

РЕШЕНИЕ

№ 34447

гр. София, 21.10.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав, в
публично заседание на 23.09.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ваня Стоянова

при участието на секретаря Лилия Благоева, като разглежда дело номер **1698** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „Никея протеин“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. В., със седалище и адрес на управление [населено място], [улица][жилищен адрес] и адрес за кореспонденция [населено място], [улица], вх. Б, сервиз Технотроник, чрез адвокат Е. А. П.-САК, сл. адрес [населено място], ул.“Горски пътник № 68, ет. 3, ап. 9 срещу Ревизионен акт № Р-22002224000584-091-001/30.09.2024г., издаден от М. С. Х.-началник на сектор, възложил ревизията и В. И. С. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД на НАП, [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни данъчни задължения за данък върху добавената стойност за периода 01.01.2019г. - 30.04.2019г. в размер общо на 369 099.00 лева и лихва за просрочие към тях в размер общо на 225 341.91 лева, потвърден с решение № 1652/19.12.2024г. на директора на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП.

В жалбата се излагат съображения за нищожност, алтернативно за незаконосъобразност на акта, поради допуснати съществени процесуални нарушения. Излага съображения за нарушение на чл. 7 ал. 3 от ДОПК. Не споделя извода на ревизиращия екип, че не са налице законовите предпоставки за признаване на правото на ползване на данъчен кредит на ревизираното дружество, по отношение на получени доставки от „Ди Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД по 35 /тридесет и пет/ броя фактури за доставка на мобилни устройства и получени доставки от „Лесе - Фер Ауто“ ЕООД по 15 /петнадесет/ броя фактури за доставка също на мобилни устройства.

Не споделя и извода на ревизиращия екип за непризнаване на извършени вътрешнообщностни

доставки по реда на чл.7 от ЗДДС за Е. на мобилни апарати в размер на 2 355 464 лева с получател „D. OU“ - Е..

Акцентува, че с молба от 12.12.2024 г. ревизираното дружество допълнително е предоставило договори за доставка на мобилни устройства между преките и предходните доставчици, заявки, декларации от управителите за предаване на заявените телефони, фактури и приемо-предавателни протоколи, както между преки и предходни доставчици, така и приемо-предавателни протоколи подписани между „Никея протеин“ ЕООД и преките доставчици. Счита, че органите по приходите не са извършили никакъв анализ на допълнително представените доказателства, както и на представените при насрещните проверки от доставчиците, което намира, че е грубо нарушаване на принципа за обективност, посочен в разпоредбата на чл.3 от ДОПК. Посочва, че основната икономическа дейност на дружеството е покупко - продажба на фуражи, соев шрот и мобилни устройства. В тази връзка обосновава необходимостта от сключване на процесните доставки.

Относно отказан данъчен кредит по получени доставки от „Ди Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД посочва, че всички доставки по издадените 35 /тридесет и пет/ фактури, по които са ползвали право на данъчен кредит в размер на 192 291.80 лева са вписани в дневниците за продажби на доставчика и са извършени плащания по банков път. Всички стоки получени от „Ди Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД са осчетоводени и заприходени в счетоводството на дружеството. Сочи, че процесния РА е незаконосъобразен и необоснован в частта на отказано право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Ди Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД и поради това следва да бъде отменен.

Относно отказан данъчен кредит по получени доставки от „Лесе-Фер Ауто“ ЕООД посочва, че всички доставки по издадените 15 /петнадесет/ броя фактури за доставка на мобилни устройства, по които са ползвали право на данъчен кредит в размер на 176 807,20 лева са вписани в дневниците за продажби на доставчика и са извършени плащания по банков път. Всички стоки получени от „Никея Протеин“ ЕООД са осчетоводени в счетоводството на дружеството. Сочи се, че действително, доставчикът е deregистриран по ЗДДС, но deregистрацията му е извършена по време след издаването на спорните фактури, поради което този факт намира за ирелевантен относно реалността на спорните доставки.Позовава се и на обстоятелството, че по отношение на „Лесе-Фер Ауто“ ЕООД е извършена ревизия за периода 01.04.2018г. до 31.05.2018г., приключила с РА № Р-22221119000111-091-001/08.10.2019г., с които за друг данъчен период при идентични факти и обстоятелства, данъчните органи са приели, че доставки осъществени от „Лесе - Фер Ауто“ ЕООД са реално извършени.

Намира за необоснован извода за липса на доказателства за реално извършени доставки от посочените преки доставчици „Ди Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД и „Лесе - Фер Ауто“ ЕООД. Счита, че „Никея протеин“ ЕООД е предоставило всички необходими документи за доказване реалността на доставките, а именно договори за доставка на мобилни устройства между преките и предходните доставчици, заявки, декларации от управителите за предаване на заявените телефони, фактури и приемо- предавателни протоколи, както между преки и предходни доставчици, така и приемо-предавателни протоколи подписани между „Никея протеин“ ЕООД и преките доставчици и много други счетоводни документи.

Също така сочи, че получателят на стоките, които са в достатъчна степен индивидуализирани и определени, не може да понесе отговорност за липсата на кадрова и материална обезпеченост на дружеството – доставчик. През ревизирания период е деклариран ВОД, извършен по реда на чл.7 от ЗДДС за Е. на мобилни апарати в размер на 2 355 464,00 лева с получател „D. OU". В хода на ревизията са представени копия на фактурите, заявка за поръчка, ЧМР, потвърждение, че стоките

са пристигнали. Стоките са доставени от дружеството и надлежно са получени от представител на „D. OU“. Получателят на стоките, притежава регистрационен номер ЕЕ[ЕИК].

Иска се обявяване на нищожност или алтернативно да бъде отменен като незаконосъобразен РА № Р - 22002224000584-091-001/30.09.2024г., на ТД на НАП - С., издаден от М. С. Х. - началник на сектор, възложил ревизията и В. И. С. - главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД на НАП - [населено място], с които са определени допълнителни данъчни задължения за данък върху добавената стойност за периода 01.01.2019г. - 30.04.2019г. в размер общо на 369 099.00 лева и лихва за просрочие към тях в размер общо на 225341.91 лева, потвърден с решение № 1652/19.12.2024г. на директора на дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП.

В съдебно заседание оспорващия се представлява от адвокат П., който пледира за отмяна на обжалвания ревизионен акт, поради неговата незаконосъобразност, аргументи за което е изложил в жалбата. Претендира разноси по представен списък. Представя подробни писмени бележки.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. М., в съдебно заседание намира жалбата за неоснователна и недоказана. Счита, че не са основания нито за нищожност, нито за неоснователност на ревизионния акт, като счита, че от допълнителното заключение по ССЕ са се потвърдили констатациите в ревизионния акт за това, че не са извършени плащания, както и че не е доказано извършване на доставка по спорните фактури. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя подробни съображения в писмени бележки, в които посочва, че нито едно от дружествата доставчици-преки и предходни Ди Ай Д. Маркетинг България“ ЕООД и „Лесе-Фер Ауто“ ЕООД, „И. билд груп“, Ви Ем М. Т.“ ЕООД и „Ню С. груп ЕООД не е подало ГДД за 2019г. по ЗКПО., не разполагат с обекти от които да извършват стопанска дейност, не са имали и наети лица по трудови правоотношения, от което правят извод, че същите не извършват реална дейност. Счита още, че декларираните мобилни телефони като придобити от спорните доставчици не са предмет на последваща реализация към естонския търговец D. OU. Счита, че упражненият данъчен кредит е по фактури, по които не е осъществена реална доставка, за което се позовава на заключението на вещото лице.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна: Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002224000584-020-001 от 31.01.2024 г., връчена на 08.02.2024 г., е възложена ревизия на „Никея проетин“ ЕООД за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2019 г. до 30.04.2019 г. Издадени са Заповед за изменение на ЗВР №Р-22002224000584-020-002 от 07.05.2024 г. и №Р-22002224000584-020-003 от 17.06.2024 г., с които е продължен срокът за извършване на ревизия.

На основание чл. 34 от ДОПК ревизионното производство е спряно със Заповед №Р-22002224000584-023-001 от 29.05.2024 г. На 10.06.2024 г. ревизионното производство е възобновено със Заповед №Р-22002224000584-143-001. Съгласно заповед за изменение на ЗВР №Р-22002224000584-020-004 от 01.07.2024г. е променен екипът ревизори. Заповедите са издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01 -849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. Ревизията е втора за посочения вид задължение и периоди, и е във връзка с Решение №100/22.01.2024 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002224000584-092-001/05.08.2024 г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е постъпило писмено възражение срещу РД. Ревизията приключва с РА №Р-22002224000584-091-001/30.09.2024 г., издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията и В. И. С. - ръководител на

ревизията, връчен по електронен път на 08.10.2024 г. Извършените процесуални действия и събраните доказателства са подробно описани в констативната част на ревизионния акт, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лица /ИПДПОЗЛ/. В отговор на първото искане са представени документи, подробно описани в РД, доколкото по второто искане, не са ангажирани писмени доказателства от ревизирания субект.

С Протокол №Р-22002224000584-ППД-001 от 13.02.2024 г. са присъединени доказателства, събрани при предходно ревизионно производство №Р-22221122007300. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на преки доставчици през процесиите периоди - „Ди ай джи маркетинг България“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „Лесе-Фер-Ауто“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Иницирирана е насрещна проверка на М. Ц. Ш., представляващ на „Ди ай джи маркетинг България“ ЕООД. Изготвените три ИПДПОЗЛ до лицата са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК и документи не са ангажирани. Изготвено е искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица /ИПДПОТР/ до „Транс Системс“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. В отговор на изискана информация от Агенция „Пътна инфраструктура“ /А./, Столична дирекция на вътрешните работи /СДВР/ и банкови институции. В съответствие с чл. 7 от Регламент /ЕС/ 904/2010 е изпратена молба до приходна администрация на Е., с цел получаване на информация относно декларираните от жалбоподателя вътреобщностни доставки /ВОД/ към D. OU EE102053227. Адм. орган посочва, че основният предмет на дейност на „Никея протеин“ ЕООД е търговия със соев и слънчогледов шрот, пшеница, ръж и царевица. През процесиите периоди дружеството декларира покупки на мобилни устройства Apple, предмет на последващи вътреобщностни доставки към D. OU EE102053227.

От жалбоподателя е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 369 099,00 лв. по фактури за мобилни телефони, в т.ч. 192 291,80 лв. по фактури, издадени от „Ди ай джи маркетинг България“ ЕООД и 176 807,20 лв. по фактури, издадени от „Лесе-Фер-Ауто“ ЕООД.

На основание чл. 45 от ДОПК са иницирирани насрещни проверки на горепосочените доставчици, резултатите от които са обективирани в ПИНП. Изготвените до дружествата искания за представяне на документи и писмени обяснения са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, от които до приключване на ревизията не са представени изисканите документи, справки и писмени обяснения.

Констатирано е, че горепосочените доставчици са с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на органи по приходите, на основание установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, т.е. във връзка с извършени данъчни нарушения. Дружествата системно не изпълняват задълженията си по спазване на данъчното и осигурително законодателство, вследствие на което имат задължения към републиканския бюджет в особено големи размери, формирани от декларираните, но невнесени данъци и задължителни осигурителни вноски.

Относно наличието на кадрова обезпеченост е установено, че за периодите на издаване на фактурите преките доставчици не разполагат с лица, назначени по трудови или граждански договори. Дружествата не притежават материална и техническа обезпеченост, и от същите не са представени доказателства за наличието на активи /собствени или наети/, необходими за изпълнението на доставките. Данни за наличие на притежавани от доставчиците имоти /търговски обекти, складове, офиси и др.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002224000584-092-001 от 05.08.2024г. издаден от В. Ив. С.-гл.инспектор по приходите, ръководител ревизия и К. С. А.-гл.

инспектор по приходите.

Срещу ревизионния доклад е подадено възражение по реда и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Ревизията приключва с издаването на Ревизионен акт № Р-22002224000584-091-001/30.09.2024г., издаден от М. С. Х.-началник на сектор, възложил ревизията и В. И. С. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД на НАП, [населено място]. Същият е връчен надлежно по електронен път. Актът е обжалван в неговата цялост с жалба вх. № 53-06-12061 от 22.10.2024г. по описа на НАП, ТД на НАП-С., в срока и по реда на чл. 152 от ДОПК. В срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК решаващият орган-Директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП-С., се е произнесъл по обжалването на ревизионния акт по административен ред с решение № 1652/19.12.2024г.

Като резултат от проведеното ревизионно производство, за отделните данъчни периоди: м. 01.2019г.; м. 02/2019г.; м. 03/2019г.; м. 04/2019г., с оспорения РА са определени допълнително задължения по ЗДДС общо в размер на 369099.00 лева и лихва за просрочие към тях в размер общо на 225341.91 лева.

В хода на съдебното производство е приета административната преписка, ведно със Заповед № РД-01-849/31.10.2022г. на Изп. Директор на ТД на НАП-С. и доказателства на хартиен и магнитен носител, удостоверяващи валидността на електронните подписи и електронните връчвания на документите в ревизионното и административно производство. Съдът не констатира нарушения на административнопроизводствените правила, обосноваващи незаконосъобразност на акта на това основание.

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 5, във вр. чл. 156, ал.4 от ДОПК срещу РА, който е обжалван в цялост, по административен ред, поради което се явява процесуално допустима, по същество съдът намира същата за основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

С оглед направените по-горе констатации, настоящият съдебен състав намира, че оспорвания Ревизионен акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия. Не се констатира нарушение на чл. 7 ал. 3 от ДОПК.

Ревизионният акт съдържа разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, същият представлява неразделна част от РА.

Съдът взе предвид, че РД/ №Р-22002224000584-092-001 от 05.08.2024г е редовно връчен и че е налице идентичност по отношение на установения размер на ДДС, по смисъла на чл. 118, ал.1, т.1 от ДОПК и чл. 117, ал. 2, т.8 от ДОПК.

Установените задължения за довносяне на ДДС, съгласно констатациите и изводите на ревизиращите органи в РД, са в резултат на :

С оглед на гореизложеното на основание чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС и предвид разпоредбата на чл. 69 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от с.з., на ревизираното лице не се признава правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от дружествата „Джи Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „Лесе-Фер Ауто“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] в размер общо на 369 099,00 лв. В ревизионния акт са приети изложените в ревизионния доклад факти и обстоятелства, направените фактическите и правни изводи и предложенията за установяване на следните задължения по периоди: Данък върху добавената стойност за периода от 01.01.2019 г. до 30.04.2019 г. и във

връзка с изложеното и на основание чл. 118, ал. 1 от ДОПК установени задължения по периоди както следва: 1. За данъчен период от 01.01.2019 г. до 31.01.2019 г. ДДС за внасяне в размер на 13 554,45 лв. Предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1 във връзка с чл. 69, ал. 1 от ЗДДС не е налице правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 99 160,60 лв. по фактури издадени от „Джи Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. 2. Установен резултат за периода - ДДС за внасяне в размер на 112 715,05 лв. Внесен данък 13 554,45 лв. Разлика за довносяне 99 160,60 лв. **За данъчен период от 01.02.2019 г. до 28.02.2019 г.** ДДС за внасяне в размер на 9 668,21 лв. Предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1 във връзка с чл. 69, ал. 1 от ЗДДС не е налице правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 95 389,20 лв. по фактури издадени „Лесе фер Ауто“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. 3. Установен резултат за периода - ДДС за внасяне в размер на 105 057,41 лв. Внесен данък 9 668,21 лв. Разлика за довносяне 95 389,20 лв. 3. **За данъчен период от 01.03.2019 г. до 31.03.2019 г.** ДДС за внасяне в размер на 5704,50 лв.

Предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1 във връзка с чл. 69, ал. 1 от ЗДДС не е налице правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 81 418,20 лв. по фактури издадени от „Д. ай Д. Маркетинг България“, ЕООД ЕИК[ЕИК] и „Лесе-Фер-Ауто“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Установен резултат за периода - ДДС за внасяне в размер на 87122, 50 лв. Внесен данък 5704,50 лв. Разлика за довносяне 81418 лв. 4. **За данъчен период За данъчен период от 01.04.2019 г. до 30.04.2019 г.** ДДС за внасяне в размер на 12 913,83 лв. Предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1 във връзка с чл. 69, ал. 1 от ЗДДС не е налице правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 93 131,20 лв. по фактури издадени от „Д. ай Д. Маркетинг България“, ЕООД ЕИК[ЕИК]. Установен резултат за периода - ДДС за внасяне в размер на 106045,03 лв. Внесен данък 12913,83 лв. Разлика за довносяне 93131,20 лв.

Ревизионният доклад съдържа съображения и констатации по отношение на извършени и декларирани от страна на ревизираното лице „Никея протеин“ ЕООД, вътрешно общностни доставки /ВОД/, по смисъла на чл. 7 от ЗДДС, към купувача: за Е. на мобилни апарати в размер на 2 355 464,00 лева с получател „D. OU“ - Е. **Същият, съдържа констатации и изводи за липса на реалност на тези доставки** на мобилни апарати към Е., твърдения за „фиктивност“. Съдът констатира, че същите не са предмет на предложения по смисъла на чл. 117, ал. 1, т. 8 от ДОПК в РД и не са обект на допълнително установен размер на облагане с ДДС, в разпоредителната част на РА, по чл. 120, ал. 1, т. 6 от ДОПК, поради което прави извод, че тези установявания в процесния случай са относими само и единствено по отношение доказване наличието на последващи доставки от страна на ревизираното лице, във връзка с осъществяваната от него икономическа дейност.

От назначената ССЕ, по делото, след запознаване със спорните фактури № [ЕГН]/18.02.2019 г., № [ЕГН]/25.02.2019 г., № [ЕГН]/15.03.2019 г. и № [ЕГН]/05.04.2019 г., издадени от „Никея протеин“ ЕООД на D. OU с VIN EE102053227, ВЛ установява, че същите съдържат информацията по чл. 6, ал. 1 от Закона за счетоводството .

По делото е установено и не е спорно между страните, че жалбоподателят е данъчно регистрирано лице, в т.ч. по ЗДДС. Установено е в хода на ревизионното и съдебно производство, че организацията на счетоводството на ревизираното лице обхваща пълно, хронологично и аналитично регистриране и съхраняване на информацията от първичните документи, като същото е водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството. Формата на счетоводството осигурява синхронизирано хронологично и систематично (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Съгласно чл. 124 от ЗДДС, се водят регистри /дневник за покупките и дневник за продажбите/, които отговарят на чл. 113 от ППЗДДС. Счетоводната отчетност е организирана съобразно изискванията на този закон и на база НСС.

При запознаване със събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност, съдът констатира, че е налице важно обстоятелство, което следва да бъде съобразено при излагане на правните изводи. Става въпрос за това, че ревизията е втора за посочения вид задължение и периоди и е във връзка с Решение №100/22.01.2024 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП. Видно от цитираното решение е обжалван ревизионен акт № Р-22221122007300-091-001/02.11.2023г. по адм. ред и директора на ОДОП е отменил този акт за процесните периоди, поради това, че с оглед наличните документи по преписката издателите на РА са достигнали до необосновани изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от „Ди Ай Джи Маркетинг“ ЕООД и „Лесе-Фер-Ауто“ ЕООД, тъй като са представени доказателства за развили се търговски отношения между жалбоподателя и цитираните дружества. Налични договори с предмет процесните доставки на стоки, приемане на същите чрез изрично удостоверяване в декларации и двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, както и банкови плащания. Отделно от това е посочено, че не може да бъде вменена вина на получателя на стоките за липса на първични счетоводни документи, касаещи доставчика или негов предходен такъв по веригата. Липсата на възможност да се направи проверка при дружествата участващи във веригата на доставки, както и техни пропуски за надлежно осчетоводяване или отразяване на доставките, не може да е основание за отказан данъчен кредит. Нещо повече посочено е още, че не може да бъде вменена отговорност на жалбоподателя за липсата на данни в масивите на НАП по отношение на доставчици и техни предходни такива, както и за служебната им дерегистрация по ЗДДС, след процесния период. Посочено е още, че в хода на ревизията не са предприети действия по събиране на доказателства за получаване на стоките от чуждестранното дружество D. OU, както и че органите по приходите не изследвали обстоятелството дали процесните доставки към това дружество са обложени в Е. и дали са декларирани от получателите по фактурите. Именно поради непълнота на доказателства е отменен ревизионния акт и върната преписката с указания за нова ревизия.

При повторната ревизия, въпреки справките в А., запитването в Е., не може да се направи категоричен и обоснован извод за неосъществяване на спорните доставки. В този смисъл, относно материалната законосъобразност на оспорения в настоящото производство акт:

По отношение отказаното право на данъчен кредит по фактури с доставчик: „Лесе - Фер Ауто“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]:Ревизиращите органи са приели, че не е налице реалност на доставките от прекия доставчик на ревизираното лице „Лесе - Фер Ауто“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. Според изложеното в РД, липсата на доказателства за транспортиране на стоките и за предаване на същите в полза на лицето, вписано като клиент е аргумент в подкрепа на извода, че реални сделки между ревизираното лице и лицата, вписани във фактурите като доставчици „Джи Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД и „Лесе-Фер Ауто“ ЕООД не са се състояли. Обстоятелството, че предмета на доставка, отражен във фактурите не е реално съществувал се подкрепя и с формираните заключения по отношение на документираните от страна на дружеството ВОД на стоки. Липсата на доказателства за транспортиране на стоките и за предаване на същите в полза на лицето, вписано като клиент е аргумент в подкрепа на извода, че реални сделки между ревизираното лице и лицата, вписани във фактурите като доставчици „Джи Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД и „Лесе-Фер Ауто“ ЕООД не са се състояли. Предвид изложеното, изводът на ревизиращите органи е, че правилно е прието, че в случая е налице данъчна измама, изразяваща се в неправомерно формиране на данък за приспадане посредством деклариране на привидни вътреобщностни доставки към дружеството D. OU" ЕЕ102053227 и чрез включване в дневниците за покупки с право на данъчен кредит на фактури за стоки /мобилни устройства/, издадени от дружества с характеристика на „липсващ търговец“, а именно: „Джи Ай Джи Маркетинг

България" ЕООД и „Лесе-Фер Ауто" ЕООД. Намират, че фактурите, издадени от „Ди Ай Джи Маркетинг България" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „Лесе-Фер Ауто" ЕООД с ЕИК[ЕИК] не документират реално осъществени доставки на мобилни устройства.

Предвид установената взаимовръзка и идентичност между стоките, отразени във фактурите, издадени от посочените като доставчици лица и фактурите, издадени на естонския търговец „D. OU" с VIN EE102053227, заключението на ревизиращия екип, че в случая не само, че не са извършени ВОД на стоки, но и доставки на стоки въобще. Издадените от страна на участниците във веригата от доставки фактури са приети като такива с невярно съдържание. Тук следва да се поочи, че не е достатъчно само твърдението, че документът е с невярно съдържание, тъй като според НК съставянето на такъв документ е въздигнато в престъпление, а по преписката няма данни за сезиране на компетентните органи за това.

На основание чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС и предвид разпоредбата на чл. 69 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от с.з., на ревизираното лице не се признава правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от дружествата „Джи Ай Джи Маркетинг България" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „Лесе-Фер Ауто" ЕООД с ЕИК[ЕИК] в размер общо на 369 099,00 лв.

Видно от описаните от вещото лице фактури по приетото заключение на ВЛ, същите съдържат договор за покупко продажба, декларации за предаване, приемо-предавателни протоколи/ с ревизираното лице. Тези доказателства не са оспорени от страните по делото. Спорните фактури са осчетоводени, съгласно изискванията на ЗСч., заведени са в Дневниците за покупки и продажби при ревизираното лице и при прекия доставчик. В приложените по делото фактури е налице идентификация на процесните мобилни устройства и технически приложения, по вид и размер. Според приетото като неоспорено заключение на вещото лице по допълнителната задача, не са извършени разплащания по спорните доставки към доставчиците „Лесе Ф. А.“ и „Ди ай джи Маркетинг“, но не и че не са реално осъществени. Представени са и извлечения от плащания в последващи периоди, във връзка с доставки в процесния период, както и такива извън обхвата на ревизията. Последните, макар и да не установяват плащания по конкретните доставки за ревизирания период, представляват косвено доказателство, установяващо трайността на търговските отношения между ревизираното лице и „Лесе-Фер Ауто“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. В този смисъл е влязло в сила решение № 7100 от 09.12.2020 по адм. Дело № 9979/2020г. на АССГ.

За да постановят отказ от признаване правото на данъчен кредит по ЗДДС, по отношение на доставките от „Лесе-Фер Ауто“ ЕООД, приходните органи са приели, че е налице липса на реалност на посочените по-горе доставки от Лесе - Ф. А.“ ЕООД, въз основа на това, че не може да бъде установен и проследен произхода на процесните стоки. Ревизиращите органи са счели, че доколкото не са налице данни за произход на стоките при предходния, както и поради неоткриването на последния, че изисканите доказателства не съществуват и не може да бъде установен произхода на стоките при предходния доставчик на прекия доставчик на ревизираното лице. Ето защо са приели, че е налице „фиктивна“ доставка, т.е. липса на реалност на спорните доставки.

По отношение отказано право на данъчен кредит по фактури с доставчик: „Ди Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]: Ревизиращите органи са приели, че не е налице реалност на доставките от прекия доставчик на ревизираното лице „Ди Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. От страна на дружеството са представени писмени обяснения, удостоверяващи начина на осъществяване на търговската политика, покупка и продажби за процесния период. За да постановят отказ от признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на жалбоподателя, ревизиращите органи са приели, че независимо от това, че процесните доставки

са удостоверени в дневник за покупки и продажби са налице основания доставките да се приемат за нереални. Същите са счели, че по отношение на извършените банкови плащания към „Ди Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД, от страна на ревизираното лице „движението на паричните средства е фиктивно“. В хода на ревизията отново не е извършвана проверка в счетоводството на дружествата - доставчик и предходен доставчик. Прието е, че поради неоткриването на адреса и непредставянето на исканите доказателства, за същите се счита, че не съществуват по отношение на предходния доставчик „Ню Селс Груп“ ЕООД. Предвид липсата на данни в масивите на НАП за извършване на покупки, е прието, че са налице данни само за продажби и че не е установен произхода на стоките, предмет на спорните доставки. Относно запитване до данъчна администрация в Е., във връзка с молба за административно сътрудничество в съответствие с чл. 7 от Регламент 904/2010 относно наличие на доставки за периода 01.01.2019г. до 30.04.2019г. от ревизираното дружество до D. OU е посочено че дружеството е заличено от естонския търговски регистър на 13.03.2004г., няма представител към когото да се обърнат за информация. Прилагат файл в Excel, който включва подадена декларация за ДДС от 2019г и VIES декларацията.

Поради липса на контакт с дружеството, е посочено, че няма информация, която да бъде изпратена. Следователно и в тази част процесния ревизионен акт остава необоснован, както при предходната ревизия.

Отказът за признаване на правото на данъчен кредит на „Никея проетин“ ЕООД по отношение на доставките по фактури от доставчиците „Лесе - Фер Ауто“ ЕООД и „Ди Ай Д. Маркетинг България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], е постановен на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Коригирани са декларираните резултати по ЗДДС, като са установени допълнителни задължения по ЗДДС.

Въз основа на установените по делото факти в хода на ревизионното и съдебното производство, съдът намира, че спорът по същество се свежда до материалната законосъобразност на РА, с оглед обосноваването на отказа на ревизиращия орган за възстановяване на данъчен кредит по посочените по-горе фактури и доставчици, с аргумент за липсата на реалност на осъществените доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, поради недоказан произход на стоките при предходния доставчик на прекия доставчик на ревизираното лице. Същевременно независимо от това, че не е изрично посочен като фактически състав в РД и РА, в РД са изложени доводи за заобикаляне на закона и създаване и използване на фактури с невярно съдържание, обективизиращи симулативни сделки, като са наведени твърдения, че жалбоподателят е следвало да знае, че е участвал в данъчна измама. Ревизиращият орган е направил извод, че не възниква правото на приспадане на данъчен кредит, съгласно чл. 68, ал.1 от ЗДДС.

Както бе посочено по-горе, жалбоподателят оспорва законосъобразността на този извод, като посочва, че доставките са реално осъществени, приети и заплатени по банков път, отчетени счетоводно, както е налице и извършването на реални и заплатени последващи доставки, във връзка с предмета на икономическата дейност на ревизираното лице. Посочва, че няма задължението да съхранява доказателства за произход на стоките от предходни доставчици, за тяхната действителна материалната и кадрова обезпеченост, както и че не може да му бъде вменено във вина неизпълнение на задълженията на доставчиците по данъчните закони, както и такава за действията им във връзка с deregистрация по ЗДДС. Същевременно излага, че е установено плащане по доставките, за което са представени надлежни извлечения за плащане по банков път, поради което и е установен факта на настъпването на данъчното събитие и на това основание, не може да бъде отказан данъчен кредит, а твърденията за фиктивност на сделките, заобикаляне на закона, симулация и участие в данъчна измама не са доказани и като такива, са необосновани.

Настоящият състав намира, че както този извод за невъзникване правото на приспадане на данъчен кредит не е обоснован в производството по ревизионен акт Р-22221122007300-091-001/02.11.2023г., за което е отменен и преписката е върната на ревизиращите за нова ревизия, така и съставения в настоящото ревизионно производство ревизионен акт е необоснован.

По делото не се спори относно фактическите констатации, установени в ревизионното производство от ревизиращия орган. Същите се потвърждават и от представените в хода на съдебното производство доказателства. Не е предмет на спора и непредставянето на доказателства от предходните доставчици на преките доставчици на ревизираното лице, поради невъзможността да бъдат открити и/или непредставянето на исканите от ревизионните органи доказателства и обяснения във връзка с насрещните проверки.

Съдът намира, че в случая изводът за липса на установеност на произхода на стоките-предмет на доставката, се основава на невъзможността на ревизиращите органи да извършат реална проверка в счетоводствата на предходните доставчици, поради което са базирали изводите си изцяло на информационните масиви на НАП. В хода на ревизионното производство безспорно са установени плащанията по банков път към преките доставчици по спорните доставки, индивидуализация на стоките, предмет на покупко-продажбата и тяхното предаване. По делото не се спори, а се установява и от събраните доказателства, че ревизираното лице-жалбоподател, е регистрирано по ЗДДС, води надлежно счетоводство, което отговаря на изискванията на ЗСч и международните счетоводни стандарти /СС/. Спорните фактури, отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от ЗСч, като съдържат всички изискуеми реквизити. Не са констатирани нередности относно воденето на счетоводството в ревизираното лице. Към всяка от спорните фактури, са приложени договори, двустранно подписани декларации за приемането на стоките, /които съответстват по съдържание на приемо-предавателни протоколи/, като датата на която е приета стоката, следва да се приеме за данъчно събитие, по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която това е датата на която стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Установени са надлежни счетоводни записвания и подадени справки в НАП, от страна на всички доставчици на ревизираното лице за процесните периоди и по отношение на процесните фактури, в т.ч. и по отношение на извършване на плащанията по банков път.

Не се оспорват констатациите на РА, че поради невъзможността за проверка в счетоводствата на предходните доставчици, не може да бъде установен произхода на стоките по спорните фактури. Същевременно, обаче, както в ревизионното, така и в съдебното производство са представени достатъчно писмени доказателства: Договори, оферти, кореспонденция, фактури, установяващи по безспорен и категоричен начин произхода на стоките, предмет на процесните доставки. На поставения въпрос към вещото лице Към спорните фактури има ли издадени съпътстващи документи и ако има такива - какви са; какво счетоводно отражение са намерили те при доставчиците на оспорвания „Никея протеин“ ЕООД; има ли отчетени приходи при доставчиците по същите фактури и в какъв размер, вещото лице посочва, че се запознало с първичните счетоводни документи по спорните доставки, които в РА №Р-22002224000584-091-001/30.09.2024г., като установи, че същите отговарят на изискванията на чл. 114. ал.1 от ЗДДС и чл.6, ал.1 от ЗС, подробно описано в ВЛ се запозна с първичните счетоводни документи по спорните доставки, които в РА №Р-22002224000584-091-001/30.09.2024г., като установи, че същите отговарят на изискванията на чл. 114. ал.1 от ЗДДС и чл.6, ал.1 от ЗС. Съдът намира, че изводът за липса на реална доставка следва да е резултат на оценка на установени факти от обективната действителност, т.е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти, да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията.

В този смисъл при обжалването на РА, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, а и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реална доставка е логически и правно издържан. По делото е безспорно установено, че жалбопозателят е регистрирано по ЗДДС лице, което е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и счетоводните стандарти. Формата на счетоводството осигурява синхронизирано, хронологично и систематично счетоводно отчитане. Установено е, за ревизирания период, че дружеството е реализирало последващи доставки във връзка с основната си икономическа дейност. Вещото лице посочва, че след запознаване със спорните фактури № [ЕГН]/18.02.2019 г., № [ЕГН]/25.02.2019 г., № [ЕГН]/15.03.2019 г. и № [ЕГН]/05.04.2019 г., издадени от „Никея протеин“ ЕООД на D. OU с VIN EE102053227, същите съдържат информацията по чл.6, ал.1 от Закона за счетоводството. Посочва приложени фактури за транспорт №[ЕГН]/21.02.2019г., №[ЕГН]/01.03.2019г., №[ЕГН]/20.03.2019г., №00000015.60/19.04.2019г., №[ЕГН]/06.06.2019г. и счетоводни регистри за осчетоводяване на същите по сметка 4111-Клиенти от чужбина - D. OU. Документите са представени от превозвача „Транс Системс“ ЕООД във връзка с искане за предоставяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица. Изложеното е доказателство за търговските взаимоотношения между дружествата. Действително, в хода на работата, ВЛ не се ангажира с отговор доколко фактурите за транспорт са издадени за превоз на стоките по фактури № [ЕГН]/18.02.2019г., № [ЕГН]/25.02.2019г., № [ЕГН]/15.03.2019г. и № [ЕГН]/05.04.2019г. издадени от „Никел протеин“ ЕООД на D. OU, тъй като в придружаващите международни товарителници не са указани номерата на фактурите придружаващи стоката издадени от „Никел протеин“ ЕООД на Естонското дружество D. OU.

Изводите за невъзможност за реализиране на доставките до Е., противоречат на писмените доказателства по делото и като такива са недоказани и необосновани. Следва да се посочи от заключението на вещото лице, прието като неоспорено от страните, че съгласно счетоводните регистри налични в доказателствените материали по делото и от предоставените от „Никея протеин“ ЕООД, ГФО за 2019г. счетоводна политика, индивидуален сметкоплан, месечни оборотни ведомости за м.01/2019г., м.02/2019г. м.03/2019г., м.04/2019г., м.05/2019г., главна книга аналитични регистри на сметки 401, 411, 304 и 503 и стоков поток, ВЛ установява, че при документирането на стопанските операции в счетоводните регистри е спазен принципа за текущо начисление, като същото се осъществява по аналитични нива. Същото дава възможност за аналитично проследяване на стопанските операции. Дружеството е спазило изискванията на чл.123 от ЗДДС относно счетоводната отчетност. Заведени са задължителните регистри по ЗДДС, дневник за покупки и дневник за продажбите, съгласно изискванията на чл.124 от ЗДДС и чл.113 от ППЗДДС. Доколко счетоводната отчетност на дружеството представя вярно и честно имущественото му състояние е регламентирано в СС № 1 - Представяне на финансови отчети, посочва вещото лице. Съгласно представените документи и информация за „Никея протеин“ ЕООД, през 2019г., текущото счетоводно отчитане в дружеството е организирано по реда чл.3, ал.1 от Закона за счетоводството и се извършва по способа на двустранното счетоводно записване. Дружеството прилага Националните счетоводни стандарти за отчитане. Дружеството е прилагало за 2019г. счетоводна политика в съответствие със Закона за счетоводството и Националните счетоводни стандарти, приета от управителя.

С оглед изложеното, ВЛ констатира, че счетоводството на „Никея протеин“ ЕООД през процесния ревизиран период, е водено законосъобразно и документално обосновано. Нещо повече, дори при

отговора на допълнително поставената задача на вещото лице, се посочва, че не се осъществява реално плащане по спорните доставки, но не и че доставките не са реално осъществени. Съдът счита, че при така установените факти, ответникът е достигнал до необосновани изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от доставчиците на жалбоподателя „Лесе - Фер Ауто“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „Ди Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], за процесните данъчни периоди. При анализа на правните норми, регулиращи правото на данъчен кредит, следва извод, че правото на приспадане на данъчен кредит е налице винаги по отношение на всяка доставка, за която са налице условията на чл. 68, ал. 1 и чл. 69 ЗДДС и липсват ограниченията на чл. 70 ЗДДС, ако това право е упражнено съобразно реда на чл. 71, ал. 1 ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС 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. Когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, същото има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Няма спор в теорията и практиката, че основното правило, въведено с чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, възпроизведено в чл. 25 от ЗДДС, определя, че данъчното събитие, възниква на датата, на която услугата е извършена, като за данъчно задълженото лице, възниква задължение да начисли данъка, който става изискуем.

В този смисъл е и практиката на СЕС, като в дело C-247/10 /С. в. Н. / Комисия срещу У./, е посочено, че правото на данъчен кредит възниква с факта на данъчното събитие, независимо от това дали е налице плащане към доставчика по конкретната доставка. Директивата допуска държавите-членки да предвидят правила, дерогиращи изрично това правило, но доколкото такива липсват в националният ЗДДС, във връзка с конкретните доставки на стоки/услуги, следва да се приеме, че се прилага основаното правило за настъпване на данъчно събитие при доставката на стоката чрез факта на приемането ѝ. Ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит са регламентирани в чл. 70, ал. 1, т. 1 - т. 6 ЗДДС.

В процесния случай, органите по приходите приемат, че не е налице реална доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС и че е налице обстоятелство по чл. 70, ал. 5 ЗДДС, т.е. че данъкът по процесните доставки на услуги е начислен неправомочно.

От събраните по делото доказателства в хода на административното и съдебното производство, съдът прави извод, че тези изводи на ревизиращите органи, се основават на неправилен анализ на установените при ревизията факти. Приложените в хода на съдебното производство писмени доказателства опровергават изводите за липса на плащания по процесните фактури. Ревизиращите органи са направили извод, без да е анализирано в пълен обем наличието на доказателства при жалбоподателя и доставчиците, за реализирането на доставките и приемането на същите с надлежни документи, представляващи първични счетоводни документи, кореспондиращи напълно с надлежните счетоводни удостоверявания по фактурите, а именно представени договори, с предмет процесните доставки, приемане на стоките, чрез изричното удостоверяване в декларации, съответстващи по съдържание на двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, наличието на последваща реализация, свързана с осъществяваната от жалбоподателя по предмет независима икономическа дейност, надлежно установена и документално обоснована от страна на жалбоподателя. В тази връзка, следва да се отбележи, че Законът не задължава получателя на стока, какъвто е жалбоподателят, да съхранява документи, представляващи договори за продажба, приемо-предавателни протоколи за произход на стоките от предходни на своя доставчик или на прекия си доставчик. Не може да бъде вменена в него вина

липсата на първични документи, касаещи доставчика или негов предходен доставчик по веригата. В тази връзка следва да се посочи, че за установяване осъществяването на доставката на стоки, е достатъчно наличието на приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи факта на приемането на стоката, които в конкретния случай са наименувани декларации, представени по делото. В заключението на вещото лице са описани придружаващи съпътстващи документи-договори за доставка на мобилни устройства, приемо-предавателни протоколи, декларации за предаване.

Както многократно в съдебната практика се приема, липсата на възможност да се направи проверка при доставчиците и техни предходни доставчици, както и техни пропуски за надлежно осчетоводяване или отразяване на доставките, както и липсата на данни, посочено като основание за отказа в РА и РД, също не може само на това основание да обоснове отказ за признаване на данъчен кредит. Не може да бъде вменено във вина на жалбоподателя липсата на данни в масивите на НАП по отношение на конкретните доставчици, а още по-малко по отношение на действия/бездействия на техните предходни доставчици, както и тяхната служебна дерегистрация по ЗДДС, след процесния период.

В хода на ревизията от страна на ревизиращите органи, не са ангажирани доказателства, а това е в тяхна тежест, във връзка с наведените доводи за знание у ревизираното лице, че е участвало в данъчна измама или в умишлено поведение за заобикаляне на закона, единствено с цел постигане на данъчно предимство, както и такива удостоверяващи задължение на жалбоподателя за това знание. Тези правни термини, сами по себе си, не установяват юридически факти, обосноваващи тяхното наличие. Категорични доказателства в този смисъл не са събрани от ревизиращите органи, не са анализирани, не са представени и в хода на съдебното производство. В тази връзка следва да се отбележи, че законът не допуска „презюмиране“ на тези юридически факти, а изисква установяване с допустими доказателства и доказателствени средства и доказателствената тежест по отношение на тези факти е на ответната страна в производството.

Съдът счита, че облагането с ДДС не може да представлява санкция за технически и документални пропуски и спорове между доставчика и получателя на стоката, а още по-малко в отношенията с предходен доставчик. Органите по приходите са били длъжни в хода на ревизията да установяват фактите от значение за правата, задълженията и отговорността на задълженото лице и тези имащи отношение към установяване и събиране на публичните вземания. В административното право и конкретно в данъчното право аналогията е недопустима, както и препращане към изводи и данни от други ревизионни производства, без да се съберат доказателства по отношение на конкретните спорни доставки.

На следващо място, по време на ревизията и на съдебното производство не бяха установени факти, от които да следва извод, че която и да е от процесните доставки не е свързана с облагаемата икономическа дейност на жалбоподателя, с осъществяването на позволена от закона цел - търговска цел-печалба, а прикрива друго съглашение, което да бъде определено като „фиктивна сделка“. От доказателствата по делото не може да се установи по безспорен и категоричен начин наличието на изкуствена правна конструкция. Необосновани и недоказани остават и наведените от ревизиращите органи твърдения за фиктивност, които по същество обосновават участие в данъчна измама, с единствената цел да се постигне данъчно предимство в полза на жалбоподателя. За да е налице такова данъчно предимство, съгласно мотивите на дело С-255/02 /Х. (Н.)/, по отношение на удостоверените доставки и свързаните с тях данъчни фактури и първични счетоводни документи, следва да е установено, че за всички участници в конкретните документираните доставки, е доказано намерение за създаването и използването на документите, единствено с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство, като същевременно доставките не попадат в обхвата на независимата икономическа дейност на лицата и не са

икономически обосновани. При всички случаи изграждането на такава симулативна конструкция на сделки с цел заобикаляне на закона и данъчна измама, следва да е безспорно установена въз основа на всички обективни данни, установени за конкретния случай, каквито не са събрани в хода на ревизионното и съдебното производство. В този смисъл са и мотивите по съединени дела С-354/03 /Оптиген (О.)/, С-355/02 /Ф./ (F.)/ и С- 484/03 /Б. Х. С. (В. Н. S.)/. Съдът счита, че в случая доказателствата по делото не обосновават извод за намерение за увреждане интересите на обществото или на другата страна по сделката. Не се касае за злоупотреба с право, тъй като не са установени данни, които могат да бъдат отнесени както към субективния, така и към обективния елемент на това деяние.

Обстоятелството, че доставчик или негов подизпълнител не може да бъде открит, както и, че не е изпълнил свои законоустановени задължения във връзка с данъчно облагане и/или неплащането на осигуровки и/или данъчни задължения по тях, не може да обоснове отказ на правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя, при положение, че са изпълнени изискванията по същество. По решението на СЕС от 6 септември 2012г. по дело С-324/11 G. Toth, само когато данъчният орган представи конкретни улики за наличието на данъчна измама, Директива 2006/112 и принципът на данъчния неутралитет допускат съдът да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка. В този случай правото на приспадане може да бъде отказано, само когато данъчният орган установи въз основа на обективни данни, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или друг стопански субект нагоре по веригата. В този смисъл е практиката на ВАС по аналогични фактически установявания, вкл. и в Решение № 5403 от 13.05.2015 г. по адм.д. № 8627 от 2014 г. по описа на ВАС, I отд. По делото липсват доказателства, че действителният доставчик е друго лице, като този въпрос не е изследван изобщо от административния орган.

От доказателствата, събрани в хода на настоящото производство, не следва и извод, че жалбоподателя е знаел или е трябвало да знае, че която и да е от процесните доставки е свързана с измама от страна на доставчика, следователно не е налице и субективният елемент на данъчната измама. Не са представени доказателства за наличие на тези обективни данни, от които може да се заключи, че е налице данъчна измама или, че жалбоподателят участва в симулативни сделки. Понятието, както и пределите на доказването му е посочено в Решение по дело С-18 от 13.02.2014 г. на СЕС. По ревизионната преписка не са установени данни за данъчна измама или злоупотреба с право, а не са установени и основания по т. 1 от диспозитива решение на СЕС по дело С-18/13, за да бъде отказано правото на приспадане на данъка на жалбоподателя. /в този см. Решение № 6047 от 26.05.2015 г. по адм.д. № 8024 от 2014 г. на ВАС I отд./.

Както Съдът на ЕС многократно изтъква в практиката си (решенията по делата „Б.“, „Ф.“, „ЛВК-56“ ЕООД, „Евита-К“ ЕООД и цитираната в тях практика и др.), че режимът на правото на приспадане на данъчен кредит, предвиден в Директива 2006/112 не допуска данъчнозадължено лице, което не е знаело или не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че сделка по веригата от стоки преди и след осъществяването от данъчнозадълженото лице сделка е опорочена, поради измама с ДДС, да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане на данъчен кредит. / в този см. Решение № 6047 от 26.05.2015г. по адм.д.№ 8024 от 2014г. по описа на ВАС, I отд., Решение №252 от 10.01.2017г. по адм.д.№ 11876 от 2015г по описа на ВАС,VIII отд.,Решение № 518 от 16.01.2017г. по адм.д. № 8295 от 2015г. по описа на ВАС, I отд./.

Съдът намира, че след като няма спор, че спорните доставки на стоки са предмет на установени в

хода на съдебното производство последващи доставки, не може да се твърди липса на доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС. Затова получателят, в качеството му на данъчнозадължено лице, разполагащо с данъчни фактури, отразяващи действително получени стоки, по които дружеството е платило, има право на данъчен кредит в размер, съответстващ на платения ДДС по фактурите, респ. неправилно му са определени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС и лихви в резултат от това. В този смисъл, константна е практиката на СЕС, че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимият или платеният ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело M. et D., C 80/11 и C 142/11). В тази връзка Съдът неведнъж е подчертавал, че предвиденото в чл. 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfria и др., C 110/98—C 147/98, R., стр. I 1577, точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело C. P., C 63/04, R., стр. I 11087, точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело K. и R. R., C 439/04 и C 440/04, R., стр. I 6161, точка 47 и Решение по дело M. et D., посочено по-горе, точка 38).

Предвид изложеното, съдът намира, че от събраните по делото доказателства се установява, че доставките на стоки от доставчиците: „Лесе-Фер Ауто“ ЕООД и „Ди Ай Джи Маркетинг България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] за процесните данъчни периоди са реално осъществени, реализирани и използвани за последващи доставки, свързани с икономическата дейност на ревизираното лице, за цените на неговите облагаеми сделки във връзка с осъществяваната от него по занятие независима икономическа дейност. Не се установи по безспорен и категоричен начин нереалност на доставките или „симулативност“ в правния смисъл на понятието на същите, данъчна измама, заобикаляне на закона и /или знание или задължение за знание на жалбоподателя за участие в данъчна измама.

Ето защо, РА, във връзка с установяванията по РД, в тази част, се явява изцяло необоснован и материално незаконосъобразен.

Изводите на ревизиращите органи за „разминавания“ при декларирането и отчитането на ВОП, при ревизираното лице, и след справка в Е. по реда за обмен на информация на ДДС в ЕС от преките доставчици в държава-членка по ВОП, с оглед указанията на директора на ОДОП при отмяна на ревизионен акт №№ P-22221122007300-091-001/02.11.2023г. не променя съществено фактическата обстановка, поради липса на достатъчно информация.

Относно транспортните документи и изисканата информация от А., следва да се посочи, че също липсва категоричност че спорните доставки не са осъществени.

Ревизиращите органи са приели, че „доставката е укрита“, по смисъла на нормата на чл. 73а от ЗДДС, без да е извършвана проверка относно наличието на другата кумулативна предпоставка за отказ на правото на данъчен кредит, а именно- да са налице счетоводни записвания, съпроводени съответно с минимум първични и вторични счетоводни документи, обективизиращи действителност на осъществения ВОП. Протоколът по чл.117, ал. 1, т.1 и ал. 2 от ЗДДС, представлява счетоводен документ, въз основа на който националното законодателство обосновава начисляването на данък по ВОП и неговото деклариране в дневник Покупки по ЗДДС. Наличието и ли липсата на такъв, сам по себе си, не удостоверява действително осъществен ВОП. Валидна доставка по ВОП се удостоверява въз основа на първични и вторични счетоводни документи, въз основа на които получателят на стоката с място на доставката Република България, получава собствеността, въз основа на документ-фактура, документ удостоверяващ

получаването-ЧМР, данни и документи, както и счетоводно отразяване на извършената доставка и съответното надлежно плащане по нея.

Предпоставките на чл. 73а от ЗДДС са кумулативни и липсата им в тази съвкупност, какъвто е процесният случай, в достатъчна степен обосновава незаконосъобразността на РД, съответно на РА. Както бе посочено по-горе, няма спор в теорията, че ВОП, се удостоверяват и начисляват въз основа на протокол по чл. 117 от ЗДДС. Този протокол е счетоводен документ, който се основава на други първични и вторични счетоводни документи, в случая фактури, платежни документи ЧМР, транспортни документи за вътреобщностно придобиване. В заключение, спорът при съдебното обжалване на процесния РА се свежда до това, дали фактурираните доставки на стоки и услуги са реално извършени по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС от посочените по-горе доставчици и налице ли са данни за участието на жалбоподателя в данъчна измама. Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получените от него стоки или услуги по облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. В случая следва да се отбележи, че правото на данъчен кредит съгласно чл. 68 ЗДДС възниква в момента, в който данъкът стане изискуем, тоест в момента на настъпване на данъчно събитие. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли ДДС и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит за начисления му данък. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. За упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно единствено притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, а трябва да е изпълнено изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки.

Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително получени от задълженото лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки. Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчиците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело С-152/02 и по дело С-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО. 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 което действа като комисионер (арг. от чл. 14, § 2, б. в) от Директивата) 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. Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти (индиции), които са в основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. 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 и услуги. 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 C-78/12 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 на 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 индигия, 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. 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 сток и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК. Наличието на реална доставки 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. 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 и услуги. 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 C-78/12 ":

лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Вярно е, че притежаването на фактурата не е достатъчно условие за възникване на правото на приспадане. Като частен свидетелстващ документ фактурата е писмено доказателствено средство. От релевантните за правото на приспадане факти, тя установява единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. т. 9 и 10 от ЗДДС. Затова и по хипотеза извършването на облагаемата сделка следва да се установи по друг начин, а не чрез посочването на вида на стоката или услугата в данъчния документ. При нормално развитие на правоотношението между доставчика и получателя би трябвало да съществуват информационни следи за юридическия факт пораждащ правната връзка /договори, търговска кореспонденция, потвърждения в обясненията при насрещните проверки и т. н. / и за изпълнението на задължението на доставчика. Именно престацията на доставчика в общата хипотеза на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС се възприема като дата на настъпване на данъчното събитие, което пък е правопораждащ юридически факт на задължението за начисляване на ДДС, елемент от което е и издаването на данъчния документ /вж. чл. 25, ал. 6, т. 1 и чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/. В конкретния случай, следва да бъде изтъкнато, че всяка една фактура, издадена от доставчика е придружена от документ, удостоверяващ приемането на съответната стока. Съдът констатира че фактурите, издадени от процесните доставчици са описани в дневниците за покупки. Процесните фактури са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя. Следва да бъде отбелязано, че процесните фактури, издадени от доставчиците съдържат изискуемите според чл. 114, ал. 1 от ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО реквизити. Посочено е наименование на стоката, количество, единична цена и стойност. В тази насока е изслушано и прието заключение на ВЛ. Обстоятелството, че органите по приходите не са установили как и от кого точно е извършена доставката, не може да бъде основание за отказ от право на данъчен кредит.

В своята практика СЕС приема, че липсата на доказателства за установяване произхода на стоките, за наличието на кадрова обезпеченост на доставчика, както и доказателства за наличието на търговски обект, от който дружествата осъществяват дейността си, които обстоятелства предвид Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 г., при липса на доказателства или поне твърдения от органа по приходите, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, не следва да бъдат основание за отказ на правото на данъчен кредит за получателя по доставката, а констатациите на органа по приходите са свързани най-вече с придобиването на стоките от предходните доставчици - произхода на стоките. Липсата на кадрова, материална и техническа обезпеченост на доставчиците, не може да се вмени като отговорност на получателя, тъй като той не може да бъде държан отговорен за действията и/или бездействията на неговите доставчици. В процесния случай са налични достатъчно конкретни и относими към процесните доставки документи, които преценени поотделно и в тяхната съвкупност не дават основание да се твърди, че същите са съставени единствено за нуждите на съдебното производство и не отразяват действително състояли се събития, съответно са съставени само формално да документират доставките. Необосновани са доводите на ревизиращите органи, че от представените документи не се установява реално извършени доставки на стоки, предмет на процесните фактури. Представените множество документи, съвпадат по съдържание с процесните фактури. Предметът на договорите между жалбоподателя и доставчиците е идентичен с приложените приемо-предавателни протоколи, договори, фактури, както и фактури за последващи продажби, всички те взети предвид от ВЛ при изготвянето на заключението по ССЕ.

Следва да бъде посочено, че презумпцията на чл. 37, ал. 4 от ДОПК е относима единствено към субекта на процеса - вж. - чл. 37, ал. 1 - 4 от ДОПК и чл. 9, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Пропускът на субекта ФЛ или ЮЛ /а не доставчика, който е участник без да е страна - чл. 9, ал. 3 от ДОПК/, поражда процесуалната възможност на другият субект - административния орган, да приеме, че изисканите, но непредставени доказателства, не съществуват. Неизпълнението на задължението на другите участници в производството да представят данните по чл. 37, ал. 5 от ДОПК не е скрепено с процесуалната тежест по, ал. 4 от кодекса, а е възможен източник на административнонаказателна отговорност /чл. 273 от ДОПК/.

Не се установиха обективни данни, от които да се направи пряк извод, че дружеството - жалбоподател само формално документиращ стопански операции, които в действителност не са извършени и участва в данъчна измама. Само въз основа на конкретни данни, основани на факти от обективната действителност, а не въз основа на логически умозаключения, т.е. по косвен начин, може да се претендира участие на дадено лице в данъчна измама. В случая органите по приходите са формирали извод, че доставките по всички спорни по делото фактури не са осъществени реално само въз основа на изводите си, че доставчикът не е представил доказателства и не са установени данни при проверка, че разполага активи, персонал, помещения да извърши процесните доставки. Както многократно е излагал в практиката си, Съдът на ЕС, в това число и с отговора по т.1 от решението по преюдициално дело C-18/13, М. П., изводът за данъчна измама следва да почива на обективни данни, а не на логически умозаключения без преки доказателства. В този смисъл -Определение на съда от 03 септември 20г. по преюдициално дело C-610/19, V. Fxvóllalkozy Kft.

Следователно изводът на органа по приходите, че липсват обективни доказателства за възможността на съответните дружества да осигурят действителното и реално изпълнение на отразените във фактурите доставки са необосновани и неправилни. Съвкупната преценка на описаните факти и обстоятелства навежда на категоричен и несъмнен извод за незаконосъобразност на РА в оспорената част. Съдът намира, че жалбоподателят се справи с доказателствената тежест и доказва претендираното от него и отречено от ревизията право.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на жалбоподателя следва да бъде присъдени разноски и при липса на възражение за прекомерност на адвокатско възнаграждение, такива се

следват в общ размер на 9460лв /девет хиляди четиристотин и шестдесет и шест лв./, от които 8000 лева, адвокатско възнаграждение, държавна такса -50лв и възнаграждение за вещи лица1410лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК Административен съд София-град, 4-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Никея протеин“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. В. А., със седалище и адрес на управление [населено място], [улица][жилищен адрес] и адрес за кореспонденция [населено място], [улица], вх. Б, сервиз Технотроник, чрез адвокат Е. А. П.-САК, сл. адрес [населено място], ул.“Горски пътник № 68, ет. 3, ап. 9 Ревизионен акт № Р-22002224000584-091-001/30.09.2024г., издаден от М. С. Х.-началник на сектор, възложил ревизията и В. И. С. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД на НАП, [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни данъчни задължения за данък върху добавената стойност за периода 01.01.2019г. - 30.04.2021г. в размер общо на 369099.00 лева и лихва за просрочие към тях в размер общо на 225341.91 лева, потвърден с решение № 1652/19.12.2024г. на Директора на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „Никея протеин“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. В. А., със седалище и адрес на управление [населено място], [улица][жилищен адрес] разноси по делото в размер на 9460лв/девет хиляди четиристотин и шестдесет лв./.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването на препис.

СЪДИЯ