

РЕШЕНИЕ

№ 913

гр. София, 17.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 20.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **6093** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22220620002238-091-001/29.12.2020 г., издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията и М. Й. В. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП - С., в мълчаливо потвърден от директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДОДОП) при ЦУ на НАП – С..

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречие с материалноправните разпоредби. Поддържа, че при установяване на реалността на доставките липсва нормативно изискване за установяване на произход на стоката или услугата, респ. наличието на кадрова и техническа обезпеченост. Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване правото на приспадане на данъчен кредит (ДК). Посочва, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства за реалността на спорните доставки, вкл. редовност и документална обосновааност на воденото счетоводство, а изтъкнатите от приходните органи обстоятелства не могат да бъдат вменени в отговорност на получателя по доставките. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноси.

Жалбоподателят, редовно призован, в с. з. се представлява от адв. Я. Ч., който

поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Претендира разноски. Ответникът Директор на Дирекция „ОДОП” - С. чрез процесуалния си представител юрк. И. К. оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не взема участие по делото.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220620002238-020-001/22.04.2020 г., връчена електронно на 13.05.2020 г., издадена от М. С. Х., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2020 г. до 31.03.2020 г. Определен е 3 /три/ месеца срок за изпълнение.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът е изменен със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22220620002238-020-002/ 12.08.2020 г. и ЗИЗВР № Р-22220620002238-020-003/09.09.2020 г., като е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 17.12.2019 г. ЗИЗВР № Р-22220620002238-020-003/09.09.2020 г. е издадена от Г. И. М., упълномощен съгласно заповед за заместване № РД-84-2250-824/28.08.2020 г., издадена от директора на ТД на НАП С. да замества органа издал ЗВР, в случаите на отсъствие на титуляра.

В хода на ревизията са предприети процесуални действия, описани в констативната част на РД. Изложена е установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220620002238-092-001/24.11.2020 г., връчен електронно на 25.11.2020 г. По реда и в срока на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение, срещу констатациите в РД.

Ревизията е приключила с РА № Р-22220620002238-091-001/29.12.2020 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 14.01.2021 г.

В резултат на извършената ревизия за ревизираните периоди от 01.01.2020 г. до 31.03.2020 г. е установен ДДС за внасяне в размер на 70 850,53 лв., при деклариран от задълженото лице ДДС за възстановяване в размер на 249 712,94 лв. Корекцията на декларираните резултати се дължи на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 281 304,84 лв. по фактури, издадени от [фирма] /комплексно почистване на МПС, поправка брезент, ремонт и поддръжка на МПС/, [фирма] /разнообразни резервни части, гуми, аксесоари и консумативи за МПС/ и начислен ДДС за получени комисионни от застрахователни услуги в размер на 37 674,30 лв.

Дейността на дружеството е международен автомобилен превоз, за което притежава Лиценз № 21330/24.09.2019 г., издаден от Министерството на транспорта. Дружеството има наети МПС, с които извършва дейността си. Като допълнителна дейност осъществява застраховане и презастраховане, по договор за застрахователно агентство със Застрахователна компания [фирма].

За осъществяване на дейността си, дружеството използва наети от [фирма] МПС, съгласно договори за наем. Има сключен договор от 02.09.2019 г. за наем на

недвижим имот със [фирма], намиращ се в кв. В., А. М. за ползване и стопанисване на обособена част за осигуряване изпълнението на поети ремонтни дейности и осигуряване на местодомуването на МПС и ППС.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт изцяло, с който му е начислен данък върху добавената стойност във връзка с извършени доставки на услуги в размер на 37 674,30 лв. и в частта на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 281 304,84 лв. за данъчните периоди от м.01.2020 г. до м.03.2020 г. за доставки от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] като незаконосъобразен.

Въз основа на посочените фактически констатации и налични доказателства по преписката в РА ревизиращият екип е приел, че осъществяваната от жалбоподателя дейност по договора за застрахователно агентство не може да се третира като освободена доставка по чл. 47, т. 2 от ЗДДС. В съответствие с това са приели доставките за облагаеми, по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2, във връзка с чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, са начислили данък със ставка 20 %, общо в размер на 37 674,30 лв., в т. ч. за месец януари 2020 г. - 15 925,54 лв., за месец февруари 2020 г. - 10 739,93 лв. и за месец март 2020 г. - 11 008,83 лв.

Като са приели, че липсват предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1. т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС органите по приходите са отказали на ревизирания субект правото на приспадане на данъчен кредит, в общ размер на 281 304,84 лв. по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма].

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на Д „ОДОП” – С., мълчаливо потвърде.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-1238/09.12.2019 г., подадена чрез Д „ОДОП” – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза, изготвена. От заключението се установява, че няма реален стокос поток, поради факта, че дружеството не държи материали на склад, а купува единични или малки количества консумативи за основна и периодична поддръжка на ППС и МПС, които не са заприходени, а са изписани на директен разход като консуматив по гр. 60 / Разходи за основната дейност/ в счетоводството на жалбоподателя. Получените стоки и услуги от доставчиците са отразени в счетоводствата на ревизираното лице и доставчиците, приходи и разходи, във връзка със спорните доставки, както и данни за вложени или предоставени за влагане материали. [фирма] не разполага със заведени в счетоводството си собствени транспортни средства, а с наети такива. В обяснението са описани 13 броя шофьори, с които извършва международният транспорт, което е подкрепено с налични счетоводни обороти по сметка 421 – Персонал и сметка 604 – Разходи за персонал, видно от обратна ведомост. Вещото лице дава заключение, че процесните фактури, издадени от [фирма] и [фирма], съдържат изискуемите от Закона за счетоводството реквизити и са спазени основните счетоводни принципи при водене на счетоводството на жалбоподателя и доставчиците за ревизираните данъчни периоди.

Налице е редовно, двустранно заведено счетоводство с аналитичност и хронология. консумативите са използвани за поддръжка, периодичен и основен ремонт на МПС и ППС с цел техническа изправност на извършващите транспортни курсове транспортни средства, докато са изпълнявани указания на регулаторни органи и българското законодателство, за сигурно и безаварийно движение и пренос на стоки, както на територията на страната, така и при международен превоз на товари, съгласно чужди законодателства. Консумативите не са използвани за търговска дейност от [фирма], не са налични данни за препродажба на стоки.

При направен преглед на издадени от [фирма] и [фирма] документи, издадени във връзка с доставката на резервни части за транспортни средства заключението на експертизата е, че документите и доказателства, с които разполага [фирма], доказващи влягането на закупените резервни части и консумативи (от [фирма]) в наетите МПС, извършеният ремонт и почистване на МПС-та от С. експерт“ Е. в МПС и ППС, с които дружеството осъществява основната си икономическа дейност са: бланка заявка за извършване на услуга или за доставка на консуматив, фактура, констативен приемо-предавателен протокол. Всички тези документи съдържат идентична информация за доставеният и вложен консуматив.

РА е предмет на съдебен контрол за законосъобразност съгласно чл. 156, ал. 1 ДОПК.

При така установената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения, такива които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен-относно наличието на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9, вр. чл. 68, ал. 2, чл. 25, ал. 2, чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС.

I. Касателно начисления данък за предоставените услуги по застраховане съдът намира следното:

Съгласно Договор, сключен между ЗК [фирма] и жалбоподателя, ревизираното лице е в качеството на застрахователен агент. Съгласно чл. 313, ал. 1 от КЗ, застрахователният агент е физическо лице или търговец, вписан в регистъра по чл. 30, ал. 1, т. 12 от ЗКФН, което срещу възнаграждение по възлагане от застраховател извършва застрахователно посредничество от името и за сметка на застраховател. Безспорно установено е, че жалбоподателят не е вписан в регистъра по чл. 30, ал. 1, т. 12 от ЗКФН.

През ревизирания период задълженото лице е осъществявало освободени доставки, свързани със застрахователни услуги, като в издадените фактури като основание е записано „чл. 47 от ЗДДС“. При ревизията след извършена проверка в регистъра на застрахователните агенти на Комисията за финансов надзор е установено, че [фирма] не е вписано като застрахователен агент по Договор № 21119506, сключен с ЗК [фирма] на 12.09.2019 г. ЗК [фирма] е представило Удостоверение, че [фирма] е застрахователен агент - юридическо лице на ЗК [фирма], но не са представени

доказателства за платени такси за вписване /редовно изискани по реда на ДОПК/ в регистъра по чл. 30 ал. 1 т. 12 от ЗКФН. Договорът и Удостоверението за застрахователен агент са от една дата - 12.09.2019 г. Данни за вписване на цитираното обстоятелство не са налице. Липсата на вписване в специалния регистър води до извода, че [фирма] не може да се квалифицира като извършител на услуги по реда на КЗ в качеството му на застрахователен агент, поради което и разпоредбата на чл. 47 т.2 от ЗДДС е неприложима.

Осъществяваната от [фирма] дейност по договора за застрахователно агентство не следва да се третира като освободена доставка на основание чл. 47, т. 2 от ЗДДС. Следователно, дружеството не попада в хипотезата на чл. 47, т. 2 от ЗДДС, за извършените доставки на услуги на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 във връзка с чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Основателно при ревизията е начислен данък 20 % в размер на 37 674,30 лв., доколкото същите следва да се третират като облагаеми по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС.

II. Касателно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], съдът намира следното:

Правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с наличието на реално извършена доставка, по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата следва, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В тази връзка следва да се посочи, че в множество свои решения Съдът на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуване на относимите разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. /например т. 32 на Решение 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г. Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 и др./ съдът изрично посочва, че за да се признае право на данъчен кредит, е необходимо първо да се провери дали доставките са осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le R. d'Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното-предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл. 302 от ТЗ.

Наличието на реална доставки е материално правно изискване за признаване правото на данъчен кредит, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС - наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност, съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при спорните доставчици - липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност. Всички тези обстоятелства са указание, че търговският субект не осъществява реална икономическа дейност.

Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. кадрова и/или ресурсна обезпеченост у доставчика, 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 "G. T."), какъвто е настоящият случай, доколкото изводите на приходните органи са, че фактурираните доставки не са реално осъществени от издателите на фактурите.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. 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.

Константна е съдебната практика, че наличието на редовно счетоводно отразяване на фактурите при доставчика и получателя не е достатъчно за категоричен извод за реалност на доставките, поради което съдът счита, че отразяването на фактурите в счетоводството на дружеството жалбоподател не е предпоставка за ползването на данъчен кредит. Счетоводството е вторично, поради което отразяването в него на документи, на които не съответстват реални стопански операции, не служи като доказателство за тях. Формираният за ревизирания период данъчен кредит е предимно от фактури, издадени от [фирма] с предмет различни видове резервни авточасти, консумативи, аксесоари за МПС. Издадени са 167 фактури с начислен ДДС в размер на 269608,04 лв. за периодите от м.01.2020 г. до м.03.2020 г. Настоящата инстанция намира, че представените в хода на ревизията доказателства - договор, фактури, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки следва да се преценят в контекста на следните факти и обстоятелства относно правосубектността и представителната власт на участващите в доставката лица. [фирма] е вписано Търговския регистър на 06.10.2018 г. с капитал в размер на 2,00 лева и управител - М. М.. Последният

е сръбски гражданин, без индивидуализация с адрес нито в Република С., нито в Република България. Дружеството е придобило регистрацията по ЗДДС на 31.10.2018 г. и е deregистрирано на 01.07.2020 г. от органите по приходите, поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Според данни в информационната система на НАП, същото започва да издава фактури с начислен данък веднага с придобиването на регистрацията по ЗДДС. Дружеството декларира големи обороти и малки размери на ДДС за внасяне, които не внася. Така очертавания статус според информационните регистри на НАП очертава дружеството като „липсващ търговец“ - понятие, дефинирано за целите на Регламент /ЕО/1925/2004 г. на Комисията от 29.10.2004 г. Съгласно определението на чл. 2, пар. 1 от този Регламент, „липсващ търговец“ означава търговец, регистриран като данъчнозадължено лице за целите на ДДС, което потенциално, с намерение за измама, придобива или създава впечатление, че придобива стоки или услуги, без да заплаща ДДС и доставя тези стоки или услуги с ДДС, без да превежда дължимия ДДС на съответния национален орган. В подкрепа на този извод е и обстоятелството, че управителят на дружеството е гражданин на Р. С., който не притежава статут според Закона за чужденците в Република България /ЗЧРБ/, липсват известни адреси в Р. С.. Няма данни да е учредена прокура, по смисъла на чл. 21 от Търговския закон /ТЗ/. Същевременно от негово име се представят и подписват документи /основно в представените стокови разписки и приемо-предавателни протоколи/. Видно от придружителните писма за представяне на доказателства по електронен път, същите не са подписани и са съставени на български език с посочване, че техен автор е управителят М. М..

Липсва аналитична счетоводна отчетност, която да удостовери без съмнение наличието на конкретните стоки, предмет на спорните фактури и изписването им. Няма възможност да се установи съвременното им заприхождаване и изписване при продажбата им чрез дебитиране и съответно - кредитиране на съответната материална сметка, на датата на издаване на процесите фактури. Такава не беше установена и с назначената по делото съдебно-счетоводна експертиза.

Не само, че не е доказано наличието на стоки от съответния вид и количество при доставчика, но и липсват доказателства във връзка с тяхното складиране, транспортиране, последващата реализация /влагане в МПС/. Представените приемо-предавателни протоколи не съдържат данни за конкретното място - обект, където е станало „предаването“ на стоките, съответно остава недоказан основен правен въпрос къде е станало „получаването“. В справката от МВР се сочи, че управителят и едноличен собственик на капитала М. М. не е пребивавал в Р България за периодите от 01.01.2019 г. до 26.03.2020 г. Поради тази причина лицето няма как да е подписвало договора между [фирма] и [фирма], както и другите представени документи. Следователно тези документи са формално изготвени, без да отразяват реални факти и събития.

Стоките, които са в значителни количества, се префактурират от [фирма] и [фирма]. Не се установяват налични документи, издадени от подизпълнителите, представляващи доказателства за произход на стоките. Не

са налични договори, сключени между [фирма] и [фирма] и [фирма], от които да се удостоверява произхода на стоките, които впоследствие се твърди, че са прехвърлени към жалбоподателя. Не са представени документи за плащане, счетоводни записвания, отразяващи движението на стоките, с оглед установяване наличието на тези стоки при подизпълнителите и впоследствие прехвърлянето им към прекия доставчик.

Част от спорните стоки - резервни части следва да притежават индивидуализиращи данни като каталожен номер, модел, марка, година на производство на МПС, за които липсват данни в случая, както при доставките, така и при влягане по предназначение. Отсъствието на тази информация във фактурите и придружаващите ги описи е индикация за фиктивност на документиранияте операции. Точни данни за мястото на предаване на стоките и лицата, участвали в този процес, не са доказани от страните по преките доставки, нито от доставчиците назад по веригата.

Не може да се направи връзка между твърдените закупени резервни части и тези предоставени и вложени в ремонти предвид счетоводното им отразяване. При закупуването резервните части се отразяват на разход в счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“, което възпрепятства възможността да се установи, какви и колко резервни части от даден вид са предоставени на [фирма] за влягане във всяко едно превозно средство. Изписването на резервните части директно на разход в счетоводството на дружеството, възпрепятства възможността за установяване за определен период от време какъв вид и количество части са вложени и същото необходимо и оправдано ли е било. Тъй като предмет на доставки са и резервни авточасти, то покупката им следва да е предварително определена от развалата на конкретно МПС. Дружеството не декларира търговска дейност с авточасти и консумативи, не формира приходи от продажби на стоки. Счетоводната информация на вложените материали съдържа единствено номер на фактурата, нейната дата и стойността ѝ.

Липсват доказателства, които да установят, че закупените от [фирма] резервни части, които не съдържат необходимите характеристики са предназначени именно за наетите автомобили и са предоставени на [фирма], за да бъдат вложени в ремонт на посочените в техническите протоколи МПС. Предвид това не може да се приеме за доказано, че фактурираните стоки са вложени в ремонта на превозно средство, с което жалбоподателят е разполагал към момента на доставките.

За автоаксесоари и автокозметиката /течност за чистачки, колани за укрепване, добавки за дизел, тefлонов уплътнител, лепящи ленти, спрей за размразяване и т. н./ не е посочен каталожен номер, производител, вид и т. н. При резервните части, сочените материали се изписват директно на разход. [фирма] не представя документи, въз основа на които да се установи как и на база какви разходни норми са определяни необходимите за заявяване и закупуване количества консумативи и автокозметика.

Следва да се проследи какви количества от какъв вид и за кои МПС/ППС се отнасят, доколкото дружеството ползва право на приспадане на данъчен кредит всеки месец, именно от декларираните покупки на резервни части, автокозметика и автоаксесоари. Прави впечатление огромното количество

автоаксесоари и автокозметика, което е фактурирано като закупено, при положение, че само три МПС са извършвали превози и данни за съответстваща установена транспортна дейност, при която да са вложени. За установяване на факта на извършване на доставката е важно доказването на редовно водено счетоводство. Едно от основните задължения на регистрираните по ЗДДС лица е воденето на подробна счетоводна отчетност, която дава възможност за определяне на задълженията по ЗДДС - чл. 242 от директива 112/2006, възприет с разпоредбата на чл. 123 от ЗДДС. Редовната и подробна счетоводна отчетност се сочи от С. като гаранция за предотвратяване на злоупотребата с право - т. 64 на решение на СЕС от 21.06.2012 г. по обединени дела С-80/2011 и С-142/2011. Липсват данни за редовно водено счетоводство при жалбоподателя. Стоките не са завеждани по материална сметка, а директно са изписвани на разход.

Не са представени документи, доказващи транспорта на въпросните стоки от предходните доставчици до склад на [фирма], както и последващия превоз до [фирма].

Не се събраха доказателства [фирма] да е осъществявало контрол относно необходимостта от доставки, изписване и влагане на съответните видове и количества резервните части и предоставянето им на дружеството, с което е сключен договор за абонаментно техническо обслужване - [фирма], което дружество е и наемодател на ремонтираните МПС. В представените заявки не се съдържат данни за превозното средство, което следва да бъде ремонтирано и за което са предназначени съответните резервни части и консумативи. Липсват доказателства, които да установят, че закупените от [фирма] резервни части, които не съдържат необходимите индивидуализиращи характеристики, са предназначени именно за наетите автомобили и са предоставени на дружеството, с което е подписан договор за абонаментно техническо обслужване, за да бъдат вложени в ремонт на посочените в техническите/констативните протоколи МПС.

Получателят като лице, ползващо се от правото на данъчен кредит като материално право, е длъжен да докаже всички положителни факти и обстоятелства, установяващи реалното изпълнение на фактурираните услуги и стоки - изработването на рекламните услуги и материали и другите услуги, както и тяхното предаване/получаване. Разбира се, дали доставчиците притежават необходимия кадрови, материален и технически капацитет за изработване на договорените рекламните материали и услугите по реклама не е обстоятелство, което трябва да се доказва от получателя на фактурите, тъй като той не може да контролира дейността на своите доставчици, нито пък може да отговаря за техни действия и/или бездействия. В този смисъл е константната практика на СЕС, обективирана в решения по дела С-324/11 на СЕС – т. 44 и т. 45 и С-285/11 – т. 43 и др. В тях СЕС изрично посочва, че за да се приспадне от получателя правото на данъчен кредит, е необходимо да се установи дали фактурираните доставки са реално осъществени – т. 31 от решение по дело С-285/11. Това означава, че не може само въз основа на фактурата и нейното осчетоводяване от получателя да се направи извод за реално изпълнение на доставките. След като получателят на услугата претендира материалното право на данъчен кредит, негова е тежестта да

докаже всички положителни факти за реалното изпълнение на фактурирания му предмет на доставките от неговите доставчици.

Част от грижата на добрия търговец е да извърши проучване, за да се установи надеждността и легитимността на доставчици и доставки. Налице данни за извършвани разплащания - само в брой, чиято обща стойност на всички получени доставки от [фирма] е в размер на 1 617 648,24 лв. с ДДС. Издавани са средно по три фактури на ден и всичките са на стойности, ограничени до 10 000,00 лева с ДДС. За целите на ревизионното производство, дружеството не е представило за преглед банкови извлечения от единствената разкрита на дружеството такава на 07.01.2020 г. Данни за извършени и получени транзакции по банков път не са и осчетоводени, според представената оборотна ведомост липсват записи по счетоводна сметка 503 - Разплащателна сметка. В действителност не са налице доставки на стоки въобще по фактурите, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка се явява налице т. нар. абсолютна субективна симулация. В този смисъл, [фирма] като получател по процесите фактури знае, че участва в привидна сделка, чиято цел всъщност е неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит. Предвид обстоятелството, че издателят на фактурите не може да удостовери, че е доставчик на спорните стоки /и доставки въобще/, липсват основания за начисляването на ДДС, респективно за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит по тях. Данъчна измама е всяко действие или бездействие, водещо до въвеждане в заблуждение, целящо или имащо за краен резултат ощетяване на бюджета.

Изложеното обосновава законосъобразността на извода на органите по приходите за липса на доставки по фактурите, издадени от [фирма].

По фактурите за доставки на услуги от [фирма] не е признато правото на данъчен кредит по доставките с предмет: префактуриране на ремонт на МПС, комплексно почистване на МПС, наем на МПС, поправка брезент, ремонт и техническа поддръжка на МПС.

Договорът за абонаментно техническо обслужване от 02.09.2019 г. между [фирма] и [фирма], е с предмет извършване на абонаментна техническа и сервизна поддръжка на МПС, ППС и техника, в т. ч. извършване на техническо обслужване, ремонт и профилактика. [фирма] е наело подизпълнителите - [фирма] и [фирма]. Посочените подизпълнители нямат назначени лица по трудови договори, както и данни за изплатени суми на лица по извън трудови правоотношения. Представените заявки и протоколи са еднотипни и не става ясно кои лица фактически са извършили ремонтните услуги. Твърдението на [фирма], че [фирма] е разполагало с кадрови капацитет, който да извърши ремонтите и техническото обслужване на МПС е лишено от икономическа логика, предвид необходимостта от наемане на подизпълнители. Паралелно с това не са представени и доказателства относно това какви технически средства са използвани за извършване предмета на доставка, а такива безспорно са били необходими, както и за вложените материали /от кого са предоставени и къде/ и с какви ДМА /машини и съоръжения/ са извършени дейностите.

Липсват доказателства, [фирма] реално е разполагало с недвижимия имот,

който е предоставило под наем на [фирма] с Договор от 02.09.2019 г. Въпросният имот представлява: обособена част от 180 кв. м. - хале № 3 и прилежащите външни площи, 15 броя паркоместа за товарни автомобили, канал за ремонти и право на ползване на сервиз на техника и гараж на товарни автомобили на наемателя.

По издадените фактури са описани като извършени ремонти на МПС, за които липсват данни да са наети или да се ползват от [фирма]. Това са следните МПС: СВ1190ЕН, СА7855ХВ, СВ1225ЕА. Липсват доказателства и за реално извършване на услугата „почистване на МПС“ от [фирма]. Дружеството не притежава собствено или наето помещение, където да извърши почистването /автомивка или др./. За извършване на една услуга е необходимо полагане на личен труд от физически лица, както обичайно и използване на техника, с каквито няма данни да разполага. Не е доказано и плащането по издадените фактури. [фирма] не е представило разплащателни документи, доказващи получени плащания от [фирма] за процесите доставки.

III. По отношение на издадените от [фирма] фактури за наем, съдът намира следното:

Предоставените за ползване МПС и ППС на [фирма] са собственост на трети лица [фирма], [фирма] и Т. Л. Н. /за два броя МПС/. В хода на ревизията от дружествата е поискано представянето на информация относно ползване от трети лица пътни превозни средства с регистрационни номера СА 0841 ТВ, С4 037 ЕК, СВ 5861 АМ, СА 4880 МС, СА 4137 ХХ, СА 1378 ХМ, СА 4878 МС, СВ 4326 МС, СВ 7454 НВ, СВ 7127 НВ и СА 2139 СС за периодите от 01.11.2019 г. до 31.03.2020 г. Изискано е и представяне на подписаните договори с третите страни за ползването им, издадените първични счетоводни документи и платежните документи за полученото възнаграждение по тях. За целите на производството са връчени ИПДПОТЛ по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, като документи не са представени. Не става ясно на какво правно основание доставчикът владее посочените МПС, за да ги отдава под наем. Поради тази причина правилно, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1 във връзка с чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по всички фактури с предмет на доставка „наем по договори“.

Не е доказано извършването на реални доставки на резервни части и консумативи по процесните фактури от [фирма], и за префактуриране на услугите по оспорените фактури от [фирма].

Наличието на издадени фактури не удовлетворява изискването за пълно доказване наличието на реални доставки. Установените факти и обстоятелства, обсъдени в тяхната съвкупност, обосновават законосъобразността на извода за липса на доставка по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]. Установените факти и обстоятелства обосновават извод, че не е възможно получателят [фирма] да не е знаел, че участва в привидни сделки, целта на които всъщност е неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит. Налага се извода, че дейността на Т. Р. 2000" Е., не се основава на реални търговски взаимоотношения и в този смисъл не е възможно жалбоподателят, като получател по процесните фактури да не знае, че участва в привидни сделки.

Обосновава се извод, че [фирма] участва в документиране на доставки с

които се цели злоупотреба с механизма на ЗДДС. По описаните вериги от участници се генерира ДДС по доставки, които формално са оформени документално. Ефективно в бюджета данък не е внасян, тъй като лицата, който го начисляват включват в дневниците си за продажби покупни фактури по фиктивни доставки с които намаляват данъците за внасяне. Като краен резултат последният по веригата /в случая [фирма] / освен, че упражнява право на приспадане на данъчния кредит, за разликата упражнява и право на ефективно възстановяване на данъка по реда на чл. 92 от ЗДДС, тъй като декларира основно доставки, облагаеми с нулева ставка, чиято реалност не е доказана.

Никое от дружествата – доставчици, както и самото ревизирано лице, не ангажираха доказателства за реалното изпълнение на фактурираните доставки, включително за наличието на търговски и финансови отношения помежду им.

Предвид всичко изложено, съдът намира че оспореният Ревизионен акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес в размер на 318 979,14 лева или възнаграждение в размер на 5 719,79 /пет хиляди седемстотин и деветнадесет лева и седемдесет и девет стотинки/ лева, съгласно чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С.-град, I-во отделение, 21 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22220620002238-091-001/29.12.2020 г., издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията и М. Й. В. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП - С., в мълчаливо потвърден от директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДОДОП) при ЦУ на НАП – С. относно начислен данък върху добавената стойност във връзка с извършени доставки на услуги в размер на 37 674,30 лв. и отказано право на приспадане на данъчен кредит по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 281 304,84 лв. за данъчните периоди от м.01.2020 г. до м.03.2020 г., **ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" при ЦУ на НАП - С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 719,79 /пет хиляди седемстотин и деветнадесет лева и седемдесет и девет стотинки/ лева.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: