

# РЕШЕНИЕ

№ 262

гр. София, 10.01.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 22.11.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **5805** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Синдра Фарм“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220320005507-091-001/11.07.2022 г., издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и Р. Т. З.– ръководител на ревизията, в потвърдената част с Решение № 72/16.01.2023 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който за данъчни периоди от м. 07.2019 г., м. 08.2019 г., м. 09.2019 г., м. 12.2019 г., м. 02.2020 г., м. 03.2020 г. и м. 04.2020 г. на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 169 879.89 лв. и лихви за забава в размер общо на 40 314.47 лв.

В сезиращата съда жалба са изложени аргументи, че РА е незаконосъобразен, необоснован и недоказан, издаден в нарушение на материалния закон и в противоречие със съществените процесуални правила. Моли съда да го отмени акта в оспорваната част.

В проведените съдебни заседания жалбоподателят редовно призован не се представлява.

Ответникът– директор на дирекция "ОДОП"– С., чрез процесуален представител оспорва жалбата. Моли съда да отхвърли същата като неоснователна и недоказана, като жалбоподателят не провел успешно доказване на твърденията си относно реалност на доставките. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220320005507-020-001 от 10.09.2020 г., връчена по електронен път на 06.11.2020 г., изменена със ЗВР №Р-22220320005507-020-002/15.10.2020 г., №Р-22220320005507-020-003 от 05.02.2021 г.. №Р-22220320005507-020-004 от 05.03.2021 г. и №Р-22220320005507-020-005 от 11.03.2021 г. издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор “Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С./, е възложено извършването на ревизия на „СИНДРА ФАРМ“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.07.2019 г. до 30.06.2020 г. Определен е срок за приключване на ревизията до 06.04.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220320005507-092-001 от 06.06.2022 г.. електронно връчен на 07.06.2022 г..

В хода на ревизионното производство, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства са извършени процесуални действия, описани в констативната част на изготвения РД.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3. чл. 53 и чл. 56. ал. 1 от ДОПК, на субекта на ревизията е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220320005507-040-001 от 11.11.2020 г. Изискани са всички първични счетоводни документи, справки, оборотни ведомости, договори, анекси и други за ревизираните периоди. В отговор, от страна на дружеството са представени част от исканите доказателства - оборотни ведомости, главни книги за периодите от 01.07.2019 г. до 31.12.2019 г. и от 01.01.2020 г. до 30.06.2020 г., справки по образец от №1 до №6, само фактурите за вътреобщностни придобивания /ВОП/, издадени от LUXUS EXPORT UG с VAT DE317481843, Германия, както и покупни фактури, издадени от „МАРТИНЕД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]

С протокол №Р-22220320005507-П.-001 от 06.06.2022 г. са приобщени доказателства, предоставени от ревизираното лице в хода на извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, приключила с Протокол №П-22220320017885-073-001 от 24.09.2020 г.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22220320005507-091-001 от 11.07.2022 г., издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията /оправомощен с Решение №Р- 22220320005507-098-002 от 27.06.2022 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка на директора на ТД на НАП С./, и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 25.07.2022 г.

Видно от разпоредителната част на РА /Таблица 1/ на „СИНДРА ФАРМ“ ЕООД е установен данък за внасяне в размер на 382 202.61 лв. /главница и лихва/, при деклариран от дружеството данък за възстановяване в размер на 1 575,56 лв. Посочено е, че разликата произтича от допълнително начислен ДДС и отказан данъчен кредит в размер на 327 262,08 лв. и лихви в размер на 72 156.09 лв. за ревизираните данъчни периоди. Констатациите на ревизиращия екип се съдържат и са подробно описани в РД, който е неразделна част от РА, както изрично е посочено в същия, в съответствие

с чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

РА №P-22220320005507-091-001 от 11.07.2022 г. е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК от „СИНДРА ФАРМ“ ЕООД с жалба с вх. №53-06-6744 от 08.08.2022г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1327 от 16.08.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С Решение № 72/16.01.2023г. на директора на Дирекция "ОДОП" С. е отменен Ревизионен акт №P-22220320005507-091-001 от 11.07.2022 г., издаден от Х. Б. М.-орган, възложил ревизията, и Р. Т. З.- ръководител на ревизията в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 10.2019 г., м. 11.2019 г., м. 01.2020 г., м. 05.2020 г. и м. 06.2020 г., ведно със съответните лихви и е върната административната преписка на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, като е указано в 30-дневен срок от връчване на решението да бъде издадена нова заповед за извършване на ревизия за горепосочения вид задължение и периоди от друг ревизиращ екип в срока по чл. 114, ал. 1-4 от ДОПК и провеждане на ревизионно производство, съобразно указанията, изложени в мотивите на решението. Със същото решение е потвърден Ревизионен акт №P-22220320005507-091-001 от 11.07.2022 г. в останалата оспорена част досежно установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 169 879.89 лв. и лихви за забава в размер общо на 40 314.47 лв., за данъчни периоди м. 07.2019 г., м. 08.2019 г., м. 09.2019 г., м. 12.2019 г., м. 02.2020 г., м. 03.2020 г. и м. 04.2020 г.

В решението относно получените доставки и непризнатия данъчен кредит е посочено, че видно от мотивите на РД/РА, в конкретния случай правилно органите по приходите са приели, че за доставките по фактурите от „МАРТИНЕД“ ЕООД и от останалите доставчици, посочени в РД не следва да се признае право на данъчен кредит. Прието е, че за повечето от докладваните пред фиска като получени доставки от ревизираното дружество не са представени фактури. За наличните фактури от „МАРТИНЕД“ ЕООД с предмет „по договор“, „по споразумение“ е прието, че те не съдържат задължителните реквизити по чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС- липсва вид и количество на доставените стоки/услуги, в разрез с разпоредбите на чл. 71, т.1 от ЗДДС, както и нормата на чл. 178 от Директивата за ДДС. В случая не можело да се приеме, че предметът на фактурите от „МАРТИНЕД“ ЕООД в достатъчна степен е индивидуализиран и осигуряващ възможност за последващ контрол. Предвид това е изведен извод, че при наличието на данъчен документ, който не е съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 от ЗДДС, не е налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС, самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит по тези фактури. Позовава се на практика на ВАС и СЕС. Отделно от това, въпреки че на ревизираното дружество е било редовно връчено ИПДПОЗЛ, то не е ангажирало и никакви договори, приемо-предавателни протоколи, платежни, складови и транспортни документи, както и подробна, аналитична счетоводна отчетност. При извършена насрещна проверка на прекия доставчик „МАРТИНЕД“ ЕООД единствено, за който са представени фактури, също не били ангажирани никакви доказателства. В допълнение е констатирано, че този доставчик не разполага и с кадрова и техническа обезпеченост. На следващо място е прието, че за доказване на декларираните ВОП по инвойс фактури, издадени от NOVA FARN SRL с VIN R05172678 и ELA PHARM LIMITED с VIN CY10370071H от ревизираното дружество също не са ангажирани регламентираният със закона и правилника към него документи. Изводите на органите по приходите не са опровергани, съответно извършените от тях корекции по този въпрос са правилни и законосъобразни. Изведен

е извод, че непредставянето от страна на жалбоподателя на относимите търговски и счетоводни документи, доказващи реалното разпореждане със стоки или извършени услуги, в т. ч. съпътстващите ги разходи, е основание да се приеме, че такива не са извършени. Предвид разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС, съгласно която данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112, същият е дължим. Решаващият административен орган приел, че РА е законосъобразен, както в частта на изводите относно оспорения ВОП от NOVA FARN SRL с VIN R05172678 и ELA PHARM LIMITED с VIN CY10370071H, така и непризнатия данъчен кредит по протоколите за тези доставки. В решението са изложени мотиви относно частична основателност на жалбата и връщане на преписката, като се издаде нова ЗВР за извършване на ревизия за данъчни периоди- м. 10.2019 г., м. 11.2019 г., м. 01.2020 г., м. 05.2020 г. и м. 06.2020 г., съобразно изложените мотиви в решението. Отражено е изрично, че доколкото резултата за периода по ЗДДС е сборна величина, следва да се има предвид, че за данъчните периоди, в които едновременно са налице корекции, които са счетени за законосъобразни и такива, за които РА се отменя с указания за нова ревизия, то преписката подлежи на връщане за нова ревизия за целия период.

По делото е приета административната преписка.

При така установената фактическа обстановка, съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срок, от надлежна страна и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което е допустима.

Разгледана по същество е неоснователна, по следните съображения:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевираны доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. В настоящия случай, началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220320005507-020-001 от 10.09.2020 г., връчена по електронен път на 06.11.2020 г., изменена със ЗВР №Р-22220320005507-020-002/15.10.2020 г., №Р-22220320005507-020-003 от 05.02.2021 г., №Р-22220320005507-020-004 от 05.03.2021 г. и №Р-22220320005507-020-005 от 11.03.2021 г., издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор “Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С./ . Със ЗВР е определено ревизията да бъде извършена от Т. Д. И. на длъжност „Главен инспектор по приходите“, която е определена за ръководител на ревизията, и Н. Ж. В., заемаща

длъжността „Старши инспектор по приходите“. Относно компетентността на възложителя на ревизията- Е. С. да възлага извършване на ревизии, като част от административната преписка, е приложена Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г., издадена от Директор на ТД на НАП – С. А. Г., на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП във вр. с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК /т. I., т. 5/, като в т. II, т. 15 е посочено, че в случай на отсъствие на Е. С., правомощията ѝ по възлагане на ревизии следва да се изпълняват от С. Т. К.. С последваща ЗИЗВР №Р- 22220320005507-020-002/15.10.2020 г. в ревизиращия екип е включен и И. Г. К.- Главен инспектор по приходите, а със ЗИЗВР №Р-22220320005507-020-005 от 11.03.2021 г. е определен за ръководител на ревизията- Р. Т. З.- Главен инспектор по приходите вместо Т. Д. И..

В Ревизионния доклад е посочено, че същият се издава от Р. Т. З.– ръководител на ревизията, Н. Ж. В. и И. Г. К..

Процесният ревизионен акт № Р-22220320005507-091-001/11.07.2022 г. е издаден от Х. Б. М. на длъжност „Началник на сектор“ в качеството му на орган, възложил ревизията, и от Р. Т. З.– ръководител на ревизията.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в действащата му редакция, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Ръководител на ревизията е този, който е посочен в заповедта за възлагане - чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК, съответно органът, възложил ревизията, е териториалният директор или лицето, на което са делегирани правомощията за това по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. В този контекст в Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС изрично е прието, че за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден от две лица: 1. От орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на ревизията и 2. От органа, имащ качеството на „възложил ревизията“, определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция. В същото тълкувателно решение е прието, че след изменението на чл. 119, ал. 2 ДОПК от 01.01.2013 г. ревизионният акт се издава съвместно от два органа- единият е органът, възложил ревизията, а другият е ръководителят на ревизията. Изменението на разпоредбата касае както органа, издател на акта, така и начина на определяне на издателя на акта: по отменената редакция с нарочна заповед, а по сега действащата редакция единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор- чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а вторият от първия орган– въз основа на заповедта за възлагане на ревизия– чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

От разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението от това правило е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно в нормата на чл.7 ал.3 от ДОПК (Доп. – ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 1.01.2021 г.), съгласно която определен в закона горестоящ орган може да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, съответно от публичния изпълнител, в случаите когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, съответно публичния изпълнител, водеща до отпадане на компетентността, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, съответно

публичен изпълнител, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът. Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган, като при действието на чл. 7, ал. 3 ЗНАП правомощието по чл. 7, ал. 3 ДОПК е част от компетентността на изпълнителния и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията.

В случая, приобщено по делото е след служебно изискване от съда Решение №Р-22220320005507-098-001 от 11.03.2021 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка на Е. С., в качествата на Началник сектор при ТД на НАП, оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г., т. III, в която е посочено, че във връзка с чл.7, ал.3 от ЗНАП на посочените в т.І служители е възложено да упражняват правомощията по чл.7, ал.3 ДОПК. В решението е посочено, че със Заповед №РД-01-149/05.03.2021 г. Т. И. е освободена от функциите ръководител на ревизията и със Заповед №РД-01-152/08.03.2021 г. на директор на ТД на НАП С. /приложена по делото/ в състава на екипа с ръководител Р. З. са включени И. К. и Н. В.. Видно от Заповед №РД-01-149/05.03.2021 г. Т. И. е освободена от функциите на ръководител на екип, считано от 08.03.2021 г.

По делото, след служебно изискване от съда бе представено Решение №Р-22220320005507-098-002 от 27.06.2022 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка на директора на ТД на НАП С./, в което е посочено, че във връзка със Заповед №РД-01-446/27.06.2022 г. на Директора на ТД на НАП /приложена по делото/ за отнемане функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК на Е. С., считано от 27.06.2022 г., а именно изпълнение на правомощията на орган, възлагащ ревизии, както и на основание чл.7, ал.3 ДОПК се изземват правомощията по разглеждането и решаването на преписката, и са възложени правомощията по възлагане на Х. Б. М. при ТД на НАП- С. в качеството на възлагащ орган.

С оглед приобщените по делото доказателства следва да се приеме, че РА е издаден от компетентни органи.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с електронен подпис. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА, разполагат с удостоверение за квалифициран електронен подпис. Ответникът е представил надлежни доказателства за наличието на валидни КЕП на лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, както и на заповедите, издадени във връзка с определянето на компетентния орган по възлагане на ревизията на жалбоподателя.

В тази връзка настоящият състав приема, че оспореният РА е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в рамките на законоустановените срокове, в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа изискуемите реквизити по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. На основание чл.120, ал.2 ДОПК Ревизионният доклад се прилага към

ревизионния акт и е неразделна част от него на основание чл.120, ал.2 ДОПК, поради което мотивите му се считат като част от РА.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно- производствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна.

По приложението на материалния закон:

Предмет на спор в настоящото производство са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 169.879.89 лв. и лихви за забава в размер общо на 40 314.47 лв. за данъчни периоди от м. 07.2019 г., м. 08.2019 г., м. 09.2019 г., м. 12.2019 г., м. 02.2020 г., м. 03.2020 г. и м. 04.2020 г.

Процесната ревизия на „СИНДРА ФАРМ“ ЕООД е първа за ревизираните периоди и вид задължение.

Основната дейност на „СИНДРА ФАРМ“ ЕООД е търговия на едро с фармацевтични, козметични и медицински изделия.

От страна на С. ФАРМ ЕООД са представени частично документи по електронен път на 02.02.2021 г.: Главна книга за периода от 01.01.2020 год. до 30.06.2020 год.; Главна книга за периода от 01.07.2019 год. до 31.12.2019 год.; Оборотна ведомост за периода от 01.01.2020 год. до 30.06.2020 год.; Оборотна ведомост за периода от 01.07.2019 год. до 31.12.2019 год. Справки по образец с номера от 1 до 6; Фактури за вътреобщностни придобивания издадени от LUXUS EXPORT UG с VAT DE317481843, Германия; Фактури за покупки от МАРТИНЕД ЕООД с ЕИК[ЕИК]. При анализ на събраните доказателства и на наличната информация в ИС на НАП е установено, че основните деклариращи от дружеството доставки са свързани с продажба на стоки. От страна на дружеството не е предоставено организирано и водено от ревизираното лице отчитане на стопанските операции по хронологичен ред на възникването им, в съответствие с изискванията на чл.3 от Закона за счетоводството, включително от представените оборотни ведомости и главни книги не се установявало наличие на заведена счетоводна система в съответствие със Закона за счетоводството, Счетоводни стандарти и ЗДДС. Във връзка с това не били представени хронологични и аналитични регистри, от които да е видно осчетоводяването на придобити стоки и осчетоводяване на последващата им реализация. При извършена проверка в ИС на НАП е установено, че в дружеството има назначено едно лице по трудови правоотношения на длъжност отговорен магистър-фармацевт ръководител на склад за търговия на едро с лекарствени продукти, назначен на 21.05.2019г. При извършена на дружеството ПУФО приключила с Протокол №

П-22220320017885-073-001/24.09.2020г. е констатирано, че „СИНДРА ФАРМ“ ЕООД стопанисва под наем складово помещение находящо се в [населено място], [жк], [улица].

Производството по обжалване на РА не е контролно-отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл. 160, ал. 2 от ДОПК, следва да се провери дали са спазени изискванията на закона, при които възниква и може да бъде упражнено правото на данъчен кредит.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС. Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът-регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Според постоянната практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело С – 285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на

доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Съгласно чл. 68, ал.2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем, съгласно чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, към момента на възникване на данъчното събитие и като последица от тази изискуемост, данъкът следва да се начисли. При доставка на стоки данъчното събитие настъпва към момента на прехвърляне на правото на собственост, респективно правото на разпореждане с вещта като собственик по дефиницията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО/ фактическото предаване на стоката/, а при доставката на услуги– към момента на извършването им /чл. 25, ал. 2 от ЗДДС/. В тежест на данъчно задълженото лице е да установи, че е получател по действително осъществена доставка на стоки/услуги. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Доказателствата за реалното осъществяване на доставката могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално- техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, доказателства, че доставчикът разполага със стоките, предмет на доставките, доказателства за транспорт, склад, материална обезпеченост; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят договори; приемо- предавателни протоколи, стокови разписки, протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

В случая следва да се разгледат спорните доставки по данъчни периоди, доколкото изрично в решението на решаващия орган е посочено, че доколкото резултата за периода по ЗДДС е сборна величина, следва да се има предвид, че за данъчните периоди, в които едновременно са налице корекции, които са счетени за законосъобразни и такива, за които РА се отменя с указания за нова ревизия, то преписката подлежи на връщане за нова ревизия за целия период. Предвид това, предмет на настоящото производство е именно РА в частта на спорните доставки в рамките на данъчните периоди, потвърдени с решението на директора на ОДОП.

#### **1. Данъчен период 01.07.2019 г. - 31.07.2019 г.**

Подадена е СД с вх. № 22031403126 / 14.08.2019 г. в срока по чл. 125, ал.5

от ЗДДС с деклариран ДДС за възстановяване в размер на 2000,00 лв. Във връзка с констатациите в Раздел IV на настоящия РД, въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства се определя нулева данъчна основа на извършените доставки на територията на страната. Независимо от обстоятелството, че липсва доставка, посоченият във фактурите данък е дължим от ревизираното лице по силата на чл.85 от ЗДДС, съгласно който данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактури и/или известие по чл.112 от ЗДДС.

В процесния казус е извършена корекция на ползвания данъчен кредит и на основание чл.68, ал.1, т.1 и 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл.9 от ЗДДС, в следствие на което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 5500,00 лв. по издадена от „МАРТИНЕД ЕООД" ЕООД Фактура № [ЕГН]/25.07.2019 г., видно от която в графи „количество“ и „Мярка“ е записано- 1 бр., предмет на доставка- „по договор“, ДО-27500, ДДС- 5500.

В описаната фактура не е изпълнено изискването на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС, а именно не е посочен вида на доставката /стока или услуга/, а само 1 бр. и „по договор“. Нормите на чл. 71, т.1 от ЗДДС и чл. 178 от Директивата за ДДС изрично сочат, че притежаването на фактура, съставена в съответствие със законовите изисквания е условие за упражняване на правото на приспадане. Това е изрично подчертано от СЕС и в Решението по дело С-271/2012, както и практиката на ВАС. Несъмнено, престацията по процесната фактура следва да бъде индивидуализирана с точни параметри, които позволяват осъществяването ѝ. Конкретизирането на доставката следва да е в достатъчна степен и по начин, който да позволява последваща проверка и установяване на действителното ѝ извършване. В настоящия случай предметът на фактурата, издадена от „МАРТИНЕД“ ЕООД е напълно неясен, което препятства възможността за последващ контрол. Не е ангажиран от страна на жалбоподателя и договор или друг документ, в който предметът да е индивидуализиран. Договор или друг документ, от който да се установят релевантните обстоятелства не е представен и при извършена насрещна проверка от сочения във фактурата доставчик „МАРТИНЕД“ ЕООД. Нито в хода на ревизионното производство, нито в съдебното са представени доказателства сочещи прякото реализиране на тази доставка и каква всъщност е тя и в частност освен договор липсват и приемо- предавателни протоколи, стокови разписки, документи, свързани с транспорт. Като допълнителен аргумент е констатираното от органите по приходите относно липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика. Следва да се отбележи, че няма никакви данни за

установяване действителното съществуване на облигационна връзка между жалбоподателя и дружеството- издател на фактурата.

Предвид изложеното, настоящата инстанция приема, че процесната фактура не документира действително осъществена доставка, а са издадени с единствена цел приспадане на данъчен кредит, което представлява данъчна измама. Ето защо правилно е извършена корекция от приходните органи: Данък за внасяне- 3500 лв. и на основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесената в срок сума се дължи и лихва.

С оглед изложеното следва са се приеме, че жалбата е неоснователна в тази част.

## **2. Данъчен период 01.08.2019 г. - 31.08.2019 г.**

Подадена е СД с вх. № 22031408973/16.09.2019 г. в срока по чл. 125, ал.5 от ЗДДС с деклариран ДДС за възстановяване в размер на 22000,00 лв.

Приходните органи установили, че през ревизирия период не са декларирани доставки.

Във връзка с констатациите в Раздел IV, т. 3.1. от РД, въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства е извършена корекция на ползвания данъчен кредит и на основание чл.68, ал.1, т.1 и 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл.9 от ЗДДС, ревизирият екип отказва правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 22000,00 лв., по издадена от „МАРТИНЕД ЕООД" ЕООД Фактура № [ЕГН]/25.08.2019 г., доставчик „МАРТИНЕД ЕООД" ЕООД, в графи „количество“ и „Мярка“ е записано- 1 бр., ед. цена- 110 000, предмет на доставка- „по договор“, ДО-110 000, ДДС- 22 000.

И в тази фактура с посочен доставчик „МАРТИНЕД“ ЕООД не е индивидуализиран предмета на доставката /вида стоката или услугата/, а само 1 бр. и „по договор“. Не е представен този договор, приемо-предавателен протокол, стокова разписка, документи, свързани с транспорт. Относими са същите аргументи относно посоченото за фактурата от предходния данъчен, т.е. същата не документира действително осъществена доставка, поради което РА е законосъобразен в тази част.

## **3. Данъчен период 01.09.2019 г.- 30.09.2019 г.**

Подадена е СД с вх. № 22031413333/14.10.2019 г. в срока по чл. 125, ал.5 от ЗДДС с деклариран ДДС за внасяне в размер на 24 000,00 лв.

Във връзка с констатациите в Раздел IV на настоящия РД, въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства се определя нулева данъчна основа на извършените доставки на територията на страната. Независимо от обстоятелството, че липсва доставка, посоченият във фактурите данък

е дължим от ревизираното лице по силата на чл.85 от ЗДДС, съгласно който данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактури и/или известие по чл.112 от ЗДДС.

Установено е, че през данъчния период не са декларирани никакви покупки и не е деклариран данъчен кредит. Предвид това и доколкото в данъчната декларация е деклариран ДДС за внасяне в размер на 24 000,00 лв., законосъобразно е определен резултат за периода– ДДС за внасяне в размер на 24000,00 лв. и на основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми е начислена лихва.

#### **4. Данъчен период 01.12.2019 г. - 31.12.2019 г.**

Подадена е СД с вх. № 22031429391/14.01.2020 г. в срока по чл. 125, ал.5 от ЗДДС с деклариран ДДС за възстановяване в размер на 227.88 лв.

Приходните органи, определят нулева данъчна основа на извършените доставки на територията на страната, като независимо от обстоятелството, че липсва доставка, посочения във фактурите данък е дължим от ревизираното лице по силата на чл.85 от ЗДДС.

Констатирано е, че през ревизирания период дружеството декларира едно вътреобщностно придобиване с протокол, както следва: № на документ [ЕГН], Дата на издаване- 20.12.2019 г., И.№ на контрагента RO5172678, Име на контрагент- Nova Farn SRL, Предмет на доставката-самоначисляване на ДДС при ВОП, Сума на ДО- 27029.57, начислен ДДС 5405,91.

Предвид липсата на представени по делото търговски и счетоводни документи- договори, спецификации, приемо- предавателни протоколи, транспортни документи, потвърждения, платежни документи и др., които да потвърдят възникването и изпълнението на реални правоотношения между контрагентите- „Синдра Фарм“ ЕООД и NOVA EARN SRL с VIN ROS172678, както и доказателства относно отразен протокол за извършен ВОП от чуждестранното дружество, следва извод за нереалност на тези ВОП по отразения в дневника за покупки и продажби протокол по чл. 117 от ЗДДС.

Съдът споделя изводите на приходните органи относно оспорения ВОП от NOVA FARN SRL с VIN R 05172678 и непризнатия данъчен кредит по протокола за тази доставка, тъй като не отговаря на условията на чл. 13 от ЗДДС за определяне на посочените доставки като ВОП. В следствие на това законосъобразно от приходните органи е определена е нулева данъчна основа на декларираните ВОП от NOVA FARN SRL с VIN R 05172678, т.е. нулев размер на начисления ДДС по отразените в дневниците за продажби и нулев размер на ползания данъчния кредит по дневниците за покупки за данъчни периоди м. 12.2019 г. протокол от

20.12.2019 г. /с ДДС в размер на 5 405,91 лв./.

За същия данъчен период във връзка с констатациите в Раздел IV, т. 3.1. от РД, въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства е извършена корекция на ползвания данъчен кредит и на основание чл.68, ал.1, т.1 и 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл.9 от ЗДДС, като е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 000 лв., по издадена от „МАРТИНЕД" ЕООД фактура № [ЕГН]/21.12.2019 г., по договор, количество- 1 бр., ед.цена- 85 000, ДО- 85 000, ДДС- 17 000, предмет- по договор.

Настоящият съдебен състав се придържа към съображенията изложени по отношение на горните доставки документирани с издадени фактури от посоченото дружество доставчик „МАРТИНЕД" ЕООД, предвид идентитета относно реквизитите, които съдържат. Приема за правилен извода на приходните органи относно нереалност и на конкретната доставка, респ. за законосъобразност на акта в тази част, в която е отказано право на данъчен кредит за данъчния период.

#### **5. Данъчен период 01.02.2020 г.- 28.02.2020 г.**

Подадена е СД с вх. № 22031440494 /16.03.2020 г. в срока по чл. 125, ал.5 от ЗДДС с деклариран ДДС за възстановяване в размер на 109.29 лв.

В периода ревизираното лице декларира извършени вътреобщностни доставки.

Органите по приходите, приели, че през този период от С. ФАРМ са издадени фактури, които не документират реално данъчно събитие, тоест фактурирани са привидни сделки, които не представляват доставка по смисъла на ЗДДС. Фактурите са издадени без основание, поради което се определя нулева данъчна основа на извършените доставки на територията на страната. Независимо от обстоятелството, че липсва доставка, посоченият във фактурите данък е дължим от ревизираното лице по силата на чл.85 от ЗДДС, съгласно който данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактури и/или известие по чл.112 от ЗДДС.

Във връзка с констатациите в Раздел IV, т. 3.1. от РД, въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства е извършена корекция на ползвания данъчен кредит и на основание чл.68, ал.1, т.1 и 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл.9 от ЗДДС, с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 28 200,00 лв., по издадена от „МАРТИНЕД" ЕООД фактура № [ЕГН]/11.02.2020 г., по договор, количество- 1 бр., ед.цена- 141 000, ДО- 141 000, ДДС- 28 200, предмет- по договор.

Съдът, с оглед идентичното съдържание на фактурата с останалите на посочения доставчик „МАРТИНЕД" ЕООД и липсата на доказателства,

сочещи реалност на доставката, намира, че законосъобразно е отказано правото на данъчен кредит с РА и в тази част.

На следващо място, във връзка с констатациите в Раздел IV, т. 3.3. от РД, поради неизпълнение на условието на чл.71, т.1 от ЗДДС жалбоподателят да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114, чл.115 ЗДДС, правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 237,29 лв., по следните фактури: №[ЕГН]/24.01.2020, издадена от „МАРГЕЛ– 7“ ЕООД, предмет- офис консумативи, ДО- 162.66, ДДС- 32.53; №[ЕГН]/11.02.2020, издадена от „ПОРШЕ ИНТЕР АУТО БГ“ ЕООД, предмет- офис консумативи, ДО- 869,78, ДДС- 173,96; № [ЕГН]/14.02.2020 г., издадена от „БОРИКА“ АД, предмет- издаване на електронен подпис, ДО-64, ДДС-12.8; №[ЕГН]/29.02.2020г., издадена от „ДИАНА“ ООД, предмет- офис консумативи, ДО- 90, ДДС-18.

#### **6. Данъчен период 01.03.2020 г. - 31.03.2020 г.**

Подадена е СД с вх. № 22031445968 / 14.04.2020 г. в срока по чл. 125, ал.5 от ЗДДС с деклариран ДДС за възстановяване в размер на 1355.02 лв.

В периода ревизираното лице декларира извършени вътреобщностни доставки. От С. ФАРМ са издадени фактури без основание, т.е. не документират реално данъчно събитие, като са фактурирани привидни сделки, които не представляват доставка по смисъла на ЗДДС.

Правилни са установяванията на ревизиращия екип, отразени в Раздел IV от РД. Независимо от обстоятелството, че липсва доставка, посоченият във фактурите данък е дължим от ревизираното лице по силата на чл.85 от ЗДДС.

Съдът намира, че правилно, на основание чл.68, ал.1, т.1 и 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл.9 от ЗДДС, е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 38200,00 лв., по издадени от „МАРТИНЕД " ЕООД фактури № [ЕГН]/27.03.2020, с предмет- по договор, ДО- 98600, ДДС- 19720; №[ЕГН]/25.03.2020, с предмет- по договор, ДО- 92400, ДДС- 18480. Досежно тези фактури, съдържащи същите реквизити като предходните, издадени от този доставчик и при липса на друг документ, в който да е индивидуализиран предмета на доставката, както и при липса на доказателства, сочещи, че същата е действително осъществена същата, предвид и мотивите изложени по- горе, следва да се приеме, че не отразяват реални стопански операции между посочените в тях съконтрагенти. Това води до извод за законосъобразност на РА и в тази част.

На следващо място, за този данъчен период, във връзка с констатациите в Раздел IV, т. 3.3. от РД, доколкото не е изпълнено условието на чл.71,т.1

от ЗДДС, с РА правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 10711,29 лв., по следните фактури: №[ЕГН]/23.03.2020, издадена от В. ООД, предмет- материали, ДО- 6806,25, ДДС- 1361,25; № [ЕГН]/20.03.2020 В. ООД, предмет- материали, ДО- 8167,5, ДДС- 1633,5; № [ЕГН]/24.03.2020, издадена от В. ООД, предмет- материали, ДО- 5192,55, ДДС- 1038,51; №[ЕГН]/30.03.2020 г., издадена от ИНФИНТА ООД, предмет- доставка на СМЗ, ДО- 1390,13, ДДС- 278,03; №[ЕГН]/20.03.2020, издадена от Г. БИО ООД, предмет- доставка на СМЗ, ДО- 32000, ДДС- 6 400. Така оформени фактурите, не са носител на нужната информация, от която да се извлече какво точно е доставено. Не са ангажирани други документи, от които да се установят релевантните обстоятелства, поради което и доколкото това е в тежест на жалбоподателя, състава на съда приема, че РА е законосъобразен и в тази част.

#### **7. Данъчен период 01.04.2020 г. - 30.04.2020 г.**

Подадена е СД с вх. № 22031451307 / 14.05.2020 г. в срока по чл. 125, ал.5 от ЗДДС с деклариран ДДС за внасяне в размер на 323.50 лв.

В периода ревизираното лице декларира извършени вътреобщностни доставки. По отношение на декларираните ВОД ревизиращият екип формира извод, че през ревизирувания период от С. ФАРМ са издадени фактури, които не документират реално данъчно събитие, тоест фактурирани са привидни сделки, които не представляват доставка по смисъла на ЗДДС, като съображенията са същите посочени спрямо предходните ВОД. Фактурите са издадени без основание, поради което се определя нулева данъчна основа на декларираните доставки, но въпреки това посоченият във фактурите данък е дължим от ревизираното лице по силата на чл.85 от ЗДДС.

Във връзка с констатациите в Раздел IV, т. 3.1. на настоящия РД, правилно на основание чл.68,ал.1,т.1 и 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл.9 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 49400,00 лв., по издадена от „МАРТИНЕД“ ЕООД фактури: №[ЕГН]/23.04.2020, предмет- по договор, ДО- 111400, ДДС- 22280; №[ЕГН] 10.04.2020 BG205401209, издадена от МАРТИНЕД ЕООД, предмет- по договор, ДО- 135600, ДДС- 27120. Фактурите, както и посочените до тук, изхождащи от този доставчик не отговарят на нормативните изисквания, не са приложени доказателства, сочещи на реалност на процесните доставки, поради което РА е законосъобразен и в тази част, а жалбата- неоснователна.

С оглед изложеното, настоящата инстанция намира, че РА в оспорената част, е законосъобразен, поради което следва жалбата да бъде отхвърлена

като неоснователна.

С оглед изхода на спора и на основание чл.161, ал.1 от ДОПК, основателно е искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 13057.77 лева, съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.5 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

*Така мотивиран, Административен съд – София град, III отделение, 73 състав*

### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Синдра Фарм“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22220320005507-091-001/11.07.2022 г., издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и Р. Т. З.– ръководител на ревизията, в потвърдената част с Решение № 72/16.01.2023 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който за данъчни периоди от м. 07.2019 г., м. 08.2019 г., м. 09.2019 г., м. 12.2019 г., м. 02.2020 г., м. 03.2020 г. и м. 04.2020 г. на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност общо в размер на 169 879.89 лв. и лихви за забава в размер общо на 40 314.47 лв.

ОСЪЖДА „Синдра Фарм“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите разноски по делото в размер на 13057.77 лева.

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

СЪДИЯ: