

РЕШЕНИЕ

№ 1066

гр. София, 18.02.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 04.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **4569** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство е по реда на чл. 156, ал. 1 от Данъчно-осигурителен процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано по жалбата на [фирма], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 2, представлявано от Г. С. Б., против Ревизионен акт №22221018001843-091-001/04.12.18 г., потвърден с Решение № 314/21.02.19 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП.

В жалбата се представят съображения за незаконосъобразност на обжалвания акт, твърди се, че същият е издаден в противоречие с разпоредбите на чл. 6, чл. 68, ал.1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл.70, ал.5 от ЗДДС, решението е необосновано и немотивирано, фактическите констатации и правни изводи не се подкрепят от събраните в хода на производството доказателства. Моли се да бъде отменен ревизионния акт. В съдебно заседание жалбата е поддържана от адвокат Б., който представя и писмена защита. Претендира направените по делото разноски.

Ответникът - Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], се представлява от валидно упълномощени процесуални представители - юрк. Г., които оспорват жалбата, предлагат на съда да я отхвърли

като неоснователна по изложени съображения. Представя административната преписка. Претендира юрисконсултско възнаграждение, съгласно Наредба № 1 на ВАС от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, представя писмена защита.

СГП не изпраща представител.

Административен съд – София град, като прецени събраните по делото доказателства в тяхната съвкупност и обсъди доводите на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221018001843-020-001 от 28.03.18 г., издадена от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., било възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по ЗДДС за периодите от 01.10.2017 г. до 28.02.2018 г. Заповедта била връчена на упълномощено лице на 11.04.2018 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата, тече определеният двумесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 11.06.18 г. На основание чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът на производството бил продължен до 11.09.2018 г. За целта, от горепосочения компетентен орган, са издадени Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221018001843-020-002 от 08.06.2018 г. и №Р-22221018001843-020-003 от 10.07.18 г., връчени по електронен път, съответно на 11.06.2018 г. и на 12.07.2018 г.

За резултатите от ревизията бил съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018001843-092-001/27.09.2018 г., връчен електронно на 09.10.2018 г. Дружеството е подало писмено възражение срещу констатациите в РД по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, вх. №53-00-1325/16.11.2018 г. Възражението е обсъдено и отхвърлено като неоснователно от органите по приходите, издали РА.

Ревизията приключила с РА №Р-22221018001843-091-001/04.12.2018 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от Руска Р. Б. - орган, възложил ревизията и Е. М. И.-Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 08.12.2018 г.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и данъчното задължение.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане, били предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от ревизионния акт.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице било връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. №Р- 22221018001843-040-001/11.04.2018 г., за представяне на цялата търговска и счетоводна документация за ревизираните периоди. Представените документи са описани в РД.

Осъществена била проверка на счетоводната и търговска документация, за което е съставен Протокол №1228200 от 30.05.2018 г.

На основание чл. 45 от ДОПК била извършена насрещна проверка на друго задължено лице - пряк доставчик на ревизираното дружество:

[фирма], ЕИК[ЕИК]. Инициирани били насрещни проверки и на предходните доставчици [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Установените при проверките резултати са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки

/ПИНП/, описани подробно в РД.

След анализ на събраните доказателства, органът по приходите направил следните фактически констатации и правни изводи:

Установено било, че през ревизираните периоди основната дейност на Б. Т. "Е." е извършване на международен автомобилен превоз на товари в рамките на Европейския съюз, трети страни и в България. Транспортните услуги били осъществявани изцяло с наети МПС. Дружеството притежавало Лиценз №17565/06.06.2017 г., издаден от Министерство на транспорта и информационните технологии, валиден до 05.06.2027 г. За осъществяване на дейността, [фирма] не разполагал със собствени Д., а ползвал наети товарни автомобили. Представен бил договор за наем от 01.10.2017 г. на МПС /23 товарни автомобили и влекачи, както и 24 ремаркета и полуремаркета, описани подробно на стр. 4 в РД/, с наемодател [фирма], ЕИК[ЕИК] /свързано лице/ за срок от 1 година. В същия е вписано, че наемателят е длъжен да използва наетите МПС с грижата на добър стопанин, като в тази връзка при необходимост следва да извършва разходи за ремонтни работи и консумативи. Приложени били и свидетелства за регистрация на МПС, удостоверяващи, че МПС са собственост на посоченото дружество-наемодател.

Дружеството ползвало и недвижим имот под наем гараж - паркинг, намиращ се в [населено място], съгласно договор за наем от 01.10.2017 г., отново с наемодател [фирма]. Извършена била проверка на стопанисвания от ревизираното лице обект под наем, обективизирана в Протокол №1260334/15.06.2018 г.

За ревизирания период жалбоподателят ползвал право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 85 905,99 лв., по 63 фактури, издадени от [фирма].

По периоди, размерът на ползвания данъчен кредит бил както следва: за данъчен период м. 10.2017 г. в размер на 26 000,00 лв.; за данъчен период м. 11.2017 г. в размер на 15 000,00 лв., за данъчен период м. 12.2017 г. в размер на 22 000,00 лв., за данъчен период м. 01.2018 г. в размер на 12 000,01 лв. и за данъчен период м. 02.2018 г. в размер на 10 905,99 лв. Предмет на доставка по спорните фактури били стоки /резервни части и консумативи за МПС - гуми, маслен филтър, горивен филтър, скоростен лост, амортизъри, турбокомпресор, охладителна перка и др./.

Като доказателства за реалното получаване на спорните доставки [фирма] представило: писмени обяснения, съгласно които закупените резервни части от [фирма] са съхранявани и монтирани в наетите МПС в ползваната под наем база в [населено място]; копия на процесните фактури, ведно с приложени към тях описи на стоките, приемо-предавателни протоколи, касови бонове, както и множество вторични счетоводни документи - аналитични и хронологични регистри на счетоводни сметки, оборотни ведомости, главна книга и др.

С ПИНП №П-22220618067136-141-001/25.09.2018 г., било констатирано, че до [фирма] е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения №П-22220618067136-040-001/19.04.2018 г., касаещо спорните доставки. Същото било връчено на обявления от дружеството електронен адрес за кореспонденция на 25.04.18 г. В указания срок били представени документи, вх. №53-00-1325/11.05.2018 г. идентични с документите, представени от ревизираното лице, както и съответните вторични счетоводни документи и фактури за произход на стоките, издадени от предходни доставчици - [фирма] /3 фактури/ и [фирма] /1 фактура/.

След проверка в информационната система на НАП органът по приходите бил констатирал, че спорните фактури са отразени в дневниците за продажби на [фирма].

По отношение на притежаване на кадрова обезпеченост било констатирано, че в дружеството няма назначени лица на трудови договори. Относно притежаваната материална и технологична обезпеченост в РД е посочено, че по данни от имотния регистър към Агенция по вписванията, [фирма] няма собствени недвижими имоти. Констатирано било, че не са представени и документи, удостоверяващи наемни отношения за стопанисван обект - магазин, склад и т.н., както и че от дружеството, пред НАП, не били декларираны обекти, които осъществяват дейност. За 2017 г. [фирма] подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО, като било отбелязано, че е деклариран положителен данъчен финансов резултат в минимален размер. Установено било, че след издаване на процесиите фактури дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, по инициатива на органи по приходите.

Предвид представените в хода на проверката на [фирма] данни за покупки и произхода на процесните стоки, на основание чл. 45 от ДОПК, органите по приходите били извършили насрещни проверки на посочените предходни доставчици на стоките - [фирма] и [фирма].

Извършената проверка на [фирма] е обективизирана с ПИНП №П-22221318105444-141-001/25.09.2018 г. В протокола е отразено, че изготвеното до този доставчик искане за представяне на документи и писмени обяснения, касаещо доставките по трите фактури, издадени през данъчни периоди от м. 09.23017 г. до м. 11.2017 г., е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В указания срок документи не били представени.

При извършени проверки в базата данни на НАП, приходните органи констатирали, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС лице, след издаване на процесиите фактури, има задължения към републиканския бюджет в особено големи размери, които не са внесени; няма собствени недвижими имоти, имало назначено 1 лице на длъжност „счетоводител“.

Поради непредставяне на изисканите документи, на основание чл. 37, ал. 4 от ДОПК, приходните органи счели, че такива не съществуват.

С ПИНП №П-22221118105480-141-001/25.09.2018 г., е констатирано, че до [фирма] е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения №П-22221118105480-040-001/13.06.2018 г., касаещо спорната доставка. Същото е връчено по електронен път на обявления от дружеството електронен адрес за кореспонденция. В указания срок били представени документи, вх. №53-00-1325/02.07.2018 г.: справка-декларация по ЗДДС за данъчен период м. 02.2018 г. - периодът, в който е издадена фактура №400000000001/01.02.2018 г., оборотна ведомост, главна книга, касова книга и хронологии на счетоводни сметки за м. 02.2018 г.

При извършени проверки в базата данни на НАП приходните органи констатирали, че [фирма], освен цитираната фактура през данъчен период м. 02.2018 г., е издало на [фирма] още 15 фактури с последователни номера; дружеството било deregистрирано по ЗДДС, след издаване на фактурите; има задължения в особено големи размери, които не са внесени, както и няма собствени недвижими имоти.

Предвид изложеното ревизиращите органи приели за недоказан произхода на стоките - резервни части и консумативи. Освен това в РД било посочено, че при преглед на представените документи се установява, че за всеки един артикул, който е закупен липсвала информация за каталожния номер, с който се индивидуализира видът на МПС, за който е закупен; не били посочени допълнителни характеристики на авточастите, имайки предвид, че при тях задължително имало каталожен номер, съгласно който същите се индивидуализират според вида, марката и модел на МПС, за който се отнасят. Констатирано било, че стоките са фактурирани единствено по вид и количество, без да се посочва вид на МПС, за което се отнасят. В тази връзка приходните органи приели, че представените доказателства от задълженото лице и посочения от него доставчик не обосновават наличие на облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, за които да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Посочили, че липсват документи, въз основа на които да се направи обоснован извод за наличие на реално фактурирани доставки именно от посочените пряк и предходни доставчици. Възприето било становището, че дори и доставките по спорните фактури да са получени от ревизираното лице, то фактически изпълнител на същите не бил [фирма], доколкото за същия било установено, че не разполага с ресурси за извършване на такива доставки, т.е. прието е, че е налице относителна симулация. Предвид изложеното ревизиращите органи заключили, че не са налице обстоятелства, релевантни за признаване правото на данъчен кредит, поради което и на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС на [фирма] било отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 85 905,99 лв. по всички фактури, издадени от „Т. ТРУП“ Е. за всички ревизирани данъчни периоди от м. 10.2017 г. до м. 02.2018 г.

Жалбоподателят оспорил ревизионния акт като незаконосъобразен и необоснован. Счита, че за законосъобразното упражняване право на приспадане на данъчен кредит достатъчно условие било притежаването на данъчен документ. Твърди, че към всяка фактура са представени доказателства, които се съставят в обичайната практика при осъществяване на подобни доставки. Според жалбоподателя, в хода на ревизионното производство били представени голям брой документи както за [фирма], така и за неговите доставчици, които са достатъчни да се установи предметът на доставките, тяхното възлагане и изпълнение, счетоводното им отразяване, начисляването на данъка и ресурсната обезпеченост на доставчиците на процесиите стоки - резервни части и консумативи. В тази връзка счита, че констатациите в РД/РА са неверни и недоказани, а изводите на ревизиращия орган са в противоречие с разпоредбите на материалния данъчен закон, практиката на СЕС и на Върховния административен съд по аналогични казуси. Според жалбоподателя доказателство за това, че стоките по спорните фактури са получени, е и плащането на дължимата насрещна престация. Посочва се, че получените стоки са в сферата на независимата му икономическа дейност и че са използвани за извършване на последващи облагаеми доставки. Заявява, че получените от „Т. Г.“ Е. резервни части са ползвани за ремонтни услуги, извършвани от неговите служители. Изтъква също, че на дружеството е вменено задължение за ангажиране на доказателства, с каквито същото не би могло да разполага /например имали ли са доставчиците /преки и предходни/ кадрови и технически потенциал за реалното извършване на доставките. Ревизираният субект

счел, че не би могъл да разполага с подобни доказателства, които се намират у трети лица и това не следва да води до неблагоприятни последици за него, особено доколкото същият разполага с всички обичайни за процесиите доставки документи.

В тази връзка се позовавал на практиката на СЕС и изтъкнал, че не са налице данни дружеството да е участвало в данъчни измами и злоупотреби. По изложените съображения направил искане оспорения акт да бъде отменен.

След анализ на така установената фактическа обстановка, представените с административната преписка писмени доказателства и направените от жалбоподателя възражения, АО установил от фактическа и правна страна следното:

Неоснователно било възражението на жалбоподателя, че не са преценени в съвкупност представените от него и прекия доставчик писмени доказателства, които са описани подробно в констативната част на РД във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, с предмет на доставка „резервни части и консумативи за автомобили“, издадени от „Т. ТРУП“ Е..

Понятието за доставка на стока в националното законодателство било дадено в разпоредбата на чл. 6 от ЗДДС, съгласно която доставка на стока е всяко прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. В общностното право понятието за доставка на стока се съдържало в чл. 14, §1 от Директива 2006/112/ЕО, като такава било всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. Установяването на факта на прехвърляне на собствеността или при ползване на редакцията на директивата - предаването на вещта на получателя по дадена доставка, така че последният да може да се разпорежи с нея като собственик, в практиката на ВАС и Съда на ЕС не се разглежда като допълнителна формалност, поставена в тежест на ревизираните лица, а напротив - като обстоятелство, чието доказване е необходимо и съществено, като тежестта на доказването на това обстоятелство се носела от задълженото лице /жалбоподателя/. Т.е. от съществена важност в конкретния случай било да бъде доказано осъществяването на главното спорно обстоятелство-предаването на стоката във фактическата власт на жалбоподателя. В преценката си дали за получателя по доставките е възникнало право на приспадане на данъчен кредит, приходната администрация имала правомощието и задължението да провери дали тези доставки са фактически осъществени. Наличието на доставка следвало да бъде пряко доказано с надлежни доказателства, събрани по съответния процесуален ред.

В случая се касаело за продажба на стоки, респ. следвало да се установят факти за прехвърляне правото на собственост върху стоките и свързаните с това обстоятелства, касаещи придобиване право на собственост върху същите по вид и количества стоки, съхранение, транспорт, предаване и др. Доказването на реална доставка на стоки изисквало установяване на обстоятелствата, че доставчикът е разполагал със стоки от същия вид и количество като фактурираните, и че това количество физически е предадено на получателя. Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя,

предполагало изследването за предходните и последващите продажби, съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т. н.

При това положение, в случая, спорът се свеждал до това - извършени ли са реални доставки на стоки и дали те са доставени от издателя на спорните фактури, т. е. в хода на ревизионното производство събрани ли са достатъчно доказателства за тези обстоятелства, респективно в подкрепа на твърденията за невъзможност на доставчиците /преки и предходни/ да осъществят процесните доставки.

В случая нямало спор, че ревизираното дружество е ползвало наети тежкотоварни МПС и закупените стоки са в пряка връзка с осъществяване на независимата му икономическа дейност. Предмет на спор било дали в действителност ревизираното лице е получател на процесиите резервни части, гуми и консумативи, които, видно от представените документи, са в значителни количества.

Решаващата инстанция счела, че при ревизията са извършени редица процесуални действия, които установяват факти и обстоятелства в съответствие с възприетия от органите извод за липса на реална доставка по спорните фактури.

На първо място следвало да се посочи, че по преписката липсвали приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи предаването/приемането на процесиите стоки. В случая неправилно на стр. 9 в РД, приходните органи били посочили, че от ревизираното лице са били представени такива. При преглед на съдържанието на преписката от настоящата инстанция се установило, че такива не са налични. Независимо, че под описите, неразделна част от фактурите, били отпечатани реквизити за „предал“ и „получил“, и на тези места фигурират подписи и печати на двете дружества [фирма] и [фирма], то това обстоятелство не можело да служи като категорично доказателство, че стоките в действителност са предадени и получени, доколкото липсва информация за лицата, които са ги подписали, както и в какво качество са ги подписали.

Съгласно трайно установената практика на ВАС при доставка, имаща за предмет родово определени вещи, тази индивидуализация на родовите стоки, тяхното отделяне и отграничаване от другите вещи от същия род се постигало чрез издаване на приемо-предавателни протоколи. Сами по себе си те представляват частно-правни документи и като такива не били снабдени с материална доказателствена сила, но в случая наличието им би доказало, че между страните по доставките е била извършена индивидуализация, отделяне точно на тези родово определени вещи от останалите подобни, които били предмет на съответните доставки, документирани със съответните фактури.

Предаването на стоките на ревизирания субект следвало да се удостовери със съответни документи, а именно приемо-предавателни протоколи, складови/стокови разписки, документи за транспорт и други съставени документи, свързани с индивидуализацията на стоките. Такива документи липсвали.

Освен това, въпреки, че при извършената му насрещна проверка, от

декларирания пряк доставчик са представени документи - фактури, касови бонове, вторични счетоводни документи и фактури за произход на стоките, то в случая липсвали доказателства за притежавана ресурсна обезпеченост, с която евентуално би могло да бъдат осъществени процесиите доставки. [фирма] не ангажирал доказателства за стопанисвана от него складова база или магазин. При извършената проверка в базата данни на Агенцията по вписванията, приходните органи установили, че посоченият във фактурите доставчик нямал и собствен недвижим имот. Не били представени документи, удостоверяващи наемни отношения, като договор за наем на склад/магазин или друг обект, от който е осъществявана дейност, фактури за платен наем, както и разплащателни документи в тази връзка. Същото се отнасяло и за дружествата, които [фирма] посочил като негови доставчици - [фирма] и [фирма]. Следвало да се има предвид и че нито едно от посочените дружества-доставчици не е декларирало пред НАП обектите, от които осъществява дейността си, т.е. нямало данни къде са съхранявани резервните части и консумативи от момента на закупуването им до момента на последващата им продажба.

Съгласно трайно установената практика на ВАС при доставка, имаща за предмет родово определени вещи, тази индивидуализация на родовите стоки, тяхното отделяне и отграничаване от другите вещи от същия род се постигала чрез издаване на приемо- предавателни протоколи. Сами по себе си те представлявали частно-правни документи и като такива не били снабдени с материална доказателствена сила, но в случая наличието им би доказало, че между страните по доставките е била извършена индивидуализация, отделяне точно на тези родово определени вещи от останалите подобни, които са предмет на съответните доставки, документиран с съответните фактури.

Предаването на стоките на ревизирания субект следвало да се удостовери със съответни документи, а именно приемо-предавателни протоколи, складови/стокови разписки, документи" за транспорт и други съставени документи, свързани с индивидуализацията на стоките. Такива документи липсват.

Освен това, въпреки, че при извършената му насрещна проверка, от декларирания пряк доставчик били представени документи - фактури, касови бонове, вторични счетоводни документи и фактури за произход на стоките, то в случая липсвали доказателства за притежавана ресурсна обезпеченост, с която евентуално биха могли да бъдат осъществени процесиите доставки. [фирма] не ангажирал доказателства за стопанисвана от него складова база или магазин. При извършената проверка в базата данни на Агенцията по вписванията, приходните органи са установили, че посоченият във фактурите доставчик няма и собствен недвижим имот. Не били представени документи, удостоверяващи наемни отношения, като договор за наем на склад/магазин или друг обект, от който е осъществявана дейност, фактури за платен наем, както и разплащателни документи в тази връзка. Същото се отнасяло и за дружествата, които [фирма] посочило като негови доставчици - [фирма] и [фирма]. Следвало да се има предвид и че нито едно от посочените дружества-доставчици не е декларирало пред НАП обектите, от които

осъществява дейността си, т.е. нямало данни къде са съхранявани резервните части и консумативи от момента на закупуването им до момента на последващата им продажба.

Съобразно представените доказателства, в случая липсвали каквито и да било доказателства за предаване на спорните стоки от цитираният по-горе доставчик. При влягането на стоки в складова/търговска база било нормално създаването на документи от типа на складови разписки за прием по отделни партии на стоката, каквито в случая липсвали. Налице било пълно отсъствие на информационна следа при въвеждането на стоката и прехвърлянето на партидите от продавача на купувача.

Освен това в случая липсвали доказателства, от които по безспорен начин да се удостовери, че въпросните наети МПС, ползвани от жалбоподателя, са се нуждаели именно от описаните във фактурите части и консумативи и че такива са били доставени именно от посоченото в спорните фактури лице-[фирма]. В тази връзка, следвало да се отбележи, че липсвали заявки, отправени от [фирма] до [фирма], съдържащи данни за превозното средство, което следва да бъде ремонтирано и за което са предназначени съответните резервни части и консумативи. Също така описанието на частите в представените фактури, не съдържащи нужните характеристики. От фактурите и описите към тях по никакъв начин не можело да се направи връзка между твърдените закупени резервни части и МПС, стопанисвани от [фирма] под наем, доколкото счетоводното им отразяване било напълно некоректно и незаконосъобразно. Същото се отнасяло и до автоаксесоарите и автокозметиката /течност за чистачки, добавки, масло и т.н./ - в документите липсвал каталожен номер, производител, вид и т.н. От представените от жалбоподателя вторични счетоводни документи, било видно, че при „закупуването“, резервните части и консумативи се отразявали на разхода по дебита на счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“, като не се водят аналитични подсметки по видове материали и вид на МПС, за което са относими. Това, от своя страна, водело до невъзможност при последващ контрол да се установи какви и колко резервни части от даден вид са предоставени на назначените в [фирма] автомонтьори, за влягане във всяко едно превозно средство.

Задълженото лице не представило документи, въз основа на които да се установи как и на база какви разходни норми са определяни необходимите за закупуване количества консумативи и автокозметика. Изписването на резервните части/консумативи директно на разход в счетоводството на дружеството възпрепятствало установяването за определен период от време какъв вид и количество части са вложени, и същото необходимо и оправдано ли е било. Предвид гореизложеното, липсвали доказателства, които да установят, че закупените от [фирма] резервни части, които нямат конкретни характеристики, са предназначени именно за наетите автомобили и са предоставени на съответните служители, за да бъдат вложени в ремонт на наетите МПС. С оглед на горното не можело да се приеме за доказано, че фактурираните стоки са вложени в наетите превозни средства, с които жалбоподателят е разполагал към момента на доставките. Важното в случая било да се проследи какви количества и видове материали и за кои превозни

средства са доставяни, тъй като, както е отбелязано в процесния акт, дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в големи размери именно от декларираните покупки на резервни части, автокозметика и автоаксесоари. За установяване на факта на извършване на доставката било важно доказването на редовно водено счетоводство. Едно от основните задължения на регистрираните по ЗДДС лица било 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 СЕО като гаранция за предотвратяване на злоупотребата с право - т. 64 на решение на СЕС от 21.06.2012 г. по обединени дела C-80/2011 и C-142/2011. В случая липсвали данни за редовно водено счетоводство при жалбоподателя.

Тук следвало да се отбележи още, че от прекия и един от предходните доставчици [фирма]/ били представени множество еднотипни документи и справки за счетоводно отразяване, но същите не обосновавали наличие на реално извършени доставки. В повечето от фактурите и приложените към тях описи бил записан вида на стоките, количество, единична цена и обща стойност. Някои от посочените консумативи били универсални, но за по-голяма част от резервните части било необходима индивидуализация с посочване на каталожен номер, конкретни данни за модел, маска, година на производство на превозното средство и т.н., за да се прецени доколко същите могат да се вложат в тежкотоварните МПС, с които дружеството е разполагало и е осъществявало своята дейност. Също така, от представените документи не можело да се установи къде са предадени посочените консумативи и резервни части, както и кои са лицата, приели и предали стоките. От проверяваните дружества не били представени и доказателства за транспорта на резервните части и консумативи. По преписката нямало пътни листове, товарителници или други превозни документи.

Що се касаело до превоза на процесиите стоки между прекия доставчик и ревизираното лице, последното изрично не твърдяло, че е извършван с наетите от него МПС, нито ангажира доказателства в тази връзка, като пътни листа и извършени транспортни разходи във връзка с осъществяване на преките доставки на стоките. Между [фирма] и [фирма] не бил сключван и договор за доставка на процесиите стоки, от който би могло да се проследи дали между страните е уговорено за чия сметка са транспортните разходи по доставките. С жалбата пред тази инстанция също не били ангажирани калкулации, от които да личи, че били начислявани транспортни разходи в цената по доставките.

Жалбоподателят отчитал общо по сметка „Гориво“ закупеното и изразходвано гориво. Предвид липсата на аналитичност при воденето на посочената счетоводна сметка и с оглед на обстоятелството, че ревизираното лице извършва транспортни услуги в страната и в чужбина, не можело да се установи дали е направило и отчетло транспортни разходи по конкретните доставки на стоки. Следователно в счетоводството на ревизираното дружество нямало информационна следа за извършени разходи за превоз на процесиите резервни части и консумативи.

Не били ангажирани и документи, от които да е видно къде са получени фактурираните стоки, които били в значителни количества, как са товарени и разтоварвани, дестинацията, по която са транспортирани, как е организиран транспортът. Вместо това се установявало, че доставчикът не доказва наличие на складово помещение. Недоказано било и обстоятелството кои са конкретните физически лица, осъществили предмета на доставка, с чие транспортно средство е извършен транспорта; не са представени идентификационни данни за МПС и данни за неговия водач. Налице били частично представени документи, като от техния преглед се установявало, че липсват съществени доказателства от значение за доказване реалното извършване на доставките.

Ревизираното лице не било представило и информация относно избора на доставчик. Според АО същото не действало добросъвестно и не е взело всички възможни разумни мерки, за да се увери, че не участва в ДДС злоупотреба. Част от грижата на добрият търговец била да извърши проучване, за да се установи надеждността и легитимността на клиенти, доставчици и доставки. В подкрепа на този извод бил факта, че основната дейност на избраният доставчик не съответства на предмета на доставка-информация, която е следвало да бъде проверена от ревизираното лице, при положение че същата била общодостъпна и неограничена. Същият не е положил грижата на добър търговец при избора на неговия контрагент. При извършена служебна проверка от административната инстанция се установило, че основният предмет на дейност на [фирма], деклариран пред НАП и Националния статистически институт /НСИ/ е с код 4339 „Други довършителни строителни дейности“.

С оглед горното органите по приходите направили правилен извод, че представените доказателства от [фирма] и предходните доставчици не обосновават, че същите са разполагали със съответните количества и вид стоки, с чиято собственост могат да се разпоредят в полза на жалбородателя. По отношение на представените доказателства за плащане, представляващи касови бонове от ЕКАФП, тази инстанция счита, че макар и да доказват определени факти - плащания по касов път не са налице доказателства за връзката на тези факти с изпълнението на процесиите доставки, предвид всичко гореописано. Такава причинна връзка между плащанията според касовите бонове и дневните отчети на ЕКАФП, и процесиите доставки на стоки не била доказана в настоящето производство. Следвало да се отбележи, че реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Обстоятелството, че фактурите била платени в брой, във всички случаи можело да бъде прието като относим факт за определяне на датата на данъчното събитие на извършени доставки от издателите, но не и като безспорно доказателство за приемане на стоките от ревизираното лице и квалифицирането на жалбоподателя като получател. В подкрепа на горното следвало да се отбележи, че и константно в съдебната практика се приемало, че наличието на издадени фактури не удовлетворявало изискването за пълно доказване наличието на реални доставки. Установените факти и обстоятелства, обсъдени в тяхната

съвкупност, обосновавали законосъобразността на извода за липса на доставка по фактурите, издадени от [фирма]. Фактите и обстоятелствата, установени от органите по приходите обосновавали извода си, че не е възможно получателят [фирма] да не е знаел, че участва в привидни сделки. В този случай отпада необходимостта да се обосновава наличието на данъчна злоупотреба. В практиката си ВАС приемал, че при липса на облагаема доставка, практически е изключена добросъвестността на получателя, който, като страна по договора, знае или би трябвало да знае, че не е получил определена стока и/или услуга, реално. /Решение №2943 от 28.02.2014 г., постановено по адм. дело №9239/2013 на ВАС/.

По горните съображения решаващият орган счита, че РА следва да се потвърди като законосъобразен досежно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, издадени на жалбоподателя от [фирма].

Административен съд София-град, като взе предвид констатациите в обжалвания ревизионен акт, становищата на страните и представените по делото доказателства, достигна до следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, след изчерпване на фазата на административния контрол. Разгледана по същество жалбата е основателна.

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

Съдът счита, че обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен ревизионен доклад и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, Ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на ревизионния доклад са и мотиви на ревизионния акт.

С оглед преценката за материалната законосъобразност на ревизионния акт, следва да бъде установено дали е обоснован отказът на ревизиращия орган за възстановяване на данъчен кредит по отношение на процесните, посочени по-горе фактури, с аргумент за липсата на реалност на осъществените доставки и липса на доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, поради непредставянето на документи, удостоверяващи вида на услугата, материална, техническа и кадрова обезпеченост да реализира доставките, не е декларирано кои лица пряко са извършили услугите, има ли разходи за транспорт на работниците във връзка с услугите, заповеди за командироване, нощувки, необходимата професионална квалификация. На това основание - ревизиращият орган е направил извод, че не възниква правото на приспадане на данъчен кредит, съгласно чл. 68, ал.1 от ЗДДС. Жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като посочва, че доставките по процесните фактури са реално осъществени.

Органът по приходите е отказал данъчния кредит, като е обосновал извод за нереалност на фактурираните доставки единствено на база коствени доказателства. Посочените фактически доводи: липса на доказан транспорт, невъзможност да се провери счетоводството на доставчиците, липса на лица, назначени на трудови договори, наличие на задължения към бюджета не могат да обосноват отказ да се признае правото на данъчен кредит и сам по себе си фактът на движение на стоката също не може да обоснове извод за нереалност на процесиите доставки. Този подход е неправилен и доколкото предметът на проверката се ограничава само до пряката доставка, произходът на стоката е ирелевантен и в този смисъл, проследяването на движението на стоката при другите предходни доставчици е неотнормимо към упражняване правото на данъчен кредит и не може да влияе върху правото на приспадане, а още по-малко да бъде основание за отказ да се признае данъчния кредит.

След като по делото са налице доказателства, чрез които се установява осъществяването на пряката доставка, то липсата на доказателства за осъществяването на предходните доставки не може да обуслови извод, че не е осъществена и пряката.

Основният мотив на органите по приходите се свежда до невъзможността за извършване на насрещна проверка при доставчикът. При това положение разпоредбата на чл. 37, ал. 4 от ДОПК предвижда, че изисканите документи се приемат за несъществуващи, но не въвежда презумпция, че доставката не е извършена. От друга страна, такова едно поведение на прекия доставчик (осигуряване на достъп до счетоводната отчетност и представяне на доказателства във връзка с процесиите доставки), по никакъв начин не би могло да бъде контролирано от получателя по доставката, още по малко да бъде отнапред гарантирано, че прекият доставчик ще изпълни надлежно задълженията си и при поискване, ще се отзове и представи исканите от администрацията документи.

Несъмнено е при това положение, че ако възникването на правото на данъчен кредит се обвърже с поведението на прекия доставчик, то получателят би бил поставен в неравностойна позиция, доколкото той не е разполагал със сигурност по отношение на това дали, въпреки стриктното спазване на своите задължения, ще има право да приспадне, платения на доставчиците данъчен кредит, тъй като признаването или правото на приспадане, ще зависи и от оценката на данъчните органи за това, дали доставчиците са намерени на декларираните адреси за кореспонденция и са изпълнили своите задължения за представяне на искани документи и обяснения.

В тази насока е необходимо да се съобрази постановеното Решение на Съда на Европейския съюз от 21.06.2012 г. по съединени дела C- 80/11 M. Kft срещу Nemzeti A.- es V. Del-dunantuli R. A. F. и дело C-142/11 P. D. срещу N. A.- es V. E.-alföldi R. A. F.. Неизменно поддържаното становище на Съда е, че предвиденото в чл.167 и следващи от Директива 2006/112 право на приспадане на данъка е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, и по- конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки.

В качеството си на ревизирано лице жалбоподателят е представили в

законовия срок всички изискани от ревизиращия екип документи и справки свързани с получените доставки - копия на процесиите фактури, платежни документи за извършените плащания по доставките и други документи, доказващи прехвърлянето на собствеността върху стоките, като преценявани в тяхната съвкупност, същите не могат да обосноват спорния извод за неправомерно начисляване на ДДС по процесиите фактури, поради недоказаност на реалността на продажбите по тях.

В този порядък и съобразно разбирането на Съда на ЕС, следва да се приеме, че са изпълнени материалните и процесуални условия, изисквани от Директива 2006/112 за възникване и упражняване правото на приспадане. Така, Съдът приема, че при тези обстоятелства, на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само на основание съдебната практика, изведена от точки 56—61 от Решение по дело K. и R. R., съгласно която въз основа на обективни данни трябва да се установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че въпросната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре по веригата.

Често срещано е твърдението на органите по приходите за непредставени "достатъчно" доказателства от страна на доставчика, от което те правят извод за недоказана реалност на доставката. В някои случаи доставчикът не може да бъде открит на официално декларирания му адрес на управление или адрес за кореспонденция. Общеизвестният факт е, че редица търговци са преустановили дейност и са освободили заеманите от тях офиси и помещения вследствие на икономическата криза, поради което обективно не би могло да бъдат открити на заявените адреси и често същите имат големи задължения към кредитори, включително и към НАП.

Освен че не съответства на нормите, регулиращи вещно-правните отношения, това заключение - концепцията за липса на доставка, е и в пълно противоречие с трайната, еднаква и непротиворечива практика на Съда на Европейския съюз (ЕС). Сега действащият ЗДДС обвързва признаването на право на данъчен кредит на получателя с поведението на доставчика му само по отношение на две неща: спазване на изискването за начисляване на данъка и спазване задължението за регистрация по ЗДДС, но съдебната практика е постоянна по въпроса, че трябва да се изследват предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит, единствено по отношение на доставката, която го поражда. Съгласно практиката на органите на НАП обаче, следва да се докаже и реалността на доставката, като се приема, че това е една от предпоставките за упражняването на правото на данъчен кредит.

Пректиката на Съда на ЕС подчертава принципа за неутралност на самия ДДС, за който винаги трябва да се следи при прилагането на закона. С други думи, след като един търговец е платил ДДС за придобиването на стока или е получил услуга, които ще използва впоследствие в търговската си дейност, то същият има право на данъчен кредит за размера на платения от него ДДС. Или, другояче казано, данъчната тежест за плащането на ДДС, като косвен

данък, трябва да се понася само от крайния получател на стоките или услугите. Практиката на СЕС е категорична и по отношение на следното - не може да се отказва право на данъчен кредит на лице, което не е допуснало нарушение и което не знае и не е могло да знае, че такова е извършено от негов предходен доставчик. С други думи, обстоятелството дали доставчикът е представил доказателства за изпълнението от негова страна на определени законови изисквания (извън начисляването на данъка) е ирелевантно за правото на данъчен кредит за получателя. Твърдяната „нереалност“ в настоящия случай се отнася до доставки на родово определени стоки. В общия случай, съгласно Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) данъчното събитие при доставка на стоки възниква при прехвърлянето на собствеността върху тях. Съгласно Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), собствеността върху родово определени вещи се прехвърля с тяхното предаване (индивидуализиране). Поради това, доставките на родово определени стоки са обект на специално внимание от страна на данъчните власти, които при ревизията изискват установяването не само на условията за упражняване на правото на данъчен кредит (наличието и надлежното отчитане на данъчни документи /фактури/), а и реалното осъществяване на доставките, независимо от посочената съдебна практика по-горе в изложението. Липсата на данъчно събитие (предаване на родово определените стоки) води до неправомерно начисляване на ДДС и отказ на правото на данъчен кредит. Оттук и въпросът за доказване на реалността на доставките е от особено значение. Тежестта на доказване в ревизионното производство тежи върху органа по приходите. Съгласно чл. 37, ал. 1 от ДОПК, доказателствата в административното производство се събират служебно от него. В ДОПК няма презумпция, че установеното с ревизионния акт се счита за вярно до доказване на противното (по аргумент на противното от чл. 124, ал. 2 от ДОПК), ето защо всяко едно твърдение и констатация следва да са подкрепени с доказателства по начин, който да не бъде предпоставка за оборването им. Съобразно константната практика на ВАС-Решение № 5879 от 8.05.2009 г. на ВАС по адм. д. № 9095/2008 г., I отд., в ДОПК няма никакви особени правила относно доказателствената тежест (с изключение чл. 124, ал. 2 от ДОПК), поради което намират приложение общите правила за доказване, формулирани в ГПК и АПК. Съгласно чл. 127, ал. 1 от ГПК (отм.) всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. Нормата на чл. 170, ал. 1 от АПК определя, че административният акт и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него, както и изпълнението на законовите изисквания при издаването му. В конкретния случай това означава, че при претендирано право на данъчен кредит от страна на претендиращото лице следва да бъдат установени всички кумулативни условия за неговото възникване. От гледна точката на формалната логика, изпълнението на доставката е положителен факт от обективната действителност, поради което в тежест на лицето, което претендира последиците от неговото възникване е длъжно да докаже съществуването му.

Предвид това следва да се подчертаят следните факти и обстоятелства, които потвърждават изпълнението на конкретните доставки: относно процесните доставчици е сключен договор за покупко- продажба (Независимо, че той не е задължителен елемент. Както е известно договорите могат да бъдат сключвани и в устна форма.) Няма спор по отношение на извършените плащания, За всяка от сделките е съставен приемо- предавателен протокол. Мястото на предаване на стоката е установено. Стоката е достатъчно определена и индивидуализирана, като има достоверна дата на получаване, както и място на приемане. Предоставени са всички необходими справки, които доказват съответните стопански операции.

В процеса при извършване на ревизии не следва да се забравя и обстоятелството, че дефиницията на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68 от ЗДДС и това е сумата от начислен данък върху добавената стойност на регистрирано лице за получена от него стока или услуга по облагаема доставка или за осъществен от него внос на стоки в рамките на данъчния период, която лицето има право да приспадне, освен когато този закон предвижда друго. Съответно, според чл. 71, т. 1 от ЗДДС, лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и чл.115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател, спазени са изцяло и надлежно правилата за поведение, наложени ни от ЗДДС, и жалбоподателят не е разполагал със средства да наложи спазване на задълженията на доставчика, както и не е имали възможност да знае, че доставчика не е спазил или няма да спази предписаните от закона правила.

От заключените по изготвената ССЧЕ, която съдът кредитира, защото няма основание да се съмнява, че тя е изготвена от вещото лице по знания и съвест, а следва де се има предвид, че същата не е оспорена от страните, става ясно, че процесиите фактури са отразени в счетоводството на жалбоподателя [фирма], като получени и вложени материали в основната дейност на дружеството. При доставчика [фирма] са отчетени приходи от продажби по процесиите фактури, начислен е ДДС като задължение към бюджета и са отчетени постъпили плащания от жалбоподателя. Данни за съпътстващи разходи по повод процесиите доставки, кадрова и техническа обезпеченост не са представени от доставчика [фирма]. По данни от НАП [фирма] не е разполагал с персонал по трудови правоотношения, няма данни за наличие на складове и търговски обекти. По данни от НАП издадените от [фирма] фактури са отразени в дневниците за продажби и СД по ЗДДС подавани за съответния данъчен период, ДДС е начислен на основание чл.86, ал.1 от ЗДДС. Разплащанията по процесиите фактури са извършени в брой, за което са представени фискални бонове. По счетоводни данни получените доставки на резервни части и аксесоари за ТМПС са отразени, като директно вложени стоки/материали в независимата икономическа дейност на жалбоподателя. Предмет на доставка по спорните фактури са материали - резервни части вложени в независимата икономическа дейност на

жалбоподателя. По счетоводни данни /регистър 400“Доставчици“ / през процесиите периоди от 01.10.2017г. до 28.02.2018г. жалбоподателя е получател на доставки с предмет „Авточасти“ и от други доставчици: [фирма], [фирма], С. -Т.“ О., [фирма], [фирма], [фирма] и др. Доколкото аналитично отчитане по вид резервни части не е водено, вещото лице не може да проследи дали са налице доставки на материали от други доставчици, идентични по вид и количество с тези по спорните доставки.

Съгласно националния данъчен закон и константната практика на Съда на ЕС 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 му 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.

Обстоятелството, че доставчикът не представя командировъчни заповеди на работниците и пътни листове на автомобили, с които са били превозвани, не е достатъчно, за да се приеме, че стоките не са доставени от доставчиците, противно на доводите на ответника.(така Решение № 9300/18.06.2019г. по адм.д. № 3185/2019г на ВАС.).

Съдът намира, че при така установените факти ответникът е достигнал до погрешни и необосновани изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от доставчика на жалбоподателя. Аргументите му по отношение на всяка една от процесните фактури са аналогични. Като законово основание се посочва чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС , а като фактическо основание – липсата на данни и доказателства от страна на доставчика, относно действителността на доставките по издаваните фактури, поради липсата на необходимата, техническа, материална и трудова обезпеченост за извършване на доставките.

При анализа на правните норми, регулиращи правото на данъчен кредит, следва извод, че правото на приспадане на данъчен кредит е налице винаги по отношение на всяка доставка, за която са налице условията на чл. 68, ал. 1 и чл. 69 от ЗДДС и липсват ограниченията на чл. 70 ЗДДС, ако това право е упражнено съобразно реда на чл. 71, 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 или услуги по облагаема доставка. Когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното

лице облагаеми доставки, същото има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит са регламентирани в чл. 70, ал. 1, т. 1 - т. 6 от ЗДДС.

В процесния случай, органите по приходите приемат, че не е налице реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

От събраните по делото доказателства в хода на административното и съдебното производство, съдът установи, че тези изводи на ревизиращите органи, се основават на неправилен анализ на установените при ревизията факти. Законът не задължава получателя на услуга от вида на процесните, жалбоподателят, да съхранява количествено-стойностни сметки и разходни норми за стоки, материали, труд, транспорт, извършени от доставчика, както и данни дали са извършени от лица, заети по трудово правоотношение или от подизпълнители на доставчика. Не може да бъде вменена във вина на жалбоподателя, касаещи доставчика, доколкото той няма задължение да ги съхранява по закон.

В тази връзка, настоящият състав съобразява обстоятелството, че облагането с ДДС не може да представлява санкция за технически и документални пропуски и спорове между доставчика и получателя на услугата. От доказателствата по делото не може категорично да се направи извод за намерение за увреждане на интересите на обществото или на другата страна по сделката. Следователно не се касае за злоупотреба с право, тъй като не са установени данни, които могат да бъдат отнесени както към субективния, така и към обективния елемент на това деяние.

Също така от данните в ревизионния акт не може да се приеме, че по отношение на никоя от процесните фактури са налице данни, които да сочат на измама по смисъла на правото на ЕС в областта на косвеното данъчно облагане. Доставчикът е потвърдил издаването на фактурите с включването им в дневниците си за продажби. Съгласно относимата практика /Решение по дело С-18 от 13.02.2014 г. / националният съдия следва да съобрази всички фактически обстоятелства и въз основа на тях да изгради заключението си за реалност на доставките, като се уточнява, че „обстоятелството, че доставената услуга не била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не били оправдани в счетоводната им документация или се оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, само по себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане. Тоест по ревизионната преписка категорично не са установени данни за данъчна измама или злоупотреба с право, а следователно не са установени и основания по т. 1 от диспозитива решение по дело С-18/13, за да бъде отказано правото на приспадане на данъка на жалбоподателя. /Решение № 6047 от 26.05.2015 г. по адм.д. № 8024 от 2014 г. на ВАС, Първо отделение/.

Освен това, както СЕС сочи в практиката си /Решение от 6 септември 2012 г. по дело С-324/11, както и Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела

С-80/11 и С-142/11/, добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги, не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик. Непредставянето на доказателства за обезпеченост за изпълнение на доставката от страна на преките доставчици, при наличието на данни за безспорно изпълнени услуги, не следва да лишава ревизираното дружество от предоставеното му от закона право на данъчен кредит в размер на начисления ДДС по издадената фактура.

Настоящият съдебен състав счита, че от събраните по делото доказателства не може да се установят обективни данни за недобросъвестност на ревизираното лице по отношение на доставката. Следва да са налице доказателства за това, че данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от прекия му доставчик или от неговия подизпълнител, каквито доказателства в случая липсват. В унисон с посочената съдебна практика на СЕС, следва да се посочи, че органът по приходите не следва да създава задължение за получателя на фактурата да извършва проверки на контрагента си, каквито по принцип той не е длъжен да прави. С решението постановено по съединени дела С-80/11 и С-142/11, СЕС е приел, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

Предвид гореизложеното, съдът намира, жалбата за основателна и като такава ще следва да бъде уважена, а ревизионният акт следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

С оглед изхода на делото и предвид направеното искане от жалбоподателя, на основание чл. 143, ал. 1 от АПК, ответникът ще следва да бъде осъден да му заплати сторените по делото разноски в размер на 4470 лева, от които 50 лева – държавна такса, 400 лева – за вещо лице и 4020 лева – адвокатски хонорар, тъй като не е направено възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

Предвид гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 71 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №22221018001843-091-001/04.12.18 г., потвърден с

Решение № 314/21.02.19 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] да заплати на [фирма] ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 2, представлявано от Г. С. Б. направените по делото разноски в размер на 4470/четири хиляди четиристотин и седемдесет/ лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено.

СЪДИЯ: