

РЕШЕНИЕ

№ 7095

гр. София, 28.02.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 57 състав,
в публично заседание на 28.01.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Людмила Коева

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **11907** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Делото е върнато за ново разглеждане от Върховния административен съд (ВАС) с решение №12252 от 11.12.2023 г. , след отмяна на решение №4096 от 17.06.2022 г., постановено по а.д.№7274/2021 г. по описа на АССГ. Производството е по жалба на „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], представлявано от управителя А. Т., чрез адв.З. Н., срещу ревизионен акт № Р-22221019006231-091-001/16.12.2020 г. на ТД на НАП – С., 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, потвърден в обжалваната част с решение №744/12.05.2021 г. на директор Дирекция „ОДОП“-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 пропускало, 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.

С допълнителна молба пред настоящия съдебен състав и в изпълнение разпореждане на съда, жалбоподателят е уточнил, че оспорва отказа на органите по приходите да признае правото на прихващане/възстановяване на данъчен кредит в общ размер на 88 052,72 лева, за данъчни периоди м.05.2018г. и м.12.2018 г., както и период от м.02.2019 г. до м.12.2019 г., включително допълнително установения за внасяне ДДС в размер на 54 688,90 лева, както и начислената законна лихва в размер на 8163,95 лева.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован, се представлява от адв.Н., който поддържа жалбата. Моли съда да отмени РА по съображения, изложени в жалбата. Претендира сторените разноси, без адвокатско възнаграждение.

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. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, въз основа на установеното от фактическа страна, в рамките на спорния предмет по делото, очертан след връщане на делото за ново разглеждане, 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 „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД 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 „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД 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 „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД 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 „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „СЕРДИКА ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ДЕЛТА-В ТРАНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „БОЛДИ ТРАНСПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „СЕВЕРОИЗТОЧНА МЛЕЧНА КОМПАНИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /предходно наименование „ДУНАВСКА МЛЕЧНА КОМПАНИЯ“ ЕООД/, „АПОЛО 35“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „МЛАДОСТ 2016“ ЕООД, 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/ №Р-22221019006231-040-001/07.10.2019 г., №Р-22221019006231-040-002 от 25.11.2019 г. и №Р-22221019006231-040-003 от 15.01.2020 г. Представени са изискваните документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИКС“ ЕООД, „СЕРДИКА ИНВЕСТ“ ЕООД, „ДЕЛТА-В ТРАНС“ ЕООД, „БОЛДИ ТРАНСПОРТ“ ЕООД, „СЕВЕРОИЗТОЧНА МЛЕЧНА КОМПАНИЯ“ ЕООД, „АПОЛО 35“ ЕООД и „МЛАДОСТ 2016“ ЕООД, като резултатите са обективирани в протоколи, подробно описани в РД.

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

Органите по приходите приели по отношение на декларираниите от „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД 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 V. е констатирано, че към датата на възникване на данъчно събитие, част от декларираниите получатели по доставки са регистрирани за целите на ДДС по реда и условията на националното законодателство на Гърция. I. H. S., VIN E. и B. L. S., VIN E. са с невалидни номера, т.е. deregистрирани, а I. H. S., P. T. L., E. O. F. S., VIN E., R&P G. T. S.A., VIN E. или не са декларирали получаването на стоки от ВОД от ревизираното дружество, или са декларирали част от доставките като получени от P. F. P.C. с VIN E.. 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 V.- I. H. S., B. L. S., G. L., E., O. H. P.C., E.. Относно P. F. P.C. P. 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 Т. S. с VIN E.. За деклариранията от „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД ВОД към I. H. S. през м. 06.2019 г. в размер на 46 011,01 лв. е издадено кредитно известие. I. H. S. не е декларирало придобиването на стоката и издаденото кредитно известие. За I. H. S. е получен отговор с референтен номер V. 2018_20180809_AF_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. H. S., за което е издадено КИ, а е продадена на територията на Гърция на В. L. S., за което представя потвърждение. В. L. S., съгласно приобщен отговор V.-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: „АЛФА КОМПАНИ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД.

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 „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД.

На следващо място, приходните органи на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС отказали правото на приспадане на данъчен кредит на „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД в размер на 69 569,65 лв. по фактурите, издадени от „СЕРДИКА ИНВЕСТ“ ЕООД, „ДЕЛТА- В ТРАНС“ ЕООД, „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИКС“ ЕООД и „СЕВЕРОИЗТОЧНА МЛЕЧНА КОМПАНИЯ“ ЕООД, след като констатирани, че по отношение на процесните доставки от същите доставчици не са представени документи и писмени обяснения в указаните 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 „СЕРДИКА ИНВЕСТ“ ЕООД с предмет на доставката сирене; в размер на 50,00 лв., за данъчен период м. 05.2018 г., по фактури, издадени от „ДЕЛТА– В ТРАНС“ ЕООД 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 „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИК“ ЕООД 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 „СЕВЕРОИЗТОЧНА МЛЕЧНА КОМПАНИЯ“ ЕООД 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 ревизирия период, издадени от „БОЛДИ ТРАНСПОРТ“ ЕООД, „АПОЛО 35“ ЕООД и „МЛАДОСТ 2016“ ЕООД.

Относно фактурираните доставки от „БОЛДИ ТРАНСПОРТ“ ЕООД, 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 „БОЛДИ ТРАНСПОРТ“ ЕООД. Констатирани, че от доставчика са представени копия на Удостоверение №784/20.12.2018 г. на ОДБХ [населено място], което не е на името на „БОЛДИ ТРАНСПОРТ“ ЕООД, договор за превоз с „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, 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 „АПОЛО 35“ ЕООД приходните органи установили, че „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД 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 „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, 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, оборотна 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 „АПОЛО 35“ ЕООД 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 „МЛАДОСТ 2016“ ЕООД, органите по приходите установили в хода на ревизионното производство, че „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД 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 Б., удостоверение за регистрация на обект за производство на храни. Посочено е, че от „МЛАДОСТ 2016“ ЕООД не са представени доказателства за произхода на стоката.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирия 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 със съдържащите се в нея писмени доказателства.

По настоящото дело е допусната и приета съдебно-счетоводна експертиза. В заключението си вещото лице дало следните отговори на поставените задачи: 1. Съгласно наличните в делото доказателства относно документалната обосновааност на счетоводната отчетност, представените счетоводни регистри обуславящи законосъобразното счетоводно отчитане, подаваните редовно данъчни регистри по ЗДДС в периода от м. 05 2018 година до м. 09.2020 година, може да се счете, че счетоводството на жалбоподателя е водено законосъобразно и документално обосновано през процесния ревизиран период, а именно м. 05.2018 г. — 30.09.2020 г.; 2. На база наличната информация в преписката по делото са налице документи, отразяващи и доказващи документално обосновано осчетоводяване по процесиите доставки от „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИКС“ ЕООД, „СЕРДИКА ИНВЕСТ“ ЕООД, „ДЕЛТА-В ТРАНС“ ЕООД, „Болди Транспорт“ ЕООД, „СЕВЕРОИЗТОЧНА МЛЕЧНА КОМПАНИЯ“ ЕООД, „АПОЛО 35“ ЕООД и „МЛАДОСТ 2016“ ЕООД, получени от жалбоподателя. Също така може да се проследи, че на база наличната информация в преписката по делото са налице и документи, въз основа на които са осчетоводени последващи доставки от жалбоподателя към неговите клиенти. Налице е логическа последователност между покупките и последващите продажби. Налице са протоколи за извършени проверки на стоки с висок фискален контрол от страна на НАП, което е допълнително доказателство от външна трета страна, която не е участник в сделката, за физическото движение на стоките през граница.; 3. Въз основа на наличните документи за покупки и продажби през периода м. 05.2018 — м.09.2019 г. експертизата проследи стокския поток при жалбоподателя, в резултат на което може да заключи, че доставените на жалбоподателя стоки от „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИКС“ ЕООД, „СЕРДИКА ИНВЕСТ“ ЕООД, „СЕВЕРОИЗТОЧНА МЛЕЧНА КОМПАНИЯ“ ЕООД, „АПОЛО 35“ ЕООД и „МЛАДОСТ 2016“ ЕООД са използвани за извършване на последващи доставки от жалбоподателя към неговите клиенти. Доставчикът „ДЕЛТА-В ТРАНС“ ЕООД е осъществявал превоза на стоката в м.05.2018 г., поради което същият не участва в проследяването на стокския поток.; 4. От

извършения преглед на счетоводните документи и счетоводни регистри, експертизата е установила наличие на реализация за част от сделките за покупка на стоки и услуги и за част от сделките за продажба на стоки. Детайлно информация по години и контрагенти вещото лице е посочило в табличен вид в експертизата по делото.

Съдът приема експертизата като компетентно и безпристрастно изготвена, неоспорена от страните по делото.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:

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 основателна.

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, спазен е 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:

Основната дейност на „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД е търговия на едро с млечни продукти. За извършване на посочената дейност, дружеството е наело хладилен склад – плюсова хладилна камера, с капацитет до 5 палето места, находящ се в [населено място], „Стопански двор“, ул.“3-ти март“№9А. Договорът за наем е сключен преди ревизирания период, на 25.01.2018 г.

От заключението на вещото лице, неоспорено от страните и кредитирано от съда се установява, че счетоводството на „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД 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 „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИКС“ ЕООД, „СЕРДИКА ИНВЕСТ“ ЕООД, „ДЕЛТА-В ТРАНС“ ЕООД, „БОЛДИ ТРАНСПОРТ“ ЕООД, „СЕВЕРОИЗТОЧНА МЛЕЧНА КОМПАНИЯ“ ЕООД, „АПОЛО 35“ ЕООД и „МЛАДОСТ 2016“ ЕООД.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че 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 от ЗДДС. Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т.е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т.е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти /решение №12089/11.11.2008г. по адм.дело №7052/2008г. на ВАС, решение №15435/23.11.2011 г. по адм.дело№2420/2011 г. на ВАС, решение по дело С-414/10 г на СЕС от 29.03.2012 г. и решение от 03.05.2012 г. по дело С-520/10г на СЕС/. Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/, то съгласно правилото на чл.154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя.

По отношение на доставките от „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИКС“ ЕООД, съдът счита за установено следното: представени са 16 бр. фактури – 13 бр. от тях са за доставка на стока – млечни продукти (краве сирене и такива с растителни мазнини), придружени с приемо-предавателни протоколи, подписани и подпечатани от двете страни по сделките, с посочено в 9 от тях ППС за извършения транспорт(в останалите е отбелязано СКЛАД) и адрес на доставката, като по-голямата част са платени по банков път, а за тези платени в брой е приложен фискален бон, 1 бр. за наем на автомобил (плащането е осъществено в брой с приложен фискален бон) и 2 бр. фактури за платен

аванс, с приложено банково извлечение. Фактурите отговарят на изискванията на ЗСч и ЗДДС. Надлежното осчетоводяване на фактурите от страните, изготвянето им по форма на ЗСч и ЗДДС, както и осъществяването на плащане напълно по тях, съдът преценява по реда на чл. 51 от ДОПК и приема, че осчетоводяването отразява реални доставки, които реално са заплатени.

Според ревизиращия екип доставките не били реални, доставчиците не извършили фактическо действие - не представили документи относно произхода, закупуването, транспортирането и складирането на стоките.

Основателно е становището на жалбоподателя, че подобен подход на приходната администрация е порочен и противоречи на правото на Европейския съюз (ЕС). В основата на нормативните изисквания за упражняване на правото на приспадане на данъчния кредит стоят принципите на хармонизираното право на ЕС, посочени в Решение на Съда на Европейския съюз от 4 юни 2020 г. по дело C-430/19 г. SC C.F. S. срещу A.J.F.P.M. и D.G.R.F.P.C. Механизмът на проверката, която националната приходна администрация следва да осъществи в производството по установяване на публични задължения за ДДС е описан в т.38 до т. 49 от посоченото решение. Съдът припомня, че съгласно своята постоянна практика правото на ДЗЛ да приспадне от дължимия ДДС по доставка, използвана в икономическата му дейност, е основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС. Последната гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест по отношение на получената доставка, стига същата да се използва в търговската дейност на ДЗЛ. Въведено е изключение от правото на приспадане - националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се позоваването на това право се осъществява с измамна цел или с цел злоупотреба. Според Съда изключението включва три алтернативни хипотези: пряко участие на ДЗЛ в измамата; ДЗЛ не е участвало в измамата, но е знаело за нея; ДЗЛ не е участвало в измамата, не е знаело за нея, но е трябвало да знае за нея. Във всеки случай, обаче, тежестта на доказване на някоя от хипотезите е поставена върху приходната администрация, при това въз основа на обективни факти, доказани по съответния ред. В подкрепа на това становище е т. 43 от посоченото решение: „...националната данъчната администрация е тази, която трябва — въз основа на обективни данни и без да изисква от получателя на фактурата да е извършил проверки, които не са негова задача — да установи, че този получател е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от измама с ДДС, като запитващата юрисдикция следва да провери дали администрацията е направила това (вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2015 г., PPUH S., C-277/14, EU:C:2015:719, т. 50). “.

Ревизиращият екип е допуснал нарушение на административно-производствените правила, като не е извършена проверка дали стоките, получени от доставчиците са използвани в икономическата дейност на лицето (получаването на стоките се доказва от приемо-предавателните протоколи, договора за продажба на стоки, договорът за наем на хладилен склад и документите за камиона, с който е превозена стоката), които са представени

на ревизиращия екип, но не са отразени нито в РД, нито в РА. Тези стоки са използвани в икономическата дейност на лицето, като в следващите данъчни периоди стоките са изнесени в Република Гърция, за което ДРЛ разполага с всички необходими документи, включително официални такива - протоколи от фискален контрол на НАП, което се подкрепя и от заключението на вещото лице по настоящото дело.

Транспонираното европейско законодателство в областта на данъка върху добавената стойност 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 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, нагоре по веригата от доставчици. Всъщност приходната администрация дори не твърди, че ревизираното лице е участвал в измама; че е знаел за измама или че е бил длъжен да знае, че е налице измама, т. е. ревизиращият екип не твърди да е налице основанието за отказ на данъчен кредит, пространно разглеждано и детайлно конкретизирано от практиката на СЕС. Въпреки това отказът е налице, без основание.

В този смисъл е и Решение на Съда на съюза от 4 юни 2020 г. по дело C-430/19 г. SC C.F. S. срещу A.J.F.P.M. и D.G.R.F.P.C., според който: „...принципите, които уреждат прилагането от държавите членки на общия режим на ДДС, и по-специално принципите на данъчен неутралитет и на правна сигурност, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат при наличието само на недоказани подозрения на националната данъчна администрация относно реалното осъществяване на търговските сделки, за които е издадена данъчна фактура, на данъчнозадълженото лице, адресат на тази фактура, да бъде отказано правото на приспадане на ДДС, ако то не може да представи, освен тази фактура, и други доказателства за реалното осъществяване на търговските сделки.“

В настоящия случай органът по приходите е направил своя извод за отказ от упражняване на правото на данъчен кредит, нарушавайки законодателството на ЕС и националното законодателство.

По отношение на фактурите за доставка от „АПОЛО 35“ ЕООД и за „МЛАДОСТ 2016“ ЕООД са представили всички документи по доставката, което е отбелязано в РД, но въпреки това е направен извод, че не били представили документи за реалност на доставката. Въпреки, че са представили всички необходими документи по доставките (договори за покупко-продажба, приемо-предавателни протоколи, удостоверение за регистрация на обект за производство на храни, пътни листа, счетоводни документи и др.) органите по приходите ги намират за нереални, защото липсвали документи за произход на стоката. От „АПОЛО 35“ ЕООД е приложена фактура с предмет млечни продукти (сирене смес), платена по банков път. Към фактурата са приложени приемо-предавателен протокол, договор за доставка на стоки с посочено ППС, водачи, собственик на ППС и ремаркетото, място на доставка, както и документ за произход на стоката. От „МЛАДОСТ 2016“ ЕООД са приложени: фактура№300...5873/07.05.2018 г. с предмет млечни продукти (саламурен

продукт), платена по банков път. Към фактурата са приложени стокова разписка, приемо-предавателен протокол, договор за доставка на стоки с посочено ППС, водачи, място на доставка, собственик на ППС и ремаркетото, както и документ за произход на стоката; фактура №300...5984/21.05.2018 г. с предмет млечни продукти (саламурен продукт), платена по банков път. Към фактурата са приложени стокова разписка, място на доставка, пътен лист на водача; фактура №300...6039/28.05.2018г. с предмет млечни продукти(саламурен продукт), платена по банков път. Към фактурата са приложени стокова разписка, място на доставка, пътен лист на водача.

От „Дунавска млечна компания“ ЕООД е приложена фактура с предмет млечни продукти (краве сирене), платена по банков път. Към фактурата са приложени приемо-предавателен протокол, посочено ППС, водачи, място на доставка, собственик на ППС и ремаркетото, както и документ за произход на стоката. От „Сердика Инвест“ ЕООД е приложена фактура с предмет млечни продукти (краве сирене), платена по банков път. Към фактурата са приложени приемо-предавателен протокол, документ за произход на стоката, посочено е ППС и място на доставка.

По отношение на доставките на транспортни услуги, ревизираното лице е представило 14 бр. фактури:

– 1 бр. от дружество „Д. В Т.“, предмет на доставката транспортна услуга, като транспортът е свързан с доставки по фактури 11,12,13,14,15 от 22.05.2018 г. I. H. S., T. L., P. T.;

- 13 бр. фактури от „БОЛДИ ТРАНСПОРТ“ ЕООД с предмет извършен превоз, като почти всички фактури са платени в брой, с приложен фискален бон. В експертната по делото вещното лице в табличен вид е посочило всяка една транспортна услуга с коя фактура за продажба на стока(сирена/млечни продукти) и с кое дружество е свързана. Органът по приходите приема, че е налице липсваща доставка, защото прекият доставчик на ревизираното лице отговорил на искането от ревизиращия екип за предоставяне на документи и информация и представил договор за превоз, талон за регистрация на влекач, застрахователна полица, договор за наем на транспортно средство, ведомости за заплати на работниците, фактури за гориво, лиценз за международен транспорт, ЧМР, и процесните фактури, но не представило останалите документи, поради което липсвало доставка.

Изводът на ревизиращият екип е незаконосъобразен. От представените документи по административната преписка безспорно се доказва предоставените транспортни услуги, а органите по приходите следвало да изследват представената документация и да се аргументират защо приемат, че непредставянето на счетоводни документи, отразяващи приходите от продажби на доставчика е по-важно доказателство от представените документи(ЧМР и др.).

Ревизиращите органи посочват също, че ДЗЛ е декларирало ВОД на млечни продукти на клиенти в Гърция. Към датата на ВОД част от гръцките дружества били регистрирани за целите на ДДС, но I. H. S., B. L. S. били с невалидни номера, т.е. дерегистрирани. Също така I. H. S., P. T. L., E. O. F. S. и P&P G. T. S.A. не били декларирали получаване на стоките. Друг получател - P. F. P. C. било декларирало част от получените доставки. Този получател не бил

представил данъчен документ или договор за наем на хладилно помещение след 08.2019 г., като според приходната администрация това доказвало, че транспортирането и съхраняването на млечните продукти до този получател не можело да бъдат доказани. Аналогично било фактическото положение и при получателя Т. С.. По отношение на доставката към В. Л. С. - органът по приходите приема, че същата била с получател I. Н. С. независимо от представеното кредитно известие, писмените обяснения на жалбоподателя и Потвърждението от В. Л. С.. Последното дружество не било открито на декларирания адрес, не представило никакви документи и впоследствие било deregистрирано от гръцките органи по приходите.

Съдът е съгласен със заключението на вещото лице, че въз основа на наличните документи за покупки и продажби през периода м. 05.2018 — м.09.2019 г. може да се проследи стокския поток при жалбоподателя, в резултат на което да се обоснове заключение, че доставените на жалбоподателя стоки от „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИКС“ ЕООД, „СЕРДИКА ИНВЕСТ“ ЕООД, „СЕВЕРОИЗТОЧНА МЛЕЧНА КОМПАНИЯ“ ЕООД, „АПОЛО 35“ ЕООД и „МЛАДОСТ 2016“ ЕООД са използвани за извършване на последващи доставки от жалбоподателя към неговите клиенти : I. Н. С., Т. Л., Р. Т. Л., В. Л. С., Е. О. Ф. С., Р&P G. Т. S.A., G. L., Т. С., P. F. P. C., O. H. PC.

На база наличната информация в преписката по делото са налице и документи, въз основа на които са осчетоводени последващи доставки от жалбоподателя към неговите клиенти (том II от приложенията по делото – ЧМР за превоз на стоките, фактури - I., Търговски документи, описващи продукт / дата на производство/ партида/ количество, П.-листове, Потвърждения за пристигане на стока и др.). За потвърждение на горното, вещото лице в експертизата е изложило в табличен вид сделките и разплащанията за 2018 г. и 2019 г.

Както се сочи в решение на СЕС по дело С – 676822, за да бъде дадена сделка освободена от по силата на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, е необходимо правото на разпореждане със стоката като собственик да е прехвърлено на лицето, което я придобива, доставчикът да докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава членка, и вследствие на това изпращане или превозване стоката да е напуснала физически територията на държавата членка, в която са започнали изпращането или превозът (в този смисъл и решение от 9 февруари 2017 г., Е. Т., С-21/16, ЕУ:С:2017:106, т. 25 и цитираната съдебна практика). По отношение на процесните доставки, декларирани като ВОД се установи да са били изпратени или превозена в друга държава членка и по-конкретно до Гърция.

Налице е логическа последователност между покупките и последващите продажби. Налице са протоколи за извършени проверки на стоки с висок фискален контрол от страна на НАП, което е допълнително доказателство от външна трета страна, която не е участник в сделката, за физическото движение на стоките през граница.

Доказателствата по делото сочат, че ревизираното лице е действало добросъвестно. Представените от жалбоподателя в хода на ревизията доказателства установяват, че доставките са правилно документирани, осчетоводени и разплатени. В доказателствената съвкупност се съдържат

кореспондиращи си търговски, данъчни, платежни и счетоводни документи, които водят до извода, че доставките са ВОД.

Предвид изложеното по-горе, съдът намира че ревизионен акт №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 потвърден в обжалваната част с решение №744/12.05.2021 г. на директор Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, е неправилен и незаконосъобразен и следва да се отмени.

При този изход на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил действителни разноски в размер на 1994,73 лв., от които 50 лв. за д.т. и 775 лв. за ССЧЕ по ад.д№7274/2021 г. по описа на АССГ, 769,73 лв. за д.т. за разглеждане на делото пред ВАС и 400 лв. депозит за изготвена ССЧЕ по настоящото дело.

Водим от горното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №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, потвърден в обжалваната част с решение №744/12.05.2021 г. на директор Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „АЛФА КОМПАНИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], представлявано управителя от А. Т., сумата от 1994,73 / хиляда деветстотин деветдесет и четири лева и 0,73 ст./ лева, представляваща сторените по делото разноски.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните.