

РЕШЕНИЕ

№ 42498

гр. София, 17.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав, в
публично заседание на 17.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ана Методиева

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **9732** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Петрович Инвест“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221523005865-091-001 от 09.05.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) – В. Т., потвърден с Решение № 1181 от 27.08.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) при Централно управление на НАП.

С РА на „Петрович Инвест“ ЕООД са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), в размер на 395 704,47 лева, в т.ч. 359 654,20 лева главница и 36 050,27 лева лихви, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени за периода 01.06.2023 г. до 31.08.2023 г.

Жалбоподателят счита оспорения РА за незаконосъобразен поради съществено нарушение на административнопроизводствените правила и противоречие с материалноправни разпоредби - отменителни основания по чл. 146, т. 3 и 4 АПК.

Твърди, че ревизиращият екип е пренебрегнал голяма част от представените доказателства, като е анализирал едностранно констатациите от проведените служебни проверки, което е довело до несъответствие на фактическите констатации и правните изводи на ревизиращия екип с доказателствата по преписката. Счита, че липсва адекватен анализ на представените доказателства, доказващи изпълнението на услугите в нарушение на чл. 3 ДОПК. Сочи, че процесният РА поставя жалбоподателя в ситуация да търпи санкции за поведение на лица, върху които той не може да упражни контрол.

Изложено е, че в производството е доказано, че продажбените сделки са реални, възмездни и изплатени, като и при трите дружества-клиенти, както и при „Петрович Инвест“ ЕООД е налице кадрова и ресурсна обезпеченост, поради което с РА не са установени основания за корекции на начисления ДДС. В тази връзка сочи, че от една страна ревизиращият екип признава реалността и съществуването на авточастите и автоконсумативите при продажбата им от страна на „Петрович Инвест“ ЕООД на клиентите му, както и последващата реализация на активите от страна на трите дружества. А от друга страна не признава правото на данъчен кредит при закупуването на същите от „Тенсън“ ЕООД, като излага мотиви относно привидност на сделките. Счита, че не е отчетен фактът, че „Петрович Инвест“ ЕООД и неговите клиенти не са производители, а търговци, т.е. съществува обективна невъзможност да извърши продажбата им, без да е осъществена предварителна им покупка. Твърди, че всички доставки се основават на сключен договор за поръчка от „Тенсън“ ЕООД, подадени заявки, издадени фактури, подробни и коректни счетоводни записвания. Обосновава извод, че са събрани достатъчно доказателства за реалност на процесните доставки, които ревизиращият орган не е обсъдил, съответно е допуснал нарушение на чл. 3, чл. 5, чл. 37 ДОПК, което е довело и до неправомерно разместване на тежестта на доказване.

Излага аргументи, че е недопустимо, приходната администрация да изиска от ревизираното лице да установява, че издателят на фактурите, във връзка с които се иска упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, има качеството на данъчно задължено лице, разполагал е със стоките, имал е възможност да ги достави или е декларирал и внесъл дължимия ДДС. Позовава се на решение по съединени дела С-80/11 и С-142/ на Съда на Европейския Съюз (СЕС), като в тази връзка твърди, че за установяване извършаването на доставките на фактурираните стоки относими са доказателствата във връзка с прехвърляне правото на разпореждане, а от представените документи се установява предмета на доставките, тяхното възлагане и прието изпълнение, счетоводното им отразяване, начисляването на данъка от доставчиците, наличната ресурсна обезпеченост.

Излага, че наличието на данъчна измама или наличие на документи с невярно или неистинско съдържание, трябва да се докаже единствено по предвидения от закона ред и срок (§2 от ДР на ДОПК вр. с чл. 193 ГПК) или чрез сезиране на прокуратурата по чл. 208 НПК, като знанието не може да се презюмира, както е допуснал ревизиращият орган, а следва да бъде установено от обективните данни и доказателства по преписката.

Излага съображения за противоречие на оспорения акт с практиката на ВАС и СЕС.

Сочи, че установяването произхода на стоките не е елемент от фактическия състав за признаване на правото на данъчен кредит, като неустановеният произход на стоката, при проверката на предходен доставчик, няма правни и логически основания да бъде приравнен на непрестирана стока в отношенията между прекия доставчик и ревизирания субект.

Според жалбоподателя без правно значение са фактическите констатации за наличието на „рискови доставчици“, за липсата на документи, доказващи транспорта на стоките, за несъвпадение на датите на пътните листа и вътрешните приемо-предавателни протоколи с датите на фактурите, тъй като липсва както легално дефинирано понятие „рисков доставчик“, така и дефиниция на самия орган, като липсват и указания кои точно документи би кредитирал като доказващи транспортирането на стоки.

Прави искане оспореният РА да бъде отменен. Претендира разноски по делото.

Ответникът - директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Национална агенция за приходите, изразява становище за неоснователност на подадената жалба. Поддържа аргументите изложени в оспорения ревизионен

акт и потвърждаващото го решение.

Прави искане съдът да отхвърли жалбата. Претендира разноски за юрисконсулско възнаграждение.

Административен съд – София-град, III отделение, 17-и състав, след като обсъди твърденията и доводите на жалбоподателя и възраженията на ответника, и провери обжалвания акт с оглед на правомощията си по чл. 168, ал. 1 АПК, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е допустима – подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването, в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт, след проведено срещу него задължително административно обжалване.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

За да се произнесе съдът установи от фактическа страна следното:

На 06.10.2023 г. със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221523005865-020-001 (л. 41), издадена от В. Г. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т., оправомощен със Заповед № РД-01-379/04.05.2023 г. директора на ТД на НАП – С. и Заповед № З-ЦУ-869/03.05.2023 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, е възложено извършването на ревизия на „Петрович Инвест“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за определяне на задълженията за ЗДДС за периода 01.06.2023 г. до 31.08.2023 г. Определен е ревизиращ екип в състав С. Г. Г. – главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и П. Н. Р. – старши инспектор по приходите. ЗВР е връчена по електронен път по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 ДОПК на декларирания електронен адрес на 10.10.2023 г. по електронен път. (л. 43).

Горепосочената заповед е изменена със заповед за изменение на ЗВР № Р-22221523005865-020-002/09.01.2024 г. (л. 44), с която срокът за извършване на ревизията е продължен до 08.03.2024 г.

На 22.03.2024 г. за резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221523005865-092-001 (л. 47), връчен на 11.04.2024 г. (л. 60), срещу който не е подадено възражение по реда и в срока на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Ревизията е приключила с оспорения в настоящото производство РА № Р-22221523005865-091-001/09.05.2024 г. (62), издаден от В. Г. П., възложил ревизията и С. Г. Г. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. - ръководител на ревизията, връчен на 12.06.2024 г. по електронен път. С РА са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 359 654,20 лв., като на основание и по реда на чл. 175 ДОПК във връзка с чл. 1 от Закони за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) са начислени лихви в размер на 36 050,27 лв.

На 27.08.2024 г. с Решение № 1181 на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден. Решението е връчено по електронен път на 28.08.2024 г.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия, подробно описани в РД. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК на ревизираното дружеството е връчено по електронен път искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ). В отговор са представени част от изискваните документи, подробно описани в РД.

На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчика „Тенсън“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и на клиентите „Арти Трейд“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „Нова Макс БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „Алфа БГ 22“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Резултатите от проверките са документирани с протоколи за извършване на насрещна проверка (ПИНП), описани в РД.

Установено е, че основен предмет на дейност на „Петрович Инвест“ ЕООД е търговия на едро с автомобилни гуми, авточасти и козметични продукти за автомобили. Установено е, че дружеството няма търговски обект, няма офис, а дейността си извършва чрез дистанционно приемане на заявки от клиенти и последващи заявки за стоките към доставчици, като транспорта

от доставчика е за негова сметка до клиента, поради което дружеството не разполага с транспортни документи. Мястото на доставка се посочва от клиента, като доставките са придружени с фактури и стокови разписки, а разплащанията се извършват в брой. При плащане в брой се издава фискален бон на клиента и се получава фискален бон от доставчик. Дружеството има регистрирано фискално устройство без стационарен обект на 23.08.2023 г. Установено е още, че лицето назначено да извършва касовите плащания с клиенти и доставчици не разполага с банкова сметка и не издава други документи за извършените продажби освен фактура и стокова разписка.

Представени са договори за поръчка с „Арти Трейд“ ЕООД от 23.05.2023 г.; с „Алфа БГ 22“ ЕООД от 30.05.2023 г.; с „Нова Макс БГ“ ЕООД от 30.05.2023 г.; с „Тенсън“ ЕООД от 31.05.2023 г. Установено е, че за ревизираните периоди „Тенсън“ ЕООД е единствен доставчик на ревизираното дружество. Фактурите са намерили отражение в регистрите по ЗДДС и счетоводната отчетност на дружеството и на неговите контрагенти, като към всяка фактура е приложена стокова разписка.

Констатирано е, че съгласно хронологичен регистър на сметка 304 „Стоки“ за ревизираните периоди „Петрович Инвест“ ЕООД е закупило и продало стоки на стойност 1 798 271,00 лв. По сметка 702 „Приходи от продажби на стоки“ за ревизираните периоди са отчетени приходи в размер на 1 798 403,00 лв. Съгласно хронологичен регистър на сметка 501 „Каса в лева“ са получени суми от клиенти в размер на 1 007 024,60 лв., за които са издадени касови бележки от регистрирано фискално устройство.

С РА по отношение на извършените доставки към „Арти Трейд“ ЕООД, „Алфа БГ 22“ ЕООД и „Нова Макс БГ“ ЕООД не са установени основания за корекции на начисления ДДС.

Установено е, че за процесните периоди ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 359 654,20 лв. по фактури от единствен доставчик „Тенсън“ ЕООД с предмет на доставка авточасти, гуми, принадлежности и козметика за автомобили.

На 27.10.2023 г. при насрещна проверка на „Тенсън“ ЕООД, документирана с ПИНП № П-22220423191026-141-001, е констатирано, че ИПДПОЗЛ № П-22220423191026-040-001/13.10.2023 г. е връчено на „Тенсън“ ЕООД на деклариран електронен адрес на 17.10.2023 г., като в отговор по електронен път са представени издадените фактури към „Петрович Инвест“ ЕООД с приложени стокови разписки, договора за поръчка от 31.05.2023 г., оборотна ведомост за периода от 01.01.2023 г. до 31.08.2023 г., договор за счетоводно обслужване от 05.10.2020 г. с „Монти 76“ ЕООД, аналитичен регистър на сметка 501 „Каса“. Констатирано е, че съгласно данните в оборотна ведомост, по сметка 304 „Стоки“ за периода са заприходени и изписани стоки на стойност 6 377 783,00 лв. Отчетените приходи от продажби на стоки по сметка 702 са в размер на 6 392 869,00 лв. (0,023 % надценка). По сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“ са отчетени 4 574,00 лв. Съгласно аналитичен регистър на сметка 702 за периода от 01.06.2023 г. до 31.08.2023 г. са отчетени приходи в размер на 1 798 271,00 лв. От аналитичен регистър на сметка 501 „Каса в лева“ е видно, че плащанията от „Петрович Инвест“ ЕООД за процесните периоди са само в брой и са в размер на 1 004 602,80 лв. От регистрираното фискално устройство за процесните периоди са генерирани седем отчета на обща стойност 907 507,02 лв.

От „Тенсън“ ЕООД не са представени изисканите обяснения и доказателства относно предмет на дейност, обекти, от които се извършва дейността, доказателства за произход на стоките от предходни доставчици, място на съхранение и транспортиране на стоката, място на предаване, лицето, получило стоките.

От справка в информационната система на НАП е установено, че процесните фактури са включени от „Тенсън“ ЕООД в дневниците за продажби за съответните периоди, като за

периодите от м. 04.2023 г. до м. 10.2023 г. „Тенсън“ ЕООД е декларирало в регистрите по ЗДДС единствено извършени продажби, без да са декларирани покупки, съответно с подадените СД са декларирани задължения за внасяне на ДДС общо в размер на 2 074 189,05 лв., които не са внесени. При насрещната проверка не са представени документи, от които да е видно закупуване на стоки от същия вид и количество, съответстващи на фактурираните. Установено е още, че за периода на издаване на фактурите към „Петрович Инвест“ ЕООД доставчикът няма назначени лица по трудов договор. Ревизиращите са посочили, че при ревизия на „Тенсън“ ЕООД по ЗДДС за периодите от м. 06.2020 г. до м. 12.2021 г., приключила с РА № Р- 22220622004668-091-001/15.05.2023 г., е отказано право на данъчен кредит в пълен размер.

При така установеното ревизиращите са направили извод за липса на доказателства, които да удостоверяват, че „Тенсън“ ЕООД е разполагало със стоки от същия вид и количество, които да продаде на „Петрович Инвест“ ЕООД, а от своя страна ревизираното дружество да ги продаде на трети лица. В подкрепа на извода е посочена и ниската надценка по веригата от продажби, като е прието, че се извършва единствено префактуриране на стоки, без да има реално прехвърляне на собствеността върху тях.

На основание чл. 68. ал. 1, чл. 69 ал. 1 във връзка с чл. 70, ал. 5 ЗДДС по фактурите от „Тенсън“ ЕООД за всички ревизирани периоди е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 359 654,20 лв., като са начислени лихви в размер на 36 050,27 лв.

При така установените обстоятелства решаващият орган е приел, че нито жалбоподателят, нито прекият доставчик са ангажирали доказателства, които по безспорен начин да потвърдят реалното съществуване на фактурираните стоки, техния произход, съхранение, товарене, транспортиране, разтоварване, разплащане и в крайна сметка реалното прехвърляне на собствеността между страните. Приел е, че липсва и аналитична отчетност на стоките по видове и количества при дружествата, което не позволява да се установи нито наличие на стоките, нито идентичност по веригата доставки. Въз основа на анализ на представените документи от доставчика е обоснован извод, че не са налице доказателства, които да удостоверяват, че „Тенсън“ ЕООД през периода от 01.06.2023 г. до 31.08.2023 г. е разполагало със стоки, предмет на фактурираните към „П. Инвест“ ЕООД, като по данни от ИС „Контрол“, „Тенсън“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС от 31.10.2023 г., а за процесните периоди е декларирало единствено продажби, съответно с подадените СД е декларирало ДДС за внасяне в размер на 686 258,20 лв., който не е внесен.

Според решаващия орган не са представени и доказателства за прехвърлянето на собствеността на стоките, както от „Тенсън“ ЕООД към ревизираното дружество, така и от последното към клиентите му, като са представени единствено стокоски разписки, но при липса на каквито и да е данни за реално използване на складови помещения - собствени или наети. Липсват доказателства, свързани с транспортирането на стоките – нито едно от дружествата по веригата не е представило доказателства за собствени или наети превозни средства, с които да бъдат транспортирани стоките, нито данни за ползвани услуги от други дружества. В представените договори за поръчка не са конкретизирани цени, срокове на доставка, място на доставка, от кого и за чия сметка следва да бъдат транспортирани стоките. Не са представени заявки, доказателства за водена кореспонденция между страните в процеса на заявяване и получаване на стоките, както и какви съпътстващи разходи са отчетени. По тези съображения решаващият орган е обосновал извод за липса на доказателства, които да удостоверяват реално извършени доставки както по фактурите от единствения доставчик „Тенсън“ ЕООД, така и последващи доставки на стоки към сочените клиенти.

Прието е още, че не е доказано и реалното разплащане по процесните фактури, тъй като в договорите за поръчка е уговорено разсрочено плащане до 6 месеца, а осчетоводяването на

извършени плащания в брой не е достатъчно доказателство за реалното разплащане между страните, като е взето предвид, че към фактурите няма приложен „разширен фискален бон“ съгласно чл. 266 на *Наредба №Н-18 от 13.12.2016 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти.*

Според решаващия орган при проследяване на декларираните данни в регистрите по ЗДДС от клиентите на „Петрович Инвест“ ЕООД в дневниците за продажби за процесните периоди, същите са квалифицирани в базата данни на НАП като дружества с рисков профил.

Обоснован е извод за липса на реални доставки на стоки, документирани с процесните фактури, издадени от „Тенсън“ ЕООД, като въз основа на анализ на доказателствата, с които се обосновават търговските взаимоотношения между страните е прието, че липсват и реално осъществени последващи доставки към „Нова Макс БГ“ ЕООД, „Алфа БГ 22“ ЕООД, „Арти Трейд“ ЕООД. Прието е, че по веригата от доставки няма реално движение на стоки, а само формално съставен документооборот, чрез който се цели да се даде данъчно предимство за някой от участниците в стоквата верига.

Като косвено доказателство е посочено, че по данни от ИС Контрол, на „Нова Макс БГ“ ЕООД е издаден РА №Р-22221523006844-091-001 от 16.07.2024 г. при ревизия по ЗДДС за периодите от 01.06.2023 г. до 31.08.2023 г., с който е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите от „Петрович Инвест“ ЕООД.

Относно доставките от ревизираното дружество към „Арти Трейд“ ЕООД е установено, че същите касаят три фактури, от които две са с предмет изработка на рекламни материали и визитки, към които са приложени стокови разписки, чието съдържание е идентично на фактурите. Прието е, че от същите не става ясно вида и съдържанието на рекламните материали, какво рекламират, от кой са изработени, след като „Петрович Инвест“ ЕООД и неговият единствен доставчик „Тенсън“ ЕООД не притежават необходимата кадрова, материална и техническа обезпеченост. Третата фактура е с предмет обогатител за дизелово гориво и спрей за импрегниране. Към трите фактури са приложени издадени от „Арти Трейд“ ЕООД разходни касови ордери и фискални бонове от 25.08.2023 г. и от 17.10.2023 г., като в разходните ордери липсват данни за имената и подписи за изплатил и получил сумите. Тези обстоятелства според решаващия орган потвърждават съставянето на фиктивни документи по доставки, които реално не са осъществени.

Със тези мотиви е потвърден изцяло оспореният РА. Решението е връчено на жалбоподателя на 28.08.2024 г.

Съдебното оспорване на РА е инициирано на 09.09.2024 г. (пощенско клеймо).

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети приобщените към ревизионната преписка писмени документи.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Обжалваният РА е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В случая РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със ЗВР ръководител на ревизията, т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Лицето, възложило ревизията - В. Г. П. е оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК и чл. 11, ал. 3 ЗНАП от директора на ТД на НАП-С. със Заповед № РД-01-379/04.05.2023 г., по отношение на конкретното ревизирано дружество със Заповед №З-ЦУ-2079/06.10.2023 г. на зам.

изпълнителния директор на НАП. По аргумент на Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. по тълк. дело № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите на ВАС на РБ от I и II колегия и предвид изричното правомощие по чл. 12, ал. 6 ДОПК на заместник изпълнителния директор на НАП да изключи от правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК функциите на компетентни органи по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на изброени служители (органи по приходите), което е наредено с приложената Заповед № З-ЦУ-869/03.05.2023 г. (31) във вр. със Заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП и Заповед № ЗРД-01-379/04.05.2023 г. следва да се приеме, че оспореният акт е издаден от компетентни органи по приходите, след надлежно възложена ревизия.

Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица. Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно, както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не се констатира съществени нарушения на процесуалните правила, които да компрометират законосъобразността на РА. В хода на ревизионното производство са предприети редица процесуални действия с оглед обективното и безпристрастно установяване на фактите и обстоятелствата от значение за определяне на задълженията по ЗДДС. Доказателствата са събирани по предвидените в ДОПК способи. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на което са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. На основание чл. 45 ДОПК е извършена насрещна проверка на доставчика и клиентите на ревизираното лице. Всички събрани и приобщени към ревизионната преписка документи са подробно описани в РД. Съставени са съответните протоколи. Ревизирания субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизия, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

По материалната законосъобразност на акта:

Разпоредбата на чл. 68, ал. 2 ЗДДС обуславя възникването на субективното публично право на приспадане на данъчен кредит на данъчно задълженото лице от кумулативното осъществяване на елементите от регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав. Същият, наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

В настоящото производство в тежест на жалбоподателя е да докаже положителния факт на осъществяване на спорните доставки, който води до благоприятните за него последици, свързани с упражняването на правото на данъчен кредит. При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, определящ за преценката дали една доставка е действително извършена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. В преобладаващата си част и в унисон със спецификата на търговската дейност това са частни документи, чиято доказателствена сила по аргумент от чл. 180 ГПК не обвързва съда да приеме съдържанието им за вярно. То следва да се цени с оглед останалите относими доказателства, като се съобрази корелацията или противоречията в тях. Същевременно притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения

СЕС приема, че правото на приспадане не следва да се признае само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т. 53 от Решение на СЕО (сега СЕС) по дело C-454/98 г. това право следва да се ограничава до действително дължимите данъци, т. е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г. В т. 31 от него Съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т. 32 е посочено, че в рамките на производството, образувано на основание чл. 267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото". Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и впоследствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т. 33). Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо стоките/услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Прилагайки тези принципни положения към конкретния спор, съдът намира за неоснователни възраженията на жалбоподателя за неправилен и едностранчив анализ на доказателствата от страна на органите по приходите. От съдържанието на ревизионния доклад, ревизионния акт и потвърждаващото го решение на директора на Дирекция „ОДОП“ е видно, че приходната администрация е извършила детайлно изследване на всички относими факти и обстоятелства, като е анализирала както представените от жалбоподателя документи, така и данните, събрани при насрещните проверки на прекия доставчик и на последващите клиенти. Направените фактически констатации не се основават единствено на резултатите от служебни справки, а на съвкупна оценка на счетоводни регистри, договори, фактури, стокови разписки, данни от информационните масиви на НАП и на липсата на други обективни доказателства, които по естеството си следва да съпътстват реалното осъществяване на доставки на стоки в значителни обеми.

Неоснователно е твърдението, че ревизиращият екип е пренебрегнал доказателства за изпълнение на доставките. Представените в административното производство фактури, стокови разписки, договори за поръчка и счетоводни записвания са били приети и обсъдени, но правилно са преценени като недостатъчни сами по себе си да установят реалното прехвърляне на правото на разпореждане със стоките. Обоснован е изводът на приходната администрация, че при търговия на едро с гуми, авточасти и автокозметика, осъществявана в значителни стойности за кратък период, обичайно и логично е да съществуват доказателства за произход/придобиване на стоките, тяхното съхранение, товарене, транспортиране и предаване, както и за кадровата и материалната обезпеченост на участниците по веригата. Липсата на такива обективни белези не може да бъде компенсирана единствено със счетоводно отразяване и формално оформен документооборот.

В тази връзка неоснователен е доводът на жалбоподателя, че от него неправомерно се изисква да доказва факти относно дейността на предходни доставчици или поведението на лица, върху които не може да упражнява контрол. Отказът на правото на данъчен кредит не е мотивиран само от нарушения или неизпълнение на задължения от страна на „Тенсън“ ЕООД, а от липсата на доказателства за реално осъществяване на доставките именно между този доставчик и жалбоподателя. Когато по делото се установи, че прекият доставчик не е разполагал със стоки от съответния вид и количество, не е декларирали покупки, не е установена складова, транспортна и

кадрова обезпеченост, тези обстоятелства са пряко относими към въпроса дали е могло да настъпи реално прехвърляне на правото на разпореждане със стоките по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС.

Неоснователни са и възраженията, че органите по приходите неправилно са изисквали доказателства за конкретен адрес на доставка, място на съхранение, транспорт и квалификация на персонала. Тези обстоятелства не са самостоятелни законови предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит, но са релевантни при цялостната преценка за реалността на доставките. В случая липсват каквито и да било данни за използване на складови площи – собствени или наети, както при доставчика, така и при жалбоподателя; липсват доказателства за транспорт – собствени/наети превозни средства или ползвани транспортни услуги; договорите за поръчка не съдържат конкретни уговорки относно място и начин на доставка, срокове и отговорности. При това положение изводът на приходната администрация, че не е доказано реално движение на стоки, е логичен и обоснован.

Неоснователно е твърдението, че произходът на стоките е ирелевантен за признаване на правото на данъчен кредит. Макар произходът да не е самостоятелен елемент от фактическия състав на чл. 68 и чл. 69 ЗДДС, в конкретния случай липсата на доказателства за придобиване/произход, съчетана с липсата на декларираните покупки, липсата на персонал и материална база и декларирането единствено на продажби от страна на „Тенсън“ ЕООД, формира обективни индикации за невъзможност този доставчик да е осъществил реални доставки на стоки. Именно тази обективна невъзможност, извлечена от съвкупността на данните по преписката, е в основата на отказа на правото на данъчен кредит, а не сам по себе си неустановеният произход.

Не могат да бъдат приети и доводите, свързани с практиката на СЕС. Цитираните решения по съединени дела C-80/11 и C-142/11 не изключват възможността за отказ на данъчен кредит, когато се установи липса на реална доставка или когато въз основа на обективни данни се приеме, че доставката няма реално икономическо съдържание. Тези решения ограничават отказа в хипотезите, при които единственото основание е поведение на други лица по веригата, без обективни данни, които да поставят под съмнение самото настъпване на облагаемото събитие. В настоящия случай спорът не се решава чрез презюмиране на знание за данъчна измама, а чрез преценка дали е доказан положителният факт на реално прехвърляне на правото на разпореждане със стоките между прекия доставчик и жалбоподателя. При недоказаност на реалното доставяне на стоките право на приспадане не възниква.

Неоснователни са и възраженията относно прехвърляне на доказателствената тежест. След като приходната администрация е изложила конкретни и аргументирани съмнения относно реалността на доставките, подкрепени с данни от насрещни проверки и информационните системи на НАП, в тежест на жалбоподателя е било да докаже положителния факт на реално получаване на стоките. Представените доказателства не са достатъчни да оборят тези съмнения, доколкото се изчерпват с формален документооборот, без обективни външни белези на реално осъществена стопанска операция.

Относно доводите за последващите доставки към „Алфа БГ 22“ ЕООД, „Нова Макс БГ“ ЕООД и „Арти Трейд“ ЕООД, съдът споделя извода на органа, че те не са доказани по начин, който да обоснове наличие на реално движение на стоки. Макар при жалбоподателя и при клиентите да са налице счетоводни записвания и включване на фактурите в дневниците по ЗДДС, това не е достатъчно да установи реалност на доставките, когато липсват доказателства за фактическо предаване, транспортиране и използване на стоките. В тази връзка съдът отчита и данните за отказано право на данъчен кредит на един от клиентите при отделна ревизия, които макар и да не са самостоятелно основание, се преценяват като подкрепящи общия извод за формален

документооборот по веригата. Същевременно следва да се подчертае, че липсата на корекции по начисления изходящ ДДС по продажбите на жалбоподателя към неговите клиенти не представлява признание за реалност на процесните входящи доставки от конкретния доставчик „Тенсън“ ЕООД и не обвързва съда при преценката по чл. 68 и чл. 69 ЗДДС, доколкото предмет на доказване е реалното прехвърляне на правото на разпореждане по спорните фактури.

Неоснователен е доводът на жалбоподателя за наличие на вътрешно противоречие в изводите на органите по приходите, изразяващо се в това, че от една страна са приети за реални последващите доставки на стоки от „Петрович Инвест“ ЕООД към неговите клиенти, а от друга страна е отказано признаване на правото на данъчен кредит по фактурите от прекия доставчик „Тенсън“ ЕООД. Подобно противоречие не е налице, тъй като признаването на начисления данък по изходящи доставки не предполага автоматично наличие на реално осъществена входяща доставка от конкретно посочения доставчик. Обстоятелството, че жалбоподателят е фактурирал стоки към трети лица и че тези фактури са счетоводно отразени при страните, не установява по безспорен начин, че именно „Тенсън“ ЕООД е доставил тези стоки и че между него и жалбоподателя е настъпило реално прехвърляне на правото на разпореждане със същите. Липсата на доказателства за реално движение на стоки по конкретната доставка не се преодолява от последващо фактуриране и осчетоводяване, когато са налице обективни данни за формален документооборот без икономическо съдържание.

Неоснователен е и доводът, че като търговец, а не производител, жалбоподателят се намира в обективна невъзможност да реализира продажби без предходно придобиване на стоките. Спорът не е дали по принцип жалбоподателят може да продава стоки, които следва да е придобил, а дали е доказано, че ги е придобил именно от посочения във фактурите доставчик. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква само когато е налице реално осъществена доставка между конкретните страни по сделката, а не при всяко формално счетоводно отразяване на входяща фактура. Когато е установено, че прекият доставчик не е разполагал със стоки от съответния вид и количество, не е деклариал покупки и не е притежавал складова, транспортна и кадрова обезпеченост, правилно е прието, че не е доказано настъпването на облагаемата доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС.

В тази връзка следва да се посочи, че при подобни фактически констатации не е необходимо органите по приходите да установят алтернативен източник на стоките или да доказват по какъв друг начин жалбоподателят се е снабдил с тях. Д. спор не е насочен към изследване на всяка хипотетична възможност за придобиване, а към това дали са налице доказателства за реално осъществена доставка по конкретните фактури, въз основа на които се претендира право на данъчен кредит. При липса на доказателства за прекия доставчик не може да се приеме, че е осъществен фактическият състав, пораждащ правото по чл. 68 и чл. 69 ЗДДС.

По отношение на възраженията, свързани с използването на понятието „рисков профил“ или „рисков доставчик“, съдът приема, че тези обстоятелства не са използвани като самостоятелно правно основание за отказ на правото на данъчен кредит, а като допълнителен, косвен индикатор при цялостната оценка на доказателствата. Крайният извод за липса на реални доставки е обоснован преди всичко от липсата на доказателства за съхранение, транспорт и предаване на стоките, от счетоводните и данъчни данни за доставчика и от несъответствието между отчетения оборот и наличната материална и кадрова обезпеченост, поради което използването на вътрешни аналитични критерии на приходната администрация не води до нарушение на материалния закон. Съдът намира за неотносими към предмета на спора възраженията, че наличието на данъчна измама или документи с невярно съдържание следва да се доказва единствено по реда на § 2 ДР на ДОПК във вр. с чл. 193 ГПК или чрез сезиране на прокуратурата. В настоящия случай не се

формира правен извод за извършено престъпление или за неистинност на конкретни документи по смисъла на гражданския процес, нито отказът на данъчен кредит е обоснован с „измама“ като самостоятелно основание. Спорът се решава въз основа на това дали е доказано настъпването на релевантния за чл. 68 и чл. 69 ЗДДС фактически състав – реално осъществена доставка и реално прехвърляне на правото на разпореждане със стоките. При недоказаност на този положителен факт право на приспадане не възниква, без да е необходимо произнасяне по въпроси за евентуална „измама“ или по истинността на частни документи по реда на чл. 193 ГПК.

По доводите, че липсват указания кои документи органът би кредитирал като доказващи транспортирането и предаването на стоките, както и че констатираните несъответствия в дати по пътни листове, протоколи и фактури били без правно значение, следва да се посочи следното: данъчният закон не въвежда изчерпателен каталог от допустими доказателствени средства за установяване на реалността на доставката, поради което приходната администрация не е длъжна да указва конкретни документи. Въпросът се решава чрез съвкупна преценка дали са налице достатъчно обективни външни белези за реално движение на стоки – товарене, транспорт, предаване, приемане, съхранение – съобразно естеството, стойността и мащаба на търговските операции. В конкретния случай не е решаващо наличието на отделно несъответствие само по себе си, а кумулативният недостиг на проверими данни за фактическото движение и предаване на стоките, който не може да бъде преодолян с фактури и стокови разписки при липса на други кореспондиращи доказателства.

Съдът отчита и обстоятелството, че в хода на съдебното производство жалбоподателят не ангажира нови доказателства извън приетите по административната преписка. Въпреки предоставената възможност за доказване по реда на чл. 171 и сл. АПК, не са представени допълнителни документи или други доказателствени средства, които да установяват реалното получаване на стоките, тяхното транспортиране, съхранение или фактическо предаване между страните по процесните доставки. При това положение съдът формира изводите си въз основа на доказателствата по административната преписка, които не са били опровергани или допълнени по начин, водещ до различна фактическа и правна преценка.

С оглед съвкупната преценка на всички събрани по делото доказателства, включително писмените документи от ревизионната преписка, резултатите от насрещните проверки по чл. 45 ДОПК, данните от регистрите по ЗДДС и счетоводната отчетност на страните по веригата, съдът приема за правилни и обосновани изводите на административния орган, че процесните доставки, документиран с фактури, издадени от „Тенсън“ ЕООД към жалбоподателя, не са доказани като реално осъществени по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС. Не е установено действително прехвърляне на правото на разпореждане със стоките – задължителен елемент от фактическия състав на правото на приспадане по чл. 68 и чл. 69 ЗДДС. Представените фактури, стокови разписки, договори за поръчка и счетоводни записвания са частни документи, които сами по себе си не обвързват съда относно истинността на удостоверените в тях факти и не преодоляват констатираните обективни несъответствия и липси: прекият доставчик за релевантния период е деклариал продажби без съответстващи покупки, не е представил доказателства за място на съхранение и предаване, товарене, транспорт и разтоварване, не е установена кадрова обезпеченост и материално-техническа база, съответстващи на отчетения значителен търговски оборот, и е налице икономически необичайна минимална надценка, подкрепяща извода за формално префактуриране без реално движение на стоки. При липса на аналитична отчетност по видове и количества, позволяваща проследимост и идентичност на стоките по веригата, и при отсъствие на обективни доказателства за физическото им движение и реално разплащане по процесните фактури, правилно е прието, че жалбоподателят не е изпълнил доказателствената си

тежест да установи реалното получаване на стоките и използването им за целите на облагаеми доставки, като в съдебната фаза не са ангажирани нови доказателства, които да променят установената фактическа обстановка.

При така установеното съдът приема, че органите по приходите правилно са приложили чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 във връзка с чл. 70, ал. 5 ЗДДС, като са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Оспореният ревизионен акт е издаден при спазване на процесуалните правила, в съответствие с материалния закон и при правилна оценка на доказателствата по делото. По изложените съображения жалбата като неоснователна следва да се отхвърли.

При този изход на делото на ответника следва да се присъди своевременно заявеното от процесуалния му представител юрисконсултско възнаграждение, което на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, чл. 8, ал. 1 и чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа и предвид материалния интерес на спора – 395 704,47 лева, съдът определя на 20 478,18 лева. От страна на жалбоподателя не е направено възражение за прекомерност, поради което съдът не следва да преценява размерът на юрисконсултското възнаграждение с оглед тълкуванията, дадени в Решение на СЕС от 25.01.2024 г. по дело C-438/22.

Водим от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 17-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Петрович Инвест“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221523005865-091-001 от 09.05.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите – В. Т., потвърден с Решение № 1181 от 27.08.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Национална агенция за приходите.

ОСЪЖДА „Петрович Инвест“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], [жилищен адрес] да заплати на Национална агенция за приходите, [населено място], [улица], разноски по делото в размер на 20 478,18 лева (двадесет хиляди четиристотин седемдесет и осем лева и осемнадесет стотинки).

Решението може да се обжалва с касационна жалба, чрез Административен съд – София-град, пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението му на страните.

Решението да се съобщи по реда на чл. 137 АПК, § 2 ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: