

РЕШЕНИЕ

№ 2733

гр. София, 21.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 23.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **11632** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], [жк], [улица], представлявано от управителя Р. Й. Г., против ревизионен акт (РА) № Р-22220620005842-091-001 / 13.04.2021 г., издаден от Т. П. Н. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Т. И. В. на длъжност главен инспектор по приходите –ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1136/26.07.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за отделните данъчни периоди от м. 04.2020 г. до м. 08.2020 г. в общ размер на 308 257,81 лв. и лихва в общ размер на 4 421,21 лв.

Жалбоподателят излага подробни съображения за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърди, че събраните доказателства в своята съвкупност обуславят извод, че доставките на стоки и услуги са извършени от посочените във фактурите лица, като данъчно-задълженото лице е доказало по пътя на главно и пълно доказване, че са налице законоустановените предпоставки за възникване на право на данъчен кредит. Моли съда да отмени РА в частта, в която не е отменен с решението на директора на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП. Претендира се присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен, по съображенията изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“- С.. Моли съда да отхвърли обжалването. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, предгорестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, от лице, адресат на акта, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220620005842-020-001 от 25.09.2020 г., връчена на 06.10.2020 г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията обхващат задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.04.2020 г. до 31.08.2020 г. г. Със заповеди за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220620005842-020-002/29.12.2020г. и ЗИЗВР Р-22220620005842-020-003/03.02.2021 г. срокът за извършване на ревизията е продължен, като е определен краен срок за приключването ѝ до 05.03.2021 г.

В законоустановения срок по чл.117, ал.1 ДОПК е съставен ревизионен доклад (РД) Р-22220620005842-092-001/19.03.2021 г., връчен по електронен път на 24.03.2021г. Дружеството не е подало възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22220620005842-091-001 от 13.04.2021 е издаден от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Т. И. В., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 17.05.2021г. по електронен път.

На 20.05.2021., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” С. е подадена жалба № 53-06-4023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-878 от 25.05.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която [фирма] оспорва РА №Р-22220620005842-091-001 от 13.04.2021, с който на дружеството, са установени допълнителни задължения по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м. 04.2020 г. до м. 08.2020 г. в общ размер на 308 257,81 лв. и лихва в общ размер на 4 421,21 лв., като незаконосъобразен.

С решение № 1136/26.07.2021г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчните периоди от м. 04.2020 г. до м. 08.2020 г., ведно със съответните лихви.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е транспортна дейност – превоз на товари с наети МПС. В хода на ревизията [фирма] декларира, че предлага на клиентите си комплексни решения и индивидуален подход в избора на

надежден превозвач, транспортна схема и логистично обслужване, съобразено с конкретна нужда на всеки клиент. Основна цел на дейността му са сигурността на товарите, намаляването на транспортните разходи. През ревизирия период дружеството е използвало недвижим имот, намиращ се в кв. В., А. М., за осигуряване изпълнението на поети ремонтни дейности и осигуряване на местодомуването на МПС-та и ППС-та, въз основа на сключен договор за наем със [фирма].

С РА, в частта потвърдена с решението на директора на дирекция "ОДОП" и предмет на разглеждане в настоящето производство, са установени допълнително задължения за ДДС в общ размер на 308257,81 лв. и лихва в общ размер на 4421,21 лв. в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 308159,81 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет комплексно почистване на МПС, поправка брезент, ремонт и поддръжка на МПС, наем на МПС; от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет резервни части и консумативи за МПС, транспорт; от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет резервни части, гуми, аксесоари и консумативи за МПС и непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 98,00 лв., на основание чл. 71, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, по фактура №[ЕГН]/29.05.2020 г., издадена от [фирма], ЕИК 202067891м, която не е представена.

В хода на ревизията [фирма] предоставя писмени обяснения и документи, касаещи спорните доставки, в т. ч. първични счетоводни документи, счетоводни регистри, счетоводни разпечатки, сключени договори и т. н.

С оглед изясняване на относими факти и обстоятелства, касаещи реалността на спорните доставки, органите по приходите са предприели действия по извършване на насрещни проверки на [фирма], [фирма] и [фирма], документирани с протоколи за извършени насрещни проверки на доставчиците.

Ревизираното лице е ползвало данъчен кредит по 44 броя фактури, издадени от [фирма] в данъчен период 07.2020г. в общ размер 72 557,85 лв. Предмет на доставките са: гуми, авточасти и консумативи.

В хода на ревизията от доставчика са представени: договор за поръчка от 22.06.2020 г., сключен между [фирма], доверител и [фирма], довереник с предмет периодично снабдяване с резервни части и консумативи. Представени са копия на фактури, ведно с приложени заявки за доставки на резервни части, приемо-предавателни протоколи и стокови разписки, извадки от счетоводството на дружеството, свидетелство за регистрация на фискално устройство от 11.12.2018

Представен е и договор за наем от 29.06.2020 г., сключен между Д. И. А., наемодател и [фирма], наемател за складово помещение, 50 кв. м., находящо се в [населено място],[жк], [улица], № 17.

След анализ на представените документи и извършени справки, ревизиращите са установили, че наемодателят не е собственик на отдадения под наем имот, а адресът се намира във вилната зона на [населено място] и местонахождението му не предполага развитие на търговска дейност.

От дружеството не са представени доказателства за плащане по фактурите, за предходни доставчици на стоките, транспортни документи, удостоверяващи осъществен транспорт на фактурираните стоки. През периода на издаване на фактурите в дружеството е назначено едно лице като организатор експедиция. Прието е, че не е налице кадрова и техническа обезпеченост за извършването на фактурираните доставки на авточасти и консумативи в полза на [фирма]. Установено

е, че доставчикът е „с особено големи задължения по ЗДДС, а при фактуриране, стоките не се изписват аналитично, а само стойностно, не се индивидуализират с каталожен номер и не се завеждат аналитично, което прави произхода им непроследим.

По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 от ЗДДС, с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 72 557,85 лв. по фактури, издадени от [фирма].

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 128 фактури, издадени от [фирма] в данъчни периоди м.04, м.05, м.06 и м.08 2020г. в общ размер 208 689,44 лв. Предмет на доставките са „части и консумативи, международен транспорт“.

Към фактурите са приложени: заявки за доставки на резервни части от [фирма], приемно-предавателен протокол и стокова разписка. Представени са десет фактури от предходни доставчици – [фирма], ЕИК[ЕИК] и Агро труп експрес Е., ЕИК[ЕИК].

Представени са договори за поръчка от 03.10.2019 г., 08.11.2018 г., 03.11.2018 г., 06.01.2020 г., сключени между [фирма], доверител, и [фирма], довереник, с предмет периодично и своевременно снабдяване на доверителя с резервни части и консумативи.

Фактура №791/01.08.2020 г. е издадена след deregистрацията по ЗДДС на [фирма] и не е представена при насрещната проверка.

Доставчикът е deregистриран по ЗДДС, считано от 01.07.2020 г. на основание чл. 176 от ЗДДС и има задължения в особено големи размери.

През периода на издаване на фактурите е имало едно назначено лице като управител склад.

Няма доказателства за извършено плащане по фактурите. Няма представена обратна ведомост. Не са представени транспортни документи, удостоверяващи осъществен транспорт на фактурираните стоки, нито предписание от оторизирани лица, които да мотивират смяната на определена част или смяна на гуми.

[фирма] се представлява от М. М. и се намира на един и същи адрес с [фирма]. Представен е договор за наем от 01.11.2018 г., сключен между Д. И. А., наемодател и [фирма], наемател с предмет – отдаване на складово помещение 50 кв. м., находящо се в [населено място],[жк], [улица], който не е собственост на наемодателя и едновременно се отдава под наем на още две дружества [фирма] и [фирма]. Дружеството не е подавало декларация по чл. 55 от ЗДДФЛ и не е внасяло авансов данък върху изплатения наем.

Като са анализирани събраните доказателства и установените при извършените проверки факти, ревизиращите стигат до извод, че доставчикът не притежава ресурсна и кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Позовали са се на факта, че [фирма] не води аналитична счетоводна отчетност на сметка 304 „Стоки“ - същата се води само синтетично /стойностно/. Стоките не са заведени количествено, по видове артикули, номенклатура, каталожни номера и т.н. Относно декларираните като предходни доставчици е изтъкнато, че и двете дружества са рискови лица, както и че покупки през периода м. 04.2020 г. – м. 08.2020 г. са им от рискови лица.

На следващо място, с оспорвания РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 65 броя фактури, издадени от [фирма] през данъчни периоди м.04, м.05, м.06, м.07 и м.08 2020г. в общ размер 26 912,52 лв. Предмет на доставките са: ремонти, автопочистване, авточасти и консумативи, наем на МПС.

Към фактурите са приложени: констативни протоколи между [фирма], възложител, и

[фирма], изпълнител; заявка от [фирма] до [фирма] и заявка от [фирма] до подизпълнител. При извършено почистване подизпълнител е [фирма], ЕИК [ЕГН]. При ремонт на МПС и смяна на авточасти подизпълнител е [фирма], ЕИК[ЕИК]; При ремонт на МПС – ремонт по ремаркетото/ смяна дъски, релси, профили, плоскости, изчукване на колони, шиене на брезент, борд/ подизпълнител е [фирма], ЕИК[ЕИК].

От доставчика в хода на насрещната проверка при ревизията са представени фактури от подизпълнители: от [фирма] за извършени авторемонтни услуги и поправки; от [фирма] за извършено автопочистване; от [фирма] за извършени авторемонтни услуги; от [фирма], ЕИК[ЕИК] за покупка на авточасти и гуми.

Представени са и ремонтни карти за м.04, 05 и 06, 2020 г., извадки от счетоводството, справка за извършени разплащания.

През периода на издаване на фактурите в дружеството са назначени две лица - юриконсулт и автомонтьор.

Установено е, че [фирма] е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 16.02.2021 г., поради установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС и е с особено големи задължения по ЗДДС.

Относно подизпълнителите, ревизиращите са установили, че [фирма] няма обект за извършване дейности по почистване. За проверявания период в дружеството е имало назначено едно лице по трудови правоотношения на длъжност „мич превозни средства /ръчно/“, което е било назначено по същото време по трудови правоотношения и при друг работодател на длъжност „общ работник поддържане на сгради“.

[фирма] няма обект. За проверявания период в дружеството е имало назначено едно лице по трудови правоотношения на длъжност „монтьор двигатели на МПС“, което по същото време е назначено по трудови правоотношения и при друг работодател на длъжност „охранител – мобилен патрул“.

[фирма] е имало назначени три лица по трудови правоотношения: едно - на длъжност „машинист оператор шиене“, едно на длъжност „заварчик“, което е назначено в същото време по трудови правоотношения и при друг работодател на длъжност „шофьор товарен автомобил“ и едно на длъжност „дърводелец“.

[фирма] през проверявания период има назначени лица по трудови правоотношения като пласьор на стоки и шофьор. От [фирма] са закупени авточасти и гуми. Дружеството е регистрирано в ТД В., а съгласно фискалния бон магазинът му за авточасти е в [населено място].

Ревизиращите са установили, че [фирма] не притежава превозни средства, които да отдава под наем на [фирма] и не е представена информация за собственика на превозните средства, предмет на отдаване под наем на ревизираното дружество.

Приели са, че счетоводната отчетност на ревизираното лице не дава възможност да се извърши съпоставка между закупените и вложени резервни части и консумативи през ревизирания период.

Като се позовават на липсата на материална обезпеченост у подизпълнителите на [фирма], както и на договор за ремонтните услуги и на липсата на информация в представени три броя приемо-предавателни протоколи за предаване на части и консумативи на [фирма], органите по приходите, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 или 9 от ЗДДС, отказват правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 26 912,52 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

След подаване на жалбата срещу РА директорът на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на

НАП в Решение № 1136/26.07.2021г. е обсъдил доводите на жалбоподателя и събраните в хода на ревизията доказателства и е намерил РА за законосъобразен. За да стори това е приел, че притежаването на фактури за доставки и включването им в СД и отчетните регистри по ЗДДС, както и тяхното отразяване в счетоводен регистър не са достатъчни за признаването на право на приспадане на данъчен кредит.

Приел е за правилни изводите в РА, че представените документи от ревизираното дружество, представляват частни свидетелстващи документи, поради което същите се ползват с формална доказателствена сила, което е опровергана в хода на ревизията.

Анализира е съдържанието на представените стокови разписки, които преповтарят съдържанието на фактурите, като в тях няма данни за мястото, където е предадена стоката, поради което е заключил, че не могат да докажат прехвърляне правото на собственост върху стоките, чрез тяхното предаване. Същото следва и от липсата на отбелязване на индивидуализиращи данни на процесните стоки, като данни за производител и каталожни номера авточастите. Притежаването на документи без съответното съдържание не е достатъчно да обоснове, че действително отразената в тях стопанска операция се е състояла.

За да приеме за недоказано изпълнението на доставките с предмет стоки, решаващият орган е изтъкнал липсата на доказателства за наличност на стоката в патримониума на доставчика, прехвърляне на собствеността на ревизираното лице, както и доказателства за съпътстващи изпълнението факти като предаване, място на изпълнение на доставката и свързаните с това доказателства за наличие на складови бази /места за съхранение на стоките/ и транспортиране със специализирани транспортни средства.

Относно извършеното плащане по процесните фактури, решаващият орган е приел, че не са представени доказателства за плащане по фактурите издадени от [фирма] и [фирма].

В обобщение директорът на дирекция "ОДОП"-С. е приел, че доказателствената стойност на ангажираните в хода на ревизионното производство документи е опровергана от ревизиращите органи.

Директорът на дирекция "ОДОП" в решението си е обсъдил и фактите относно доставчикът [фирма], свързани с поведението му относно ДДС и е стигнал до извод, че дружеството представлява "липсващ търговец" по смисъла на Регламент /ЕО/ 1925/2004 г. на Комисията от 29.10.2004 г. Изводът си е подкрепил и с факта, че управител на дружеството е сръбският гражданин М. М., без статут според Закона за чужденците в Република България, без известни адреси в Р. С., а документацията на [фирма] и [фирма] се организира и се контролира от едно място.

Позовал се е на липсата на аналитична счетоводна отчетност, която да удостовери без съмнение наличността на конкретните стоки – предмет на спорните фактури и изписването им и на липсата на данни за редовно водено счетоводство при жалбоподателя. Стоките не са завеждани по материална сметка, а директно са изписвани на разход.

По отношение на фактурите от [фирма] е прието, че от събраните в хода на ревизията доказателства не може да се установят възможностите на подизпълнителите да изпълнят конкретните услуги, представените заявки и протоколи са еднотипни и не става ясно кои лица фактически са извършили ремонтните услуги.

В заключение, решаващият орган е обобщил, че в случая е налице данъчна измама, т.нар. „верижна измама“, а жалбоподателят участва в документиране на доставки, с които се цели злоупотреба с механизма на ЗДДС.

В съдебното производство е назначена и приета съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение е прието без възражения от страните. Вещото лице е проследило как са заприходени и изписани в счетоводството на [фирма] получените стоки и услуги от доставчиците – как са отразени в счетоводствата на ревизираното лице и доставчиците, какви документи ги съпътстват. Вещото лице е установило, че стойността на доставените резервни части и консумативи, вложени в ремонтите и поддръжката на транспортните средства, с които се осъществява основната икономическа дейност на [фирма], е отразена като разход в счетоводството на дружеството. [фирма] извършва своята основна икономическа дейност с наети транспортни средства, като е посочено на кои превозни средства са извършени ремонти през процесния период. С транспортните средства, на които през този период са извършени ремонти и техническа поддръжка, е извършвана последващата облагаема дейност на [фирма] на Клиенти на [фирма], както следва: [фирма], ЕИК[ЕИК] по Рамков договор от 25.09.2019г. и “Транспорт и логистика”, Русия. Според експерта, процесните фактури съдържат изискуемите реквизити по чл.117 от ЗДДС и чл.7 от ЗСч.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Ревизионният акт е издаден от органа, възложил ревизията, и от ръководителя на ревизията, в изпълнение на компетентността им по чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В хода на административното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

В РА са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и

непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно допълнително начисления ДДС и неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици, които са издали процесните фактури, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС. От заключението на вещото лице установява, че това се отнася и за Фактура № 791/01.08.2020 г., която според РА е издадена след дерегистрацията по ЗДДС на [фирма] на 01.07.2020 г. и не е представена при насрещната проверка. В експертизата е посочено, че Фактура № 791/01.08.2020 г. с ДО - 8 224.10 лв. ДДС - 1 644.82 лв. фактически е неправилно датирана при вписване в РА. Същата фактура е № 791/01.06.2020 г. с ДО - 8224.10 лв. ДДС - 1644.82 лв. и към нея са налични: стокова разписка от 01.06.2020 г., приемо-предавателен протокол от 01.06.2020 г. е заявка от 22.05.2020 г. В РД е посочено, че и фактура № 132/09.07.2022 г., издадена от [фирма] не е представена, но от приетите писмени доказателства се установява, че е налична (л.248 от Приложение 1 от делото), както и стокова разписка и приемо-предавателен протокол към нея (л. 249 и л.250 от Приложение 2 от делото). От този извод е изключена единствено фактура №[ЕГН]/29.05.2020 г., издадена от [фирма], с данъчна основа 490,00 лв. и ДДС 98,00 лв., която не е представена. Вещото лице подробно е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на жалбоподателя и е установило, че стойността на доставените резервни части и консумативи, вложени в ремонтите и поддръжката на транспортните средства, с които се

осъществява основната икономическа дейност на [фирма], е отразена като разход в счетоводството на дружеството.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга.

В същия смисъл е и постоянната практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/ по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело С – 285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да 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.

Съгласно чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем, съгласно чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, към момента на възникване на данъчното събитие и като последица от тази изискуемост, данъкът следва да се начисли. При доставка на стоки данъчното събитие настъпва към момента на прехвърляне на правото

на собственост, респективно правото на разпореждане с вещта като собственик по дефиницията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО/ фактическото предаване на стоката/, а при доставката на услуги – към момента на извършването им /чл. 25, ал. 2 от ЗДДС/. В тежест на данъчно задълженото лице е да установи, че е получател по действително осъществена доставка на стоки/услуги. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, доказателства, че доставчикът разполага със стоките, предмет на доставките, доказателства за транспорт, склад, материална обезпеченост; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят договори; приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

В случая от представените писмени доказателства и ССЕ се установява, че:

Относно фактурите, издадени от **[фирма]** е установено, че доставките за [фирма] в процесния период са съгласно Договор за поръчка от 22.06.2020 г. [фирма] е представило Договор за наем от 29.06.2020 г. за Складово помещение от 50 кв. м. в [населено място], кв. Г., [улица]. Издадените Фактури от [фирма] през процесния период съдържат изискуемите реквизити по чл.117 от ЗДДС и чл.7 от ЗСч. Към всяка от Фактурите са налични следните документи: заявки за доставка на резервни части или консумативи; приемо-предавателни протоколи; стокови разписки; установено е, че в счетоводството на доставчика с/ка 304 „Стоки на склад“ съдържа информацията относно: наименование, вид и характеристика на съответната резервна част или консуматив, количество на съответната резервна част или консуматив, единична цена на резервната част или консуматив, обща стойност на резервните части и консумативи. Вещното лице е установило, че с/ка 304 „Стоки“ се води не само стойностно /синтетично/, но и аналитично /т.е. А. регистър на с/ка 304 притежава характеристиката на Справка за Стоков поток/, с което се опровергава констатациите в РА в обратния смисъл.

От счетоводството на [фирма] е установено, че доставените резервни части и консумативи, които се влагат за нуждите на основната икономическа дейност на [фирма] се осчетоводяват по с/ка 601

„Разходи за материали“, поради това, че тези стоки се влагат директно при ремонта и обслужването на транспортните средства, а не са обект на последващи продажби. Разплащането на резервните части и консумативите е извършено в брой по касов път, като са взети счетоводни операции, както следва: Дебит с/ка 401 „Доставчици“, парт. [фирма] - 435 347.10 лв.

Относно доставките от [фирма] е установено, че са извършени съгласно Договор за поръчка от 03.10.2019 г. [фирма] ползва складово помещение по Договор за наем от 01.11.2018 г. в [населено място], кв. Г., [улица]. Издадените Фактури от [фирма] през процесния период съдържат изискуемите реквизити по чл.117 от ЗДДС и чл.7 от ЗСч. Към всяка от Фактурите са налични следните документи: заявки за доставка на резервни части или консумативи; приемо-предавателни протоколи и стокови разписки. Фактурите са намерили отражение в счетоводството на [фирма] и в това на Т. Р. 2000" Е.. А. дневник на с/ка 702/2 „Приходи от продажби на стоки“ на доставчика съдържа информацията относно: наименование, вид и характеристика на съответната резервна част или консуматив; количество на съответната резервна част или консуматив; единична цена на резервната част или консуматив и обща продажна стойност на резервните части и консумативи. Сметка 702/2 „Приходи от продажби на стоки“ се води аналитично. Разплащането на резервните части и консумативите е извършено в брой по касов път, като са взети счетоводни операции, както следва: Дебит с/ка 401 „Доставчици“, парт. [фирма] - 1 252 136.64 лв., Кредит с/ка 501 „Каса в лева“ - 1 252 136.64 лв. Стойността на доставените резервни части и консумативи, вложени в ремонтите и поддръжката на транспортните средства, с които се осъществява основната икономическа дейност на [фирма] е отразена като разход в счетоводството на дружеството

Относно доставките от [фирма], фактурите, издадени от [фирма] са заведени в Дневниците за продажби и Справките декларации по ЗДДС на [фирма] за съответните данъчни периоди и в Дневниците за покупки и Справките декларации по ЗДДС на [фирма] за съответните данъчни периоди. Намерили са отражение в счетоводствата на Доставчиците и на [фирма]. Наличен е Договор за абонаментно техническо обслужване от 02.09.2019 г. /стр.359 от Приложение № 2/, сключен между: [фирма] - Изпълнител и [фирма] - Възложител с предмет: извършване на техническо обслужване, ремонт и профилактика на товарни МПС/ППС, с които [фирма] извършва основната си икономическа дейност - международен превоз на товари. Ремонтите и техническото обслужване на МПС/ППС се извършват в следните сервизни бази: [фирма] има сключен Договор за наем от 02.09.2019 г. и Анекс от 16.09.2019 г. със [фирма], за Хале 3 - 180 кв.м., с прилежащи външни площи и 15 бр. паркоместа, намиращо се в [населено място], кв. Връждебна,

Индустриална зона, А. М.. [фирма] има сключен Договор за наем от 11.05.2020 г. със [фирма], за сервизна клетка от имот УПИ II 316, кв.21, намиращ се в Авторемонтна работилница на [фирма] и 8 бр. паркоместа в УПИ I 485, кв.22.

Следователно, преки доказателства за реалното осъществяване на доставките в настоящия случай са представени още в хода на ревизията. Във фактурата са описани видът на стоките, марка, количеството, единичната им цена и крайната стойност. Към всяка фактура е представен двустранно подписан приемо-предавателен протокол с описан вид и количество на предадените стоки. Няма нормативно или минимално количество информация необходима да бъде включена в приемо-предавателния протокол. В случая с него се установява предаването на родово определените вещи, предмет на фактурата, а затова е необходимо да бъдат индивидуализирани вещите и да бъде подписан от двете страни. Относно доставките на стоки, спорните стоки по своята същност представляват родово - определени вещи и прехвърлянето на правото на собственост се извършва чрез предаването им съгласно чл. 24, ал. 2 ЗЗД. Видно от посочената разпоредба, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В общия случай това става със съставянето на приемо-предавателни протоколи.

Като частни документи договорите, приложенията към тях, приемо-предавателните протоколи, стоките разписки, не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото. тези доказателства обаче не са оспорени, относно тяхното авторство. От друга страна, в търговския оборот между частни субекти не се създават официални свидетелстващи документи, които да разполагат с обвързваща съда материална доказателствена сила.

Като преки доказателства за извършените от [фирма] услуги са представени освен договорите и заявка от [фирма] до [фирма] с посочени видовете услуги и датата, на която услугата да бъде извършена, както и констативни протоколи за извършен ремонт, като са посочени номерата на превозните средства и необходимите резервни части.

Установените от тези преки доказателства факти се подкрепят и

от представените косвени такива. Сред доказателствата за реалното извършване на доставките от съществено значение е разплащането по издадената фактура, което в случая е установено от заключението на ССЕ.

Последващата реализация на фактурираните стоки и услуги също представлява косвено доказателство за реалността на доставката. Това е установено както от представените писмени доказателства, така и от заключението от ССЕ. С транспортните средства, на които през процесния период са извършени ремонти и техническа поддръжка, са извършвани последващи облагаеми дейности от [фирма] към: [фирма], ЕИК[ЕИК] по Рамков договор от 25.09.2019 г. между: [фирма] - Възложител/Товародател и [фирма]. През процесния период [фирма] е издало Фактури за превози на товари на „Транспорт и логистика“ Русия. Освен фактури и договори, във връзка с последващите доставки са представени и ЧМР, квитанции, заявки, касови ордери.

В тази връзка, дори и да не са представени доказателства, че [фирма] е собственик на превозните средства, които е отдало под наем на жалбоподателя, налице са преки доказателства, че тези транспортни средства са използвани от последния. За да е налице валиден договор за наем не е необходимо наемодателят да е собственик на вещите. Неоснован е и изводът в решението на ответника за липса на икономическа логика в това да наемаш автомобили, които да ремонтираш, доколкото е установено, че тези автомобили са използвани в икономическата дейност на жалбоподателя и най-вероятно и извън проверявания период. В открито съдебно заседание при изслушването вещото лице заявява, че през процесния период жалбоподателят има доставки само от тези доставчици и кредитните обороти на сметка 601 – материали при него съответстват на дебитния оборот на доставките, получени от дружествата. Категоричен е изводът на експерта в съдебно заседание, че произходът на тези резервни части е установен.

В тази връзка, изводите за липса на водена аналитична отчетност у доставчиците, което не позволява проследяване на стоките, също се опровергава от приетата ССЕ, която установява, че при доставчиците с/ка 304 „Стоки“ се води не само стойностно /синтетично/, но и аналитично /т.е. А. регистър на с/ка 304 притежава характеристиката на Справка за Стоков поток/. Представени са и фактури от предходни доставчици и доказателства за с наличие на склад.

Изводите на приходната администрация за липса на реалност на посочената доставка са свързани с поведението на доставчиците, за което жалбоподателят не може да отговаря. Фактът, че складът на доставчиците се използва от няколко дружества, че се намира във вилна зона или че има назначено само едно лице, не водят до извод за

нереалност на доставките. Няма основания да се приема, че складът може да се намира само в търговски район, нито, че за извършване на доставките е необходим повече от един служител.

Изводите в РА са в противоречие и с практиката на СЕС, обективизирана в решение от 21 юни 2012 година по съединени дела С-80/11 и С-142/11, според което член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. 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. В обобщение, всички доказателства, представени в хода на ревизията от жалбоподателя и неговите доставчици, са надеждни, непротиворечиви и взаимно си кореспондират, което води до извод, че органите по приходите неоснователно са отказали да признаят данъчен кредит по порцесните фактури. В подкрепа на изложеното са и решения на ВАС по аналогични случаи – Решение № 17200/16.12.2019г. по адм.д. № 7649/2019г., Решение № 15687/19.11.2019г. по адм.д. № 8091/2019г. и Решение № 16106/27.11.2019г. по адм.д. № 6493/2019г. и др.

По изложените съображения РА, в частта, в която са установени

допълнително задължения за ДДС в общ размер на 308 159,81 лв. в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, по фактури, издадени от [фирма], , [фирма] и [фирма] и лихви в размер на 4421,21 лв. следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Относно доставката по фактура №[ЕГН]/29.05.2020 г., издадена от „**А. И.**“ **Е.**, с данъчна основа 490,00 лв. и ДДС 98,00 лв., фактурата не е представена от страна на жалбоподателя не са представени никакви доказателства, в това число и самата фактура. Посоченото е самостоятелно основание за отказа на правото на данъчен кредит с оглед разпоредбата на чл. 71, т. 1 ЗДДС, съгласно която за да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит, задълженото лице следва да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от същия закон, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател.

Поради изложеното обжалването срещу РА следва да бъде отхвърлено в частта, в която с РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 98,00 лв., на основание чл. 71, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, по фактура №[ЕГН]/29.05.2020 г., издадена от [фирма].

От страните се претендират разноски. Предвид посочения изход на спора, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК и съгласно Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 лв., съобразно материалния интерес и отхвърлената част от жалбата.

На жалбоподателя следва да се присъдят разноските по делото съразмерно уважената част на жалбата в размер на 880 лв. Заплатена е държавна такса – 50 лв. и възнаграждение за вещо лице – 830,70 лв., По делото няма представени доказателства за платено адвокатско възнаграждение, поради което такова не следва да се присъжда. В жалбата се претендира заплащане на юрисконсултско възнаграждение, но в чл. 161, ал.1 ДОПК не е предвидено заплащане на такова за жалбоподателя. Липсват и доказателства за плащане на такова.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 65 -ти състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № Р-22220620005842-091-001 / 13.04.2021 г., издаден от Т. П. Н. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Т. И. В. на длъжност главен инспектор по приходите

–ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1136/26.07.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта, в която на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] в размер на 308 159,81 лв. и лихви в размер на 4421,21 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], против ревизионен акт № Р-22220620005842-091-001 / 13.04.2021 г., издаден от Т. П. Н. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Т. И. В. на длъжност главен инспектор по приходите –ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1136/26.07.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта в която не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 98,00 лв., на основание чл. 71, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, по фактура №[ЕГН]/29.05.2020 г., издадена от [фирма].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], да заплати на Националната агенция за приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 (два) лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], разноски по делото в размер на 880 (осемстотин и осемдесет) лв.

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

СЪДИЯ: