

# РЕШЕНИЕ

№ 6659

гр. София, 09.11.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 23.06.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **4551** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на "Алфа компани България" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление: [улица], ет.5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез адв.Н., срещу Ревизионен акт № Р-22221020001146-091-001/29.12.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 536/06.04.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 14 703.06 лв. за данъчен период м.януари 2020 г., вследствие на непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от "Александрова лоджистикс" ЕООД и "Николов транс 2018" ЕООД.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ излага доводи, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Настоява, че неоснователно му е отказан данъчен кредит, доколкото зад издадените фактури стоят реални доставки. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Претендира отмяната на РА и присъждане на разноските по делото. В съдебно заседание, жалбата се поддържа от адв.Н., който моли за отмяна на оспорения РА и присъждане на сторените по делото съдебно-деловодни разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез

процесуалния си представител юк.М. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като присъди юрисконсултско възнаграждение в полза на ответника.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 08.04.2021 г. (л.25). Жалбата е подадена на 22.04.2021 г. видно от поставеното пощенско клеймо (л.20), от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221020001146-020-001/27.02.2020 г., издадена от К. Г. М., Началник сектор "Ревизии", отдел "Контрол", ТД на НАП С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по ЗДДС за данъчен период м.януари 2020 г. ЗВР е връчена на жалбоподателя по електронен път на 05.03.2020 г. /л.36/, като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Е. М. И.-Г., гл.инспектор по приходите, ръководител на ревизията, и М. А. К., гл.инспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № 22221020001146-020-002/04.06.2020 г., с която срокът за приключване на ревизията е продължен до 05.08.2020 г.

Със Заповед № Р-22221020001146-023-001/04.08.2020 г., издадена от К. Г. М., Началник сектор "Ревизии", отдел "Контрол", ТД на НАП С. /орган, възложил ревизията/, на основание чл.34, ал.1, т.2 ДОПК ревизионното производство е спряно. Причината за спиране е възложена ревизия на доставчика "Александрова лоджистикс" ЕООД и резултатите от същата имат значение за ревизията на "Алфа компани България" ЕООД /л.30/.

Със Заповед № Р-22221020001146-143-001/19.10.2020 г., издадена от К. Г. М., Началник сектор "Ревизии", отдел "Контрол", ТД на НАП С. /орган, възложил ревизията/, на основание чл.35 ДОПК и поради отпадане основанието за спиране на ревизионното производство срещу "Алфа Компани България" ЕООД, същото е възобновено /л.28/.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № 22221020001146-092-001 е изготвен на 09.11.2020 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 27.11.2020 г. /л.37/. Срещу РД не е подадено възражение.

Ревизионният акт с № Р-22221020001146-091-001 г. е издаден на 29.12.2020 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 15.01.2021 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

С оспорвания РА на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 14 703,06 лв. по фактури, издадени от "Александрова лоджистикс" ЕООД – в размер на 13 071,06 лв., и от "Николов транс 2018" ЕООД – в размер 1 632 лв.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е търговия на едро с хранителни стоки – млечни продукти към

международни контрагенти.

На ревизираното дружество е връчено Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения и същото в указания му 14-дневен срок са представени изисканите документи по електронен път.

С Протокол № Р-22221020001146-П.-001/05.03.2020 г. са приобщени доказателства от досието на "Алфа компани България" ЕООД.

Относно декларираните вътреобщностни доставки /ВОД/, след извършен преглед на първичните счетоводни документи и счетоводни регистри, ревизията е констатирала, че за ревизирания период задълженото лице декларира в Дневник за продажби извършени ВОД към гръцки контрагент Grecoil LTD, VIN № EL801123755 в общ размер на 61 580.52 лв. по фактура № 31/28.01.2020 г. Установено е, че за тези доставки са представени всички изискуеми документи относно изпращането и получаването на стоките до гръцкия търговец. В тази връзка е прието, че е налице реалност по тези доставки и е осъществен ВОД, но не е доказано, че стоките, предмет на ВОД, са закупени от "Александрова лоджистикс" ЕООД.

Ревизията е отказала на жалбоподателя право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 13 071.06 лв. по следните фактури с предмет "Млечен продукт с растителни мазнини", издадени от "Александрова лоджистикс" ЕООД:

№ 1...436/17.01.2020 г.

№ 1...448/31.01.2020 г.

При извършена проверка в ИС на НАП "Справка за актуално състояние на всички трудови договори" ревизията е констатирала, че в периода на издаване на фактурите доставчикът е подал Уведомление по чл.62 КТ за едно назначено лице на длъжност "шофьор на автобус", което е осигурявано. Доставчикът е включил спорните фактури в дневника си за продажби.

До доставчика е изпратено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени следните документи и писмени обяснения:

- договор за продажби на стоки /млечни и саламурени изделия/ от 07.01.2019 г., сключен между "Александрова лоджистикс" ЕООД – Продавач и "Алфа компани България" ЕООД – Купувач. Уговорено е, че транспортните разходи са за сметка на продавача, както и отложено плащане до 90 дни от доставката на стоката.

- процесните фактури с приложен приемо-предавателен протокол от 31.01.2020 г. за предаване на млечен продукт с растителни мазнини вакуум количество 3 367.300 кг и приемо-предавателен протокол от 17.01.2020 г. за предаване на млечен продукт с растителни мазнини вакуум количество 5 464.500 кг.

- договор за наем на склад /хладилни камери/ от 05.01.2019 г., сключен между "Александрова лоджистикс" ЕООД – Наемател и "Александров лоджистикс" ООД – Наемодател, за плюсова хладилна камера с капацитет 5 палета, находяща се в [населено място],[жк], [улица].

- удостоверение за вписване в списъка на наемателите на "Александрова лоджистикс" ЕООД – търговци на храни № 43349/07.06.2017 г., издадено от Областна дирекция по безопасност на храните – С. град.

- извлечение от банкова сметка на "Александрова лоджистикс" ЕООД за получаване на превод в размер на 24 000 лв. на 17.01.2020 г. от "Алфа компани България" ЕООД, без посочена фактура.

- извлечение от банкова сметка на "Александрова лоджистикс" ЕООД за получаване на превод в размер на 27 400 лв. на 27.01.2020 г. от "Алфа компани България" ЕООД,

без посочена фактура.

- извлечение от банкова сметка на "Александрова лоджистикс" ЕООД за получаване на превод в размер на 23 400 лв. на 29.01.2020 г. от "Алфа компани България" ЕООД, без посочена фактура.

- договор за счетоводни услуги от 03.09.2018 г. с "АМЦ" ЕООД.

- писмени обяснения, с което се потвърждава, че доставчикът е издател на спорните фактури;

- обратна ведомост за м.януари 2020 г. и Хронология на сметка 4531;

- справка за стоков поток за м.януари 2020 г. и м.февруари 2020 г.

Ревизиращите са констатирани, че при насрещната проверка не са представени фактури от предходен доставчик. От представения стоков поток органите по приходите са констатирани, че доставчик на млечен продукт с растителни мазнини е "Инокс 2000" ЕООД по 23 фактури, общо за 27 229.800 кг. Посочено е, че от представените документи в хода на проверката не конкретизиран продуктът. Посочено е, че доставчикът не е представил транспортни и други документи /заявки, приемо-предавателни протоколи т.н./, свързани с доставките, извършени от "Инокс 2000" ЕООД.

В тази връзка е изготвено ИПДПОЗЛ до "Инокс 2000" ЕООД, връчено му по реда на чл.32 ДОПК. В отговор на същото не са представени изисканите документи.

След извършена справка в ИС на НАП е установено, че дружеството е включило в дневника си за покупки за м.януари 2020 г. фактури за гориво, покупка на строителни материали, СМР, автомобилни консумативи, счетоводни услуги. Установено е, че дружеството не е декларирало покупки на такъв голям обем млечни продукти. От проверка в същата ИС е установено, че дружеството извършва дейности, свързани с противопожарна охрана, като в тази връзка са били назначени лица за монтаж на електронна сигнална техника. Констатирано е, че за 2020 г. дружеството не е подало ГДД по чл.92 ЗКПО.

С Протокол № 1746175/20.10.2020 г. към ревизионното производство са приобщени РА № 22221020002718-091-001/13.10.2020 г. и РД № Р-22221020002718-092-001/17.09.2020 г., издадени от "Александрова лоджистикс" ЕООД с обхват ДДС за периода от м.ноември 2019 г. до м.април 2020 г.

Органите по приходите са посочили, че в хода на ревизията от "Инокс 2000" ЕООД са представени издадените фактури, ведно с приемо-предавателни протоколи. Относно произхода на стоката е посочено, че са представени фактури от предходен доставчик "Алфасбет" ООД: № 1...224/15.01.2020 г. със стойност 100 000 лв. и приложен приемо-предавателен протокол от 15.01.2020 г., и № 1...223/06.01.2020 г. със стойност 100 000 лв. и приложен приемо-предавателен протокол от 02.01.2020 г.

От извършена проверка в системата на НАП е установено, че "Алфасбет" ООД не е декларирало в дневниците си за продажби доставки към "Инокс 2000" ЕООД. Посочено е, че "Инокс 2000" ЕООД не е представило документи за извършени разплащания с "Алфасбет" ООД по цитираните фактури, нито са представени документи за транспорт на стоката от доставчика "Алфасбет" ООД до клиента "Инокс 2000" ЕООД. Съгласно представените обяснения транспортът на стоките е извършен за сметка на "Александрова лоджистикс" ЕООД с бус рег. [рег.номер на МПС] , натоварен в наетия от "Инокс 2000" ЕООД склад, находящ се в [населено място],[жк],[улица]. В тази връзка е представен Договор за наем на склад от 15.12.2019 г.

От извършена проверка в дневниците за покупки и продажби за м.януари 2020 г. е

установено, че "Алфасбет" ООД има един единствен доставчик - "Радо гранит строй" ЕООД, и един единствен клиент - "Адванти" ЕООД, както че и двете дружества са с рисков профил, имат задължения за данъци и осигуровки в особено големи размери, и са deregистрирани по ЗДДС. Констатирано е още, че за данъчен период м.декември 2019 г. в "Инокс 2000" ЕООД няма назначени лица по трудови правоотношения. Посочено е, че не може да се установи кой от страна на "Алфасбет" ООД е положил подпис под приемо-предавателните протоколи, кой е извършил натоварването и транспортирането на стоката, декларирана като закупена от страна на "Инокс 2000" ЕООД.

При така установеното ревизията е приела, че не се доказва извършването на доставка на стока по смисъла на чл.6 ЗДДС и настъпване на данъчно събитие, съгласно чл.25 ЗДДС относно представените от "Инокс 2000" ЕООД фактури с издател "Алфасбет" ООД. Прието е, че "Инокс 2000" ЕООД е извършило продажба на "Александрова лоджистикс" ЕООД, за която не се доказва да е закупена и придобита от него. Прието е, че от представените документи не може да се установи по безспорен начин наличие на доставка между "Инокс 2000" ЕООД и "Александрова лоджистикс" ЕООД.

В тази връзка и на основание чл.68 вр. чл.6 ЗДДС с РА № Р-22221020002718-091-001/13.10.2020 г. на "Александрова лоджистикс" ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 36 191.05 лв. по фактури, издадени от "Инокс 2000" ЕООД. От представено в хода на съдебното производство Решение № 68/13.01.2021 г. на Директора на ДОДОП [населено място] се установява, че този РА е изменен по отношение на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.февруари 2020 г. и потвърден в останалата част /л.226/.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил спорните фактури, оборотни ведомости за проверявания период, аналитични дневници, салда по счетоводни сметки 401, 411 и 494, Главна книга за сметки 501 и 503, фактура за продажба № 031/28.01.2020 г., ведно с ЧМР, опаковъчен лист, проверка за валиден номер на контрагент, потвърждение за получаване на стоката, копие за извършена проверка на стоки при ВОД /напускане на страната № 010101469282К1/28.01.2020 г. от Фискален контрол на НАП/, Договор за покупко-продажба на стоки с Grecoil LTD, фактура за извършен транспорт с "Болди транспорт" ЕООД, фактури за закупена стока, ведно с приемо-предавателни протоколи, Договор за продажба на стоки с "Александрова лоджистикс" ЕООД, Договор за съхранение на стоки с "Александър логистикс" ООД, Регистрация на склад в Българска агенция за безопасност на храните и Справки-декларации. Представен е Договор за хладилен склад от 01.05.2019 г., сключен между "Александър логистикс" ООД – Наемодател и "Алфа компани България" ЕООД – Наемател. Съгласно договора наетото помещение се намира в [населено място],[жк], "Стопански двор", кв.3, ул."3-ти март" №9А, като е уговорено, че срещу предоставеното ползване "Алфа компани България" ЕООД заплаща наемна цена в размер и при условия, уговорени в договора и разходите за ел. енергия. Представено е и Удостоверение за регистрация № 20037/19.07.2013 г. на Българска агенция по безопасност на храните, че в склада могат да бъдат складирани хранителни стоки, посочени конкретно.

На основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

2. В размер на 1 632 лв. по фактура № 0...79/31.12.2019 г. с предмет "Покупки на стоки", издадена от "Николов транс 2018" ЕООД.

На доставчика е извършена насрещна проверка, при която е установено следното: "Николов транс 2018" ЕООД /с предишно наименование "Димитрова транс 2018" ЕООД/ е вписано в Агенцията по вписванията въз основа на учредителен акт, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.3, оф.2, актуален собственик и представляващ до 25.10.2018 г. е Ж. А. Д., а към датата на проверката - Н. Б. Н.. Установен е адрес за кореспонденция [населено място], [улица], вх.В, ет.2. Изготвено е ИПДПОЗЛ, изпратено декларираните от дружеството електронни адреси, но на същото не е извършено надлежно връчване. Проверката е извършена във връзка с включената от "Алфа Компани България" ЕООД в Дневник за покупки Фактура № 0...79/31.12.2019 г., с предмет "Покупки на стоки".

Ревизията е констатирала, че за м.декември 2019 г. доставчикът е подал СД, съставени въз основа на отчетните регистри по чл.124 ЗДДС, в които обаче не е включена спорната фактура, нито в друг данъчен период.

На основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

С Решение № 536/06.04.2021 г. Директорът на дирекция ОДОП [населено място] при ЦУ на НАП е потвърдил РА в оспорена част.

По делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице Д. П., която даде заключение по следните задачи:

#### I. Поставени от Съда:

1. За документиране на спорните доставки има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки или други подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците.

2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.

3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.

4. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

5. Доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.

6. Да се установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирия период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т. 1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките;

г/ всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

7. Имат ли страните по сделките, наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори, има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при неговите доставчици; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

8. Имат ли връзка получените доставки на стоки и услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирия период.

9. Има ли последваща реализация или влягане на стоките, които се твърди да са получени от доставчиците – по количества, видове и издадени данъчни документи, включително съпътстващи документи.

10. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

II. Поставени от жалбоподателя:

11. Водено ли е законосъобразно и документално обосновано счетоводството на жалбоподателя през процесния период м.януари 2020 г.

12. Налице ли са документи, отразяващи и доказващи документално обосновано осчетоводяване на процесните доставки от жалбоподателя към неговите клиенти.

13. Да проследи стокския поток при жалбоподателя и да отговори дали доставените на жалбоподателя стоки от "Александрова лоджистикс" ЕООД са използвани за извършване на последващи доставки от жалбоподателя към негови клиенти.

14. Налице ли са разплащания по доставките от "Александрова лоджистикс" ЕООД, "Николов транс 2018" ЕООД /бивше наименование "Д. транс"/ към жалбоподателя и по последващи доставки от жалбоподателя към неговите получатели.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя беше разпитан **свидетелят Г. И. Д.**

Свидетелят заяви, че е заемал длъжност складов отчетник на стоки в "Алфа компани България" ЕООД. Дружеството извършвало търговия с имитиращи продукти, подобни на сирене на външен вид, като тази дейност е осъществявана в складова база в К.. Свидетелят е извършвал координация на заявките, прием на такива, като ги е разпределял по партии. Във връзка с контрол за износ, свидетелят е набавял български доставчици на съответните стоки, за да се изпълнят заявките, уговарял е контрагенти. Допълва, че е извършвал прием на стоките, подписвал е приемо-предавателните протоколи и заприходявал стоките, водел е отчетност на партидите и е осъществявал контакт с контролните органи. При осъществяване износа на стоките е намирал транспортни фирми. Тези стоки са били предоставяни на туристите в гръцки хотели, предлагани са били на блок маси в туристическите обекти. Всички стоки са били с обозначен срок на годност, като на кашоните са били залепени етикети, а след това и на палетите. Голяма част от стоките са доставяни от Л., Л., Полша и други държави. Заявява, че доставчикът "Александрова лоджистикс" ЕООД е разполагал със склад в същата складова база. За това дружество допълва, че не е производител. Свидетелят е обслужвал складовете с палетна количка и ги е товарил на камиони със свалящи се бордове. Стоките са транспортирани до Гърция, като са предоставяни на фирми, притежаващи хотели. Документацията е изпращана по електронен път, като се е случвало да се допускат грешки, част от документите били на български език, а друга на английски език. Заявява, че на едно пале са товарени по 600-700 кг, отбелязвана е марка, индекс, стоката е била в кашони. След получаване стоките са съхранявани в хладилна камера, като кашоните са броени и облепени с фолио. Когато палето е било непокътнато, същото не се брои, но когато е разкъсано, свидетелят го е пренареждал. Като това отнема около 7-8 минути.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства:**

Представени от ответника с молба вх. № 38816/08.11.2021 г., информацията относно "Александрова лоджистикс" ЕООД и доказателства /л.222/.

Представени от трето неучастващо в производството лице "Борика" АД: доказателства за наличие на квалифициран електронен подпис /КЕП/ на ревизиращите органи: К. Г. М., Е. М. И. – Г. и М. А. К. /л.217/.

**При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:**

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от

компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр. с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указаниято, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл.119, ал.2 ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена на 28.09.2018 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. (л.26) следва изводът, че ЗВР е издадена от компетентен за целта орган на приходната администрация. С оглед на горното се налага изводът, че ревизионното производство е възложено и извършено от компетентни за целта органи.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на преклузивния 5-годишен срок за ревизираната година.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – неговите издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Представени в хода на настоящето съдебно производство са и доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите КЕП от "Борика" АД.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл.115, ал.2 ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да



получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са създадени като електронни документи по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.1 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал.3 и ал.4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл.24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл.193 ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал.4 на чл.13 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл.28 ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, Заповед за спиране на ревизия, Заповед за възобновяване на ревизия, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – К. Г. М., Началник сектор "Ревизии", отдел "Контрол", ТД на НАП С.; Е. М. И.-Г.,

г.инспектор по приходите, ръководител на ревизията и М. А. К., г.инспектор по приходите, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, Заповед за спиране на ревизия, Заповед за възобновяване на ревизия, РД и РА.

При липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, Съдът счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл.113, ал.1 ДОПК за издадената ЗВР и ЗИЗВР, по чл.117, ал.2 ДОПК за РД и по чл.120, ал.1 и ал.2 ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК и не са налице основания за нищожност на същия.

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури. Въпросът за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5 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 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 доставчиците 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 на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл.6 ЗДДС.

**1. Относно фактурите, издадени от "Александрова лоджистикс" ЕООД:**

По делото безспорно се установи от събраните доказателства, включително и от допуснатата ССЕ, че ревизираното лице е регистрирано по ЗДДС, счетоводството му е надлежно водено, отговарящо на изискванията на ЗСч и международните счетоводни стандарти. Съгласно експертното заключение спорните фактури отговарят на изискванията на нормата на чл.114 ЗДДС и чл.7 от Закона за счетоводството (ЗСч), като същите съдържат съответните реквизити. ССЕ не е констатирала нередовности при водене счетоводството на ревизираното лице.

От представените по делото доказателства и от приетото заключение на ССЕ се установи, че предмет на доставките са стоки – "млечен продукт с растителни мазнини". Вещото лице е установило, че спорните фактури са осчетоводени от ревизираното дружество, като е дебитирана сметка 3041 "Стоки на склад", дебитирана е сметка 4531 "Начислен данък за покупките" и е кредитирана сметка 401 "Доставчици".

В хода на ревизията е представен Договор за продажби на стоки от 07.01.2019 г. Съгласно клаузите на същия "Александрова лоджистикс" ЕООД, в качеството си на Продавач, се задължава да продаде на ревизираното лице – Купувач – млечни продукти и саламурени изделия. Уговорено е транспортните разходи да са за сметка на Продавача. Отделно от това е представен Договор за наем на склад /хладилни камери/ от 01.05.2019 г., подписан от дружеството-доставчик в качеството на Наемател и "Александър логистикс" ООД – Наемодател. С договор наемодателя предоставя на наемателя за временно и възмездно ползване складово помещение - хладилна камера. Уговорено е още, че обектът ще се използва за складиране на стоки на наемателя. От представените от доставчика писмени обяснения става ясно, че стоката е предадена от негова страна на упълномощен представител на ревизираното дружество – Г. Д. в складова база на "Александър логистикс" ООД в [населено място],[жк], [улица], където се намира складът на ревизираното дружество. Представено е и Удостоверение за вписване в списъка на наемателите – търговци на храни, в което като собственик на склада фигурира "Александър логистикс" ООД. Посочено е, че складът се използва от ревизираното дружество за търговия на мляко и млечни продукти.

Съдът кредитира заключението като компетентно изготвено, мотивирано, даващо отговор на поставените задачи и съответстващо на събраните доказателства. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорил е изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти. Заключението се приема и за обосновано, предвид представените по делото писмени доказателства, изходящи от жалбоподателя, които са послужили за формиране на експертните изводи на вещото лице и непредставляващи част от административната преписка.

От представените в хода на ревизията справки от Главна книга на сметка 45321 "Начислен данък за продажбите" и справка "Главна книга" на сметка 7022 "Приходи от продажби на стоки на едро" за ревизирания период на доставчика, при обстоен преглед ССЕ е установила, че доставчикът е начислил приходи и ДДС по спорните фактури. Установено е още, че ревизираното лице е отчело разходи по спорните фактури. Също така ССЕ е установила разплащане по спорните фактури. Доставчикът през ревизирания период съвместно с ревизираното лице е експлоатирал един и същ склад, където е извършвано и предаването на стоките.

В тази връзка от значение за реалността на спорните доставки е дали доставчикът е отчел приход, а ревизираното лице – разход. Когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. Законът изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно

чл.4, ал.1, т.4 ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. В конкретния случай въз основа на събраните по делото доказателства, включително и от ССЕ се установи безспорно този факт.

Представени са приемо-предавателни протоколи към спорните фактури. Видно е от съдържанието на същите, че е посочена всяка от процесните фактури, към които е издаден съответният протокол, количество на предадената стока, място на предаване – Складова база "А. логистикс", [населено място], К..

Вещото лице е установило по счетоводни данни, че ревизираното дружество е имало налични стоки от артикул "Млечен продукт с растителни мазнини" и има данни за начално салдо от 8 556.475 кг на стойност 59 809.75 лв. От допълнително предоставени на вещото лице справки е установено, че началното салдо на артикул "Млечен продукт с растителни мазнини" е 4 356.475 кг на стойност 47 280.18 лв. Установената разлика между справките в стойността на началното салдо е 12 529.57 лв. по-малко в допълнително предоставените справки. Вещото лице е проследило фактурите за покупки при "Александрова лоджистикс" ЕООД и данните в предоставените справки на сметка 3041 "Стоки на склад", изходящи от "Александрова лоджистикс" ЕООД, като е установило, че доставчикът е разполагал към всяка от датите на процесните фактури, достатъчно количество стока от артикул "Млечен продукт с растителни мазнини", вписан в процесните фактури. Както се посочи, към процесните фактури са приложени двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, съдържащи съответните реквизити, удостоверяващи извършване на спорните доставки. Съгласно ССЕ счетоводството на дружеството-доставчик е редовно водено, както и това на ревизираното дружество. Установена е и последваща реализация на процесните стоки, закупени от ревизираното лице, както и че същите са продадени към Grecoil LTD, VIN № EL801123755.

Съдът намира изводите на органите по приходите за липса на реалност по спорните фактури за неправилни и незаконосъобразни, поради следното:

Спорът касае изцяло приложението и тълкуването на материалния закон – ЗДДС. В случая приходните органи са основали отказа за признаване правото на данъчен кредит поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи и че не е доказана тяхната материална и кадрова обезпеченост във връзка с осъществяване на доставките. Като законово основание за отказа са посочени нормите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 вр. чл.6 ЗДДС. От анализа на указаните разпоредби следва извод, че правото на приспадане на данъчен кредит е налице по отношение на всяка доставка при наличие на условията, визирани в същите.

От събраните доказателства в хода на съдебното и ревизионното производство Съдът намира, че изводите на приходната администрация са основани на неправилен анализ на установеното в хода на ревизията. Органите по приходите са стигнали до извод за липса на реалност на процесните доставки въз основа на констатации за недоказаност на обстоятелството дали прекият доставчик е получил стоките от предходните доставчици. Ревизията е приела, че липсва реалност на процесните доставки поради това, че на дружеството-доставчик е отказано право на приспадане на данъчен кредит относно доставки от "Инокс 2000" ЕООД и "Арест груп" ЕООД, и това има отношение относно произхода на процесните стоки. Ревизиращите органи са се позовали на обстоятелството, че доставчикът не е представил фактури от

предходния доставчик - "Инокс 2000" ЕООД, нито други документи, в които да е видна конкретизация на продадения продукт, както и че след проверка в ИС на НАП е установено, че в дневниците за покупки на "Инокс 2000" ЕООД липсват данни за закупуване на млечни продукти. Друг аргумент на приходните органи е липсата на доказателства за извършени плащания по веригата от фактури. Обаче това обстоятелство не представлява основание за отказ от правото на данъчен кредит по сега действащия ЗДДС.

Определящо в тази връзка е установяването на реалността на преките доставки, а не на предходните, като при наличието на представени от страните писмени доказателства – договори, фактури, приемо-предавателни протоколи, банкови извлечения за извършено плащане или издадени касови фискални бонове за извършено плащане в брой, не би могло да се приеме, че са налице обективни данни, сочещи към недобросъвестност на ревизираното дружество. В своята съвкупност подкрепящите се по между си частни документи, систематизирани и от вещото лице по допуснатата ССЕ, сочат, че правото на разпореждане като собственик със стоките е предадено от доставчика на получателя.

Към спорните фактури са представени договори, приемо-предавателни протоколи, двустранно подписани относно приемо-предаване на процесните стоки, доказателства за извършено разплащане и за последваща реализация на спорните стоки. В тази връзка датата, на която се предоставени процесните стоки следва да бъде приета за данъчно събитие, съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, съгласно която законова норма това е датата, на която съответната стока е прехвърлена. Съгласно допуснатата по делото ССЧЕ, вещото лице е установило осъществено разплащане по процесните доставки на стоки. Установено е, че ревизираното лице е отчело разход, а дружеството-доставчик разход.

Вещото лице по ССЕ е обследвало съпътстващи документи към фактурите и е посочило, че има обвързка между тях. Установило е последващи доставки и реализация, свързани с икономическата дейност на дружеството, както и че предметът на доставките е свързан с основната икономическа дейност на ревизираното лице.

Ето защо Съдът намира изводите на органите по приходите за неправилни и незаконосъобразни. В случая те са основали отказа за признаване правото на данъчен кредит по спорните фактури, издадени от дружеството-доставчик, поради това, че същото не е представило изисканите му документи – фактури, договори от предходен доставчик имащи значение за установяване произхода на процесните стоки. От анализа на чл.68, ал.1 и чл.69 ЗДДС следва извод, че правото на приспадане на данъчен кредит е налице по отношение на всяка доставка, само и единствено при наличие на условията, визирани в същите.

Неоснователно с обжалвания РА е формиран извод във вреда на ревизираното лице поради наличие на задължения на предходни дружества-доставчици на неговия пряк доставчик. Съгласно нормите на действащия ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се обвърже само и единствено с действията на предходни доставчици, тъй като липсва изрична законова норма, която да определя именно такъв фактически състав като самостоятелно основание за отказ на право на приспадане на данъчен кредит. Относно наличието или липсата на представени или непредставени доказателства от предходния доставчик на "Александрова лоджистикс" ЕООД, Съдът намира, че това обстоятелство отразява за две отделни търговски взаимоотношения – от една страна между "Александрова лоджистикс" ЕООД – купувач и "Инокс 2000" ЕООД – продавач, доставчик, и от друга страна между "Алфа Компани България" ЕООД – купувач и "Александрова лоджистикс" ЕООД – продавач и доставчик. Във втория случай извършените доставки са пряко свързани с дружеството-жалбоподател, то същият е задължен да следи за нейното документиране по начин и в срокове, регламентирани в закона. В първия случай, относно доставката между прекия доставчик и предходния доставчик, ревизираното дружество не участва, и следователно същото не може да извърши контрол върху тази доставка. От тук следва извод, че при положение, че правото на приспадане на данъчен кредит се обвърже директно с начина на организация и документиране на предходната доставка, то ревизираното дружество би

било поставено в неравностойна позиция, тъй като ще бъде поставено в зависимост от изпълнението на задълженията на доставчика, за което не може да осъществи контрол.

За ревизираното лице ще бъдат налице неблагоприятни последици в случай на липса на доказателства от негово пасивно поведение, изразяващо се в непредставяне на данни и документи, за които самото то е задължено. Видно е от административната преписка, че жалбоподателят е представил всички находящи се у него писмени доказателства във връзка със спорните доставки, както и неговия пряк доставчик. Безспорно се установи, че е налице реално осчетоводяване на процесните доставки. При така установеното и поради липсата на надлежно проведено оспорване на представените документи в хода на ревизията по отношение на съдържание, автентичност следва, че процесните доставки на стоки са реално осъществени.

Ревизиращите органи при издаване на оспорения РА не са съобразили изводите си с представените доказателства и тълкувателно приложимите поради сходство на фактическия състав решения на СЕС. В тези решения трайно е застъпвано становището, че не е допустима национална практика, при която данъчният орган може да откаже право на приспадане на данъчен кредит, поради факта, че издателят на фактурите или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, разходите в счетоводната им документация са неоправдани или в някои документи липсват подписи на посочените като доставчици лица, без да се доказва въз основа на обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба - С-18/2013, С-80/2011 и С-142/2011, С-324/2011. В т.61 и т.62 от Решение по обединени дела С-80/2011 и С-142/2011, Съдът разяснява, че "Данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчно задълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна да провери, че издателят на фактурата за стоките във връзка, с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчно задължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или от друга страна, да притежава документи в това отношение. Всъщност данъчните органи по принцип са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчно задължено лице."

Следователно обжалваният РА в тази част следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

## **2. Относно фактурите, издадени от "Николов транс 2018" ЕООД:**

Съдът счита за правилни и законосъобразни изводите на органите по приходите за липса на реални доставки от посочения доставчик.

В хода на ревизията само ревизираното дружество е представило копие на процесната фактура с приложен към същата търговски документ.

Представените в хода на ревизията доказателства, преценени в съвкупност, не удостоверяват реалност на спорната доставка. Видно е от ССЕ, изготвено въз основа на представената счетоводна информация, че доставчикът не е представил счетоводна информация, представен е единствено търговски документ от "Димитрова транс 2018" ЕООД (с предишното наименование на "Николов транс 2018" ЕООД), и в тази връзка не е установено дали доставчикът е отчетел приход. При ревизираното лице е установено, че процесната фактура е заведена редовно в неговото счетоводство. Съгласно ССЕ спорната фактура не е заплатена от ревизираното лице. Обаче представеният търговски документ не може да се приеме за доказващ предаване на стока. Следователно е налице липса на отчетени приходи и отчетени разходи от двете дружества, а това е от съществено значение за установяване реалността на спорната доставка.

Нито ревизираното лице, нито доставчикът са представили други доказателства във връзка с издадената фактура – договор за покупка на стоки; документи, удостоверяващи вида на

стоките; приемо-предавателни протоколи; търговска кореспонденция между двете дружества – заявки, оферти, товарителници, стокови разписки. Представеният към фактурата търговски документ удостоверява, че продукт "краве специалитет" е произведен в България, но не и действителното доставяне.

Фактурата сама по себе си представлява частен документ по смисъла на чл.180 ГПК, без материална доказателствена сила, и преценена в съвкупност с останалите доказателства по делото – за плащане и счетоводно отразяване, не обосновава извод за връзката и с действително осъществените факти.

Вещото лице е установило, че за доставчика няма данни за назначени лица на трудово правоотношение, липсват данни как точно е осъществено предаването на процесните стоки. Не е установено дали доставчикът има редовно водено счетоводство.

Не се споделят изводите, съдържащи се в жалбата, че достатъчно условие за реалност на доставката по процесната фактура е издаването на същата и начисляването на данъка по реда на чл.86, ал.1ЗДДС. Това обстоятелство се отрича от изричните разпоредби на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Аргумент в тази насока е и чл.69, ал.1 ЗДДС, съгласно който когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Това води до извода, че съществува изискване лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател съответната доставка на стока или услуга, съответно другото данъчно задължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. Ето защо Съдът не споделя доводите, че доказателство за реалността на доставката по процесната фактура е самото издаване на същата, извършеното плащане и начисляването на данъка по реда на чл.86, ал.1 ЗДДС. Отделно от това не се представиха доказателства за материална и кадрова обезпеченост на доставчика.

Съдът намира, че в случая от представената фактура и съпътстващия я документ се установява само формално документиране на спорната доставка между ревизираното лице и "Николов транс 2018" ЕООД.

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че предметът на спорната доставка не е доказан от съпътстващите я документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид.

Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на Съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките по фактурата не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело

Emsland-Starke, C-110/99, Recueil, стр. I-11569, т. 52 и 53, решение от 17.07.2014г., съединени дела Angelo Torresi (C-58/13) и Pierfrancesco Torresi (C-59/13), ECLI:EU:C:2014:2088, т. 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната. Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Така според практиката на Съда на ЕС: "Когато получателят по доставката, въпреки положените длъжими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело Federation of Technological Industries и др., C-384/04, Recueil, стр. I-4191, т. 32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело Netto Supermarkt, C-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява длъжното поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagibben и Dóvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 Federation of Technological Industries and Others [2006] ECR I-0000, § 33). Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело Netto Supermarkt, т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, т. 25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и



фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, т. 53 и 54). Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването на стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

Тези факти са налице в процесния случай, тъй като жалбоподателят не представи относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на спорната доставка, сочат изводи за изпълнението им. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа, а именно грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

С оглед на изложеното Съдът намира, че както в ревизионното, така и в съдебното производство от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществена доставка по издадената от "Николов транс 2018" ЕООД, поради което ревизионният акт в тази част следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен, а жалбата отхвърлена като неоснователна и недоказана.

Във връзка с изложените по-горе мотиви за всяка една от спорните фактури, Съдът намира, че оспорването по отношение на фактура № ...436/17.01.2020 г. и фактура № 1...448/31.01.2020 г., издадени от "Александрова Лоджистикс" ЕООД, следва да бъде уважено по отношение и в общ размер на 13 071.06 лв., и отхвърлено по отношение на фактура № 0...79/31.12.2019 г., издадена от "Николов транс 2018" ЕООД в размер на 1 632 лв.

Направените искания за присъждане на разноските и от двете спорещи страни, Съдът намира за основателни, поради което същите следва да се уважат. Жалбоподателят претендира сторените по делото разноски за внесена държавна такса – 50 лв. и депозит за съдебно-счетоводна експертиза – 877.50 лв. или в общ размер на 927.50 лв. При този изход на спора искането за присъждане на разноски на жалбоподателя се явява частично основателно и същото следва да бъде уважено за сумата в размер на 824.55 лв. съобразно уважената част от жалбата. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено на базата на чл.8 във връзка с чл.8, ал. 1, т. 2 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и съобразно отхвърлената част от жалбата в размер на 1 632.00 лв., в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 344.44 лв. съобразно отхвърлената част от жалбата.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

**Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-22221020001146-091-001/29.12.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С. срещу "Алфа компани България" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление: [улица], ет.5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], който акт е потвърден с Решение № 536/06.04.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура № ...436/17.01.2020 г. и фактура № 1...448/31.01.2020 г., издадени от "Александрова лоджистикс" ЕООД в общ размер на 13 071.06 лв. – главница и 0 лв. лихва.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на "Алфа компани България" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление: [улица], ет.5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221020001146-091-001/29.12.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 536/06.04.2021 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, в останалата обжалвана част, относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 0...79/31.12.2019 г., издадена от "Николов транс 2018" ЕООД, в размер на 1 632 лв. – главница и 0 лв. лихва.

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП да заплати на "Алфа компани България" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление: [улица], ет.5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], разноски по делото в размер на 824.55 лв. /осемстотин двадесет и четири лева и 55 ст./.

**ОСЪЖДА** "Алфа компани България" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление: [улица], ет.5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на размер на 344.44 лв. /триста четиридесет и четири лева и 44 ст./.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: