път на 22.11.2017г. производството е спряно на основание чл.34 ал.1 т.2 от ДОПК. Възобновено е със Заповед № Р-22221717006536-143-001 от 25.01.2018г., връчена електронно на 29.01.2018г. Със заповедта за възобновяване е определен нов краен срок на ревизията - до 09.03.2018г. Всички заповеди в хода на производството са издадени под формата на електронен документ и подписани с валиден квалифициран електронен подпис от Б. Н. Н., 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-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221717006536-092-001 от 21.03.2018 г., подписан от М. Т. Ф. и Л. Н. С. връчен електронно на 22.03.2018 г. Задълженото лице не е подало възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221717006536-091-001 от 16.04.2018г., издаден на основание чл.119 ал.2 от ДОПК от Б. Н. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ , отдел Ревизии, Дирекция Контрол при ТД на НАП – [населено място] – орган възложил ревизията и М. Т. Ф., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 16.04.2018г.

Съгласно разпоредбата на чл. 114, ал. 1 от ДОПК, срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане. В ал. 2 на чл. 114 от ДОПК е предвидено, че ако срокът по ал. 1 се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен до два месеца със заповед за удължаване на срока от

органа, възложил ревизията. Анализът на цитираните правни норми налага извод, че от значение за ревизионното производство е датата на връчване на първоначалната заповед за възлагане на ревизия, тъй като, съгласно ал. 1 именно от тази дата започва да тече срока на ревизията. Правните норми на чл. 117, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК изискват от административния орган да състави ревизионния доклад не по-късно от 14 дни след изтичане на срока за извършване на ревизията и той да бъде връчен тридневен срок от съставянето му. Тези разпоредби са предвидени с цел да не се продължава изкуствено и безконтролно срокът за извършване на ревизията и съставянето на актовете след нея и да се дисциплинира администрацията към бързо, точно и срочно изпълнение на задълженията си.

Горното обосновава извод, че ревизионното производство е продължило повече от установения максимален четиримесечен срок /с удължаването по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, извършено правомерно със ЗИЗВР по чл. 113, ал. 3 от ДОПК/. Това нарушение на административнопроизводствените правила обаче, според установената съдебна практика, се определя като несъществено, доколкото сроковете по чл. 117, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК са инструктивни. Установените в нормите на чл. 114, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК срокове се отразяват единствено на годността на събраните след изтичането им доказателства, което не се установява в настоящия случай.

РА също е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни квалифицирани електронни подписи.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид данъчно задължение.

В срока по чл.152 ал.1 от ДОПК от ревизирувания субект до директора на Дирекция ОДОП е постъпила жалба срещу констатациите на органа по приходите в процесния РА, с вх.№ 53-06-2625/25.04.2018г., по регистъра на НАП – [населено място], като със същата РА е оспорен по отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС в размер на 244 012,84 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК [ЕИК] за ревизираните данъчни периоди м.12.2016г., м.04, м.05, м.06 и м.08.2017г., както и за установени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС общо в размер на 46 072,60 лв. за ревизирувания период 01.12.2016г. – 31.08.2017г., както и за определени лихви за забава в размер на 4 644,33 лв. за периодите м.02 и м.04.2017г.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 и чл.118 ал.2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-803/07.06.2017г. 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.

Решение № 1178/09.08.2018 г., на Директора на Дирекция "ОДОП" [населено място] при ЦУ на НАП е подписано със запетая от името на Е. С. П. –заместник –директор на Д"ОДОП"-С., оправомощена със Заповед № ЗЦУ-ОПР-42/19.12.2017г. на Изпълнителния директор на НАП /лист 29 от делото/ да изпълнява правомощията на директор при отсъствие на титуляра Н. К. К.. Оспореният ревизионен акт е потвърден изцяло.

В хода на съдебното производство са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден квалифициран електронен подпис по смисъла на чл.24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионния акт, – Б. Н. Н. и М. Т. Ф. органи по приходите са притежавали валиден квалифициран електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи - ЗВР и РА. За валидността на КЕП са представени и приети писмени доказателства от ответника, които не са оспорени от жалбоподателя по делото. Ревизионният доклад е подписан собственоръчно от М. Т. Ф. –главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и Л. Н. С. – главен инспектор по приходите.

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представената от ответника административна преписка по издадения РА, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, който има право след извършена облагаема доставка, да му бъде приспаднат данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Безспорно е установено също така и че доставчика [фирма], с който жалбоподателят е сключил договор за доставка на стоки по процесните фактури, също е данъчно регистрирано лице по ЗДДС, за данъчните периоди, през които са издавани данъчни фактури. Това се установява от констатациите в ревизионния акт.

Предмет на оспорване в настоящото съдебно производство е реалността на доставките, извършени от [фирма] към жалбоподателя и отразени в следните фактури: фактура № 1/01.12.2016 г. на стойност 148245,57 лв. и ДДС – 29649,11 лв.; фактура № 3/01.12.2017 г. на стойност 6459,11 лв. и ДДС – 1291,82 лв.; фактура №2/01.12.2017г. на стойност 25696,62 лв. и ДДС – 5139,26 лв.; фактура №5/05.04.2017г. на стойност 49979,05 лв. и ДДС – 9995,81 лв.; фактура №6/05.05.2017г. на стойност 308921,74 лв. и ДДС – 61784,35 лв.; фактура № 7/05.05.2017г. на стойност 182065,61 лв. и ДДС – 36413,12 лв.; фактура №8/01.06.2017г. на стойност 293505,69 лв. и ДДС – 58701,14 лв. и фактура №9/02.08.2017г. на стойност 205191,19 лв. и ДДС – 41038,24 лв.

В хода на ревизията е установено, че спорните фактури са вписани в дневниците за продажби на доставчика. Предмет на доставките са черна и бяла техника. Всяка фактура е придружена с приемо –предавателен протокол и пакинг лист. Извършени са плащания по банков път.

Представен е и договор № 002 от 16.10.2016г.за покупко-продажба на бяла и черно техника, сключен между „Л. интернешънъл груп“ , като продавач, и [фирма], като купувач. Според констатациите на ревизиращия орган с цитирания договор не са уредени съществени елементи от сделката.

В хода на ревизията, органите по приходите са изследвали произхода на продадената от [фирма] черна и бяла техника.

Установили са, че договорите, сключени от името на Л. интернешънъл груп” Е. в качеството му на купувач и неговите поддоставчици, както и между поддоставчиците и соченото като продавач чуждестранно лице SALZA G., А. са идентични по съдържание и форма. Ревизиращите органи са констатирани, че липсват

клаузи, които обичайно се съдържат в договорите, сключвани с цел осъществяване на реални сделки. Не са договорени доставки по вид на стоките, цени, качество, изисквания за опаковка и транспорт. С оглед това, че се касае за техника, която задължително се продава с условия за гаранция, липсва договаряне относно произход и производител, включително задължение за осигуряване на сервиз в рамките на гаранционния срок. При проверка в информационната система на НАП е установено, че SALZA G., е deregистриран за нуждите на облагането с данък върху добавената стойност в Република А., считано от 30.05.2017г. и не е декларирал вътрешнообщностни доставки /ВОД/. Липсват и доказателства за осъществен транспорт на стоките от А. до България.

Първият поддоставчик [фирма], при извършена насрещна проверка в хода на ревизията, е представил договор, копие на фактури, пакинг листове ,ЧМР-31 броя, копие на банкови извлечения, СД и дневници за покупки и дневници за продажби, оборотни ведомости. От така представените документи се установява, че стоката е закупена от SALZA G., транспортира се директно до клиента и не се съхранява в складове. Превозвач е В. комерс 1956 Е.. Според ревизиращите органи от представените приемо –предавателни протоколи и пакинг листове не става ясно място, дата и часът на предаване на стоките по видове. Не са посочени обекти, в които е извършено предаване, съответно получаване на доставките, нито има данни за лицата предали и приели стоките. Установено е наличие на плащания по банков път от [фирма] към SALZA G.. При справка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е deregистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 04.09.2017 г. От приложените фактури с получател [фирма] и издадените пакинг листове към тях липсват подписи от страна на техния издател – представител на SALZA G.. Фактурите са подписани единствено от получателя [фирма] с МОЛ – Р. Зачева, като подписа е положен в графа „подпис на съставителя“.

Вторият поддоставчик [фирма], видно от приложения към административното производство Протокол за извършена насрещна проверка №П-04001517185818-141-001 от 14.11.2017 г., е представило документи, както следва: хронологична ведомост на счетоводни сметки, главни книги и оборотни ведомости, фактури за покупки и продажби, приемо-предавателни протоколи, пакинг листове, банкови извлечения и ЧМР. Ревизиращите са констатирани, че дружеството не доказва наличие на собствени и/или наети складове и офиси, а представените счетоводни документи не са подписани. Като доставчици на стоките са посочени SALZA G. и E. T. KG, последното с деклариран адрес в А. [населено място], но без посочен в издадените фактури VIN. Заявено е, че транспортът е извършван директно от доставчика до клиента, поради което стоките не са съхранявани в склад. Представено е незаверено копие на ЧМР от 04.04.2017 г., в която е посочен превозвач [фирма]. Плащанията са извършвани по банков път, за което са представени банкови извлечения и хронология на сметка 503 „Разплащателна сметка“. Органите по приходите са констатирани, че в представените пакинг листове и приемо-предавателни протоколи няма данни за място на предаване на стоките, не са посочени конкретни обекти/складове и липсват данни за лицата, предали, съответно приели доставките. При справка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е

дерегистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 02.05.2017 г. Ревизиращите органи са констатирани, че от представените счетоводни документи от [фирма], не става ясно кой ги е съставил, тъй като в същите липсва подпис, а единствено печат. Приложените фактури и пакинг листове, издадени от SALZA G. също са без подпис и без посочено име на физическо лице на техния издател. Пакинг листовите и фактурите, издадени от „Д. Е.“ към [фирма] също са без име и подпис на съставителя им- МОЛ. Единствено приемо –предавателните протоколи са подписани, но от тях не ставало ясно на кой обект е станало разтоварването и съответно товареното на стоките, кои конкретно физически лица са извършили тази дейност и с какви документи е придружена самата стока – гаранционни карти, сервизна книжка, данни за производството и приложението на конкретното изделие – перални, мобилни телефони, хладилници, климатици, готварска печка.

**Третият поддоставчик е [фирма], видно от** Протокол за извършена насрещна проверка №П-04001517190459-141-001 от 11.12.2017 г., не е открит при посещение на адреса за кореспонденция В хода на ревизията не са представени документи. При справка в информационната система на НАП е констатирано, че [фирма] е дерегистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 13.11.2017 г.

**В хода на ревизията е извършена проверка и относно дружествата, за които се твърди, че са извършили транспортиране на стоките.**

Управителят на [фирма] е дал писмено обяснение, в което е заявил, че дружеството е издало на [фирма] фактура №0...0652 от 11.09.2017 г. за транспортна услуга съгласно договор. Транспортът е извършен с товарен автомобил, нает по договор от наемодателя [фирма], ЕИК[ЕИК]. Представен е сключен с [фирма] договор за превоз на товари от 01.05.2017 г., товарителници №037651 от 01.06.2017 г. и №015986 от 05.05.2017 г., справка за назначени на трудов договор лица, инвентарна книга, оборотна ведомост, лиценз за извършване на дейността.

От поддоставчика [фирма] е посочен превозвач [фирма] и е представено незаверено копие на ЧМР от 04.04.2017г. Не е намерен представител на превозвача и не са представени документи от негова страна.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че дружеството е дерегистрирано на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 08.08.2017г.

В хода на ревизията е установено, че закупените стоки от жалбоподателя по спорните фактури са реализирани в М.. Получател е С. is services L.. Едноличен собственик и управител и на двете дружества [фирма] и С. is services L. е М. В. С.. Транспортът е осъществен от [фирма].

По реда на Регламент /ЕС/ №904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност, ревизиращите органи са изпратили молба референтен №VAT\_BG\_026043\_MT\_32117\_20171120\_AF\_RI\_R до приходната администрация на Република М.. Направено е запитване във

връзка с получателя на спорните изделия - C. is services L.. Получен е отговор, в който е посочено, че се прилагат документи за сделките между местното дружество и [фирма]. Приложени са фактури за покупки, банкови плащания и ЧМР. Малтийското дружество е заявило, че всички придобити стоки са транспортирани и продадени в М..

По делото е прието заключение по допуснатата съдебно –счетоводна експертиза, изготвено въз основа на приетите писмени доказателства, включително и тези допълнително представени от страна на жалбоподателя. Същото не е оспорено от страните по делото.

Според приетото заключение, от хронологичната ведомост аналитична за всички счетоводни сметки за периода 01.11.2016-30.09.2017г. са осчетоводени аналитично процесите фактури със счетоводна операция : Дебит счетоводна сметка 304”Стоки” Дебит счетоводна сметка 4531”ДДС покупки” На кредит счетоводна сметка 401 ”Доставчици”, аналитично [фирма].

По делото са приети и неоспорени от страните две допълнителни заключения по назначената съдебно-счетоводна експертиза.

#### **IV. При така установената фактическа обстановка, съдът съобрази следното от правна страна:**

Съгласно националния данъчен закон и постоянната практика на СЕС по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т.33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Правният спор се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет доставка на бяла и черна техника, извършвана от ревизираното лице. По делото няма спор относно наличието на останалите предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит, визирани в чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС – доставчиците са регистрирани по ЗДДС лица, а жалбоподателят притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред.

В закона няма легално определение на понятието „неправомерно начислен



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

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването му - че доставките по фактурите са реално извършени, наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС за упражняване правото на данъчен кредит. Само и единствено установяването на реални доставки, би позволило да се направи несъмнен извод, че процесните доставки са осъществени така, както предвижда правилото на чл. 9 от ЗДДС. Наложителността на това установяване пък произтича от това, че жалбоподателят черпи за себе си спорното в процеса право на данъчен кредит именно от тези доставки, за всяка една от които твърди да е позитивно проявен юридически факт. Това определя и тежестта на доказване в конкретния казус. Как се разпределя тя между данъчния субект - жалбоподател и административния орган - ответник по жалбата? Отговорът на въпроса не буди никакво съмнение. Решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила и относно факта, обуславящ тази последица.

Във връзка с тук обсъждания въпрос е необходимо да се направи още следното уточнение:

Доказателствената тежест не е равнозначна на задължение да се представят доказателства. Принципите на обективната истина и служебното начало в съдебния административен процес, налагат съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без да има значение, дали те са представени от страната, която носи доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по административния спор или пък са издирени служебно от съда. При това положение, въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от законно установеното задължение за съда да реши делото по същество, като отмени изцяло или частично ревизионния акт, като го измени в обжалваната част или отхвърли жалбата (чл. 160, ал. 1 от ДОПК), независимо от това, дали в съдебното производство страните са ангажирали някакви доказателства или не. Изпълнението на това задължение от страна на съда, означава при недоказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом юридическият факт не е осъществен, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна

норма свързва с неговото проявление.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 вр.чл. 69, ал. 1 вр. чл. 25 ал. 2 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък. Прието е, че липсват доказателства за реалното осъществяване на доставките.

Съдът намира, че изводите на органите по приходите за липса на реалност на доставките по спорните фактури, с предмет доставка на стоки бяла и черна техника са неправилни и незаконосъобразни.

Както бе посочено по-горе, установяването дали доставките, във връзка с които се претендира данъчен кредит, са реално осъществени, е главен предмет на доказване в производствата по установяване на правата и задълженията, произтичащи от ДДС, като тежестта за това доказване е за данъчнозадълженото лице, което претендира право на приспадане на данъчен кредит. Както се посочва в решение на СЕС по дело С-78/2012г., когато се спори по действителното осъществяване на доставките, от които се претендира право на данъчен кредит, съдът дължи извършване на обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да определи дали ревизираното лице може да упражни право на приспадане по посочените доставки на стоки, като за целите на тази обща преценка може да вземе предвид данни относно доставки, предхождащи или следващи разглежданите, както и свързаните с тях документи. В този смисъл е необходима преценката за възможността на прекия доставчик да прехвърли собствеността върху процесните стоки.

Релевантно за настъпването на данъчно събитие по ЗДДС и изискуемост на ДДС, съответно за възникването на правото на правото на данъчен кредит по доставки на стоки, е изпълнението на сделките, а не сключването им. Това следва от тълкуването на понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл. 14 §1 от Директивата за ДДС, дадено в преюдициалните заключения на Съда на ЕС, според което това понятие по смисъла на директивата не се отнася до прехвърлянето на право на собственост в предвидените от националното право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик.

При съвкупния анализ на представените писмени доказателства и заключенията на вещното лице по поставените задачи на ССЧЕ, съдът намира, че същите удостоверяват получаването на стоките, както и реализирането им в последващи доставки.

На първо място, така представените договори, фактури, приемо –предавателни протоколи и пакинг листове, създадени по отношение на доставките от страна на [фирма] към жалбоподателя свидетелстват за реално извършени доставки и по-конкретно, че стоките действително са доставени на жалбоподателя и същият е получил правото фактически да се

разпорежда с тях като собственик. Съдът намира, че обстоятелството, че не е посочено кои лица са представлявали страните при подписването на представения по делото договор № 002/16.10.2016 г. между [фирма] и [фирма], е от значение за това дали те разполагат с представителна власт за сключване на сделката. В случая се касае за търговска сделка по смисъла на чл. 286 от ТЗ. По делото безспорно е установено, че всяка от доставките по издадените девет фактури, е отразена в отчетните регистри по ЗДДС и на доставчика, и на получателя. В този случай на основание чл. 301 от ТЗ, се смята, че действията по сключване на договора от лица без представителна власт са потвърдени от съответното дружество. Липсата на други съществени уговорки в договора, дори и да го прави недействителен, е ирелевантно за възникването на правото на данъчен кредит по ЗДДС. Юридическите факти, които пораждат данъчно събитие са осъществяването на доставките на стоки по смисъла на чл. 14 §1 от Директивата за ДДС съответно по чл. 6, ал.1 ЗДДС и по-конкретно доставянето и получаването на стоките.

В хода на съдебното производство безспорно се установи, че спорните фактури са намерили отражение в дневници за покупки на М. Т. Е. за съответните данъчни периоди. Установени по счетоводни данни са и извършени плащания по банков път. Стоките предмет на процесните фактури са индивидуализирани по вид, брой и цена на артикулите. Последващите продажби на стоките, също са отразени в счетоводството на жалбоподателя. Относно поставения подвъпрос, дали има пълно съответствие между всички покупки и продажбите на стоки през процесния период, за експертизата допълнително е представена справка на „стоков поток“, от която да може да се проследи всяка доставена стока от процесния доставчик [фирма] дали напълно съответства на изходящия стоков поток от жалбоподателя в посока “С. is services ltd”, М..

От допълнителното заключение на извършената ССЧЕ съдът установи, че за периода 01.11.2016-30.09.2017г. са осчетоводени процесните фактури със счетоводни операции : Дебит счетоводна сметка 304”Стоки”; Дебит счетоводна сметка 4531”ДДС покупки”;На кредит счетоводна сметка 401”Доставчици”, аналитично [фирма]

Последващите продажби са обсъждани от НАП в РД като са прегледани в хода на ревизионното производство следните документи: Копия от пакинг листове към всяка от издадените фактури на “С. is services ltd”, М.; Копия на приемо – предавателни протоколи към всяка от издадените фактури на “С. is services ltd”, М.; Платежни нареждания, подробно описани от ревизиращите на л.44 на гърба от делото( представляващ стр.6 от РД) за получени плащания от “С. is services ltd”, М.; Договор за спедиция, сключен между “С. is services ltd”, М. и [фирма] ЕИК[ЕИК]; Хронологии на счетоводни сметки 304 – Стоки, 401 – Доставчици, 411 – Клиенти, 503 – Разплащателна сметка в евро У., 702 Приходи от продажба на стоки.

В хода на ревизията е отправена молба за административно сътрудничество до данъчната/приходната администрация на М. в съответствие с чл.7 от

регламент ЕД/904/2010 Референтен номер VAT\_BG\_026043\_MT\_32117\_0171120\_AF\_RI\_R. Получен е отговор с Референтен номер VAT\_BG\_026043\_MT\_32117\_20171120\_AF\_RI\_R, в който е посочено, че се прилагат документите за сделките между местното дружество и М. Т. от С.. Приложените документи включват покупните фактури, банковите плащания и ЧМР документи. Малтийското дружество декларира, че всички придобити стоки са транспортирани и продадени в М.. Органите са отбелязали, че малтийското дружество има голям брой аутлети за продажба на дребно. Посочено е конкретно лице за контакт от българското дружество ,както и че най - вероятно произходът на стоките е от А..

По поставената от съда служебно задача към ССЧЕ да се установи дали ли е съответствие между всички покупки и продажби на стоки през процесния период, във второто допълнително заключение вещото лице е констатирало, че сред представените документи по делото с молба от жалбоподателя до АССГ на 17.02.2021г. са налични справка стокос поток и описи на стоките по процесните фактури. След като ги е съпоставил, експертът е констатирал, че е наличие съответствие между всички покупки и продажби на стоки през процесния период.

Съдът кредитира с доверие допълнителното заключение на ССЧЕ, като добросъвестно и компетентно и прието без възражение от страните. Последното е изготвено въз основа на представения по делото стокос поток. Същият не е оспорен от ответника в хода на съдебното дирене. Процесните фактури съдържат описание на вида на стоките - климатици, съдомиялни машини, сешуари, мобилни телефони, микровълнови фурни, хладилници, телевизори (TV) лаптоп и др., тяхната марка и модел, количество (брой), единична и обща стойност. Описани по този начин вещите са определени по своя род. Индивидуализирането им в този случай, което е релевантно за прехвърляне на вещното право на собственост става чрез тяхното предаване (арг. чл. 24, ал.2 ЗЗД.). В случая за предаване и получаване на стоките са представени приемо - предавателни протоколи, подписани от двете страни, които препращат към съдържанието на конкретната фактура. В този смисъл е и заключението на съдебно - счетоводната експертиза.

Ето защо изводът на ревизиращия орган в обратен смисъл, е неправилен и не се споделя от съда.

Съдът констатира, че дружеството - превозвач ВИ АЙ Т. 96 Е. е представило товарителници за осъществен транспорт, относими към доставките за м.06.2017 г. и м.05.2017 г., както и писмени доказателства за осъществяване на превоз от П., Радишево до С. - договор за превоз на товари, сключен с [фирма], фактура за транспортни услуги - 05.05.2017 г. и 01.06.2017 г., договор за наем на МПС, свидетелство за регистрация на МПС, трудов договор на шофьора. Тези доказателства установяват релевантни факти по доставянето и получаването на стоките, предмет на фактурите в посочените периоди.

Съдът констатира, че основната дейност на дружеството – превозвач [фирма] е международен автомобилен транспорт, за което има издаден

лиценз. Представило е изисканите документи, след анализ на които органите по приходите са направили следните изводи и констатации: [фирма] е издало фактури за времето от ноември 2016 г. до юли 2017 г., с получател С. IS S. L.. Доставките са с предмет - предоставяне на спедиторски услуги по организация и осъществяване на международен транспорт. Към фактурите са приложени ЧМР с печат на получател изпращач и превозвач - [фирма]. Приложен е договор за спедиция от 13.11.2015 г., сключен между [фирма] и С. IS S. L., както и застрахователна полица, издадена от [фирма].

От събраните по делото доказателства и видно от мотивите в РА, относно последващите доставки, установени при проверката на С. IS S. L. от властите в М., декларирани в процесите периоди ВОД на стоки към С. IS services L. не са коригирани. Установено е, че ВОД са декларирани от доставчика и получателя. Малтийското дружество е потвърдило пред данъчните власти, че всички стоки от М. Т. Е. са получени и продадени в М.. Установено е от данъчните органи на другата държава членка, че последващият получател разполага с аутлет магазини за продажба на техника.

При тези обстоятелства съдът счита, че доставените стоки по фактурите от [фирма] са идентични със стоките, предмет на признатите при ревизията ВОД, което е от значение при преценката за осъществяването на доставките по смисъла на чл. 14 §1 от Директива 2006/112.

В хода на съдебното производство не са установи, а това е в тежест на ответника, въз основа на обективни данни по веригата доставки на черна и бяла техника от SALZA G., регистрирано в А., [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] до С. IS S. L., М., ревизираното дружество да е знаело или е следвало да знае, че участва в данъчна измама и да сочи доказателства за това. Ето защо, съдът приема това обстоятелство за недоказано.

В заключение, съдът намира, че оспореният РА, в частта относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит, е незаконосъобразен и като такъв следва да бъде отменен.

Що се касае до допълнително начисления ДДС в размер на 46 072,60 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 4 644,33 лв. за периодите: м. февруари и м. април 2017г., съдът счита, че същият е недължим. Начисляването на този данък следва от отказаното право на данъчен кредит за м.12.2016г. и м.04.2017г. с процесния РА. След като съдът счита, че следва да отмени РА в частта за отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС на [фирма] в размер на 244 012,84 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] за ревизираните данъчни периоди месец 12.2016 г., месец 04, месец 05, месец 06 и месец 08. 2017г., то следва да бъде отменен и РА в частта за установени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС общо в размер на 46 072,60 лева за ревизирания период 01.12.2016-31.08-2017г. ведно с определените лихви за забава в размер на 4 644,33 лв. за периодите месец 02. и 04. 2017 г.,

По изложените съображения, обжалваният административен акт се явява изцяло необоснован и незаконосъобразен, поради което следва да бъде

отменен, а жалбата срещу него - уважена.

С оглед изхода на делото, разноски се дължат на жалбоподателя, на основание чл.161 ал. 1 от ДОПК. Същите са своевременно поискани, като е представен и списък.

Така мотивиран, на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 18 състав,

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от управителя М. В. С. чрез процесуалният му представител адв.М. Т. със съдебен адрес – [населено място], [улица], издадения на дружеството Ревизионен акт №Р-22221717006536-091-001/16.04.2018г. издаден от Б. Н. Н. -орган, възложил ревизията и М. Т. Ф. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1178/09.08.2018г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, с който отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС в размер на 244 012,84 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] за ревизираните данъчни периоди месец 12.2016 г., месец 04, месец 05, месец 06 и месец 08. 2017г., както и са установени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС общо в размер на 46 072,60 лева за ревизирания период 01.12.2016-31.08-2017г. и са определени лихви за забава в размер на 4 644,33 лв. за периодите месец 02. и 04. 2017 г., КАТО НЕОСНОВАТЕЛЕН И НЕЗАКОНОСЪОБРАЗЕН.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от М. В. С. сторените деловодни разноски в размер на 3450 лв. /три хиляди четиристотин и петдесет лева/.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в четиринадесет дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: