

# РЕШЕНИЕ

№ 5110

гр. София, 27.07.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 04.05.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **12056** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).  
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление-[населено място],[жк], бул./ул. [улица] чрез управителя Ю. Ю. К. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221720007341-091-001/19.07.2021 г., издаден от Т. П. Н.- орган, възложил ревизията и Т. И. В.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1572/11.10.2021 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите. Жалбоподателят твърди, че РА е неправилен, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на закона и при съществено нарушение на процесуалните правила. Органите по приходите тълкували определени факти и обстоятелства по начин, в противоречие с правилата на формалната и правна логика, което довело до незаконосъобразно определяне на публични задължения за данъчнозадълженото лице. Поддържа се, че са налице условията на чл.68, ал.1 и чл.69 от ЗДДС и липсват ограниченията на чл.70 от ЗДДС, правото е упражнено съобразно реда на чл.71, ал.1 от ЗДДС, т.е. получателят по доставката- регистрирано по този закон лице, упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит при наличието на условията, изброени в чл.71 от ЗДДС, поради което незаконосъобразно е отказано право на данъчен кредит. Твърди се, че в хода на ревизията са ангажирани всички необходими документи обосноваващи получените доставки, а липсата на трудова и техническа обезпеченост, както и произходът на стоките не е предпоставка за

признаване на правото на приспадане на данъчен кредит. В подкрепа на изводите си цитира практика на СЕС. Липсвали доказателства, въз основа на които да може да се направи извод за наличието на данъчна измама, за която ревизираното лице да е знаело, което всъщност да обоснове законосъобразен отказ за признаване право на данъчен кредит, като сочи, че недвусмислено СЕС в редица свои решения приема, че доказателствената тежест за доказване на субективния елемент за „знанието“ за измамата, следва да падне върху данъчната администрация, а не върху получателя. Според жалбоподателя, поставянето от страна на приходната администрация на допълнителни изисквания пред ревизираното лице е в пряко противоречие с принципа на правната сигурност. От друга страна, прехвърлянето на отговорността върху изрядните лица, за сметка на неизрядните, на практика е и в пряко противоречие с принципа на пропорционалността, който е друг основополагащ принцип на правото на ЕС. Оспорва твърдението, че дружеството не е положило грижата на добрия търговец по смисъла на чл.302 от Търговския закон. Моли съда да отмени оспорения РА.

В съдебно заседание жалбоподателят не се представлява.

Ответникът, чрез процесуален представител оспорва жалбата. Моли да се съобразят аргументите на Директора на Дирекция „ОДОП“ в потвърждаващото РА решение и да се отхвърли жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане па ревизия /ЗВР/ №Р-22221720007341-020-001/ 01.12.2020 г.. връчена електронно на 08.12.2020 г., издадена от Т. П. Н.- на длъжност началник сектор в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г.. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от м. 06.2020 г. до м. 09,2019 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221720007341-020-002 / 01.03.2021 г. и №Р- 22221720007341-020-003 / 01.04.2021 г., е определен нов краен срок приключване на ревизията до 07.05.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221720007341-092-001/04.06.2021 г., връчен по електронен път на 07.06.2021 г. В срока по чл. 117. ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Ревизията приключила с обжалвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22221720007341-091-001/19.07.2021 г., издаден от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган - възложил ревизията и Т. И. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 20.07.2021 г.

С РА на [фирма] е отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 215 552.71 лв., за данъчни периоди от м.06.2020 г. до 01.09.2020 г., по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма]. ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма]. ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221720007341-040-001/07.12.2020 г., каквито са представени от

същото. С Протокол №1735108/15.04.2021 г. е документирано посещение в счетоводството на дружеството с цел преглед на търговските и счетоводни документи. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчици на [фирма], резултатите от които са обективирани в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/.

С Протокол №1719456/16.04.2021 г. са присъединени отговори по извършени проверки за асоциирана информация, предоставени от ЦЗВ при ЦУ на НАП за FRADE O. MON I.K.E, V. FL[EИК]. Съгласно получените отговори ДДС номерът на гръцката компания е премахнат от базата данни на VIES на 19.11.2020 г. след ревизия, извършена от Гръцките данъчни власти. Гръцките данъчни власти установили, че на декларирания адрес не е осъществявана бизнес дейност и помещението не е отдавано под наем по данни на собственика му.

Относно извършените доставки:

Органите по приходите установили, че за ревизираните данъчни периоди в отчетните регистри „дневници за продажби“ [фирма] е посочило извършени ВОД на стоки с получатели гръцки дружества, както следва:

Т. О. MON I.K.E, V. EL801301889 за м. 07.2020 г. на стойност 48 700,17 лв. При справка в система VIES е установено, че към момента на деклариране на ВОД дружеството е било с валиден V. номер, същият е невалиден, считано от 19.11.2020 г. Представен е договор от 20.05.2020 г., сключен между [фирма]- продавач и Т. О. MON I.K.E- купувач, за доставка на строителни материали, в който е заложено, че транспортът е за сметка на продавача. Плащането се извършва по банков път до 90 дни от датата на доставката.

Фактура №37/20.07.2020 г. с ДО 48 700.17 лв. и ДДС 0,00 лв. за доставката на акрилна драскана мазилка 20 л кофа. 1 000 бр.

ЧМР с изпращач [фирма], получател Т. О. MON I.K.E. превозач [фирма], товар акрилна боя 20 000 кг., съответно влекач/ремаркс: С./С.. Заявка-договор за транспорт от 19.07.2020 1. до [фирма] с данни: МПС: С. /С.; дата на товарене: 20.07.2020 г.; вид на товара: акрилна драскана мазилка 20 000 кг.; адрес на товарене: България, С., кв. В., [улица]; адрес на доставката: Гърция. Л. С.; навло: 583,33 лв. без ДДС: срок за плащане 30 дни; платец на навлото [фирма]. Писмено потвърждение от купувача до продавача за получени 1 000 бр. акрилна боя за м. 07.2020 г. Банково извлечение, съгласно което на 09.11.2020 г. по банковата сметка на „Г.“ Д. /дружество за финансово обслужване/ са постъпили суми в размер па 7 113.85 лв. и 5 220,00 лв., с наредител Т. О. MON I.K.E.

Фактура №[ЕГН]/21.07.2020 г. с ДО 583.33 лв. и ДДС 116,67 лв. за извършена транспортна услуга България - Гърция, с МПС С.. С. и фискален бон от 14.08.2020 г. за платена сума в брой 700.00 лв.

F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E. V. ET801301459 за м. 08.2020 г. и м. 09.2020 г. на обща стойност 493 886,19 лв. При справка в система VIES е установено, че към момента на деклариране на ВОД дружеството е било с валиден V. номер, същия е невалиден, считано от 29.03.2021 г.

Представен е договор от 13.08.2020 г.. сключен между [фирма] - продавач и Т. О. MON I.K.E- купувач. Предмет на договора е доставка строителни материали, съгласно който транспортът е за сметка на продавача. Плащането се извършва по банков път до 90 дни от датата на доставката.

Фактура №[ЕГН]/13.08.2020 г. с ДО 48 700.17 лв. и ДДС 0.00 лв. за доставка на

акрилна драскана мазилка 20 л. разфасовка. 1 000 бр. ЧМР с изпращач [фирма], получател F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E. превозвач [фирма], товар акрилна боя 20 000 кг., съответно влекач/ремарке: С./С.. Място на товарене [населено място], кв. В., [улица]. Разтоварен пункт - Лака С.. Гърция. Писмено потвърждение от купувача до продавача за получени 1 000 бр. акрилна боя за м. 08.2020 г.

Фактура №38/07.09.2020 г. с ДО 84 100.69 лв. и ДДС 0.00 лв. за доставка на двукомпонентна смес за изграждане 25 кг. разфасовка. 1 000 бр. ЧМР с изпращач [фирма], получател F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E. превозвач [фирма], товар двукомпонентна смес за изграждане 25 000.00 кг., съответно влекач/ремарке: С./С.. Място на товарене [населено място], кв. В., [улица]. Разтоварен пункт - Лака С.. Гърция.

Фактура №39/03.09.2020 г. с ДО 84 100.69 лв. и ДДС 0,00 лв. за доставка на двукомпонентна смес за изграждане 25 кг. разфасовка, количество 1 000 бр. ЧМР с изпращач [фирма], получател F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E. превозвач [фирма], товар двукомпонентна смес за изграждане 25 000.00 кг., съответно влекач/ремарке: С./С.. Място на товарене [населено място], кв. В., [улица]. Разтоварен пункт - Лака С.. Гърция.

Фактура №40/09.09.2020 г. с ДО 84 100.69 лв. и ДДС 0.00 лв. за доставка на двукомпонентна смес за изграждане 25 кг. разфасовка, количество 1 000 бр. ЧМР с изпращач [фирма], получател F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E. превозвач [фирма], товар двукомпонентна смес за изграждане 25 000.00 кг., съответно влекач/ремарке: С./С.. Място на товарене [населено място], кв. В., [улица]. Разтоварен пункт - Лака С.. Гърция.

Фактура №[ЕГН]/13.09.2020 г. с ДО 3 168.44 лв. и ДДС 0.00 лв. за доставка на варова мазилка 25 кг. разфасовка, количество 60 бр. ЧМР с изпращач [фирма], получател F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E. превозвач [фирма], товар варова мазилка 1 500,00 кг., съответно влекач/ремарке: С./С.. Място на товарене [населено място], кв. В., [улица]. Разтоварен пункт - Лака С.. Гърция.

Фактура №41/15.09.2020 г. с ДО 84 100.69 лв. и ДДС 0.00 лв. за доставка на двукомпонентна смес за изграждане 25 кг. разфасовка, количество 1 000 бр. ЧМР с изпращач [фирма], получател F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E. превозвач [фирма], товар двукомпонентна смес за изграждане 25 000.00 кг., съответно влекач/ремарке: С./С.. Място на товарене [населено място], кв. В., [улица]. Разтоварен пункт - Лака С.. Гърция.

Фактура №42/28.09.2020 г. с ДО 52 807.41 лв. и ДДС 0.00 лв. за доставката на варова мазилка 25 кг. разфасовка, количество 1 000 бр. ЧМР с изпращач [фирма], получател F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E. превозвач [фирма], товар двукомпонентна смес за изграждане 25 000,00 кг., съответно влекач/ремарке: С./С.. Място на товарене [населено място], кв. В., [улица]. Разтоварен пункт- Лака С., Гърция.

Фактура №43/30.09.2020 г. с ДО 52 807,41 лв. и ДДС 0.00 лв. за доставка на варова мазилка 25 кг. разфасовка. Количество 1 000 бр. ЧМР с изпращач [фирма], получател F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E. превозвач [фирма], товар двукомпонентна смес за изграждане 25 000.00 кг., съответно влекач/ремарке: С./С.. Място на товарене [населено място], кв. В., [улица]. Разтоварен пункт- Лака С., Гърция. Писмено потвърждение от купувача до продавача за получени стоки: двукомпонентна смес за изграждане 25 кг. разфасовка, количество 4 000 бр. и варова мазилка 25 кг. разфасовка, количество 2 060 бр. за м. 09.2020г.

Относно транспорта са представени:

Фактура №[ЕГН]/13.08.2020 г. с ДО 583.33 лв. и ДДС 116,67 лв. за извършена транспортна услуга България - Гърция, с МПС С./С. и фискална бележка от 14.09.2020 г. за платена сума в брой 700.00 лв. Заявка-договор за транспорт от 11.08.2020 г. до [фирма] с данни: МПС: С./С.; дата на товарене: 13.08.2020 г.; вид на товара: акрилна драскана мазилка 20 000 кг.; адрес на товарене: България. С., кв. В., [улица]; адрес Па Доставка: Гърция. Л. С.: навло: 583.33 лв. без ДДС: срок за плащане 30 дни; платец на навлото [фирма].

Фактура №[ЕГН]/28.09.2020 г. с ДО 1 000.00 лв. и ДДС 200.00 лв. за извършена транспортна услуга България- Гърция, МПС С./С. и фискална бележка от 14.10.2020 г. за платена сума в брой 1 200.00 лв. Заявка-договор за транспорт от 26.09.2020 г. до [фирма] с данни: МПС: С. С.: дата на товарене: 28.09.2020 г.; вид па товара: акрилна драскана мазилка 20 000 кг.; адрес на товарене: България. С., кв. В., [улица]; адрес на доставката: Гърция. Л. С.: навло 1 000,00 лв. без ДДС; срок, за плащане 30 дни: платец на Навлото [фирма].

Фактура №[ЕГН]/30.09.2020 г. е ДО 1000,00 лв. и ДДС 200.00 лв. за извършена транспортна услуга България - Гърция, с МПС С./С. и фискална бележка от 14.10.2020 г. за платена сума в брой 1 200.00 лв. Заявка-договор за транспорт от 28.09.2020 г. до [фирма] с данни: МПС: С./С.; дата на товарене: 30.09.2020 г.; вид на товара: варова мазилка 20 000 кг.; адрес на товарене: България. С., кв. В., ул. О.“ №65; адрес на доставката: Гърция. Л. С.: навло: 1 000.00 лв. без ДДС: срок за плащане 30 дни; платец на навлото [фирма].

Приходните органи формиран извод, че не са налице доказателства за осъществен ВОД на стоки към Т. О. MON I.K.E. и F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E, като е определена данъчна основа 0,00 лв.

Относно получените доставки:

Стоките предмет на ВОД описани по- горе по данни на управителя на [фирма] са закупени от доставчиците [фирма] и [фирма]. При извършени насрещни проверки на доставчиците същите не са открити на адресите за кореспонденция.

От дружеството- дружеството са ангажирани следните доказателства:

За [фирма] са ангажирани 8 фактури с начислен ДДС в общ размер на 212 420,00 лв. и приемо-предавателни протоколи за строителни материали- шпакловъчна смес за фасади, двукомпонентна хидроизолация, акрилна драскана мазилка и полигранулат.

При извършена проверка в ИМ на НАП за [фирма] е установено: Регистрация по ЗДДС на 17.11.2016 г.- по избор. Дерегистрация по ЗДДС на 24.09.2020 г.- задължителна при установени обстоятелства; Има данни за назначени лица по трудови правоотношения- 2 лица, договори са прекратени през м. 12.2016 г. и м. 01.2017 г. Няма данни за назначени лица към датата на издаване на фактурите. Няма подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2020 г. Няма данни за притежавани недвижими имоти на дружеството. Налични са данни за притежавани превозни средства - леки автомобили, влекачи и полуремаркета. Всички са продадени през м. 02.2020 г., м. 04.2020 г. и м. 05.2020 г. Към момента дружеството е собственик на един влекач. Няма данни за обекти на дружеството. Няма данни за регистрирани ФУДВ. Дружеството е доставчик с рисков профил. Многократно са връчвани документи по реда на чл. 32 от ДОПК.

За [фирма], издател на фактура №[ЕГН]/13.09.2020 г. с начислен ДДС в размер на 5 300,00 лв., но не е ангажирана фактура и съпътстващи документи.

При извършена проверка в ИМ на НАП за [фирма] е установено: Регистрация по ЗДДС на 25.02.2019 г. по избор. Дерегистрация по ЗДДС на 26.10.2020 г.- задължителна при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Няма данни за назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения. Няма Подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. Няма данни за притежавани активи на дружеството- недвижими имоти и МПС. Няма данни за обекти на дружеството. Няма данни за регистрирани ФУДВ. Дружеството е доставчик е рисков профил. Многократно са връчвани документи по реда на чл.32 от ДОПК.

Приходните органи приели липсата на доставка в хипотезата на абсолютна симулация, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите за покупки на строителни материали, издадени от [фирма] и [фирма] за данъчни периоди м. 06.2020 г., м. 07.2020 г и м. 09.2020г..

Във връзка с изясняване фактите по транспортирането на строителните материали от територията на страната до територията на Гърция, органите по приходите извършили насрещна проверка па [фирма]- превозвач, издател на 11 фактури с начислен ДДС в общ размер на 1 803.34 лв.

По данни на ПИНП в указания срок от [фирма] са представени следните доказателства: Фактури №1-10/21.07.2020 г., №1-11/13.08.2020 г.. №1-17/28.09.2020 г. и №1-18/30.09.2020 г.. ведно със заявки за транспорт подробно описани по-горе; Фактури №2-1/21.05.2020 г., №2-2/22.05.2020 г.. №2-3/29.05.2020г.; №1-13/06.09 2020 г., №1-14/11.09.2020 г., №1-15/13.09.2020 г. и №1-16/18.09.2020 г..

При извършена проверка в ИМ на НАП, справка КАТ, е установено, че [фирма] не е собственик на отбелязаните в ЧМР МПС, съответно липсват издадени фактури за наем от собствениците на тези МПС: [фирма], ЕИК[ЕИК]. [фирма], ЕИК[ЕИК] и „П. ЛИЗИНГ И ТЪРГОВИЯ“ - клон България. ЕИК[ЕИК].

Приходните органи приели, че [фирма] не доказва реално извършване на транспортни услуги по маршрут България- Гърция, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 71 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] за данъчни периоди м. 06.2020 г., м. 07.2020 г. и м. 09.2020 г.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издател на 2 фактури с начислен ДДС в общ размер на 1 329,37 лв.

От [фирма] е представен Договор за наем на персонал от 01.04.2020 г., сключен с [фирма], в качеството на наемодател. Предмет на договора е предоставяне на персонал срещу възнаграждение. Работното място на служителите- склад в [населено място], [улица], №1. Представени са фактури, фискални бележки и отчет за изработеното време за периода м. 05 - м. 08.2020 г. Лицата полагали труд в складовото помещение, наето от [фирма] са А. Р. Д. и А. Д. И., за което са налице разчетно- платежна ведомост и рекапитулация.

По данни на ПИНП от доставчика са представени фактури, фискални

бележки, договор за предоставяне на персонал, рекапитулация, разчетно-платежна ведомост за А. Д. И., отчети за изработеното време на А. Р. Д.. Фактура №13/01.09.2020 г. с ДО 4 752,56 лв. и ДДС 950,51 лв. за наем на персонал за периода май, юни, юли и август 2020 г. Отчети за работното време на А. Р. Д. за м.05.2020 г., м.06.2020 г., м.07.2020 г. и м.08.2020 г. Представени са рекапитулации за м. 05-08.2020 г., като в същите е посочена начислена заплата в размер на 650.00 лв. Не са представени разчетно-платежни ведомости. Фактура №14/08.09.2020 г. с ДО 1 894.30 лв. и 378.86 лв. за наем на персонал за период м. 09.2020 г. Представени са рекапитулация за м. 09.2020 г. с начислена заплата 1 500,00 лв. Приложена е разчетно-платежна ведомост за м. 09.2020г. за лицето А. Д. И. за отработени 20 дни, заплата 1 500.00 лв.

Извършена е проверка в ИМ на НАП, при която е установено: А. Р. Д. е назначен на трудов договор на 04.05.2020 г., прекратен на 01.02.2021 г.. длъжност: шофьор товарен автомобил /международни превози/ с работна заплата 1 300.00 лв. А. Д. И. е назначен на трудов договор на 01.04.2020 г., прекратен на 01.02.2021 г., длъжност: технически организатор. Лицето е осигурявано от [фирма], в качеството на работодател за м. 09.2020 г. с осигурителен доход 3 000,00 лв.

Органите по приходите извели извод за нереалност на фактурираните доставки, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите за наем на персонал, издадени от [фирма] за данъчен период м. 09.2020 г.

Процесният РА е обжалван по административен път. С Решение № 1572/11.10.2021 г. на заместник директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, е потвърден Ревизионен акт №Р-22221720007341-691-001/19.07.2021 г.. издаден от Т. П. Н.- орган, възложил ревизията и Т. И. В.- ръководител па ревизията.

По делото е приета административната преписка.

***Предвид описаната фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:***

Жалбата е процесуално допустима. Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП"- С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, от надлежна страна налагат извод за нейната допустимост.

Разгледана по същество е неоснователна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани 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. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, по отношение на



които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

През ревизирания период [фирма] е извършвало покупко-продажба на стоки: тютюн, МП, строителни материали, бутилирано вино, алкохол. Дружеството упражнявало дейността си в обекти: хале в [населено място], ул. Ю. Г.“ №1, Промислена зона, съгласно договор за наем на недвижими имот, сключен с [фирма]; склад и офис в [населено място], [улица], съгласно договор за наем на недвижим имот, сключен с [фирма].

Установено е, че през ревизираните периоди [фирма] притежава транспортни средства- М. 18.463 С. и Д. ЦФ 85.480 С..

Предмет на оспорване в настоящото производство е отказаното право на приспадане на данъчен кредит на Е.“ Е., за данъчни периоди от м.06.2020 г. до 01.09.2020 г. , по фактури, издадени от [фирма], ЕИК-[ЕИК]; [фирма], ЕИК-[ЕИК]; „ЕМВЕ ЛОГИСТИК“- Е., ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК-[ЕИК].

Възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от: 1. качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/,

2.притежаването на данъчния документ от получателя - чл. 71, т. 1 ЗДДС,  
3.получаването на стоките/услугите по доставката /"...действителното извършване на облагаемата сделка..." според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/ и 4.отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да е елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество- възникване на право на данъчен кредит по конкретната фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт- наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществена доставка. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това 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, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. 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 и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02, Пето отделение

„правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите- извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава-членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националният данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз 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. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС задължителна предпоставка за правото на приспадане на данъчен кредит е субектът да притежава фактура, която да отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС. Притежаването на данъчна фактура и протокол/акт обаче не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), предвид наличието на сключен договор, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти- чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. По силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, документална обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция. Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга 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; и такива, сочеши прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойносттаване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

Настоящата инстанция намира, че на анализ подлежат доставките, по отношение на които не е признато правото на данъчен кредит, доколкото установяване на нереалност на доставките води до извод за липса на ВОД, като последваща доставка със същата стока. Т.е., първо следва да се установи реалността на доставките по процесните фактури, за да може впоследствие придобитите по нея стоки да бъдат предмет на вътреобщностна доставка. Целта на ревизионното производство е установяване на данъчни задължения, върху конкретна данъчна основа, поради което в случая, определяйки данъчна основа по ВОД в размер на 0.00лв, то следва че не се начислява заплащане на ДДС поради непризнаване на ВОД. В тази връзка се споделят от състава на съда изводите на приходните органи по отношение на липсата на доказателства за ВОД в случая. Липсва констатация в РА, че поради недоказаност на транспортирането на стоките от една държава членка в друга държава– членка същата е реализирана на територията на страната.

В конкретното производство се спори относно реалността на доставки на стоки- строителни материали, документирани от доставчиците [фирма] и [фирма], за които се твърди, че в последствие са станали предмет на ВОД към Т. О. MON I.K.E и F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E., като стоките са транспортирани от [фирма].

На първо място, за [фирма], в случая не са изпълнени формалните изисквания на закона за притежание на данъчен документ- фактура. Този факт представлява самостоятелно основание за отказ правото на приспадане на данъчен кредит / чл. 71. т. 1 от ЗДДС/ по фактурата посочена в отчетните регистри- дневници за покупките, което влече и неоснователност на жалбата в тази част.

**За [фирма]** са представени фактури и приемо-предавателни протоколи. В случая обаче липсват годни доказателства за заприходяване /получаване на стоките от предходен доставчик/ и изписване на стоките /данни относно търговско помещение или друго място за съхраняване/, данни за тяхното транспортиране и товаро- разтоварна дейност /товарителници/. Не е представена информация за проведена кореспонденция, включително заявяване на стоката, които да удостоверяват фактически развили се търговски взаимоотношения между дружествата. Отделно от това нито прекия доставчик нито неговия предходен доставчик притежават търговски потенциал /материална, техническа и кадрова обезпеченост / за извършване на процесните

доставки, свързани с търговия със строителни материали. В протоколите фигурират имената на управителите на дружествата, вместо складови работници/лицата наети от [фирма]. От съдържанието на протоколите, никъде не се установява отбелязване на индивидуализиращи данни на процесните стоки, като данни за производител. С оглед обстоятелството, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24 ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Наличните по делото приемо-предавателни протоколи не осигуряват в достатъчна степен индивидуализиране на стоките, а именно кои точно вещи са отделени от рода си и дали същите са предмет на последващи доставки.

С оглед изложеното, съдът намира, че с издадените фактури от [фирма], [фирма] и [фирма] е начислен ДДС, без да е налице фактически извършена стопанска операция, поради което, за [фирма] не е налице основание за ползване правото на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

На следващо място, според представените документи транспортирането на стоките е осъществено от [фирма], за което е установено, че не притежава собствени МПС. В приложените ЧМР не се установяват данни за точен адрес на получаване на стоката. Видно от присъединения отговор получен от гръцката данъчна администрация, на декларирания адрес от Т. О. MON I.K.E не е осъществявана бизнес дейност. Собственикът на помещението заявил, че не е отдавала под наем магазина. Не може да се приеме, като достоверно и категорично доказателство за удостоверяване на транспорта на стоките и алтернативно представените от получателя на стоките писмени потвърждения. Жалбоподателят се позовава на чл.45 от ППЗДДС, че е изпълнен състава касаещ: фактура с получател, регистриран по ЗДДС; документи, доказващи изплащането на стоката, напр.транспортен документ или писмено потвърждение; транспортни документи, доказващи, получаването на стоката. Изложените документи обаче се преценяват от органите по приходите и състава на съда по вътрешно убеждение на база цялостен и обективен анализ на доказателствения материал дори при формална външна редовност на изброените актове. Не е съобразено, че в потвърждението на гръцкото дружество, както и в транспортните документи, вкл. и обясненията от управителя на РЛ- липсва място на доставка- съществен реквизит. Същият недостатък– липса на място е белязал и ЧМР, макар останалите елементи да присъстват. Следователно касае се за различни документи, оформени от различни лица-

получателя/потвърждението/, ЧМР /превозвача и изпращача/ и един и същи водещ елемент е пропуснат. Не се съдържат данни за вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспорта. Няма данни за име на лицето, получило стоките и длъжностното му качество, както и име на лицето, предало стоките и длъжностното му качество. В подкрепа на изложеното е и липсата на данни за плащане от F. AND BEVERAGE T. M.I.K.E., като този получател отново е „липсващ търговец”. Действително, плащането не е елемент от фактическия състав за приспадане на ДДС, но това е допълнителна индиция на фона на изложените до тук аргументи.

Относно упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите за наем на персонал, издадени от [фирма]. Не се установи връзката между това лица на длъжности шофьор тежкотоварен автомобил и технически организатор да бъдат предоставяни под наем за общи работници в склад, още повече като съобрази, че договорените трудови възнаграждения надвишават стойността на процесните фактури за наем на персонал. Следва да се вметне, че е представен отчет за извършена работа само за едното от лицата, като същият не е подписан от работника. Липсват каквито и да било складови документи, в които да фигурират имената и подписите на тези работници, сочещи полагане на труд в наетото складово помещение.

Начислявайки ДДС без да е налице реална доставка какъвто е настоящият случай обуславя неправомерно начисляване на данъка и лишава жалбоподателя от право да приспадне данъчен кредит като получател на доставката. Позоваването на жалбоподателя на решение на СЕС /решение от 27.09.2007 по дело С-409/04/ навежда на довод, че след като РЛ има всички документи вкл. транспортни, дори и да е имало недоставяне на стоката в Гърция, то след като не участва в тази данъчна измама – не следва да отговаря, тъй като е действало добросъвестно. Именно последното поведение е под въпрос, защото по документи е оформена привидно ВОД, а възникват съмнения за реализацията ѝ в действителност. Действително съдебната практика е насочена към признаване право на данъчен кредит, независимо дали ДЗЛ е проверило дали издателя на фактурата има наети работници, складове или, че разполага с технически възможности за изпълнението им /собствени или наети МПС –та/, дали има плащане по фактурите, регистриране касови апарати от доставчиците и т.н, без органа да е установи въз основа на обективни данни, че това лице е знаело или е било длъжно да знае, че сделката с която обосновава правото на приспадане на ДК е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от др. стопански

субект нагоре по веригата /Решение № 12375/26.09.2013г по д. № 539/2013г на ВАС, Решение №16572/11.12.2013г по д. № 11266/2013г на ВАС, Решение № 2364/19.02.2013г по д. № 6075/2012г на ВАС, Решение на СЕС по делоС-324/11 ; С-80/11г;С-142/11; С-18/13/. Позоваването на съдебна практика, включително и на СЕС не освобождава съда от задължението да прецени доказателствата за наличие на предпоставките за признаване на данъчния кредит по ЗДДС, първата от които е осъществяване на доставките на стоки и услуги по спорните фактури. От значение за признаване право на ДК е данъкът да е начислен правомерно, което означава да е налице данъчно събитие, т. е да е прехвърлено правото на собственост върху стоките или да са извършени услугите. Упражняването на данъчен кредит с фактура, по която не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурата води до извод, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. Изводите на съда не са в противоречие с цитираните от жалбоподателя решения на СЕС, както и с други в същия смисъл, тъй като в своята константна практика СЕС приема, че право на данъчен кредит е налице само когато са извършени доставки, които обстоятелства подлежат на доказване с допустимите доказателствени средства, както в хода на ревизионното, така и в хода на съдебното производство. Т.е. както по националния закон, така и съгласно правото на ЕС, признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. В тази насока практиката на СЕС е константна. В своите решения този съд нееднократно е посочвал, че реалността на доставката на стока или услуга е от значение за приспадане правото на данъчен кредит. Така съгласно Решение по дело С-643/11 „Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/112, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка”. В процесния казус жалбоподателят не доказва това, поради което доводите изложени в жалбата са неоснователни.

За данъчен период м. 08.2020 г. с РА не са определяни допълнителни задължения за ДДС, единствено е начислена лихва за забава поради липса на плащане.

С оглед изложеното, съдът намира, че обжалваният ревизионен акт е законосъобразен, а жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход от спора жалбоподателят следва да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 903.87 лева, съгласно чл.8,

т.5 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

*Мотивиран от горното, съдът*

### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК-[ЕИК], представлявано от Ю. Ю. К., със седалище и адрес на управление-@@132@[жк], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22221720007341-091-001/19.07.2021 г., издаден от Т. П. Н.- орган, възложил ревизията и Т. И. В.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1572/11.10.2021 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, в оспорената част, с която отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 215 546.05 лв. и съответните лихви за забава в размер на 21 841.16 лева, за данъчни периоди от м.06.2020 г. до м.09.2020 г.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК-[ЕИК], представлявано от Ю. Ю. К., със седалище и адрес на управление-@@138@[жк], [улица], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 903.87 лева.

Решението подлежи на обжалване в 14- дневен срок от съобщението на страните пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: