

# РЕШЕНИЕ

№ 6703

гр. София, 15.11.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав**, в публично заседание на 03.11.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Грета Грозданова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **3210** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], партер, срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221019008035-091-001 от 28.10.2020 г., издаден от Т. П. Н. - орган, възложил ревизията, и Т. И. В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 222 от 11.02.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 144 885.16 лв. и лихви за забава в размер на 15 659.98 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивираност, необоснованост и неправилно приложение на закона. Поддържа, че в хода на ревизията са представени доказателства, които са достатъчни, за да обосноват реалността на доставките – фактури, договори, приемо-предавателни протоколи (ППП), доказателства за плащане, надлежно осчетоводени от страните по доставките. Сочил противоречие с практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и с практиката на Върховния административен съд (ВАС). Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване правото на приспадане на данъчен кредит (ДК), тъй като всички спорни доставки са вложени в извършваната от него икономическа дейност, респ. приходните органи признават реалността на доставките към чуждестранни контрагенти. Твърди, че приходните органи не са доказали наличие на данъчна измама, злоупотреба или

знание за участие в данъчна измама. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. Б.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура дава мотивирано становище за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221019008035-020-001 от 10.12.2019 г., издадена от Т. П. Н. - началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Т. И. В. (ръководител на ревизията) и М. С. М. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2019 г. до 31.10.2019 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 30.12.2019 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 30.03.2020 г. Със ЗИД на ЗВР от 25.03.2020 г. срокът на ревизията е удължен общо с два месеца съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 29.05.2020 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.16 на представена от ответника Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Т. П. Н. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.77-82 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221019008035-092-001 от 24.06.2020 г., връчен по електронен път на 14.07.2020 г. С молба вх. №Р-22221019008035-М.-001 от 25.07.2020 г. задълженото лице е поискало продължаване на срока за подаване на възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Въпреки продълженият до 28.08.2020 г. срок ревизираното лице не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 ДОПК за подаване на възражение срещу констатациите на РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221019008035-091-001 от 28.10.2020 г., издаден от Т. П. Н. – орган, възложил ревизията, и Т. И. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

При деклариран от [фирма] данък за възстановяване за ревизираните данъчни периоди общо в размер на 4 716,76 лв., органите по приходите са установили данък за внасяне и лихви в общ размер на 155 828,59 лв. Допълнително установените задължения произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставки на стоки, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] в общ размер на 144 885,16 лв. За невнесеният в срок данък са начислени лихви в размер на 15 659,98 лв.

От събраните в хода на ревизията документи е установено, че основна дейност на задълженото лице е търговия с хранителни стоки - основно млечни продукти и морска сол, за която притежава Удостоверение за вписване на наемателите – търговци на храни №43349 от 07.06.2017 г., издадено от Българска агенция за безопасност на храните /БАБХ/. Дружеството разполага с нает по договор от 01.05.2019 г. хладилен склад за търговия на едро с храни от [фирма], с ЕИК[ЕИК], находящ се в [населено място], [улица]. Работният офис на това лице е с местонахождение: [населено място], [улица], вх. А, ет. 3, ап.17, където се съхраняват и документите му в оригинал. Дружеството-жалбоподател не разполага с наети по трудово правоотношение лица. Според представени писмени обяснения от управителя на ревизираното лице предпочитани партньори при доставките на стоки са млекопреработвателни предприятия или техни дистрибуторски дружества. Стоките се доставят от производителите с техни превозни средства до склада на дружеството. Разплащането към доставчиците е осъществявано по банков път и в брой.

Изпратено е искане с изх. №Р-22221019008035-041-001 от 05.05.2020 г. до БАБХ – Областна дирекция за безопасност на храните - С. град /ОДБХ-С. град/ относно притежавано от дружеството-жалбоподател удостоверение за вписване в списъка на наемателите – търговци на храни, обект и регистрационен номер; както и относно извършени проверки и направени констатации по отношение спазване изискванията за търговия с хранителни продукти и стопанисвани обекти за търговия на контролните органи към Областна дирекция по безопасност на храните (ОДБХ) – [населено място] през ревизираните периоди на горепосочените дружества - преки доставчици на жалбоподателя. На 15.05.2020 г. е получен отговор, съгласно който ревизираното лице притежава Удостоверение за вписване в списъка на наемателите - търговци на храни №30992/23.01.2015 г., като използва хладилна камера в складова база - собственост на [фирма], с ветеринарен регистрационен номер BG2203017. От 01.01.2017 г. дружеството е напуснало [фирма], без да информира ръководството на базата и едностранно са прекратени договорните им отношения. Както бе споменато по-горе в решението, [фирма] притежава и Удостоверение за вписване в списъка на наемателите - търговци на храни №43349/07.06.2017 г. за използване на хладилна камера /с обем от 180 куб. м/ хладилен склад в складова база - собственост на [фирма], с ветеринарен регистрационен номер BG2203070. При проверка на складовата база е установено, че не са постъпвали за съхранение пратки от животински и неживотински произход.

За останалите търговски дружества, споменати по-горе и цитирани в искането, ОДБХ-С. град не разполага с данни за извършвана търговия на суровини и храни от животински и неживотински произход за посочения период.

В резултат на извършени процесуални действия и анализ на събраните доказателства, органите по приходите са стигнали до заключението, че поради липса на безспорни доказателства за реално доставени стоки към жалбоподателя от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са налице доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС и не е възникнало данъчно събитие по реда на чл. 25 от ЗДДС по издадените от посочените дружествата фактури. На основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, са отказали право приспадане на данъчен кредит по спорните фактури общо в размер на 144 885,16 лв.

Ревизионният акт е връчен на 25.11.2020 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №53-06-10206 от 09.12.2020 г. Сроктът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146

ДОПК, е до 14.02.2021 г. В този срок е постановено Решение № 222 от 11.02.2021 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден в обжалваната част, предмет на съдебния контрол съгласно чл.156, ал.1 ДОПК.

Решаващият орган е посочил в акта си, че в представените приемо-предавателни протоколи (ППП) е посочено единствено количеството на стоките, без да бъде отразен партиден номер, производител или други данни, с които те да се идентифицират, респективно да бъдат проследени по веригата от доставки до крайния потребител. Такива данни липсвали и във фактурите. Стоките не били съпътствани и от търговски документи за произход. Не били представени и кантарни бележки, заявки, оферти, търговска кореспонденция или други документи. Съобразил е обстоятелството, че съгласно чл. 23, ал. от Закона за храните /ЗХ/ производство, преработка и/или дистрибуция на храни се осъществява след регистрация или одобрение по реда на закона, каквито не са установени за спорните доставчици - [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Относно представените от [фирма] и [фирма] договори за наем е приел, че се касае за едно и също помещение, находящо се в [населено място],[жк], [улица], като в базата-данни на НАП не е отразена информацията относно притежавани от наемодателя [фирма] по тези договори сгради и получавани от него приходи по договори за наем. Относно транспорта на стоки от [фирма] и „А. ЕВРОПА“ е съобразил, че е осъществен с едно и също превозно средство при липса на договори за наем на автомобила, фактури за наем, пътни листове, товарителници и/или други документи. Не било изяснено и кои са конкретните физически лица, осъществили транспорта на стоките. Не били налични доказателства за извършено плащане от нито един от спорните доставчици. Относно допълнително представените от [фирма] и [фирма] документи е прието, че свидетелстват за фиктивния характер на фактурираните сделки.

В допълнение е посочил, че в подкрепа на липсата на реалност на доставката, следва да се анализират и интерпретират данните за доставчиците, съдържащи се в информационните масиви на НАП и Агенция по вписванията, които очертават профила им. Дружествата - преки доставчици на жалбоподателя не са подали годишните данъчни декларации /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО, както и годишни финансови отчети /ГФО/, когато декларират доставки към [фирма]. Горните обстоятелства са преценени като косвени доказателства, които дават обща информация за дейността на доставчиците, поведението им като търговци и репутацията им на пазара. Същите, макар и да нямат пряко отношение към нормативно установените изисквания за формиране на извод относно правомерността на ползваното право на данъчен кредит по процесните фактури, са посочени като индикация за добросъвестността на доставчиците и най-вече на ревизираното лице, което въпреки публичния достъп до тези данни, не се е информирало, което водело до извод за неполагане на грижа на добър стопанин от негова страна.

В заключение, решаващият орган е приел, че само по себе си посочването на ДДС във фактура, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя. Фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги, е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактури с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. В случая било невъзможно получателят да не е знаел, че процесните фактури не отразяват реални

доставки, след като е страна по тях, поради което и с декларирането им е претендирал право на данъчен кредит, за което е знаел, че не е възникнало. Дори и предметът на фактурираните доставки да е бил наличен и с него да е извършено последващо разпореждане, липсвали доказателства за получаване на стоките и услугите именно от посочените като доставчици в процесните фактури дружества. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 по дело C-255/02/.

Решение № 222 от 11.02.2021 г. на ДОДОП С. е връчено на жалбоподателя на 15.02.2021 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена по пощата на 01.03.2021 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки съгласно чл.6, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална икономическа дейност.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на

реални доставки на стоки. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им. Доводите на жалбоподателя за ирелевантност на тези обстоятелства са неоснователни.

Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може „мълчаливо да свидетелства“ относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при спорните участници в търговския оборот - липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност, недеклариране на резултатите от дейността по реда на чл.92 ЗКПО. Всички тези обстоятелства са указание, че търговските субекти не осъществяват реална икономическа дейност, като предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит.

Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни

обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали *самият издател* на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „G. T.“), какъвто е настоящият случай, доколкото изводите на приходните органи са, че фактурираните доставки не са реално осъществени от издателите на фактурите.

Приложено по отношение на отделните спорни доставчици изложените правни постановки налагат следните изводи:

**1.** За данъчни периоди м. 05.2019 г. и м. 06.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12 660,53 лв. по 8 фактури, издадени от [фирма], с посочен предмет – млечен продукт вакуум. Съгласно констатациите на ПИНП е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22221120019713-040-001/05.02.2020 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, но в определения срок документи не били представени.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 05.07.2019 г. В него няма наети по трудови правоотношения лица. Спорните фактури са включени в дневниците му за продажби.

След връчване на РД и преди издаване на РА с придружително писмо вх. №53-00-200-5 от 27.08.2019 г. от [фирма] са представени спорните фактури с посочен предмет – вакуумирани млечни продукти, приемо-предавателни протоколи към тях, копие на удостоверение за регистрация на транспортно средство със собственик [фирма] с ЕИК[ЕИК], договор за наем от 01.05.2019 г. сключен с [фирма] /без посочен ЕИК/, Удостоверение за регистрация на транспортно средство №7071/14.10.2014 г., с което БАБХ удостоверява, че товарен автомобил ФИАТ СКУДО бял, с регистрационен номер СА5630ХС, собственост на [фирма] с ЕИК[ЕИК], е вписан в списъка на транспортните средства за превозване на суровини и храни и може да превозва месо и месни произведения.

Според обяснение на управителя на доставчика, за периода от 01.05.2019 г. до 30.06.2019 г. дружеството е осъществявало търговия с млечни продукти, част от които били продадени на ревизираното лице. Дейността е осъществявана в помещение под наем, находящо се в [населено място], [улица], представляващо бивш цех за производство и преработка на пилета и пилешки разфасовки. Транспортното средство, с което са осъществявани доставките, е за сметка на доставчика, като стоките се доставяли до базата на клиента в [населено място], където се извършвало контролно измерване и бил разписван ППП. Доказателства за подобно „контролно замерване“, както и стокони разписки за заприходяване и изписване от склад, не са представени и от двете страни по доставките. Посочено е още в обяснението, че съгласно т. 5 от договор за покупко-продажба на стоки с ревизираното лице, срокът за плащане е до 60 дни, но такъв договор не е приложен.

Приходните органи са приели, че сред допълнително представените документи не е наличен цитираният договор от 02.01.2020 г., а на фактурите е отбелязан срок на плащане 30 дни или един месец, докато по договор срокът е 60 дни. В придружителното писмо е описано, че са приложени справка за стоковия поток, главна книга на счетоводна сметка 401 – предходен доставчик, гладна книга –

ревизираното лице, фактури от предходен доставчик и приемо-предавателни протоколи, но такива не били представени.

При извършена справка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] /наемодател/ е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 26.06.2016 г., т.е. преди процесните правоотношения. Дружеството не е декларирало сгради, не е подавало и декларация по чл. 14 от ЗМДТ за облагане с данък за недвижим имот, а подадените за 2018 г. и 2019 г. ГДД по чл. 92 от ЗКПО са с приходи в размер на 0,00 лв., т. е. не са декларирани приходи от наем.

Обясненията на двете страни по доставките са, че стоките са доставени в складовата база на получателя [фирма] в [населено място]. В случай, че е осъществена реална икономическа дейност по продажба на едро на хранителни продукти, то липсва логично обяснение за констатациите на държавния контролен орган БАБХ – ОДБХ С., според които при проверка на складовата база е установено, че там не са постъпвали за съхранение пратки от животински и неживотински произход. Независимо, че проверката е след датата на спорните търговски правоотношения, то за осъществяваната дейност по търговия с хранителни продукти би следвало да е съставена и да се съхранява писмена документация. Такава не е ангажирана в хода на административното и на съдебното производство.

Съгласно чл.21а, ал.1 от Закона за храните (Нов - ДВ, бр. 102 от 2003 г., изм. - ДВ, бр. 31 от 2006 г., в сила от 14.04.2006 г. – отменен, но в сила за процесните периоди) производителите и търговците на храни са длъжни да осигурят възможност за проследяване на храните и на всички други вещества, предназначени за влагане или за които се предполага, че ще бъдат вложени в храни, на всички етапи на производство, преработка и дистрибуция. В процесния случай не съществува възможност за проследяване на веригата от доставчици на хранителни продукти, което означава, че както жалбоподателят, така и преките му доставчици, не са изпълнили задълженията си по чл.21а, ал.2 от ЗХ (отм.) за въвеждане на системи и процедури за събиране и съхраняване на тази информация. В потвърждение на това е предоставената от БАБХ – ОДБХ С. информация, още повече, че компетентните органи не са установили и за останалите проверявани дружества ( [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]) да са извършвали търговия на суровини и храни от животински и неживотински произход за посочения период.

Въз основа на изложеното следва да се приеме, че отказът на правото на приспадане на ДК не е единствено поради ненамиране на доставчика на декларирания адрес или поради липса на кадрова обезпеченост. Налице са множество обективни данни, съвкупната преценка на които навеждат на извод за липса на реална икономическа дейност – невъзможност да се провери постъпване, заприходяване и изписване на хранителните продукти към/от цеха в [населено място], [улица], така и към/от складовата база на жалбоподателя в [населено място], невъзможност да се проследи веригата от дистрибутори на хранителни продукти, несъвпадане на данните за тяхното съхранение, транспорт и последваща реализация към държава-членка.

Съгласно чл.23, ал.1 от ЗХ (отм.) всяко лице, заето в производството и търговията с храни, подлежи на предварителни и периодични медицински прегледи по установения за това ред. В случая, жалбоподателят и доставчикът не разполагат с работници, назначени на трудов договор, което не позволява проверка за изпълнение на изискванията на чл.23, ал.1 ЗХ (отм.), макар оперирането на складова база за съхранение и дистрибуция на хранителни продукти да предполага наличието на



такива работници. При липса на данни за наети по трудови правоотношения лица, както при ревизираното дружество, така и при доставчика, остава спорен въпроса относно извършеното товарене и разтоварване на стоки в значителни количества.

Прегледът на представените от насрещните страни по доставките документи – фактури и ППП потвърждава изводите на приходните органи, че същите не съдържат данни за партиден номер и други индивидуализиращи данни на хранителните продукти, които да позволяват проследяване на доставките по веригата. В ППП е отбелязано, че предаването на стоките се извършва в складова база А. Л. в [населено място], а превозът е изпълнен с транспортно средство рег. [рег.номер на МПС], собственост на [фирма], регистрирано в [населено място], [улица]. Изложеното е в противоречие с данните от БАБХ – ОДБХ С., че в складовата база в [населено място] не са постъпвали за съхранение пратки от животински и неживотински произход.

Според предоставено в хода на ревизията обяснение от жалбоподателя, същият имал с повечето контрагенти сключени договори за доставка и продажба на стоки, което обстоятелство не се установява при спорните доставчици, независимо от задължението на търговците по чл.302 ТЗ. Не се потвърждава и предоставената от лицето информация, че „предпочитан партньор са директно млекопреработвателните предприятия (М.), които гарантират качество и най-добри цени“.

Фактурите с предмет млечен продукт вакуум/млечен продукт с растително мазнини вакуум не съдържат допълнителни индивидуализиращи данни на стоките – вид на продукта, количество, единична цена, партиден номер. Въпреки, че са отбелязани в списъка на допълнително представените от доставчика документи, не са представени – стоков поток, главна книга 401 и 411, фактури от предходен доставчик, което също пречатства проверката на веригата от доставки.

Според съда, допълнително представените от доставчика доказателства са убедително указание за документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции. Обясненията на двамата доставчици [фирма] и [фирма], представени след връчване на РД и преди издаване на РА, визуално са оформени по напълно идентичен начин. В тях е посочено, че с ревизираното дружество е сключен договор от 02.01.2020 г., но от [фирма] такъв не е представен, а представеният от [фирма] логично е с дата 03.06.2019 г., предхождаща издаването на спорните фактури. Въпреки това, от съдържанието на договора се установява, че срокът за плащане е до 30 дни от доставката, а не както е посочено в писмото – до 60 дни. Вярно е, че се допускат технически грешки, но същите следва да бъдат сведени до минимум с оглед завишените изисквания към дейността на търговците (чл.302 ТЗ). Допуснатите в документите едни и същи неточности са указание за фиктивното им съставяне, без на същите да съответстват реално осъществили се събития от обективната действителност с разнообразието и спецификата на търговските отношения между реални икономически субекти.

Въз основа на доказателствата, събрани при насрещната проверка на превозвача [фирма], [населено място], съдът приема за безспорно установено, че жалбоподателят е имал с него сключен договор за превоз от 04.12.2018 г., въз основа на който превозвачът е осъществил превоз на стоки от и към Гърция. Съвкупната преценка на събраните по делото доказателства не навежда на категоричен и несъмнен извод за пълна идентичност между стоките по спорните фактури и тези за последваща реализация. Част от представените от превозвача международни товарителници касаят доставена на жалбоподателя морска сол от Гърция (гърба на л.370, 371, 372,

373, 406, 409, 411, 412, 414, 417, 420, 421, 425, 427, 429, 431), т.е. са неотнoсими към претендираните ВОД-е към Гърция. Предоствените обяснения от управителя на превозвача и от шофьора Л. Б. Д. не установяват вида и количеството на превозените стоки, а най-общо наличието на търговски отношения между двете дружества.

Налице са редица противоречия в документите за последваща реализация, които разколебават твърденията на лицето за пълна идентичност между спорните доставки и реализираната в чужбина продукция. Представена е invoice фактура № 10..243 от 11.02.2018 г. с купувач Р. TYR LYD, Гърция, докато международната товарителница (CMR) е от 11.02.2019 г. (л.150 от Приложение №1). В същата товарителница е отбелязано, че стоката е натоварена от [населено място]. По идентичен начин стоката е натоварена в [населено място] по документите на л.157 (гръб) от Приложение № 1 и на л.410, 423 от Приложение № 2. Други транспортни документи касаят натоварени в [населено място] дървени палети (л.195, гръб и л.198, гръб, от Приложение №1 и л.426 от Приложение №2).

Приложените протоколи от НАП за извършена проверка на стоки с висок фискален риск удостоверяват проверка на ГКПП К., поради което не са категорично доказателство, че именно стоките по спорните фактури са били реализирани в чужбина. Според протокол за извършена проверка на стоки с висок фискален риск за проверка на 27.03.2019 г., изпращач по документа е [фирма], а при проверката са присъствали представители на дружеството – жалбоподател и на друго дружество [фирма].

В други протоколи за извършена проверка на стоки с висок фискален риск (л.161, 181, 191 от Приложение № 1) като изпращачи, наред с жалбоподателя, са вписани и други дружества: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

При липса на възможност за проследяване на веригата от доставки на хранителни продукти в България, както и при вписаните в превозните документи за ВОД-е към Гърция няколко доставчици, съдът приема за недоказани твърденията на ревизираното дружество за реална последваща реализация на идентични стоки към Гърция по спорните фактури. Дори и да има осъществен ВОД на млечни продукти към държава-членка, то между него и стоките по спорните фактури не е налице припокриване, нито е доказано по категоричен начин, че изнесените продукти са с произход от спорните доставчици.

В хода на ревизията, по отношение на други доставчици на жалбоподателя, напр. [фирма] (гръба на л.269 от Приложение №2) е представена декларация за произход на готова произведена продукция за продукти, имитиращи сирене. Този документ е издаден в потвърждение, че доставчикът притежава необходимите лицензи, документи, технологично оборудване за производство и реализация на продукти, имитиращи сирене. Липсата на подобни документи за доставките по спорните фактури също разколеба извода за тяхната реалност.

Противен извод не следва от приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Съдът не кредитира изводите на експерта на наличие на пълно съответствие между стоките по спорните фактури и тези, изписаните към клиенти. Счетоводството е производно и отразяването в него на първични счетоводни документи, които не отразяват действителна стопанска операция, не обосновава реалност на доставките. Константна е съдебната практика, че наличието на редовно счетоводно отразяване на фактурите при доставчика и получателя не е достатъчно за категоричен извод за реалност на доставките.

От друга страна, съставянето на данъчни документи, на които не съответстват реални стопански операции, навежда на участие на получателя по тях в данъчна измама, както правилно е приел решаващият административен орган. Изложените факти и обстоятелства навеждат на извод, че на ревизираното лице му е било известно участието му във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, а ако е имало такива, то те не са извършени пряко от издалия фактурите стопански субект. Това определя неговата недобросъвестност, респ. неоснователността на доводите му за липса на мотиви в този смисъл в актовете на приходните органи.

По изложените съображения е дължимо отхвърляне на оспорването в тази му част.

**2.** За данъчни периоди м. 06.2019 г., м. 07.2019 г., м. 08.2019 г. и м. 09.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 53 366,43 лв. по 34 фактури, издадени от [фирма], с посочен предмет – млечен продукт вакуум, захарно изделие близалка, кашкавал козе мляко вакуум.

Съгласно констатациите на ПИНП е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22220220019714-040-001/05.02.2020 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В определеният срок документи не са представени.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 23.12.2019 г. и има установени задължения в големи размери. В дружеството няма наети по трудови правоотношения лица. Спорните фактури са включени в дневниците му за продажби.

След връчване на РД и преди издаване на РА с придружително писмо вх. №53-00-200-6/27.08.2019 г. от [фирма] са представени спорните фактури с посочен предмет – вакуумирани млечни продукти, приемо-предавателни протоколи към тях, копие на удостоверение за регистрация на транспортно средство със собственик [фирма] с ЕИК[ЕИК], договор за наем от 06.06.2019 г. сключен с [фирма] / без посочен ЕИК/, Удостоверение за регистрация на транспортно средство №7071/14.10.2014 г. с което БАБХ удостоверява, че товарен автомобил ФИАТ СКУДО бял, с регистрационен номер СА5630ХС, собственост на [фирма] с ЕИК[ЕИК], е вписан в списъка на транспортните средства за превозване на суровини и храни и може да превозва месо и месни произведения и договор за покупко-продажби на стоки от 03.06.2019г.

Според обяснения на доставчика, за периода от 01.06.2019 г. до 30.09.2019 г. дружеството е осъществявало търговия с млечни продукти, част от които били продадени на ревизираното лице. Дейността е осъществявана в помещение под наем, находящо се в [населено място], [улица], представляващо бивш цех за производство и преработка на пилета и пилешки разфасовки. Транспортното средство, с което са осъществявани доставките, е за сметка на доставчика, като стоките се доставяли до базата на клиента в [населено място], където се извършвало контролно измерване и бил разписван ППП. Посочено е още, че т. 5 от приложеният договор за покупко-продажба на стоки с ревизираното лице, срока за плащане е до 60 дни.

Приходните органи са посочили, че сред представените документи не е наличен цитираният договор от 02.01.2020 г., а на фактурите е отбелязан срок на плащане 30 дни или един месец. В придружителното писмо е описано, че са приложени справка за стоковия поток, главна книга на счетоводна сметка 401 – предходен доставчик, главна книга – ревизираното лице, фактури от предходен доставчик и приемо-предавателни протоколи, но такива не били приложени.

При извършена справка в информационната система на НАП е установено, че

[фирма]/наемодател/ е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 26.06.2016 г. Дружеството не е декларирало сгради, не е подавало и декларация по чл. 14 от ЗМДТ за облагане с данък за недвижим имот. А подадените за 2018 г. и 2019 г. ГДД по чл. 92 от ЗКПО са с приходи в размер на 0,00 лв., т. е. не са декларирани приходи от наем.

Прегледът на представените от насрещните страни по доставките документи – фактури и ППП потвърждава изводите на приходните органи, че същите не съдържат данни за партиден номер на хранителните продукти. В ППП е отбелязано, че предаването на стоките се извършва в складова база А. Л. в [населено място], а превозът е изпълнен с транспортно средство рег. [рег.номер на МПС], собственост на [фирма], регистрирано в [населено място], [улица].

Фактурите с предмет млечен продукт вакуум/млечен продукт с растително мазнини вакуум не съдържат допълнителни индивидуализиращи данни на стоките – вид на продукта, количество, единична цена, партиден номер. Въпреки, че са отбелязани в списъка на допълнително представените от доставчика документи, не са представени – стоков поток, главна книга 401 и 411, фактури от предходен доставчик.

Според съда, допълнително представените от [фирма] доказателства са убедително указание за документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции по съображения, изложени при предходния доставчик, които не следва да се преповтарят.

С оглед пълното съвпадение на установените обстоятелства при доставчика [фирма] и предходния доставчик, мотивите за отхвърляне на оспорването са идентични и не следва да се преповтарят.

**3.** За данъчен период м. 05.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 3 330,72 лв. по 2 фактури, издадени от **[фирма]**, с посочен предмет – олио.

Съгласно констатациите на ПИНП е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22002320022446-040-001/07.02.2020 г., връчено на въпросния доставчик по реда на чл. 32 от ДОПК. В определения срок документи не са представени.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 04.07.2019 г. Декларираната икономическа дейност на това лице е търговия на дребно с части и принадлежности за автомобили. Същото е отразило в дневниците си за продажби двете фактури, издадени на [фирма] през м. 05.2019 г.

От ревизираното лице също не са представени никакви доказателства във връзка с доставките, отразени във фактурите, издадени от [фирма]. Константна е съдебната практика, че данъчно предимство не се дължи, само защото данъкът е отбелязан във фактура. При липсата на всякакви одитни следи за прехвърляне на правото на разпореждане със стоките, правилно и обосновано приходните органи са отказали правото на приспадане на данъчен кредит.

**4.** За данъчни периоди м. 09.2019 г. и м. 10.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 76 934,68 лв. по 55 фактури, издадени от **[фирма]**, с посочен предмет – стоки, захарни изделия, млечни продукти, дървени пелети.

Съгласно констатациите на ПИНП е изготвено ИПДПОЗЛ изх. №П-22002320019710-040-001/05.03.2020 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В определеният срок документи не са представени.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 19.12.2019 г. и има установени

задължения в големи размери. Дружеството не е разполагало с наети по трудови правоотношения лица през периодите в обхвата на ревизията. Спорните фактури са включени в дневниците му за продажби.

От [фирма] също не са представени документи.

Мотивите за отказ са идентични като при предходния доставчик, поради което не следва да се преповтарят, свързани с пълна липса на одитни следи за разместване на материални блага между стопански субекти.

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо изцяло отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалвания интерес от 160 545.14 лв., или възнаграждение в размер на 4135.45 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

## **Р Е Ш Е Н И Е :**

**ОТХВЪРЛЯ ИЗЦЯЛО** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], партер, срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221019008035-091-001 от 28.10.2020 г., издаден от Т. П. Н. - орган, възложил ревизията, и Т. И. В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 222 от 11.02.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност общо в размер на 144 885.16 лв. и лихви за забава в размер на 15 659.98 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], партер, да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 4135.45 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

**СЪДИЯ:**