

# РЕШЕНИЕ

№ 4096

гр. София, 17.06.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 18.05.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **7274** по описа за **2021** 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 [фирма], ЕИК[ЕИК], подадена чрез адвокат З. Н. от САК, против ревизионен акт № Р-22221019006231-091-001/16.12.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден в обжалваната част с решение № 744/12.05.2021 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на РА в потвърдената част, като издаден в противоречие както с националното, така и с общностното законодателство, при съществени нарушения на правилата за събиране на доказателства в ревизионното производство и при неспазване на изискванията на данъчното законодателство. Релевира се, че ревизиращият екип отказал правото на данъчен кредит с мотива, че доставчиците не били представили доказателства за извършване на доставките, като се пропусквало, че получателят представил всички изисквани му документи по време на проверката. При анализ на доказателствата, приложени спрямо всеки от доставчиците, жалбоподателят твърди, че са налице такива, установяващи реалност на доставките, като излага съображения в тази насока. Позовава се на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Моли съда да отмени изцяло обжалвания РА.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован, чрез процесуален представител поддържа жалбата. Моли съда да отмени РА по съображения, изложени

в жалбата. Претендира разноски.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП"- С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Поддържа правните изводи в РА и тези, подробно изложени в решението на ОДОП, като твърди, че същите не се променяли от експертизата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София- град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, поотделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, започнала със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221019006231-020-001 от 26.09.2019 г., връчена на 04.10.2019 г., издадена от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на А. Г. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.05.2018 г. до 31.05.2018 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221019006231-020-002/04.11.2019 г. и ЗВР №Р-22221019006231-020-003/30.12.2016 г. е разширен обхватът на ревизията, като са включени данъчни периоди от 01.06.2018 г. до 30.09.2019 г. Срокът за приключване на ревизията е продължен до 04.03.2020 г.

На основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК със Заповед №Р-22221019006232-023-001/20.01.2020 г. производството е спряно във връзка с изискване на информация от приходната администрация на Гърция. На основание чл. 35 от ДОПК ревизионното производство е възобновено съгласно Заповед №Р-22221019006231-143-001 от 21.09.2020 г. Заповедите са издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г., издадена от и.д. директор на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията, на основание чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221019006231-092-001/16.11.2020 г., връчен на 19.11.2020 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение от [фирма] срещу РД.

Ревизията приключила с обжалвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22221019006231-091-001/16.12.2020 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С.- ръководител на ревизията. РА е връчен на 23.02.2021 г.

С ревизионния акт на дружеството [фирма] са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 88 052,72 лв. Същите произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] /предходно наименование [фирма]/, [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Не са признати за осъществени и вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоките, фактурирани от посочените доставчици.

В хода на ревизионното производство, с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/

№P-22221019006231-040-001/07.10.2019 г., №P-22221019006231-040-002 от 25.11.2019 г. и №P-22221019006231-040-003 от 15.01.2020 г. Представени са изисканите документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], като резултатите са обективирани в протоколи, подробно описани в РД.

С Протокол №P-22221019006231-П.-001/07.10.2019 г. са присъединени документи от производство УИН: П-04000418100475.

Органите по приходите приели по отношение на декларираните от [фирма] вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоки /млечни и имитиращи продукти/ за клиенти от Гърция, че не се доказва произхода на стоката, транспорта на същата, както и получаването ѝ от гръцките контрагенти. По данни от VIES е констатирано, че към датата на възникване на данъчно събитие, част от декларираните получатели по доставки са регистрирани за целите на ДДС по реда и условията на националното законодателство на Гърция. I. HELLAS SMPC, VIN EL800871004 и BLENDINGS L. SMPC, VIN EL800941871 са с невалидни номера, т.е. deregистрирани, а I. HELLAS SMPC, P. TYR L., EMPORIKOS OMILOS FLAMPOURA SMPC, VIN EL801005369, P&P G. T. S.A., VIN EL80041563 или не са декларирали получаването на стоки от ВОД от ревизираното дружество, или са декларирали част от доставките като получени от PELLA F. P.C. с VIN EL801102286. От получени отговори при извършен обмен на информация с данъчната администрация на Гърция, ревизиращият екип установил, че гръцката администрация не открива дружествата, не потвърждава вътреобщностните доставки, не са налице документи и по инициатива на гръцката администрация ДДС номерът на гръцките компании е deregистриран от базата данни VIES- I. HELLAS SMPC, BLENDINGS L. SMPC, GRECOIL L., EL801123755, ODYSSEYS HELLAS P.C., EL801093680. Относно PELLA F. P.C. PELLA F. P.C., deregистрирано от гръцката администрация, е посочено, че след ревизия на счетоводните документи на дружеството за 2019 г., същото не е представило документи за разходи, данъчен документ или договор за наем на складово /хладилно/ пространство, използвано след юли 2019 г., като доказателство за съхранението на върнатите продукти от август до датата на връщането, т.е. 07.10.2019 г. Т.е. липсват доказателства относно транспортирането и съхраняването на спорните стоки в склад-хладилник от август 2019 г. до 07.10.2019 г. (дати според представените ЧМР). Аналогично липсвали данни и документи за складови /хладилни/ помещения, в които да са съхранявани стоките от TYRAKI SMPC с VIN EL801123884.

За декларираната от [фирма] ВОД към I. HELLAS SMPC през м. 06.2019 г. в размер на 46 011,01 лв. е издадено кредитно известие. I. HELLAS SMPC не е декларирало придобиването на стоката и издаденото кредитно известие. За I. HELLAS SMPC е получен отговор с референтен номер VAT\_BG\_028089\_EL\_337G 2018\_20180809\_AF\_RI\_R.xml /10.08.2018 г., съгласно който компетентната данъчна служба е установила, че компанията не е декларирала или извършила вътреобщностни придобивания /В./ през периода 01.12.2017 г. до 31.12.2017 г.. Декларирано е, че стоката не е доставена на I. HELLAS SMPC, за което е издадено КИ, а е продадена на територията на Гърция на BLENDINGS L. SMPC, за което представя потвърждение. BLENDINGS L. SMPC, съгласно приобщен отговор VAT\_BG\_028954\_EL\_541IK-18\_20190220\_AF\_RI\_R обаче не се открива на декларирания адрес и не е представило никакви документи и по инициатива на

гръцката администрация е deregистрирано.

Приходните органи констатирани от представените банкови документи, че стоката, предмет на ВОД не е платена от гръцките клиенти. От дружеството са представени протоколи за извършени проверки на стоки с висок фискален риск, издадени от Главна дирекция Фискален контрол, в които са констатирани несъответствия между вида и количествата на установените стоки с протоколите и записаните във фактурите. Със служебна бележка изх. №93-00-939/21.02.2020 г. е постъпила информация на дирекция „Контрол“ при ЦУ на НАП за предотвратена фиктивна ВОД на стоки на ГКПП К. на 18.02.2020 г., с изпращач/доставчик: [фирма].

Органите по приходите извършили насрещни проверки на доставчиците, във връзка с ползвано право на приспадане на данъчен кредит за покупка на стоките, предмет на ВОД, при които е констатирано, че същите не са представили доказателства за реално извършени доставки към [фирма].

На следващо място, приходните органи на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС отказали правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 69 569,65 лв. по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], след като констатирани, че по отношение на процесните доставки от същите доставчици не са представени документи и писмени обяснения в указанията в исканията срокове. При извършени служебни проверки в информационната система на НАП е установено, че дружествата нямат назначени лица на трудов договор, няма подавани данни за изплатени доходи по реда на чл. 73 от Закона за данък върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, имат задължения, deregистрирани са по ЗДДС.

От страна на приходните органи не е непризнато право на приспадане на данъчен кредит по отношение на следните доставчици: в размер на 705,60 лв., за данъчен период м. 12.2018 г., по фактура, издадена от [фирма] с предмет на доставката сирене; в размер на 50,00 лв., за данъчен период м. 05.2018 г., по фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставката транспортна услуга; в общ размер на 66 462,05 лв., за данъчни периоди от м. 02.2019 г. до м. 09.2019 г., по 16 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставката сирене, млечни продукти, аванс, наем на автомобил; в размер на 2 352,00 лв., за данъчен период м. 05.2018 г., по фактура, издадена от [фирма] с предмет на доставката млечни продукти.

На следващо място, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС са отказали право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, включени в дневниците за покупки за ревизирания период, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

Относно фактурираните доставки от [фирма], органите по приходите са приели за установено, че жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 359,60 лв., по 13 фактури с предмет извършен превоз, но не може да се докаже наличието на реални сделки с изпълнител [фирма]. Констатирани, че от доставчика са представени копия на Удостоверение №784/20.12.2018 г. на ОДБХ [населено място], което не е на името на [фирма], договор за превоз с [фирма], талон за регистрация на влекач, застрахователна полица, талон за регистрация на полуремарке на името на друго лице, договор за наем на превозно средство, застраховка гражданска отговорност, ведомости за заплати за периодите 01.12.2018 г.– 30.09.2019 г., фактури за гориво, лиценз за международен транспорт, валиден до 12.06.2019 г., справки на сметка 411 за 2018 и 2019 г., ЧМР от 10.12.2018 г. и 15.12.2018 г. и копия на фактури. Не са представени пътни листа и документи за

плащане, за заявен транспорт от клиента, за платени пътни такси, за паркинг, счетоводни справки, удостоверяващи осчетоводяването на приходите от продажби и извършените разходи във връзка с доставките, справки за извършени разходи във връзка с осъществения транспорт и за формиране на себестойността на извършените услуги.

Досежно фактурираните доставки от [фирма] приходните органи установили, че [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 12 587,47 лв., по фактура с предмет млечни продукти, но не е доказано по безспорен начин наличието на реални сделки между двете дружества. Констатирани са, че от доставчика са представени писмени обяснения, справка за продадени стоки на [фирма], фактура

№[ЕГН]/25.05.2018 г. на стойност 62 937,36 лв. с ДДС 12 587,47 лв. с предмет сирене смес, договор за доставка на стоки, приемо- предавателен протокол, удостоверение за регистрация на обект за производство на храни, пътен лист, свидетелство за регистрация на МПС, обратна ведомост за м. 05.2018 г., аналитични салда на сметка 203 за м. 05.2018 г., документ, удостоверяващ неиздължена сума, главна книга. Не са представени доказателства за произход на стоката. Установено е, че [фирма] е включило в дневника си за продажби и фактури №[ЕГН]/28.05.2018 г. и №[ЕГН]/26.05.2018 г., издадени на ревизираното лице, но същите не са представени.

Относно фактурираните доставки от [фирма], органите по приходите установили в хода на ревизионното производство, че [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 536,00 лв., по 3 фактури с предмет покупка на стоки /саламурен продукт/, но не може да се докаже по безспорен начин наличието на реални сделки между двете дружества. От доставчика са представени копия на фактурите, ведно с пътен лист и стокова разписка, договор за продажба на стоки, главна книга на сметки 411, 421, 461, 454 за м. 05.2018 г., договор за наем на масивна сграда, приемо- предавателен протокол и анекс, договор за наем на оборудване, приемо- предавателни протоколи, свидетелство за регистрация на МПС, договор за наем на транспортно средство, удостоверение на МПС за обществен превоз на товари на територията на Република България, удостоверение за регистрация на обект за производство на храни. Посочено е, че от [фирма] не са представени доказателства за произхода на стоката.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирания субект до директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е депозирана жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния ревизионен акт. С Решение № 744/12.05.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, е потвърден Ревизионен акт №Р-22221019006231-091-001 от 16.12.2020 г., издаден от А. Г. М.– орган, възложил ревизията, и Б. В. М. – ръководител на ревизията.

Приета по делото е административната преписка, както и допълнително ангажираните по делото писмени доказателства.

По делото е допусната и приета Съдебно- счетоводна експертиза. В заключението вещото лице дало следните отговори на поставените задачи: 1. Счетоводството на [фирма] е организирано и водено в съответствие с изискванията на ЗСч и СС. Подадена е ГДД по чл. 92 от ЗКПО, публикувани са ГФО за отчетен период 2018г., 2019г., и за 2020г.; 2. Във фактурите, издадени от [фирма], „М. 2016“ ЕО ОД,

[фирма], [фирма] и [фирма] на [фирма], са фактурирани стоки (млечни продукти). Вещото лице е описало съпътстващите фактурите документи. Проследило е осчетоводяването на фактурите, като е констатирало, че [фирма] е отчело приходи от продажби на стоки (млечни продукти) по фактури (Invoice) издадени на клиенти, които за разглеждания период по делото, са дружества от Република Гърция. Фактурите (С. to Invoice), каквито има приложени по делото, видимо са съпътствани от документи С. Credit Note, Международна товарителница (CMR), Confirmation (Потвърждение), Р. L., Т. Document. Видимо е и изваждане на бланка ЕК– VIES– потвърждение на номер по ДДС. Кореспондираща счетоводна с/ка е с/ка 702 „Приходи от продажби“ (7021); 3. Счетоводните данни показват отчитане на продажби до размера на покупките– без остатък (Таблица № 6 във връзка с Таблица № 5). Посочено е от вещото лице изключение на 2 от партидите, които приключват с остатък, а именно: кашкавал козе мляко с крайно салдо 62,62 кг. (870,37 лв.) и топено сирене 500 гр. с крайно салдо 30 бр. (103,50 лв.) /Таблица № 7 във връзка с Таблица № 5 от ССЧЕ/; 4. Според експерта, са видими плащания по банков и по касов път по фактури на доставчици, повечето от които са частични, като има и плащания (преводи), които не могат да се отнесат към конкретна фактура а също и фактури, по които няма плащания. Видно от представена Тристранна спогодба от 28.09.2019г., сключена между [фирма], TIRAKI SMPC и [фирма], срещу задължения на TIRAKI SMPC към [фирма], TIRAKI SMPC се съгласява да покрие задължения на [фирма] към [фирма] по фактури, които са подробно отразени в спогодбата (Таблица № 8). В показанията си свидетелят Г. И. Д., сочи, че бил служител на [фирма], на длъжност пълномощник и склададжия, включително за периода 2018 г.- 2020 г. Същият дава информация относно всеки от доставчиците. Описва следния механизъм: „... г-н А. живее в Гърция и контактува с клиентите от Гърция, като им изпраща заявката, аз се свързвам с конкретния доставчик и след това заводите транспортират със собствен транспорт до нашия склад в К.. Там аз приемам стоката, завеждам я по партиди, подреждам я в склада и когато дойде денят за експедиция, се свързвам с транспортната компания, изготвям фактури и разни други документи, които са необходими, товара стоката, подпечатваме всички документи и стоката заминава.“. Извършван бил фискален контрол. Според свидетеля, след завършване на курса и доставката той получавал обратно подпечатаните от клиентите документи, предавал ги в счетоводството, заплащал сумата по фактурата за курса. Базата, която ползвали под наем била в [населено място], на [улица], на дружеството [фирма].

*При така установената фактическа обстановка, Съдът достига до 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

върчен 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:*

Основната дейност на [фирма] е търговия на едро с млечни продукти.

От заключението на вещото лице, неоспорено от страните и кредитирано от съда в тази част се установява, че счетоводството на [фирма] е организирано и водено в съответствие с изискванията на ЗСч и СС.

На първо място, предмет на спор е отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. 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. 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 конкретните фактури. 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. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. 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 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.

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 ѝ 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 ли 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. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“- факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките, съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им. Доводите на жалбоподателя за ирелевантност на тези обстоятелства са неоснователни. Действително, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е от значение и може „мълчаливо да свидетелства“ относно обективното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с икономическата дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК.

Безспорно в чл. 71, т. 1 от ЗДДС е заложено, че 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, сочещи 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. Принципно, по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „Gabor Toth“).

В процесния казус, спорът се свежда до това извършени ли са реални доставки на стоки /млечни продукти/ и дали те са доставени от издателите на спорните фактури [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

В случая по делото не са ангажирани доказателства, че посочените доставчици, са разполагали със стоки от същия вид и количество като фактурираните. Т.е. не се доказва, че доставчиците са имали фактическа власт върху предмета на доставките, за да разполагат с физическата възможност да се разпоредят със същите. Липсват други първични счетоводни документи, документи удостоверяващи конкретно извършване на плащане по фактурите, както и

конкретни стоки от същия вид и качество. Не е установен произхода на стоките, с изключение на представени два броя документ за произход за доставки от [фирма] /видно от ССчЕ/. Липсват обаче и представени доказателства за осъществена транспортна дейност, както и необходими сертификати или други търговски документи характерни за съответните продукти. Не е установено надлежно отразяване на процесните фактури от доставчиците. Приобщените по делото приемо- предавателни протоколи по никакъв начин не удостоверяват наличието на изброените в тях по вид и количества стоки при доставчика, дори да съответстват количествено на фактурите, към които се отнасят. Като частни документи договорите, приложенията към тях, приемо- предавателните протоколи не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо- предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото. В тази връзка от [фирма] не са представени никакви доказателства. Представените документи не удостоверяват реалната възможност на прекия доставчик да разполага с фактурираните стоки, нито фактическото предаване на същите от предходния доставчик. Не са представени документи, които да указват мястото, където са съхранявани млечни продукти в такова количество при предходния доставчик, съответно как са транспортирани до обект на доставчика. Не са ангажирани и доказателства, че млечните продукти са закупени от производители или други търговци. Предмет на доставка са големи количества млечни продукти с растителни мазнини, за които не са представени ветеринарни сертификати или други търговски документи, удостоверяващи вложените продукти, каквото изискване е въведено със Закона за храните /ЗХ/. Така в случая се касае за едно формално прехвърляне на стоки в рамките на склад, находящ се в [населено място]. Прегледът на представените от насрещните страни по доставките документи – фактури и ППП потвърждава изводите на приходните органи, че същите не съдържат данни за партиден номер и други индивидуализиращи данни на хранителните продукти, които да позволяват проследяване на доставките по веригата. В ППП е отбелязано, че предаването на стоките се извършва в складова база А. Л., [населено място], К., а превозът е изпълнен с транспортно средство с посочен рег. № . Освен това, при липса на данни за наети по трудови правоотношения лица, остава спорен въпроса относно извършеното товарене и разтоварване на стоки в значителни количества. Следва да се има предвид, че липсата на кадрова обезпеченост на доставчиците не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. Изводите на приходните органи не се обрват от приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Въпреки, че вещото лице е установило, което не

се оспорва, че счетоводството на [фирма] е водено в съответствие с изискванията на ЗСч и СС, следва да се има предвид, че счетоводството е производно и отразяването в него на първични счетоводни документи, които не отразяват действителна стопанска операция, не обосновава реалност на доставките. Константна е съдебната практика, че наличието на редовно счетоводно отразяване на фактурите при получателя не е достатъчно за категоричен извод за реалност на доставките. От друга страна, съставянето на данъчни документи, на които не съответстват реални стопански операции, навежда на участие на получателя по тях в данъчна измама, както правилно е приел решаващият административен орган. Изложените факти и обстоятелства навеждат на извод, че на ревизираното лице му е било известно участието му във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, а ако е имало такива, то те не са извършени пряко от издалия фактурите стопански субект.

При това положение, след като не може да бъде направен обоснован извод, че фактурите, за които е ползван данъчен кредит, са издадени във връзка с действителна доставка на отразените в тях стоки и услуги, правилен е извода за липса на реалност на доставките, доколкото не е безспорно установено, че документират действителни стопански операции, извършени изобщо или точно от издателите. Липсва доказано данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 и 2 от ЗДДС, както и предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1, във вр. чл.69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което данъкът не е станал изискуем и не е възникнало задължение за начисляването му, и съответно отказът на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС да бъде признато право на данъчен кредит за жалбоподателя, за процесните периоди, за неправомерно начисления данък, е основателен и законосъобразен. На следващо място, органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по фактурирани доставки на транспортни услуги от доставчиците [фирма] и [фирма].

Безспорно установено е, че дружеството- жалбоподател е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 359,60 лв., по 13 фактури с предмет извършен превоз, издадени от Б. ТРАНСПОРТ“ Е..

[фирма] е с предмет на дейност транспортни услуги, но представеното Удостоверение №784/20.12.2018 г. на ОДБХ [населено място] не е на името на [фирма], на името на [фирма], както и талонът за регистрация на полуремарке, рег. [рег.номер на МПС] . Няма спор, че са ангажирани са договор за превоз с [фирма], талон за регистрация на влекач, застрахователна полица, талон за регистрация на полуремарке на името на друго лице, договор за наем на превозно средство, застраховка гражданска отговорност, ведомости за заплати за периодите 01.12.2018 г.– 30.09.2019 г., фактури за гориво, лиценз за международен транспорт, валиден до 12.06.2019 г., справки на сметка 411 за 2018 и 2019 г., ЧМР от 10.12.2018 г. и 15.12.2018 г. и копия на фактури. Не са представени обаче документи за плащане, пътни листа, документи, доказващи заявен транспорт от клиента, документи за платени пътни такси, паркинг. Не са

налице счетоводни справки, доказващи осчетоводяване на приходите от продажби и извършените разходи във връзка с доставките, за извършени разходи във връзка с осъществения транспорт, за формиране на себестойността на извършените услуги. Предвид това, законосъобразно е отказано право на данъчен кредит на жалбоподателя.

От [фирма] не са представени документи, въпреки че са били изрично изискани по реда на ДОПК. В случая не са представени договори и анекси към тях, пътни листа, данни за лицата, управлявали МПС, както заповеди за командировки на същите, документи за платени възнаграждения за труд и разходи, във връзка със съответната транспортна услуга, поради което жалбата е неоснователна и досежно тези спорни доставки.

На следващо място, съдът намира за правилни изводите на приходните органи, по отношение на вътреобщностните доставки /ВОД/ на стоки /млечни и имитиращи продукти/, декларирани от [фирма] за клиенти от Гърция. От извършения обмен на информация с данъчната администрация на Гърция и получените отговори е установено, че при проверките гръцките данъчни власти не откриват дружествата, не потвърждават вътреобщностните доставки, не са налице документи и по инициатива на администрацията ДДС номерата на част от гръцките компании са deregистрирани. Друга част, декларирани от ревизираното лице като клиенти или не са декларирали получаването на стоки от ВОД или са декларирали част от доставките като получени от PELLA F. P.C. Освен това не са представени доказателства за получени плащания във връзка с декларираните ВОД на стоки, а видно от приобщените банкови документи стоката, предмет на ВОД не е платена от гръцките клиенти. По делото не се доказва произходът на стоките, транспортът на същите, както и получаването на стоката от гръцките контрагенти. Предвид това съдът намира, че [фирма] не е осъществило ВОД на стоки и няма основания за начисляване на ДДС.

При липса на възможност за проследяване на веригата от доставки на хранителни продукти в България, както и при вписаните в превозните документи за ВОД към Гърция няколко доставчици, съдът приема за недоказани твърденията на жалбоподателя за реална последваща реализация на идентични стоки към Гърция по спорните фактури. Дори и да има осъществен ВОД на млечни продукти към държава-членка, то между него и стоките по спорните фактури не е налице припокриване, нито е доказано по категоричен начин, че изнесените продукти са с произход от спорните доставчици.

Не са налични писмени доказателства в защита на тезата на жалбоподателя, че закупените стоки са били обект на последваща продажба– износ към Гърция. Единствено в о.с.з. св.Д. описва дейността на дружеството, свързана с търговия на млечни продукти и износ в Гърция, при отчитане на индичия за заинтересованост, предвид служебната му ангажираност в същото търговско дружество. Не е възможно да се презюмира добросъвестно поведение на една от страните по сделка, която не е осъществена реално, дори да са изпълнени счетоводните ѝ отразявания.

Според съда, допълнително представените от доставчика доказателства са убедително указание за документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции. Няма представени документи, относно търговската кореспонденция между страните, кои лица са извършвали заявките и по какъв начин, чрез писмена заявка, по електронна поща, по телефон или по друг начин са осъществени същите, както и други доказателства в тази насока. Следва да се отбележи и липсата или частичното разплащане между страните.

Предвид това и при условие, че има издадени фактури и е начислен ДДС, без да е налице фактически извършена стопанска операция от съответния доставчик, няма основание за ползване правото на данъчен кредит, с оглед разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, тъй като жалбоподателят претендира субективно право, за което предварително няма как да не знае, че не е възникнало. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каква то в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит, се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 г. по дело С-255/02/.

С оглед изложеното до тук, следва жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна.

Ответникът е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което при този изход на спора следва да бъде уважено в размер на 3 416.50 лева, съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

*Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 73-ти състав*

### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221019006231-091-001/16.12.2020 г., издаден от А. Г. М.– орган, възложил ревизията, и Б. В. М.- ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 744/12.05.2021 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"- С. при ЦУ на НАП, с който са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 88 052,72 лева и лихви в размер на 8 163.95 лева, за данъчни периоди м.05.2018 г., м.12.2018 г., от м.02 до м.09.2019 г..

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“- С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 416.50 лева.

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

СЪДИЯ: