

# РЕШЕНИЕ

№ 1927

гр. София, 23.03.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,**  
в публично заседание на 16.02.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ралица Романова**

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **1820** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на А. Л. Е., ЕИК:[ЕИК], [населено място], [улица], ет. партер, представлявано от П. А. И., чрез адвокат З. П. Н., с адрес: [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221020002718-091-001/13.10.2020 г., издаден от Т. Б. Г., началник сектор „Ревизии”, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., орган, възложил ревизията и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 68/13.01.2021 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

Жалбоподателят твърди, че РА е издаден в противоречие с националното и общностното законодателство. Конкретно сочи, че ревизиращият екип е допуснал нарушение на административно-производствените правила, тъй като не е извършена проверка дали стоките, получени от А. Л. Е. са използвани в икономическата дейност на лицето. Твърди, че в следващите данъчни периоди стоките са изнесени в Република Гърция, или са продадени на български получатели, за което са налице всички необходими документи, включително официални такива. На следващо място се излагат доводи, че ревизиращият екип е извършил нарушение на материалния закон, тъй като е отказал правото на данъчен кредит поради непредоставяне на документи и обяснения, касаещи доставката между трето лице и доставчиците на А. Л. Е.. Непредставянето на документи и обяснения за доставка, в която получателят не е

участвал, нито въобще е знаел за нея, не е основание за отказ на упражняване на правото на данъчен кредит. По отношение твърденията на органите по приходите, касаещи осъществяването на измама изтъква, че съгласно европейското законодателство в областта на данъка върху добавената стойност се допуска отказ от правото на приспадане на ДДС единствено при наличие на обективни факти за участие в измама или знание за осъществяване на измама, при това тези факти следва да са безсъмнено доказани от приходната администрация. В този смисъл сочи, че в случая органът по приходите не е доказал нито участие на ревизираното лице в измама, нито наличието на знание у ревизираното лице, че е налице измама по веригата от доставчици. По отношение мотивите изразени в потвърдителното решение на директора на дирекция ОДОП изразява становище, че във фактурите, издадени от двамата преки доставчици са изписани количеството и вида на стоката, като в чл. 114, ал. 1. т.9 от ЗДДС няма изискване да се посочи какъв точно млечен продукт с растителна мазнина е бил предаден на получателя. Твърди, че в случая релевантно е разграничението между два вида стоки – имитиращи продукти и млечни продукти. Позовава се на практика на СЕС. Изразява искане оспореният ревизионен акт да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Н., който поддържа жалбата и искането обжалвания РА да бъде отменен по съображения, изложени в жалбата.

Ответникът – директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура в производството се представлява от прокурор К., който изразява становище за законосъобразност на процесния РА.

Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221020002718-020-001 от 13.05.2020 г., с която е възложено извършването на ревизия на А. Л. Е. за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.11.2019 г. до 30.04.2020 г. Заповедта е връчена на 13.05.2020 г., по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. Считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 13.08.2020 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК със Заповед за изменение на ЗВР №Р22221020002718-020-002/12.08.2020 г. срокът е продължен до 11.09.2020 г. Цитираните заповеди са подписани от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и. д. директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020002718-092-001/17.09.2020 г., от ревизиращите органи, определени с посочената по – горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. РД е връчен по електронен път на 18.09.2020 г.

На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от А. Л. Е. не е подадено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22221020002718-091-001/13.10.2020 г., издаден от Т. Б. Г., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при ТД на

НАП С., орган, възложил ревизията и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Актът е връчен по електронен път на 28.10.2020 г. Със същия са установени задължения за довносяне по ЗДДС за ревизираните периоди в размер на 115 457,51 лв. и лихви за просрочие в размер на 8 643,47 лв., при деклариран резултат за ревизираните периоди - ДДС за внасяне в размер на 457,89 лв. Същите произтичат от допълнително начислен ДДС в размер на 60,00 лв. за м. 02.2020 г. и непризнат данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС в размер на 115 794,81 лв. по фактури, издадени от АРЕСТ Г. Е. и ИНОКС 2000 Е., поради констатирана липса на реално извършени доставки.

РА е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – С. на основание чл. 152 от ДОПК с жалба вх. №53-06-9421/11.11.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1757/17.11.2020 г. на дирекция ОДОП С..

Във връзка с жалбата е постановено решение № 68/13.01.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА е изменен, като вместо установеният с РА резултат по ЗДДС за м. 02.2020 г., ДДС за внасяне в размер на 2 834,53 лв. е определен ДДС за внасяне в размер на 2 774,53 лв., ведно със съответните лихви. Изменението се дължи на отмяната на РА в частта, с която на основание чл. 86, ал. 1, т. 2 от ЗДДС е доначислен ДДС в размер на 60,00 лв. за данъчен период м. 02.2020 г. В останалата част РА е потвърден. Решението е връчено по електронен път на 15.01.2021 г.

В потвърдената част РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-00-21/01.02.2021 г., подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

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

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Т. Б. Г., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган, възложил ревизията и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни

задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизираният период основна дейност на А. Л. Е. е търговия с хранителни стоки – основно млечни продукти и морска сол, като дружеството разполага с хладилен склад за търговия на едро с храни, в [населено място] - [улица], съгласно договор за наем от 01.05.2019 г., сключен с А. Л. О..

С цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, в хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, а на основание чл. 45 от ДОПК - в хода на ревизия са извършени насрещни проверки на доставчиците АРЕСТ Г. Е. и ИНОКС 2000 Е.. Резултатите от проверките са документирани с протоколи за извършени насрещни проверки.

Видно от РД за м. 11.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 02.2020 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 79 206,46 лв. по 47 фактури, издадени от АРЕСТ Г. Е. /подробно описани на стр. 8 и сл. от РД/. По отношение на 10 от тях /№...135/05.11.2019 г., № [ЕГН]/28.11.2019 г., № [ЕГН]/26.11.2019 г., № [ЕГН]/19.11.2019 г., № [ЕГН]/20.11.2019 г., № [ЕГН]/29.11.2019 г., № [ЕГН]/08.11.2019 г., № [ЕГН]/13.11.2019 г., № [ЕГН]/05.11.2019 г. и № [ЕГН]/23.11.2019 г./ е установено, че не са включени в справките декларации и дневниците за продажбите на АРЕСТ Г. Е..

Не е признато правото на приспадане на данъчен кредит и през м. 01.2020 г. в размер на 36 588,35 лв. по 22 фактури, издадени от ИНОКС 2000 Е. /подробно описано на стр. 5 и сл. от РД/.

След анализ на представените от жалбоподателя и неговите доставчици доказателства и извършените процесуални действия органите по приходите са направили констатации, че обясненията дадени от управителите на АРЕСТ Г. Е. и ИНОКС 2000 Е. са еднотипни по съдържание и са оформени визуално по един и същи начин. Същото е установено и по отношение на приемо-предавателните протоколи, в които стоката е описана по същия начин, както във фактурите - млечен продукт с растителни мазнини вакуум.

На следващо място в РД е отбелязано, че ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е. са ползвали един и същи склад - в [населено място], кв. О. купел, [улица], представляващ бивш цех с площ от 170 кв. м., за производство и преработка на пилета и пилешки разфасовки, за което обстоятелство са приложени договори за наем от 15.12.2019 г. между М. МАРТ И КО Е. /наемодател/ и ИНОКС 2000 Е. /наемател/, за срок от 3 месеца, считано от 15.12.2019 г. и от 21.10.2019 г. между М. МАРТ И КО Е. и АРЕСТ Г. Е. за срок от 6 месеца, считано от 25.10.2019 г. Във връзка с това, след справка в ТР от страна на ответника е установено още, че М. – МАРТ КО Е. е заличен на 26.06.2019 г., с оглед на което е направен извод, че договорите за наем са сключени с несъществуващ търговски субект. От страна на решаващия орган е отбелязано също, че му е служебно известно - от ревизионен акт на М. – МАРТ КО Е., че това дружество е ползвало склада за производство и съхранение на месо на ул. Месечинка,

№5 въз основа на договор за наем от 27.07.2015 г. с физическото лице М. К. К.. В този смисъл е направено заключение, че липсват доказателства, от които да следва, че заличеното дружество М. – МАРТ КО Е. е било наемател на имота към м. 10.2019 г. и е имало право да го преотдава под наем.

По отношение на транспортирането на стоките от стана на органите по приходите е установено, че ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е. не са декларирали назначени на трудови договори лица, не са подавали и справки по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица данък за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения. В този смисъл и с оглед твърденията, че транспортът и товареното на стоките е извършвано от доставчиците е направено заключение, че не може да се установи как е ставало товаренето на стоката, която е от над един тон по всяка доставка.

По отношение на произхода на процесните млечни продукти с растителни мазнини органите по приходите са приели, че доставчиците не са дали никакви обяснения за произхода на стоките, които са фактурирали на ревизираното лице. Във връзка с това ревизиращите са отбелязали, че в хода на ревизионното производство са приобщени фактури, издадени от АЛФАСБЕТ О. с получател ИНОКС 2000 Е. /№[ЕГН]/15.01.2020 г. с ДО 100 000,00 лв. и ДДС 20 000,00 лв. и №[ЕГН]/06.01.2020 г. - с ДО 100 000,00 лв. и ДДС 20 000,00 лв./ и с получател АРЕСТ Г. Е. /№[ЕГН]/02.12.2020 г. с ДО 150 000,00 лв. и ДДС 30 000,00 лв., №[ЕГН]/20.11.2019 г. с ДО 100 000,00 лв. и ДДС 20 000,00 лв., №[ЕГН]/05.11.2019 г. с ДО 150 000,00 лв. и ДДС 30 000,00 лв. и №[ЕГН]/15.11.2019 г. - с ДО 71 230,08 лв. и ДДС 14 246,02 лв./, с еднакъв предмет - „млечен продукт с растителни мазнини вакуум“, с изключение на фактура №[ЕГН]/15.11.2019 г. с предмет „енергийна напитка R. B. 0.25 ml“. При така представените доказателства е извършена проверка в информационната система на НАП, при която органите по приходите са констатирани, че АЛФАСБЕТ О. не е включило в дневниците за продажби по ЗДДС фактурите с получатели ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е.. Установено е също, че номерата на фактурите в дневниците за продажби на АЛФАСБЕТ О. са различни от номерата на фактурите, представени при насрещните проверки. В РД е посочено, че в дневниците за покупки на АЛФАСБЕТ О. е включен само един доставчик - Р. ГРАНИТ СТРОЙ Е., а в дневниците за продажби - само един клиент, АДВАНТИ Е.. Отбелязано е също, че двете дружества са с така наречения „риск профил“, със задължения към бюджета и са deregистрирани по ЗДДС. АЛФАСБЕТ О. също е deregистрирано по ЗДДС, поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, считано от 12.06.2020 г.

Органите по приходите са направили заключение, че преките доставчици на ревизираното лице ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е. не са представили доказателства за транспортиране на стоките до склада в [населено място], [улица], за плащане на цената и др., свидетелстващи за реално извършена търговска дейност. Приели са, че не може да се установи кой от страна на АЛФАСБЕТ О. е положил подпис върху приемо - предавателните протоколи, тъй като положеният върху протоколите подпис се различава съществено от спесимена на подписа на управителя на АЛФАСБЕТ О., публикуван в търговския регистър.

В резултат на горното с акта е прието, че ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е. не са доказали, че са разполагали със стока от съответен вид и количество, която да фактурират на ревизираното лице. Така на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС с РА е отказано право на приспадане на данъчен

кредит по фактурите, издадени от посочените доставчици.

В допълнение от страна на решаващия орган са изложени аргументи, че в случая се касае за доставки на „млечни продукти с растителен произход“ и следва да се имат предвид законодателните изисквания за търговия с такъв вид стоки по отношение на придружаващите стоките документи и режима на приемо – предаването им, което следва да се осъществява в обект, регистриран по чл. 12 от Закона за храните /ЗХ/, понастоящем отменен с едноименния Закон за храните, който е в сила от 09.06.2020 г./ДВ бр. 52/09.06.2020 г./.

В съдебното производство са приети неоспорени от страните основно и допълнително заключение на ССЕ, които са изготвени на база документите налични по делото. От основното заключение е видно, че през ревизирания период процесните фактури са осчетоводени вярно в счетоводството на жалбоподателя. Установено е, че съгласно справка за стокския поток на А. Л. Е. за периода 01.01.2020 г. – 31.07.2020 г., всички доставени количества от ИНОКС 2000 Е. са продадени от жалбоподателя. По отношение разплащанията по преките доставки от страна на вещото лице е посочено, че е налице такова по всички доставки от ИНОКС 2000 Е., а по доставките от АРЕСТ Г. Е. е налице плащане само по десет от спорните фактури. На следващо място в ССЕ е посочено, че съгласно справка Главна книга за периода 01.12.2019 г. – 30.06.2020 г. за клиента си А. Л. Е., ИНОКС 2000 Е. е направило осчетоводяване по счетоводна сметка 702 "Приходи от продажба на стоки" и е начислен ДДС при продажбите по счетоводна сметка 4532 "Начислен ДДС продажби". Относно осчетоводяването на процесните фактури при доставчика АРЕСТ Г. Е. е посочено, че съгласно счетоводна справка „Главна книга за периода 01.11.2019 г. – 30.06.2020 г. за клиента си А. Л. Е. дружеството е отразило същите по счетоводна сметка 702 "Приходи от продажба на стоки" и е начислен ДДС при продажбите по счетоводна сметка 4532 "Начислен ДДС продажби". С допълнителното заключение на ССЕ е установено, че освен процесните доставчици други доставчици на жалбоподателя на стоката „млечен продукт с растителни мазнини вакуум" са АДАКАУНТС ЕВРОПА Е. и РУМИСТРОЙ - Р. - Е..

По делото е разпитана свидетелката Г., която е живеела на семейни начала с мъж, който е имал склад с камери за съхранение на месо и хранителни продукти. Заедно са работили в склада. Прекратили са дейността по някое време, но в периода м. 11.2019 г. – м.04.2020 г. ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е. са взели склада под наем, за което са сключени договори за наем с нейната фирма М. М. КО. Заявява, че същата била заличена малко след това. Виждала от дружествата да се съхраняват кашони. Доколкото била информирана се съхранявали млечни продукти – кашкавал и сирене. Сочил, че е имало движение на стоки, тъй като са идвали лица да вземат стоката. Имали са автомобил „Фият“, който и двете дружества са ползвали, защото са притежавали разрешение от Х. за ползването му за хранителни продукти. В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода на ревизията.

За доказване реалността на доставките, за които се твърди да са извършени от АРЕСТ Г. Е. са представени спорните фактури. Същите са с предмет „млечни продукти с растителни мазнини вакуум“ и са придружени от

приемо-предавателни протоколи, които са съставени, за да удостоверят предаването, респективно приемането стоки, записани по идентичен начин като във фактурите.

За доказване мястото на съхранение на стоките от страна на доставчика е представен договор за наем от 21.10.2019 г., сключен с М. - МАРТ И КО Е., в качеството му на наемодател на недвижим имот, находящ се на адрес [населено място], [улица], кв. О. К. – „оборудван цех за производство и преработка на пилета и пилешки разфасовки с площ от 170 кв.м., С., кв. О. К. с монтирани 5 бр. плюсови камери по 30 куб.м. всяка, 2 бр. атмуси за варене и пушене, стая за персонал, санитарен възел с баня, 2 бр. кантари БИЗЕРБА, 1 бр. Тумблер, климатици, котле на пелети, подово и соларни панели за топла вода. В договора е предвидено помещението да бъде предадено с приемо-предвателен протокол. Срокът на договора е 3 месеца, считано от 25.10.2019 г.

От страна на управителя на доставчика, в хода на ревизионното производство е представено писмено обяснение, в което сочи, че в периода м.11 и м.12.2019 г. дружеството се е занимавало с търговия на млечни продукти, като е използван склад в [населено място], [улица], кв. О. К., собственост на М. - МАРТ И КО Е.. Посочил е, че срокът на плащане по процесните фактури е до 60 дни, като стоките са разплатени напълно в брой срещу касов бон. Според заявеното транспортът е бил за сметка на АРЕСТ Г. Е. и е извършен лично от управителя с товарен автомобил с Д. С. с товароподемност 2,215 тона, собственост на ЛИ-МАРТ И КО О., с адрес [улица], като същият е регистриран в БАБХ за превоз на храни. Соци още, че стоката е предавана в складовата база на А. Л. Е. в [населено място].

По делото е приобщено Удостоверение за регистрация на транспортно средство №7071/14.10.2014 г. в БАБХ за автомобил Фиат Скудо, с рег. [рег.номер на МПС] , с товароподемност 2,215 тона, собственост на ЛИ-МАРТ И КО О., с адрес [улица]. В същото е посочено, че превозното средство е вписано в списък за превозване на суровини и храни в ОДБХ, [населено място], с рег. номер 7071 и може да превозва следните сурови храни: месо и местни продукти.

По отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от ИНОКС 2000 Е. за доказване реалността на стопанските операции по делото са представени спорните фактури, с предмет „млечни продукти с растителни мазнини вакуум“ и приемо-предавателни протоколи, съставени за да удостоверят предаването, респективно приемането на стоки, записани по идентичен начин като във фактурите. В протоколите, като място на предаване на стоката е записано складовата база на А. Л. Е. в [населено място], а като номер на транспортното средство е посочен С..

Приобщен е договор за покупко-продажба на стоки от 02.01.2020 г. сключен между жалбоподателя, в качеството му на купувач и ИНОКС 2000 Е., в качеството му на продавач на млечни продукти и хранителни стоки по заявка, направена по телефон или имейл. Съгласно т. 2 от същия транспортните разходи са по договаряне за всяка доставка отделно.

За доказване мястото на съхранение на стоките от страна на доставчика е представен договор за наем от 15.12.2019 г., сключен с М. - МАРТ И КО Е..

Същият е с идентично съдържание, като този сключен с АРЕСТ Г. Е., поради което съдържанието му не следва да бъде преповтаряно. Срокът на договора е 3 месеца, считано от 16.12.2019 г.

Видно от даденото в хода на ревизионното производство обяснение от страна на управителя на ИНОКС 2000 Е. е, че в периода м.12 до м.02.2020 г. дружеството се е занимавало с търговия на млечни продукти и суровини за тяхното производство, като част от тези стоки са продадени на А. Л. Е.. Използван е склад в [населено място], [улица], кв. О. К., собственост на М. - МАРТ И КО Е., а транспортът по процесните доставки е бил за сметка на получателя А. Л. Е.. При всяка доставка от дружеството-жалбоподател е изпращан хладилен бус с ДКН СА789 до склад в С. на адрес [улица] където стоката е натоварва от доставчика, а при приемането на стоката в склада на А. Л. Е. в кв. К. е извършвано контролно измерване и е подписван приемо-предавателен протокол. В обяснението е посочено, че доставените стоки са изцяло разплатени в брой през м. 02 и м. 03.2020 г.

Въз основа на съвкупна преценка на представените писмени доказателства и констатациите на приетата счетоводна експертиза, настоящият съдебен състав приема, че с оспорения РА законосъобразно е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 115 794,81 лв. на основание чл. 68, ал.1, т.1 във вр. с чл. 6 от ЗДДС по фактури, издадени от ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е..

Съгласно националния данъчен закон и постоянната практика на 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 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.

Установените по делото факти не обосновават извод за изпълнение на предпоставките по чл. 68 и чл. 71 от ЗДДС, както и за реално извършена доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС. Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС абсолютна предпоставка за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит е притежаването на данъчен документ, съставен съгласно изискванията на чл. 114 от ЗДДС. С последната норма (чл. 114 ЗДДС) са регламентирани задължителните реквизити на фактурата, като според т. 9 фактурата следва да съдържа описание на количеството и вида на стоката или съответно вида на услугата. При тълкуването на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО Съдът на ЕС многократно е подчертавал, че не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне данъчен кредит за получените стоки или предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурите за тези стоки или услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, без да се доказва въз основа на обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба /С - 80/11 и С142-11, С- 324/11 и С - 18/13/. Правото на приспадане на данъчен кредит по получени доставки обаче е предпоставено от наличието на фактури, които съдържат цялата изискуема информация по чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО, който предвижда като задължителен реквизит на фактурата вписването на количеството и естеството на доставените стоки/услуги или степента и естеството на предоставените услуги. Нормата на чл. 178 от Директивата изрично сочи, че притежаването на фактура, съставена в съответствие с чл. 220 - 236, е условие за упражняване на правото на приспадане. Това е изрично подчертано от СЕС и в Решението по дело С-271/2012, а именно, че разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, получатели на стоки/услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. Процесните фактури, издадени от горепосочените дружества, не съдържат изискуемите според чл. 114, ал. 1 от ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО реквизити. В нито една от спорните фактури не е посочен конкретният предмет на доставката – вид на стоката, което препятства установяването на вида на фактурираните доставки. Предметът на всички фактури е идентичен „млечни продукти с растителни мазнини вакуум“, като липсва описание на конкретния вид на стоките. Липсата на тези нормативно изискуеми реквизити препятства обективното обвързване на първичните счетоводни документи с други документи, придружаващи всяка от доставките.

На следващо място, от представените в хода на ревизията доказателства, не се установява по несъмнен начин реалното изпълнение на доставките на стоки, което е основна предпоставка за възникване и ползване право на данъчен кредит по смисъла на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Необходимостта от ангажиране на доказателства за реалното изпълнение на доставките не се дерогира от мотивите на СЕС в Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 на Съда на Европейския съюз, които не отменят задължението на приходната администрация да провери действителното осъществяване на конкретната доставка, по която е упражнено право на приспадане на данъчен кредит и да прецени реалността ѝ въз основа на всички обективно установени по преписката факти. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 год. по дело C-643/11, съобразно което правото на Съюза, 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 ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които Съдът е приел, че материално правните условия за възникване правото на приспадане на ДДС включват следното: - доставчикът, както и получателят, да са данъчно задължени лица (действащи в това си качество); - получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО. В разглеждания случай конкретното съдържание на доставките, респ. реалното им предаване и приемане от страните по сделката, не може да бъде установено от представените приемо-предавателни протоколи. Както във фактурите, така и в приложените вторични счетоводни документи също не се съдържа точно описание на договорените стоки. Всички приемо-предавателни протоколи съдържат формално описание на стоките, идентично с предмета на спорните фактури, като липсва конкретно посочване на вида на стоките. В този смисъл не може да се приеме по безспорен начин, че е налице реално предаване на стоките, тъй като предвид липсата на доказателства за индивидуализацията им не може да се направи безспорен извод какви точно стоки са били предмет на процесните стопански операции.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че релевантно за случая е дали стоките са имитиращи продукти или млечни продукти. Видно от чл. 1 на цитираната в жалбата Наредба за специфичните изисквания към млечните продукти, че с нея се определят: т. 1 специфичните изисквания към млечните продукти; т. 2. изискванията към имитиращите продукти, съдържащи в състава си мляко; т. 3. изискванията при етикетването на продуктите по т. 1 и 2. В този смисъл Наредбата и въведените с нея изисквания нямат отношение към ЗДДС и релевантните факти за установяване реалността на доставката. Освен това в Наредбата, в чл. 4 и сл. са изброени различните видове млечни продукти, сред които различни видове сирене, кашкавал, масло, извара, различни видове мляко и др. Доколкото тези продукти могат да имат в състава си продукти, които ги правят имитиращи не може да се приеме, че не е необходимо по отношения на тях да се установи какъв точно вид са. В този смисъл съдът приема, че в случая не е налице индивидуализация на процесните стоки. Освен това, така определен, предметът на доставките не

дава основание да се направи категоричен извод дали се касае за вид имитиращ продукт или за суровина, която ще бъде вложена в производството на имитиращ продукт, доколкото съгласно § 1 от цитираната от жалбоподателя Наредба „Имитиращи продукти, съдържащи в състава си мляко“ са продукти, наподобяващи изброените в приложението към чл. 3, в които една или повече млечни съставки са заменени с частични или пълни заместители, като мазнини и/или протеини от немлечен произход, с изключение на продукти на растителна основа, при производството на които са вложени не повече от 10 на сто мляко или млечни съставки.

На следващо място следва да се отбележи, че по отношение на доставките, за които се твърди да са извършени от АРЕСТ Г. Е. липсва договор, поръчки, заявки или други документи, от които да е видно как са определени видът и количеството на стоките, както и как е формираната стойността на същите, чрез посочване на единична и обща стойност на стоките. Действително по отношение на фактурираните от доставчика ИНОКС 2000 Е. доставки е приобщен договор за покупко-продажба на млечни продукти и хранителни стоки от 02.01.2020 г., но в него липсва описание на точния вид на стоките. Във връзка с това между страните е уговорено доставката на продуктите да се осъществява по заявка, направена по телефон или имейл. В случая обаче не се твърди, а и от доказателствата не се установява, включително и от дадените в хода на ревизионното производство обяснения как конкретно са правени заявките – по имейл или по телефона, как са определяни количеството, вида и цената на млечните продукти. Конкретно нито от фактурите, нито от договора и приемо-предавателните протоколи се установява конкретния вид на стоките.

Съобразно изложеното съдът приема, че след като не е конкретизиран предмета на доставките по процесните фактури издадени от ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е., то не може да се приеме действителното извършване на доставката.

Освен това в общия случай, за обосноваване на доставка на стоки е необходимо установяването от обективна страна и на обстоятелството, че доставчикът разполага със съответните количества и видове стоки, чиято собственост може да прехвърли, както и други обективни факти, съпътстващи такива доставки – доказателства за индивидуализация на стоката, за мястото на изпълнение - складови бази, транспорт.

В случая по делото е безспорно, а и от приобщените доказателства се установява, че А. Л. Е. разполага с хладилен склад за търговия на едро с храни, в [населено място] - [улица]. Същият е вписан и в съставените между жалбоподателя и ИНОКС 2000 Е. приемо-предавателни протоколи. Съдът обаче приема, че е налице формално вписване на данни в представените документи, тъй като от представените по делото доказателства се установява, че доставчиците ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е. са сключили договор за наем с едно и също дружество и за едни и същи обект, а именно склад в [населено място], [улица], кв. О. К., собственост на М. - МАРТ И КО Е.. Прави впечатление, че договорът за наем с АРЕСТ Г. Е. е сключен на 21.10.2019 г. и е със срок 3 месеца, считано от 25.10.2019 г. т.е до 25.01.2020 г., а договорът сключен с ИНОКС 2000 Е. е от 15.12.2019 г. и в него е посочено, че влиза в

сила на 16.12.2019 г. В този смисъл по делото липсват документи, от които да видно предсрочно прекратяване на наемните правоотношения между АРЕСТ Г. Е. и М. - МАРТ И КО Е., за да е налице възможност за отдаване на помещението на друг наемател. Няма и данни, че помещението е ползвано от двамата наематели едновременно в периода 16.12.2019 г. - 25.01.2020 г. Освен това видно от съдържанието на идентичните договори за наем е, че изрично между страните е уговорено, че помещението се предава на съответния наемател с приемо-предвателен протокол. Такива обаче не са представени нито от АРЕСТ Г. Е., нито от ИНОКС 2000 Е..

На следващо място по отношение твърденията на доставчика АРЕСТ Г. Е. и разпитания по делото свидетел, че за доставката на стоките е използван товарен автомобил с Д. С. с товароподемност 2,215 тона, собственост на ЛИ-МАРТ И КО О. следва да се има предвид, че видно от Удостоверение за регистрация на транспортно средство №7071/14.10.2014 г. в БАБХ за автомобил Фиат Скудо, с рег. [рег.номер на МПС] , същият може да превозва следните сурови храни: месо и местни продукти. В този смисъл не може да се приеме по безспорен начин, че именно това превозно средство е използвано за транспортирането на стоките до склада на жалбоподателя, тъй като на практика липсва превозно средство, предназначено за извозването на млечни продукти с растителни мазнини. Освен това по делото няма каквито и да е доказателства, от които да се установи, че процесните стоки са били транспортирани от склад в [населено място], [улица], кв. О. К. до [населено място] - ул. Трети март“№9А, тъй като нито от доставчиците, нито от жалбоподателя са представени транспортни документи, които да подкрепят твърденията на АРЕСТ Г. Е., че транспортът е извършен лично от управителя на дружеството с товарен автомобил с Д. С., респективно твърденията на ИНОКС 2000 Е., че при всяка доставка от дружеството-жалбоподател е изпращан хладилен бус с [рег.номер на МПС] до склад в С. на адрес [улица].

По делото не се установява по безспорен начин и обстоятелството, че доставчиците са разполагали с процесните стоки. В случая, освен, че са ползвали един и същи склад, доставчиците са имали и един и същи предходен доставчик, а именно АЛФАСБЕТ О.. Освен това, както вече се посочи в хода на ревизионното производство е установено, че при проверка в информационната система на НАП ревизиращите са констатирани, че АЛФАСБЕТ О. не е включило в дневниците за продажби по ЗДДС фактурите с получатели ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е., а номерата на фактурите в дневниците за продажби на АЛФАСБЕТ О. са различни от номерата на фактурите, представени при насрещните проверки. От друга страна доставчикът АРЕСТ Г. Е. не е включил част от спорните фактури в справките декларации и дневниците за продажбите за съответния период. В хода на настоящото производство тези констатации на органите по приходите не бяха оборени.

В този смисъл може да се направи заключение, че от доставчиците, въпреки че са били намерени на декларираните от тях адреси не са ангажирани безспорни доказателства, че са разполагали със стоки от същия вид и количество като фактурираните. Освен това следва да се има предвид, че в

цялата верига от доставки стоките са определени по един и същи начин, а именно „млечен продукт с растителни мазнини вакуум“ т.е. предвид гореизложеното не е налице индивидуализация на фактурираните стоки до степен да може да се направи заключение за техния конкретен вид.

На следващо място, предвид заключението на ССЕ следва да се посочи, че наличието или липсата на плащане, доколкото се установява, че не по всички спорни фактури е налице такова, също не е предпоставка за признаване правото на данъчен кредит, а е косвено доказателство, което се обсъжда съвкупно с останалите по делото доказателства, които сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване реалността на доставките.

По отношение на счетоводната отчетност на жалбоподателя във връзка със заключението на ССЕ следва да се отбележи, че фактът на осчетоводяване на процесните фактури, издадени от ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е. също се преценява съвкупно с всички останали доказателства по делото, касаещи реалността на доставките. Както притежаването на счетоводни документи, така и редовното осчетоводяване на фактурите, не е достатъчно да обоснове фактическото извършване на отразените в тях стопански операции. Освен това, след като стоките не са индивидуализирани нито в договор, нито във фактура или в протокол, не може да бъде прието, че заприходените в счетоводството на А. Л. Е. млечни продукти са именно доставените от ИНОКС 2000 Е. и АРЕСТ Г. Е.. Същото се отнася и за осчетоводяването на последващите такива към контрагенти на жалбоподателя, тъй като при липса на индивидуализация на спорните доставки не може да се приеме по безспорен начин, че е налице последваща реализация именно на спорните млечни продукти. Законодателят не предпоставя признаване на правото на данъчен кредит само с формалното документално оформяне, ако то не е свързано с реални доставки. Респективно, при наличието на достатъчно убедителни и безспорни доказателства за реално извършени доставки не може да се откаже право на приспадане на данъчен кредит единствено на основание отделни пропуски в счетоводната отчетност.

В хода на съдебното производство и на основание чл. 154, ал. 1 ГПК ревизираното лице носи доказателствената тежест да докаже благоприятния за него, положителен факт от обективната действителност за наличие на реална доставка. Н. факт е неосъществен факт. При липса на извършена двустранна сделка (обратното не се установи по делото) нормално и логично е знание за това да има и при двете страни по тази сделка. Когато не е установено по ясен и безспорен начин, както че доставчикът е бил в състояние да изпълни посочената във фактурата доставка, така и че получателят по фактурата реално е получил описаните във фактурите стоки, които са използвани в икономическата му дейност, то не може и да се признае, че между двете страни по фактурата е осъществена доставка по смисъла на ЗДДС, представляваща основание за възникване на право на данъчен кредит.

След като не са налице кумулативните условия за упражняване на правото на данъчен кредит, съобразно чл. 68, чл. 69, вр. чл. 6, чл. 71, т. 1, вр. чл. 114, ал. 1, т. 9 ЗДДС, то с РА законосъобразно не е признато право на приспадане на данъчен кредит. По така изложените съображения, настоящата

инстанция намира, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата на А. Л. Е. следва да бъде приета за неоснователна.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. С оглед отхвърлената част от жалбата и съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 3 774,38 (три хиляди седемстотин седемдесет и четири лева и тридесет и осем ст.) лв. **По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София - град**

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на А. Л. Е., ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт №Р-22221020002718-091-001 от 13.10.2020 г., издаден от Т. Б. Г., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., орган, възложил ревизията и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 68/13.01.2021 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., за установени задължения по ЗДДС в общ размер на 124 438,28 лв., които произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 115 794,81 лв. за данъчни периоди м. 11.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 02.2020 г. по фактури издадени от АРЕСТ Г. Е. и м. 01.2020 г., по фактури издадени от ИНОКС 2000 Е., ведно с лихви в размер на 8 643,47 лв.

**ОСЪЖДА** А. Л. Е., ЕИК:[ЕИК] да заплати на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 3 774,38 (три хиляди седемстотин седемдесет и четири лева и тридесет и осем ст.) лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

**Съдия:**