

# РЕШЕНИЕ

№ 115

гр. София, 08.01.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав**, в публично заседание на 16.12.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **7488** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ЕВРОПЕЙСКИОРИЕНТИРАНО ТРАНСПОРТНО КОНСУЛТИРАНЕ“ (ЕОТК) Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н С.,[жк] А, вх. Б, представлявано от управителя Г. Х. Е., чрез адв. Р. Х. от САК, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-2214-1113474-091-002 от 12.08.2016 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1974/07.11.2016г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, относно установени задължения за ДДС и лихви за забава за данъчни периоди от м.декември 2008 г. до м.юни 2010 г. в общ размер на 16 619 294.58 лв.

Според жалбоподателя обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при допуснати съществени процесуални нарушения и явна необоснованост. Твърди се, че РА представлява дословен препис на издадения при първата ревизия ревизионен доклад, че при повторната ревизия не е проведено самостоятелно събиране, анализ и преценка на доказателствата и не са изпълнени задължителните указания на горестоящия орган, в подкрепа на което излага конкретни доводи. Възражава срещу позоваването от страна на ревизиращите на ревизионните актове, издадени на доставчиците, за които сочи, че не са приобщени по преписката и не са влезли в сила. Изтъква, че ревизиращите са се позовали и на доказателства, които не са част от административната преписка. Излагат се доводи за необоснованост на РА. Според изложеното в жалбата, РА е издаден и в нарушение на материалния закон, тъй като при наличието на достатъчни по обем конкретни доказателства за реално

извършени доставки, както и при липса на всякакви обективни данни неоснователно е отказано право на данъчен кредит. Поддържа доводи за своята добросъвестност въз основа на практика на Съда на Европейския съюз (СЕС). По изложените съображения моли за отмяна на ревизионния акт и присъждане на сторените разноси.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-гр.С. при ЦУ на НАП оспорва жалбата, претендира за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира следното от фактическа и правна страна:

С Решение №2085/21.11.2011 г. директорът на дирекция „ОУИ“ - С. е отменил издаден на [фирма] РА № 21001009758/13.05.2012 г. в оспорената част на определените резултати по ЗДДС за данъчните периоди от 01.04.2008 г. до 30.06.2010 г. и е върнал преписката за издаване на нова заповед за извършване на ревизия за горепосочения вид задължение и периоди.

В изпълнение на това решение, със Заповед №1113474/06.12.2011 г., издадена от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.04.2008 г. до 30.06.2010 г. Определен е срок за приключване на ревизията до 05.04.2012 г. ЗВР е връчена на управителя на дружеството на 05.01.2012 г. Със Заповед №1202767/04.04.2012 г., издадена от органа, възложил ревизията, срокът за приключване на ревизията е изменен до 05.05.2012 г.

Компетентността на органите, възложили ревизията и издали оспорения ревизионен акт е проверена при първоначалното разглеждане на делото по адм.д.№ 12074/2016 г. по описа на АССГ, не е спорна и е потвърдена при касационната проверка по адм.д.№ 14785/2019 г. по описа на ВАС, I-во отделение.

Настоящото производство е по реда на чл.226 АПК, след като с решение № 10448 от 29.07.2020 г. по адм.д.№ 14785/2019 г. на ВАС, I-во отделение, е отменено решение № 5841 от 09.10.2019 г. адм.д.№ 12074/2016 г. по описа на АССГ, в частта, с която е отхвърлено оспорването относно установени задължения за ДДС и лихви за забава за данъчни периоди от м.декември 2008 г. до м.юни 2010 г. в общ размер на 16 619 294.58 лв.

В хода на ревизията е констатирано, че предмет на дейност на дружеството през ревизирания период е търговия с хранителни продукти - месо, сирена и месни продукти, като основен получател е [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Установено е, че през ревизирания период от жалбоподателя към посоченото дружество са фактурирани продажби на стоки на обща стойност 77 527 118,47 лв. и ДДС в размер на 15 545 404,82 лв. По данни от информационния масив на НАП е установено, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС, считано от 30.10.2014 г., поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Това дружество има задължения по ЗДДС и по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в особено големи размери.

Ревизорите не са признали наличието на реални правоотношения по договори за наем на складова площ от 01.12.2007 г. за срок от 10 години, сключени между жалбоподателя /наемател/ и [фирма] /наемодател/, с предмет отдаване под наем за временно и възмездно ползване 2 броя хладилни камери по 324 палето-места и 2 броя по 132 палето-места всяка, находящи се в [населено място], [улица] (Складова база

„Ф.), с предназначение за ползване - съхранение на хранителни продукти от животински произход, и безсрочни договори от 01.10.2008 г. и от 01.08.2009 г., с предмет наем на хладилна площ. Доводите са това са липса на индивидуализация на ползваните площи поради липса на приложен план на посочения склад и неяснота за каква складова площ става дума, както и дали тази площ не е дублирана. Допълнително е съобразено обстоятелството по подадена декларация по чл.14 ЗМДТ за тези имоти от страна на [фирма] едва на 28.05.2010 г. – т. е. в края на ревизирия период.

В обобщение на горното в РА е формирано заключение, че за ревизирията периоди представените договори нямат действие, поради това, че сградата няма разрешение за ползване.

Констатирано е, че за ревизирията период от жалбоподателя са декларирани търговски обекти в [населено място], [улица]; в [населено място], общ. К. - складова база „С.“ и в [населено място], общ. Столична, но съгласно подавани ГДД по чл. 92 от ЗКПО и подписана декларация от представляващия дружеството, жалбоподателят няма налични активи, нито МПС.

Установено е, че по данни от системата на НАП през ревизирията период жалбоподателят е имал 5 действащи трудови договори. Декларирани са трима назначени мъже. В началото на ревизирията период е сключен 1 трудов договор за лице, назначено на длъжност търговски представител, а в края на периода са декларирани 4 трудови договори, от които 1 стоковед, 1 директор информационни технологии, 1 фактурист и 1 оператор въвеждане на данни.

За едноличния собственик и управител Г. Х. Е. по данни от масива на НАП са установени обстоятелства за свързани със следните други дружества: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и СДРУЖЕНИЕ „А. НА ТЪРГОВЦИТЕ НА МЕСО“ с ЕИК[ЕИК].

Във връзка с дадените от решаващия орган указания за извършване на нови насрещни проверки на спорните доставчици в РА е констатирано, че всички преки доставчици на жалбоподателя нямат дейност през периода на извършване на ревизията. Като единствено ново обстоятелство за тези дружества е констатирано, че на всички доставчици са извършени данъчни ревизии, приключили с влязъл в сила РА.

Приходните органи са формирали извод за липса на реални доставки на стоки поради непредставяне на договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, документи за транспорт, ветеринарно-санитарни документи за стоките и др. съпътстващи процесните доставки документи. Посочили се, че според писмените обяснения, предмет на спор са доставки на месо и месни продукти, за които следва да са налице документи, свързани с физически контрол от Д., декларации за проследяемост на стоките и др. Установили са, че не са представени и товарителници и кореспондиращи с пътни листи, които по категоричен начин да удостоверят транспортирането на стоките от конкретния доставчик и предаването им от РЛ към конкретен получател. Посочили са, че от управителя на ревизирията дружество са представени декларации с противоречиви данни относно транспорта на процесните доставки на стоки. В декларацията си от 17.12.2010 г. жалбоподателят е декларирал, че транспортът не е за негова сметка, но в последвалото му обяснение от 20.12.2010 г. твърди, че има издадени фактури за транспорт на името на [фирма], вместо на съответните доставчици, които е префактурирал впоследствие на тях. Това обстоятелство било в противоречие с установеното при ревизията, т. к. е установено,

че за ревизирия период от жалбоподателя са издадени само 4 фактури към [фирма] за транспорт, с дата 31.10.2008 г. на обща стойност 7 217,24 лв., описани на стр. 9 в РД. Констатирана е липса на справки за стоков поток, освен представена единствено по фактура №1029/31.07.2008 г. за продажба на клиент [фирма]. В обобщение е констатирана липса на конкретни доказателства за извършени последващи доставки.

Органът по приходите е изтъкнал, че транспортирането на сурови месни продукти предполага наличието на специални средства за транспорт /товарни автомобили оборудвани с хладилни ремаркета/, а съхранението им следва да се осъществява в складови помещения, снабдени с хладилни камери. В тази връзка е констатирано, че няма доказателства за това къде са съхранявани стоките до придобиването им от получателите, както и конкретизация на обекта, където се е извършило приемо-предаването на процесните месни продукти при реализиране на последващата доставка.

Според ревизиращия екип, въз основа на доказателствата по преписката, преценени поотделно и в тяхната съвкупност, следва извода, че липсват доказателства сочените като изпълнители търговци да са прехвърлили правото на собственост на стоките на жалбоподателя. В РА е прието, че случая се касае единствено и само до документално оформяне, при липса на реално осъществени от тези именно доставчици, доставки на стоки.

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

Задължителните указания на касационната инстанция касаят приложението на материалния закон при изпълнение на задължението на съда по чл.150, ал.2 ДОПК за комплектуване на ревизионната преписка в цялост и при правилно разпределение на доказателствената тежест, вкл. даване на указания по чл.171, ал.4 АПК да представяне на всички спорни фактури, ведно с придружаващите ги документи.

По изложените съображения съдът приема, че спорът между страните е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС по спорните фактури. 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. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани

доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при доставчиците, а именно - липса на подадени ГГД, липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност, както и за генериране на високи обороти, но ниски стойности на ДДС за внасяне в бюджета. Доказателствената тежест за тези обстоятелства се носи от жалбоподателя и му е указана с разпореждане от 28.08.2020 г. за насрочване на делото в открито съдебно заседание, вкл. на основание чл.171, ал.4 АПК с указанията, дадени в отменителното решение № 10448 от 29.07.2020 г. по адм.д.№ 14785/2019 г. на ВАС, I-во отделение.

Жалбоподателят е направил възражение за изтичане на абсолютната погасителна давност по чл.171, ал.2 ДОПК - с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността. Съгласно чл.87, ал.2 ЗДДС данъчният период е едномесечен, като срокът за внасяне на данъка е срокът за подаване на справка-декларация по ЗДДС (чл.89, ал.1 ЗДДС), т.е. за всеки едномесечен данъчен период (чл.125, ал.1 ЗДДС). Последната СД по ЗДДС за посочения от жалбоподателя период от м.декември 2008 г. до м.ноември 2009 г. е следвало да бъде подадена през м.декември 2009 г. За тези задължения срокът по чл.171, ал.2 ДОПК започва да тече на 01.01.2010 г. и изтича на 31.12.2019 г. Към датата на последното съдебно заседание по делото този срок е изтекъл, което определя погасяване на тези задължения по давност. С оглед задължителните съгласно чл.224 АПК мотиви на отменителното решение № 10448 от 29.07.2020 г. по адм.д.№ 14785/2019 г. на ВАС, I-во отделение, с което е оставено в сила решението на АССГ в отменителната му част поради изтичане на погасителната давност по чл.171, ал.2 ДОПК в хода на съдебния процес, съдът намира, че в посочената част - за периода от м.декември 2008 г. до м.ноември 2009 г. оспореният РА следва да бъде отменен. В идентичен смисъл е преобладаващата съдебна практика (напр. решение № 14610 от 25.11.2020 г. по адм. д. № 8394/2020 г., I отд. на ВАС, решение № 15688 от 17.12.2020 г. по адм. д. № 9690/2020 г., I отд. на ВАС, решение № 7137 от 10.06.2020 г. по адм. д. № 518/2020 г., I отд. на ВАС). Според установителната част на РА размерът на установените задължения по ЗДДС (главница и лихви) за периода от м.декември 2008 г. до м.ноември 2009 г. е общо 11 949 456.18 лв.

Доставките от доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК] (данъчни периоди м. 04.2008 г. и м. 05.2008 г.), [фирма] с ЕИК[ЕИК], (данъчни периоди м. 08.2008 г., м. 09.2008 г., м. 10.2008 г. и м. 11.2008 г.) и [фирма] с ЕИК[ЕИК] (данъчен период м. 05.2008 г.) са в обхвата на ревизията, за който предходното решение на АССГ е оставено в сила, поради което не подлежат на обсъждане.

За частта на установените задължения по ЗДДС, която не е погасена по давност, конкретните обстоятелства по отношение на отделните доставчици са следните:

1. За данъчните периоди от м.05.2008 г. до м. 04.2010 г. /включително/ с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 11 251 415,90 лв. за доставки, документиран с 2 912 фактури, описани на стр. 15-78 в РД, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Съобразно общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 АПК ревизираното лице следва да ангажира убедителни доказателства, че издадените фактури, въз основа на които претендира данъчен кредит, обективират реални

доставки като материалноправно основание за признаване на претендираното данъчно предимство.

Според практиката на СЕС националната юрисдикция следва да извърши в съответствие с правилата за доказване по националното право всички доказателства и фактически обстоятелства в главното производство. Ако документите, представени от получателя по спорните фактури, разкриват нередовности, те трябва да бъдат отчетени при общата преценка (т.57 и т.63 от решение по дело С-643/11 [фирма], т.53 решение по от дело С-273/11 М.-G., т.31 от решение по дело С-285/11 Б.).

Правото на приспадане на ДК по принцип е свързано с действително извършване на облагаема сделка и упражняването на това право не обхваща ДДС, само защото е начислен във фактура (т.30 от решение по дело С-642/11 Стройтранс). Жалбоподателят напълно неоснователно претендира приспадането на ДК единствено поради начисляването му в спорните фактури.

Логично е очакването при изследване на осъществено реално предаване на стоки от едно лице в полза на друго с намерение за своенето им като собственик, да останат материални следи от тяхното съхранение, превоз, товарене и разтоварване, реално предаване между физически лица като представители на търговците. Още повече, че дейността по търговия с хранителни продукти е строго регламентирана и съпътствана от множество специфични документи /санитарни разрешителни, документи за срок на годност и произход на хранителните стоки по отделни партиди и др./. Макар липсата на тези специфични документи, свързани с търговията на хранителни продукти, да не е абсолютно основание за правото на отказ на ДК, тя е косвено указание за липса на реални стопански операции, което следва да се прецени съвкупно с другите обстоятелства по делото.

Вярно е, че не съществува законово изискване за писмена форма за действителност на търговските правоотношения, но също така е безспорно, че тази форма е необходима за целите на доказването. По своето занятие жалбоподателят е търговец с основна дейност – търговия с хранителни продукти. Това предполага, че същият притежава съответните специални знания за изпълнение на тази дейност, а според чл.302 ТЗ притежава и задължението за полагане на грижата на добър стопанен към делата си. Отнесени към настоящия казус тези изисквания предполагат търговецът да състави търговската си документация по начин, който предоставя възможност да се установят съществените елементи на правоотношенията му – предмет и цена. За целите на процеса и при липса на такива доказателства следва извод за неосъществяване на твърдения от лицето, благоприятен за него факт по смисъла на чл.154, ал.1 ГПК.

В отговор на връчено му ИПДПОЗЛ вх. №10-53-06-5993 от 17.01.2012 г. жалбоподателят е препратил към представените при първата ревизия документи по опис. Видно от съдържанието на тези описи /л.259-263/ в същите не се съдържат договори с доставчиците, приемо-предавателни протоколи, съпроводителни документи, документи за превоз на стоките, и др. доказателства, указващи по категоричен начин реално изпълнение на спорните доставки. Такива не са ангажирани, както при първата ревизия, така и в хода на повторната ревизия, нито по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, нито към подадената жалба по административен ред или в хода на съдебното производство.

По преписката не са налице доказателства за осигурен достъп и пребиваване в конкретни складови помещения на специализирана техника за товаро-разтоварни работи и транспорт на процесните стоки, както и за конкретни лица, които обективно

би следвало да се ползват при фактическо изпълнение на спорните доставки по покупко-продажба на месо и месни продукти в значителни количества като процесните. Жалбоподателят не представя конкретна информация и доказателства за конкретни търговски обекти, където са били осъществени процесните доставки. Нещо повече, при извършени проверки в информационните масиви на НАП е установено, че доставчиците му не притежават собствени активи и персонал, което обстоятелство също е косвено указание, че между страните по спорните доставки не се е осъществила реална размяна на материални блага.

Съдът приема за обосновани доводите на преходните органи, че при липса на индивидуализация на ползваните под наем от [фирма] /наемодател/ площи в [населено място], [улица] (Складова база „Ф.“), липса на приложен план на посочения склад и неяснота за каква складова площ става дума, както и дали не е дублирана тази площ, не може да се конкретизира мястото на евентуално приемо-предаване на стоки и между кои конкретни търговци е сторено това. Конкретизацията на тези обстоятелства в случая е особено важна, тъй като жалбоподателят претендира последващи доставки именно към [фирма], респ. липсата на яснота в тази насока препятства извод за реално разместване на материални блага от преките доставчици през жалбоподателя към последващ търговец. Правилно е съобразено обстоятелството, че подадената декларация за тези имоти от страна на [фирма] по чл.14 ЗМДТ е едва на 28.05.2010 г. – т. е. в края на ревизирания период. Според подавани ГДД по чл. 92 от ЗКПО жалбоподателят няма налични активи, нито МПС (справка на л.94-95, Приложение № 1).

Съвкупната преценка на така установените в хода на ревизията факти и обстоятелства правилно и обосновано е навела приходните органи на извод за отказ на претендираното право на приспадане на ДК поради липса на реални доставки на стоки по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО.

Противен извод не следва от приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), която е извършила проверка единствено на съставени счетоводни операции в програмни продукти, водени от ЕОТК и [фирма]. На вещото лице не са предоставени счетоводни документи – фактури и други. То не е проверило счетоводството на преките доставчици поради неоткриването им на адрес. В заключителната част на ССЕ вещото лице изрично е посочило, че поради непредставяне на първични счетоводни документи, не може да извърши съпоставка между стоките, включени в данъчната основа на всяка от фактурите с тези, отразени в хронологичните регистри (л.340). Дори да се приеме, че предадените от жалбоподателя по пр.пр. №4584/2012 г. по описа на СГП оригинали на фактури и стокови разписки към тях са отразени коректно в счетоводството на [фирма], то това обстоятелство не доказва по безспорен начин реалността на доставките. Счетоводството е производно и отразяването в него на първични счетоводни документи, които не отразяват действителна стопанска операция, не обосновава реалност на доставките на стоки и услуги. Наличието на плащане също не обосновава реалността на доставките при съвкупната преценка на гореизложените обстоятелства, още повече, че вещото лице е установило данни за неразплатени фактури (л.343-346).

Жалбоподателят е представил доказателства за предаване на оригиналите на фактури и стокови разписки към тях (13 броя папки) по ДП № 5226/2013 г. по описа на СДВР, пр.пр. №4584/2012 г. по описа на СГП (л.368-439). Тези документи са проверени от вещото лице К. по повод изготвена допълнителна ССЕ от 03.12.2018 г. Дори след

допълнителната проверка на документите от наказателното производство вещото лице е посочило, че не разполага с достатъчно данни за редовност на водената от жалбоподателя отчетност (л.566), като не е открило по прокурорската преписка и твърдяните стокови разписки (л.567).

Въз основа на изложеното съдът приема, че дори да се приеме за доказано, че процесните фактури са придружени със стокови разписки, тези обстоятелства не водят до промяна на крайния извод за липса на реални доставки на стоки. Логично е стоковите разписки да са със съдържанието на фактурите, т.е. да съдържат данни за вида и количеството на стоките. Този извод се потвърждава от фактурите и приложените към тях стокови разписки на л.37-71 от Приложение № 1, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма]. Стоковите разписки са с напълно идентично на фактурите съдържание. Същите не съдържат данни за конкретното място, където е станало приемо-предаване на стоките, а данни за адресите на регистрацията на търговците, поради което не може да се направи извод за реална размяна на стокови ценности. Липсват данни за притежавана от доставчика [фирма] складова база, необходима за осъществяване на документираната огромна по обем търговия. В Приложение № 10, в хода на ревизията на друг пряк доставчик [фирма] е наличен е договор за наем от 05.01.2009 г. с предмет офис на партерен етаж в [населено място], [улица], с наемодател [фирма] и наемател [фирма], което не доказва наличието на технологична база за реално изпълнение на доставките.

Наличните по делото фактури и стокови разписки в Приложение № 1 са издадени за значителни количества стоки – 16 946 кг, 3035 кг, 16 924 кг, 4470 кг и др.под., което предполага разумно обяснение за тяхното товарене, разтоварване и превоз. В тази насока не само липсват каквито и да било доказателства, но обясненията на ревизираното лице са противоречиви, както правилно са отбелязали приходните органи – л.75-79 от Приложение № 1 – веднъж, че транспортът не е за сметка на [фирма] (17.12.2010 г.), след което, че има издадени фактури за транспорт на [фирма] (20.12.2010 г.).

В хода на ревизията на прекия доставчик [фирма] са представени декларации за проследимост на други търговци относно обекти на дейност – търговия с месо: [фирма] (л.1349 от Приложение № 10), [фирма] (л.129 от Приложение № 12), [фирма] (л.229 от Приложение № 12), [фирма] (л.719 от Приложение № 13), [фирма] (л.491 от Приложение № 14) и [фирма] (л.1763 от Приложение № 15).

От тях се установява поето от търговците задължение по документалното оформление на всички етапи на производство, преработка и разпространение по смисъла на чл.3 от Регламент 178/2002, даващо възможност за проследяване на хранителните продукти. По делото не са ангажирани доказателства, предоставящи възможност да се проследи реалното движение на процесните месни продукти.

Начинът на документално оформление на отношенията във връзка с търговията на хранителни стоки е посочен в декларация от 31.08.2012 г. на Д. Д. – главен счетоводител на [фирма] (л.44 от Приложение № 12). От същата се установява, че при наличие на реално съхранявани хранителни стоки в действащи складови бази, създадената в тях документация предоставя възможност за проследяване на стоковия поток, какъвто настоящият случай със спорните доставки на месо очевидно не е.

Не е ясно, как ревизираното дружество е осъществявало тази огромна по обем търговия с наличния си трудов състав при данни само за 1 трудов договор за длъжност търговски представител в началото на ревизирания период, а в края му - 4



трудови договори, от които 1 стоковед, 1 директор информационни технологии, 1 фактурист и 1 оператор въвеждане на данни. Липсата на данни за въведени в експлоатация складови бази за съхранение на бързоразвалящи се хранителни продукти и за техния транспорт не предоставя възможност да се проследи реалното движение на стоковия поток по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО. Правилен е изводът на приходните органи, че съвкупната преценка на доказателствата навежда единствено на документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции. Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, е указание за неговата недобросъвестност.

Обосновани са доводите на приходните органи, че от страна на ревизираното лице не са представени никакви обяснения и доказателства за избор на доставчиците по обективни икономически критерии и показатели, които са водещи в дейността на всяко действащо търговско предприятие. Още повече, че за процесните доставчици са налице достъпни данни в публични регистри, които обективно индикират, че това не са надеждни изпълнители поради явната фактическа липса на активи и ресурси, с които тези доставчици могат реално да извършат фактурираните доставки. Дължим е извод, че жалбоподателят не е действал добросъвестно при избора на посочените доставчици, нито с грижата на добър търговец е предприел мерки в рамките на своите възможности да проучи техния търговския опит, надеждност и легитимност. Когато липсата на доставка произтича от собствените действия на получателя по доставката, същият е невъзможно да не знае, че доставката е недействителна, поради което не е необходимо да се установява и допълнителен елемент на злоупотреба с ДДС.

В подкрепа на изложеното е издаден на доставчика [фирма] РА №20001100101/27.04.2011 г., с който за процесните периоди са установени задължения по ЗДДС и по ЗКПО в особено големи размери. Тук е мястото да се посочи практиката на СЕС по дело С-643/11 [фирма], според която в случаите на неправомерно начислен ДДС поради липса на облагаема доставка двете страни не се третират непременно еднакво, още повече, че в рамките на данъчна ревизия данъчната администрация не е длъжна да прави проверка дали начисленият и деклариран ДДС съответства на действително извършени от издателя на фактурата облагаеми сделки. Ето защо, от издадения по отношение на доставчика РА не може да се направи пряк извод за наличие или липса на облагаема доставка като материалноправна предпоставка за признаване на правото на приспадане на ДК. Но констатираните в РА на доставчика факти и обстоятелства, могат да имат определено косвено значение в посочения по-горе смисъл, напр. дали търговецът разполага с наети лица и ДМА, които навеждат на извод за реална икономическа дейност.

В конкретния случай, в РА на доставчика е констатирано, че [фирма] не разполага с кадрови, технически и технологичен потенциал, не разполага с обекти, складове, транспортни средства и други активи, в резултат на което по издадените от ревизираното лице фактури не може да се докаже по категоричен начин реалността на извършени доставки по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Според на РА на доставчика в хода на ревизията не са представени фактури от основни и предшестващи доставчици, доказващи произхода и вида на стоките, данни за складово помещение (собствено или наето), където стоките да се заприходят и съхраняват, както и доказателства за транспорт. Това е мотивирало извод за недоказаност на реалността на доставките, по които [фирма] е получател. Според стр.9 от РА №20001100101/27.04.2011 г. не са

представени доказателства за реално осъществени доставки към клиентите на дружеството. Така установените обстоятелства са указание, че доставчикът не осъществява реална икономическа дейност, поради което и не разполага с реални материални условия да извърши твърдяното прехвърляне на материални вещи (стоки) в полза на ревизираното дружество.

Съвкупната преценка на всички изложени факти и обстоятелства навежда съда на категоричен и несъмнен извод за липса на реални доставки на стоки по фактурите, издадени от [фирма], поради което е дължимо отхвърляне на оспорването в тази му част, извън данъчните периоди, които са погасени по давност.

2. За данъчните периоди м. 05.2008 г. и м. 11.2009 г. с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 54 458,18 лв. за доставки, документирани с 2 фактури, описани на стр. 10 в РА, издадени от „Е. С.“ Е., ЕИК[ЕИК].

Установените в хода на ревизията и при съдебното производство факти и обстоятелства за този доставчик са идентични с предходния, поради което и за процесуална икономия не следва да се преповтарят.

Същите се подкрепят от издаден на [фирма] РА №[ЕГН]/26.10.2012 г. (Приложение № 16) за процесните данъчни периоди, с който са установени задължения по ЗДДС в особено големи размери в резултат на отказано право на ДК поради липса на реални доставки на стоки по смисъла на чл.6 ЗДДС. При ревизията е установено, че [фирма] и неговите преки доставчици не са представили договори, поръчки, приемо-предавателни протоколи, кантарни и експедиционни бележки, стокови разписки, товарителници и пътни листа, предоставящи възможност да се проследи движението на стокния поток. С РА на [фирма] не е направена корекция на начисления от доставчика ДДС по съображенията, посочени по-горе и с аргумент от решение на СЕС по дело С-643/11 [фирма] - в случаите на неправомерно начислен ДДС поради липса на облагаема доставка двете страни не се третират непременно еднакво.

Тезата на жалбоподателя, че в хода на ревизията на преките му доставчици са събрани релевантни към спора за реалността на процесните доставки доказателства се опровергава от представени на 14.01.2019 г. при първоначалното разглеждане на делото РА и РД на [фирма], *ведно с приложения към него*, съдържащи се в Приложения № 9 до № 16. От същите не се установява реалността на спорните доставки.

Доставчикът [фирма] притежава лиценз № 9812 от 09.06.2008 г. за международен автомобилен превоз на товари, но при ревизията му не са представени доказателства за осъществен към [фирма] превоз на стоки.

Представен е договор № 040 от 01.06.2008г. със срок до 31.12.2008 г. за наем на хладилник в складова база „ТИММО“ в [населено място], [улица], но не са представени изискуемите според договора складови разписки за предаване на стоките (л.1254 от Приложение № 10). Идентична са съображенията по отношение на договор за влог № 71/20.05.2008 г. с влогоприемател [фирма] с предмет хладилник, находящ се в [населено място], [улица].

Липсват доказателства за осъществено приемо-предаване на стоки между прекия доставчик и жалбоподателя в някоя от посочените складови бази или в регистриран на името на [фирма] склад за търговия на едро в [населено място] – Хладилна база [фирма] (л.1274-1278 от Приложение № 10).

По изложените съображения е дължимо отхвърляне на оспорването в тази му част извън периодите, които са погасени по давност.

3. За данъчните периоди от м. 10.2009 г. до м. 03.2010 г. /включително/ с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 974 927,13 лв. за доставки, документирани с 83 фактури, описани на стр. 82-84 в РД, издадени от **[фирма]**, ЕИК[ЕИК].

Установените в хода на ревизията и при съдебното производство факти и обстоятелства за този доставчик са идентични с предходния, поради което и за процесуална икономия не следва да се преповтарят.

Същите се подкрепят от издаден на **[фирма]** с РА №[ЕГН]/14.10.2011 г. за процесните данъчни периоди, с който са установени задължения по ЗДДС в особено големи размери с оглед отказано право на приспадане на ДК поради липса на реални доставки на стоки по смисъла на чл.6 ЗДДС. С РА е констатирано, че за ревизирания период /от 27.02.2009 г. до 31.01.2010 г./ липсват реално извършени облагаеми доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Според РД на доставчика дружеството не разполага с офис, складове или други помещения. Изложеното навежда на относим към спорните доставки извод за невъзможност на прекия доставчик да осъществи реално прехвърляне на стоки към жалбоподателя.

По изложените съображения е дължимо отхвърляне на оспорването в тази му част извън периодите, които са погасени по давност.

4. За данъчните периоди от м. 11.2009 г. до м. 05.2010 г. /включително/ с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 1 715 812,39 лв. за доставки, документирани със 141 фактури, описани на стр. 85-89 в РД, издадени от **[фирма]**, ЕИК[ЕИК].

Установените в хода на ревизията и при съдебното производство факти и обстоятелства за този доставчик са идентични с предходния, поради което и за процесуална икономия не следва да се преповтарят.

Същите се подкрепят от издаден на **[фирма]** / с променено наименование **[фирма]**/, РА №1113162/05.03.2012 г. за част от процесните данъчни периоди, с който са установени задължения по ЗДДС в особено големи размери с оглед отказано право на приспадане на ДК поради липса на реални доставки на стоки по смисъла на чл.6 ЗДДС. От РА на доставчика се установява, че в хода на ревизията същият не е намерен на декларирания адрес, не е представил доказателства, вкл. за счетоводно отчитане в съответствие със Закона за счетоводството. Изложеното навежда на относим към спорните доставки извод за невъзможност на прекия доставчик да осъществи реално прехвърляне на стоки към жалбоподателя.

По изложените съображения е дължимо отхвърляне на оспорването в тази му част извън периодите, които са погасени по давност.

5. За данъчните периоди м. 05.2010 г. и м. 06.2010 г. с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 192 822,72 лв. за доставки, документирани със 17 фактури, описани на стр. 90 в РД, издадени от **[фирма]**, ЕИК[ЕИК].

Установените в хода на ревизията и при съдебното производство факти и обстоятелства за този доставчик са идентични с предходния, поради което и за процесуална икономия не следва да се преповтарят.

Същите се подкрепят от издаден на **[фирма]** РА №[ЕГН]/30.03.2011 г. за част от процесните данъчни периоди, с който са установени задължения по ЗДДС в особено

големи размери. Според РА доставчикът не притежава ДМА и няма данни за назначени лица по трудово правоотношение, което е в подкрепа на констатациите на процесната ревизия за липса на възможност за доставчика да осъществи спорните доставки. Според РА на доставчика в хода на ревизията дружеството не е представило исканите документи – договори за доставки, доказателства за плащане, приемо-предавателни протоколи (л.277 от приложение № 8). Липсата на корекция на начисления от доставчика ДДС е с аргумент от решение на СЕС по дело С-643/11 [фирма] - в случаите на неправомерно начислен ДДС поради липса на облагаема доставка двете страни не се третираат непременно еднакво.

Тезата на жалбоподателя, че в хода на ревизията на преките му доставчици са събрани релевантни към спора за реалността на процесните доставки доказателства се опровергава от представени на 10.01.2019 г. при първоначалното разглеждане на делото РА и РД, *ведно с приложения към него*, по отношение на този доставчик, съдържащи се в Приложение № 8. От същите не се установява реалността на спорните доставки.

По изложените съображения е дължимо отхвърляне на оспорването в тази му част извън периодите, които са погасени по давност.

6. За данъчните периоди м. 08.2008 г., м. 09.2008 г. и от м. 01.2009 г. до м. 06.2010 г. /включително/ с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 64 131,94 лв. за доставки, документирани с 27 фактури, описани на стр. 91-92 в РД, издадени от **[фирма]**, ЕИК[ЕИК].

Установените в хода на ревизията и при съдебното производство факти и обстоятелства за този доставчик са идентични с предходния, поради което и за процесуална икономия не следва да се преповтарят. По същите съображения е дължимо отхвърляне на оспорването в тази му част извън периодите, които са погасени по давност.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК разноски се дължат в полза и на двете страни. Жалбоподателят е представил списък по чл.80 ГПК и доказателства за сторени разноски, както следва: 50 лв. държавна такса, 12000 лв. адвокатско възнаграждение, 1200 лв. депозити за експертизи и 4500 лв. държавна такса за касационно обжалване, общо в размер на 17 550 лв. Съобразно уважената част от оспорването в размер на 11 949 456.18 лв. следва да му се присъдят разноски в размер на 12 618.64 лв. За останалата уважена част от оспорването разноски са присъдени при първото разглеждане на делото от АССГ, решението в която му част е влязло в сила.

Съобразно отхвърлената част от оспорването в размер на 4 669 838.40 лв. на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 23 539.52 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.6 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, за една съдебна инстанция. По силата на чл.161, ал.1, изр.2 ДОПК на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат. На ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение за две съдебни инстанции пред АССГ в размер на 47 049.04 лв. За касационната инстанция не се дължи възнаграждение, тъй като касационната жалба на ответника не е уважена.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н С.,[жк] А, вх. Б, Ревизионен акт № Р-2214-1113474-091-002 от 12.08.2016г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1974/07.11.2016 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, **в частта** на установените задължения за ДДС и лихви за забава за данъчни периоди от м.декември 2008 г. до м.ноември 2009 г. общо в размер на **11 949 456.18 лв.**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н С.,[жк] А, вх. Б, срещу Ревизионен акт № Р-2214-1113474-091-002 от 12.08.2016г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1974/07.11.2016 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, **в частта** на установени задължения за ДДС и лихви за забава за данъчни периоди от м.декември 2009 г. до м.юни 2010 г. в общ размер на **4 669 838.40 лв.**

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" при ЦУ на НАП С. да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н С.,[жк] А, вх. Б, на основание чл.161, ал.1 ДОПК разноски в размер на 12 618.64 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н С.,[жк] А, вх. Б, да заплати на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" при ЦУ на НАП С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 47 049.04 лв.

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

СЪДИЯ: