

# РЕШЕНИЕ

№ 8137

гр. София, 18.12.2019 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,**  
в публично заседание на 21.11.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елица Райковска**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **2014** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

АССГ е сезиран от А.-Авто О. с жалба срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221917009248-091-001/02.08.2018 г., в частите, в които РА е изменен и потвърден с решение № 1582/16.10.2018 г. на Директора на ДОДОП. Моли РА да бъде отменен. Претендира разноски. Представя договор за правна защита и съдействие /л. 434/, както и списък по чл. 80 от ГПК /л. 435/.

Ответникът оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на претендираното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ от 28.12.2017 г. /л. 41/ е възложено извършването на ревизия на А. Авто О. за задължения за корпоративен данък и данък върху разходите за превозни средства за периода 01.01.2011-31.12.2016 г., както и за ДДС за периода 01.12.2011 г.-31.10.2017 г. ЗВР от 28.12.2017 г. е надлежно връчена на ревизираното лице на 09.01.2018 г. /л. 296/. Определен е срок за извършване на ревизията - до три месеца от връчване на ЗВР, т.е. до 09.04.2018 г. Цитираната ЗВР е изменена със Заповеди за изменение (ЗИЗВР) от 30.03.2018 г. /л. 39/ и 08.05.2018 г. /л. 37/, като с последните е удължен срокът за извършване на ревизия съответно до 09.05.2018 и 09.06.2018 г. Трите ЗВР са издадени и надлежно подписани с електронен

подпис от М. С. - компетентен орган, видно от заповед от 07.06.2017 г. и заповед от 29.04.2013 г. /л. 33 и л. 21/. В съдебно заседание на 26.09.2019 г. ответникът е заявил, че не може да представи доказателства за връчване на ЗИЗВР на жалбоподателя.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден и надлежно подписан с електронни подписи Ревизионен доклад /РД/ (л. 43) от Е. Н. и Б. И., определени с горепосочените ЗВР. РД е връчен надлежно на жалбоподателя на 25.06.2018 г. /л. 297/. Срещу РД не е подадено възражение.

На 02.08.2018 г. е издаден ревизионен акт /РА/ (л. 84) от компетентните органи съгл. чл. 119, ал. 2 от ДОПК – М. С. и Е. Н., подписан надлежно с електронни подписи, връчен редовно на ревизираното дружество на 02.08.2018 г. /л. 300/.

Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Въпреки цитираните разпоредби, ответникът е представил и надлежни доказателства за издадените КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА /л. 92 и сл./.

Срещу РА е постъпила в срок жалба по административен ред от 10.08.2018 г. /л. 104/, въз основа на която е издадено Решение № 1582/16.10.2018 г. /л. 22/, с което РА частично е отменен. Решението е издадено от компетентен орган при условията на заместване на Н. К., съгл. заповеди от 19.12.2017 г. /л. 31/ и от 05.10.2018 г. /л. 20/.

С разпореждането за насрочване на делото от 13.03.2019 г. /л. 120/ на страните са дадени указания във връзка с доказателствената тежест.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя са представени договори и приемо-предавателни протоколи /л. 125 и сл./.

Приета е съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/ (л. 325).

Изслушани са свидетелски показания /л. 429/.

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

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

Съобразно изложените по-горе мотиви, оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по смисъла на 118, ал. 2 от ДОПК в кръга на определените му правомощия, видно от обсъдените по-горе заповеди, като същият е съставен в предвидената форма.

Невръчването на ЗИЗВР на ревизираното лице не е съществено процесуално нарушение, което да обуслови отмяна на РА само на това основание.

По принцип ДОПК изисква връчване на ЗИЗВР съгл. чл. 113, ал. 3, но за разлика от действието на първоначалната ЗВР, което се счита за настъпило с връчването ѝ на ревизираното лице, действието на ЗИЗВР настъпва от датата на издаването ѝ, съгл. чл. 113, ал. 3, изр. посл. ДОПК. Следователно връчването на ЗИЗВР /с изключение на

първоначалната ЗВР, поставяща началото на ревизионното производство и като такава имаща отношение към преклузивния срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК и спирането на давността съгл. чл. 172, ал. 1, т. 1 от ДОПК/ има за цел да обезпечи надлежното участие на ревизираното лице в ревизионното производство, с оглед надлежното упражняване на правото му на защита.

В случая, с процесните ЗИЗВР единствено е удължен срокът на ревизията без в обхвата ѝ да са включвани нови данъчни периоди, поради което за процесния случай важи гореизложеното относно действието на връчването на ЗИЗВР. Същевременно, след датата на издаване на ЗИЗВР са съставени единствено протоколи за извършените в рамките на срока, определен с първоначалната ЗВР, насрещни проверки, видно от документите в приложението. Последните са връчени надлежно на ревизираното лице с РД съгл. чл. 45, ал. 1, изр. посл. вр. чл. 117, ал. 4 от ДОПК, видно от удостоверението за връчването на РД ведно с други документи /л. 297/, като всички издадени документи след 30.03.2018 г. /датата на първата ЗИЗВР/ са връчени на РЛ /л. 299 – т. 79 и сл./.

Поради изложеното може да се направи извод, че макар връчването на двете ЗИЗВР да не е надлежно осъществено, ревизираното лице е участвало пълноценно в процедурата по издаване на ревизионния акт и правото му на защита не е нарушено /така Решение № 2730 от 1.03.2018 г. на ВАС по адм. д. № 5744/2017 г./.

Твърденията в писмените бележки на жалбоподателя, че не следвало да се считат за извършени действията на органите по приходите след датите на издаване на ЗИЗВР, не намират опора в закона, тъй като, както бе посочено действието на ЗИЗВР настъпва от датата на издаването ѝ, съгл. чл. 113, ал. 3, изр. посл. ДОПК, а връчването ѝ на ревизираното лице има за цел да обезпечи надлежното му участие в ревизионното производство, което е сторено съгл. изложените мотиви.

В допълнение следва да се отбележи, че протоколите за извършени насрещни проверки /ПИНП/, издадени след 09.04.2019 г. /датата на изтичане на срока за извършване на ревизия съгл. първоначалната ЗВР/ единствено обобщават информацията от исканията за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /л. 135 и сл. от приложението/, от протоколите за посещения на адресите на дружествата, както и от съобщенията за връчване по чл. 32 от ДОПК, ведно с информация, съдържаща се в информационната система на НАП. Това са факти, подробно описани в РД в частите, касаещи всеки отделен доставчик, а невъзможността за връзка с доставчиците е описана и в искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, изпратено на жалбоподателя /л. 282 от приложението/, което искане му е и връчено /л. 280 от прил./.

Т.е. дори и въпросните ПИНП да се изключат от доказателствения материал, същите не водят до незаконосъобразност на РА.

Относно възраженията в писмените бележки за нарушение на чл. 109, ал. 1 от ДОПК по отношение на част от ревизираните периоди:

Съгл. разпоредбата на чл. 109, ал. 1 от ДОПК не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация. За спазване на посочения срок съдът следи

служебно.

Ревизионното производство е образувано със ЗВР от 28.12.2017 г., връчена на ревизираното лица на 09.01.2018 г. /л. 296/, от която дата е започнал да тече 5-годишният преклузивен срок по смисъла на чл. 109 от ДОПК. Преобладаваща съдебна практика приема, че давността /чл. 172, т. 1 във вр. чл. 109, ал. 1 от ДОПК/ се прекъсва от момента на връчване на заповедта за възлагане на ревизия, а не от момента на издаване на същата заповед, в който смисъл са и тълкуването на закона, дадено в т. 2 от Разяснение № 24 - 34 - 63 от 23.06.2012 г. на изпълнителния директор на Националната агенция по приходите /така Решение № 17279 от 19.12.2013 г. на ВАС по адм. д. № 11650/2013 г., I о. и Решение № 12832 от 30.11.2015 г. на ВАС по адм. д. № 13020/2014 г., VIII о./.

Предмет на РА в потвърдената с решението на Директора на ДОДОП част, е отказано право на данъчен кредит за м.03 и м. 04. 2012 г. в размер общо на 3564,50 лева /неправилно посочено в решението на Директора на ДОДОП – 2164,50 лева/ по 4 фактури, издадени от И. Т. 2010 Е., с предмет – консултантска услуга и арматурно желязо.

Същите са включени в дневника за покупки съответно за м. 03 и м. 04.2012 г., поради което и справка-декларация за тези два месеца е следвало да бъде подадена съответно до 14.04.2012 и 14.05.2012 г., съгл. чл. 87 вр. чл. 125, ал. 5 от ЗДДС. 5-годишният преклузивен срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК е започнал да тече на 01.01.2013 г. и е изтекъл на 31.12.2017 г. А както бе посочено ЗВР е връчена на 09.01.2018 г., т.е. след тази дата.

Изтичането на срока по чл. 109, ал.1 от ДОПК е отрицателна процесуална предпоставка за съществуването на ревизионното производство и пречатства възможността за упражняване на правомощието на органите по приходите за установяване на публични задължения. Издаденият при наличието на процесуална пречка РА за задължения по ЗДДС по въпросните фактури от И. Т. 2010 Е. е незаконосъобразен, което предпоставя неговата отмяната в тази част, а именно за установените задължения по ЗДДС за м. 03.2012 г. в размер на 1400 лева ведно с лихва в размер на 882,63 лева, както и за м. 04.2012 г. в размер общо на 2164,50 лева ведно с лихва в размер на 1346,31 лева.

Мотиви, аналогични на посочените, са изложени в решение № 11690/02.11.2016 г. по адм. д. № 9301/2016 на ВАС; решение № 2213/22.02.2017 г. по адм. д. № 3401/2016 на ВАС; решение № 3085/14.03.2017 г. по адм. д. № 14332/2016 на ВАС; решение № 7825/20.06.2017 г. по адм. д. № 2292/2017 на ВАС; решение № 8277/28.06.2017 г. по адм. д. № 3146/2017 на ВАС; решение № 14216/22.11.2017 г. по адм. д. № 474/2017 на ВАС и др.

Относно материалната законосъобразност на РА:

Видно от съдържанието на жалбата, РА и решението на Директора на ДОДОП предмет на оспорване пред настоящата инстанция е РА в следните части:

1. Относно издадените от И. Т. 2010 Е. 4 фактури с предмет – консултантска услуга и арматурно желязо, по които е отказано правото на данъчен кредит за м. 03 и 04.2012 г. общо в размер на 3564,50 лева. РА в тази част, както бе посочено, е незаконосъобразно издаден в нарушение на разпоредбата на чл. 109, ал. 1 от ДОПК, поради което подлежи на отмяна само на това основание.

2. Относно непризнатото право на данъчен кредит по издадените от:

- Ем Зет Строй Е. /с предмет ремонтни услуги, включващи осигуряване на резервни части и труд/ в размер на 24 234,99 лева,
- Ф. 2014 Е. /с предмет ремонтни услуги, включващи осигуряване на резервни части и труд/ - в размер на 9800,01 лева,
- Вариант 97 Е. /с предмет резервни части/ - в размер на 15 154 лева и
- В. 24 Е. /с предмет ремонтни услуги, включващи осигуряване на резервни части и труд/ в размер на 7 804 лева;

3. Във връзка с непризнаване правото на данъчен кредит по издадените от горните дружества фактури е начислен данък по реда на ЗКПО, тъй като е преобразуван финансовият резултат, като същият е увеличен поради начислени възнаграждения за услуги от горните дружества /с изключение на Вариант 97 Е./, които реално не са извършени.

Във връзка с отказаното право на данъчен кредит по фактурите, издадени от Ем Зет Строй Е., Ф. 2014 Е., Вариант 97 Е. и В. 24 Е. настоящият състав намира жалбата за неоснователна.

Процесните фактури са описани подробно в РД на л. 59 и сл. от делото и л. 65, както и в приложението към заключението на вещото лице /л. 362 и сл./, вкл. с посочен предмет на фактурата, поради което не следва да бъдат описвани всяка една поотделно в настоящото решение.

Видно от заключението на вещото лице фактурите, издадени от посочените доставчици, са надлежно осчетоводени и вкл. в дневника за покупки на жалбоподателя. Същите са представени по делото, респ. в ревизионното производство с изключение на фактура № [ЕГН]/16.09.2013 г. с данъчна основа 5000 лева и ДДС 1000 лева, издадена от Ем Зет Строй Е., вкл. в дневника за покупки за м.09.2013 г. Съдът приема, че по отношение на посочената фактура не може да се установи, че е изпълнено условието по чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ (фактура).

Съгласно чл. 71, т. 1 ЗДДС данъчно задълженото лице упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит по отношение на доставки, по които е получател, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред. За да бъде правото на данъчен кредит валидно упражнено, в тежест на жалбоподателя е да установи, че към този момент е разполагал с оригинален първичен счетоводен документ или със заверено от издателя с подпис и печат копие, което да съхранява в счетоводството си. Обстоятелството, че покупките са декларирани от получателя не обосновава друг извод, тъй като дневниците за покупки са само вторични регистри, които се изготвят на база първичните данъчни документи и като такива не могат да ги заместят. Следва да се има предвид, че изискването лицето да притежава оригинален документ е насочено освен към спазване на счетоводния принцип за документална обоснованост, така и към предотвратяване на злоупотребите с ДДС, поради което и законът предвижда специфична процедура по уведомяване на контролните органи в случай на изгубване, унищожаване или повреждане на данъчните документи (чл. 112, ал. 3 ЗДДС).

Извън горното по отношение на доставките от посочените 4 доставчика съдът намира следното:

По отношение на Ем Зет Строй Е. по фактурите, издадени в периода м. 08.2013-м. 01.2014 г.:

Общо за периода м.08.2013-м.01.2014 г. се твърди да са извършени ремонти и доставки на авточасти за 4 броя МПС на обща стойност на фактурите 121 175,01 лева – данъчна основа и 24 239,99 лева ДДС.

Доставчикът е с капитал 20 лева, регистриран е на 11.06.2013 г. по ЗДДС и е deregистриран на 11.02.2014 г., поради наличие на обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. На Ем Зет Строй Е. е издаден РА от 17.04.2014 г. за данъчни задължения в особено големи размери, като съгл. мотивите на РД с дружеството не е осъществена връзка, което е видно и от приложените Протоколи за извършване на насрещни проверки. Почти всички издадени от този доставчик фактури имат за предмет ремонтни дейности на МПС.

По делото липсват доказателства Ем Зет Строй Е. да разполага с работници и/или с авторемонтна база, в която да могат да се извършват ремонти на тежкотоварни ППС. От служебно извършените справки от органите на НАП в хода на ревизионното производство се установява, че работниците, за които се твърди да са работили в Ем Зет Строй Е. са осигурявани при други работодатели, като същите са на длъжност „общ работник“ в икономическа дейност „Неспециализирана търговия на едро“.

Няма доказателства ППС на жалбоподателя действително да са се нуждаели от посочените ремонти.

Не следват различни изводи и от представените приемо-предавателни протоколи и договори. Същите са представени за първи път пред настоящата съдебна инстанция, поради което може да се приеме, че са създадени за целите на процеса, тъй като ако жалбоподателят е разполагал с тях към момента на извършване на ревизионното производство е следвало да ги представи на органите по приходите, доколкото видно от Искането на л. 284 и сл. от приложението същите са изискани изрично /т. 4/. В този смисъл приемо-предавателните протоколи представляват документи, които не се ползват с материална доказателствена сила, нямат достоверна дата и следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства, относими към спорните доставки. Представянето на частни документи, при това за първи път пред съда, не е достатъчно да се приеме, че те обективират конкретно извършена дейност. Те следва да са придружени с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка по смисъла на ЗДДС, което не е сторено.

В случая липсват доказателства по какъв начин е осъществен контакт с доставчика, по какъв начин е извършено възлагането, не е отразено в никой от представените документи на колко километра е било МПС към датата на извършване на съответния ремонт, което е необходимо и с оглед гаранцията, която би следвало да има съответната доставена и монтирана част на ППС и извършеният ремонт. Няма доказателства доставчикът да е разполагал с авточастите, които се твърди да са монтирани, нито къде ги е съхранявал. От съдържанието на фактурите не става ясно по каква часова ставка е калкулиран трудът, какъвто е обичайният принцип при изготвяне на фактури за дейности, свързани с ремонт на ППС. Фактурите не могат да се свържат и с конкретно МПС, което също е нелогично предвид обичайната практика при сходни доставки. Прави впечатление например, че съгл. фактура

158/20.09.2013 г. са монтирани 6 бр. гуми семперит 9,5 R 17,5 /л. 183 от прил./ с единична цена 816 лева без ДДС. На 08.08.2013 г. по фактура 90 /л. 180 от прил./ са монтирани 5 броя идентични гуми с единична стойност 750,50 лева; на 15.11.2013 по фактура 318 /л. 189 от прил./ са монтирани 4 броя идентични гуми с ед. цена 842,67 лева и още 6 броя на същата цена по фактура 306 от 12.11.2013 г. /л. 190 от прил./; а на 12.12.2013 г. по фактура 362/12.12.2013 г. са монтирани още 8 гуми С. със същия размер с единична стойност от 740 лева. На какво се дължи различната цена на гумите не е ясно. Но предвид невъзможността всяка от фактурите да се свърже с конкретно МПС на конкретни километри пробег не може да се направи и извод, че е била налице нужда от подобна доставка в такова количество, а именно 29 гуми С., както и още 10 броя гуми Б. съгл. фактура 186/02.10.2013 г /л. 187 от прил./ за 4 броя МПС - Мерцедес 811 с ДКН СА8193, М. 14232 с [рег.номер на МПС] , М. 8.150 с ДКН СА 5261, Мерцедес 312 с [рег.номер на МПС] , посочени в констативните протоколи. Т.е. общо 39 гуми за 4 броя МПС, 3 от които са с по 4 гуми.

Дори и да се приеме, че представените за първи път пред съда приемо-предавателни протоколи и договор /л. 170 и сл./ са съществували и по време на ревизионното производство, същите не водят до различни изводи. Приемо-предавателните протоколи изцяло преповтарят съдържанието на фактурите, като отново не е ясно по какъв начин е осъществена връзка с доставчика, възлагане, часова ставка на цената на труда, на какъв пробег е било МПС, доставено за ремонт, кой го е доставил. Тези обстоятелства не се установяват и от т.нар. Констативни протоколи, в част от които има имена на лица, които според жалбоподателя са сгрешени, но съгл. заключението на вещото лице /стр. 32/ не се откриват във ведомостите. Същевременно констативните протоколи са документи, създадени изцяло от страна в процеса, съдържат изгодни за издателя им твърдения, поради което данните в тях подлежат на пълно и главно доказване от страна на черпещия за себе си благоприятни правни последици жалбоподател.

Независимо, че ремонтните дейности са свързани с дейността на жалбоподателя и по отношение на МПС, които са заведени в амортизационните планове на жалбоподателя, прави впечатление, че ремонтите са извършвани прекалено често, като предвид липсата на въведени данни за километраж и доказателства за действителния пробег на МПС към процесните дати, не може да се направи извод, че МПС действително са се нуждаели от процесните авточасти, гуми и ремонтни дейности. Още повече, че в периода преди процесния, а именно м.04.-м.08.2013 г. са извършвани сходни ремонти и отново са поръчвани гуми от доставчика В. 24 Е., за който ще бъдат изложени съображения по-долу.

В подкрепа на горното е обстоятелството, че по делото не са представени дневници за поддържане и ремонт на съответните ППС, респективно сервизни книжки на същите, каквито би следвало да се водят за всяко МПС, с отразен в тях пробег, ведно с пътни листа, установяващи изминатите километри и маршрути.

Но дори и ремонти като процесните да са извършени, няма доказателства, че именно Ем Зет Строй Е. е извършило доставката, което

обстоятелство е основна предпоставка за приспадане правото на данъчен кредит, доколкото няма доказателства Ем Зет Строй Е. да разполага с кадрови и технически ресурс, както и авторемонтна база, за да извърши ремонти на тежкотоварни ППС.

**По отношение на В. 24 Е. по фактурите, издадени в периода м. 04.2013-м.07.2013 г.:**

Общо за периода м.04.2013-м.07.2013 г. се твърди да са извършени ремонти и доставки на авточасти за 4 броя МПС на обща стойност на фактурите 39 020,02 лева – данъчна основа и 7804 лева ДДС.

В. 24 Е., подобно на Ем Зет Строй Е., не е открито на адреса по седалището си. Видно от данните, съдържащи се в информационния масив на НАП, доставчикът има назначено едно лице на длъжност общ работник. Съгл. отразеното в РД дружеството има задължения в особено големи размери в резултат на извършена ревизия по ЗДДС и издаден РА. Само три от процесните фактури са посочени от доставчика в дневника за продажби, а именно фактура 31/10.04.2013, фактура 35/12.04.2013 и фактура 40/15.04.2013 г.

Предметът на фактурите е сходен с предмета на доставките, за които се твърди да са извършени от Ем Зет Строй Е., а именно ремонт, авточасти, гуми 14 бр. и труд.

За посоченото дружество и представените протоколи важат изцяло изложените мотиви за Ем Зет Строй Е., поради което същите не следва да бъдат преповтаряни. Налице е липса на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика, свързана с предмета на доставка, а именно ремонт и доставка на авточасти за ППС. Липсват доказателства относно начина, по който жалбоподателят се е свързал с доставчика, относно начина на възлагане и приемане.

Допълнително следва да се посочи, че за предходния период м. 10.2012-м.03.2013 г. от Д. М. Е. са извършени отново ремонти на 4 бр. МПС на стойност 41 366,61 лева - данъчна основа и 8273,31 лева ДДС, по които фактури е признато правото на данъчен кредит на жалбоподателя с решението на Директора на ДОДОП, вкл. аналогични ремонти, 12 бр. гуми, ремонт на челно стъкло.

Или общо за м.10.2012-м.01.2014 г., т.е. за период от 1 година и 2 месеца, жалбоподателят претендира да е извършил ремонти на 4 броя МПС на обща стойност с ДДС от 241 873,94 лева /49 639,92 лева – Д. М. Е., 46 824,02 лева – В. 24 Е., Ем Зет Строй Е. – 145 410,00 лева/, което е невероятно. Първо, ако МПС са били нови не би следвало да има толкова ремонти, респ. същите би трябвало да са гаранционни. Второ, доколкото очевидно се касае за употребявани МПС стойността на ремонтите надвишава себестойността на МПС, което обстоятелство е косвено доказателство, че ремонти на посочените стойности реално не са извършени от процесните доставчици. Доколкото РА е отменен с решението на Директора на ДОДОП по отношение на доставките от Д. М. Е. съдът няма да коментира тези доставки.

В., за предходните месеци на 2012 г. въпросните МПС отново се твърди да са ремонтирани от К. 2901 Е. и С. К. Е., за които доставки с РА обаче му е



признато правото на данъчен кредит, поради което и съдът няма да ги обсъжда.

Всички ремонтни дейности, за които се твърди да са извършени в тяхната съвкупност като количество и стойност са в прекалено голям размер, а предвид липсата на доказателства относно реалната експлоатация на 4те МПС – доказателства за реално изминати километри, свързани с дейността на жалбоподателя, водят до извод, че не е доказана реалността на доставките.

#### **По отношение на Ф. 2014 Е. по фактурите, издадени в периода м. 10.2014-м.11.2014 г.:**

Общо за посочения период се твърди да са извършени ремонти и доставки на авточасти за 3 броя МПС на обща стойност на фактурите 48 999,99 лева – данъчна основа и 9800,01 лева ДДС.

Както и обсъдените по-горе доставчици, така и Ф. 2014 Е. не е открито на адреса на управление. На Ф. 2014 Е. е извършена ревизия по ЗДДС, в резултат на която са формирани задължения в особено големи размери. Издаден е и е влязъл в сила РА. За периода, през който са издавани спорните фактури на жалбоподателя, в дружеството няма назначени лица. Органите на НАП са установили, че Ф. 2014 Е. не е извършвало реална стопанска дейност в спорния период, както и че не е вписало издадените на А. Авто О. фактури в дневниците си за продажби.

Предметът на доставките е идентичен с този на гореобсъдените дружества. Отново са доставяни и монтирани авточасти за 3 от посочените МПС, доставени са гуми С., както и е ремонтирано челно стъкло. Прави впечатление честата необходимост от ремонт на челно стъкло съгл. фактура от 03.12.2013 /л. 198 от прил./, от 31.08.2013 г. /л. 182 от прил./ и от 12.10.2013 г. /л. 185 от прил./ от Ем Зет Строй Е., както и по 1 фактура, съответно от В. 24 Е. и Ф. 2014 Е., както и честата необходимост от доставка на електронен блок за запалване и ремонт ДВГ.

За посочения доставчик важат гореизложените мотиви по отношение на В. 24 Е. и Ем Зет Строй Е., което в обобщение е: липса на кадрова и техническа обезпеченост свързана с предмета на доставка, а именно ремонт и доставка на авточасти за ППС. Липсват доказателства относно начина, по който жалбоподателят се е свързал с доставчика, относно начина на възлагане и приемане.

По отношение на приемо-предавателните протоколи, които са с идентично съдържание като фактурите, отново важи гореизложеното. Същите са частни документи, не се ползват с обвързваща доказателствена сила, представени са за първи път в хода на съдебното производство, поради което и съдът приема, че са съставени за целите на процеса. Липсват други доказателства, които косвено или пряко да отразяват доставките, като например сервизни книжки, доказателства за реален пробег ведно с пътни листа, доказващи пробега и пр. Липсват доказателства въпросните МПС да са се нуждаели от всички тези ремонти и авточасти, които са извършени от 4мата доставчика в рамките на 1 година и два месеца. Тези обстоятелства, в съвкупност с липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика, липсата на реална стопанска дейност и неотразяването на фактурите в дневниците за продажби,

водят до единствен възможен извод, а именно, че не са налице реални доставки.

**По отношение на Вариант 97 Е. по фактурите, издадени в периода м. 10.2016 г.-м.04.2017 г.:**

Общо за посочения период се твърди да са извършени ремонти и доставки на авточасти за 4 броя МПС с обща стойност на фактурите 56 400 лева – данъчна основа и 15 154 лева ДДС.

В процесния период доставчикът е имал едно назначено лице на длъжност общ работник, съгл. справка в информационната система на НАП. Дружеството не е открито на адреса. Не е установена реална стопанска дейност. Издаден е РА, включващ и процесния период, като са установени задължения в особено големи размери.

Предмет на процесните фактури е авточасти, като липсват доказателства дружеството-доставчик да е разполагало с тях, както и данни как и кога са предадени на жалбоподателя. Относно приемо-предавателните протоколи важи гореизложеното. Констативните протоколи също са съставени за целите на процеса, а от друга страна същите са съставени от служители на жалбоподателя, поради което и на практика съдържат единствено изгодни за жалбоподателя твърдения, които подлежат на пълно и главно доказване в процеса от жалбоподателя, който черпи изгодни за себе си правни последици от тях.

Няма данни как и от кого са монтирани въпросните авточасти, нито има доказателства, от които да се установява, че жалбоподателят действително се е нуждаел от тях.

Прави впечатление също, че всички договори, приемо-предавателни протоколи и констативни протоколи, касаещи спорните доставчици и представени за първи път пред съда, са идентични по външен вид, като информацията в тях изцяло преповтаря тази във фактурите, поради което и същите не променят установената в хода на ревизионното производство фактическа обстановка.

По отношение на по-голямата част от фактурите и приемо-предавателните протоколи предметът не е индивидуализиран, поради което и не може да се приеме, че е изпълнено изискването на чл. 24 от ЗЗД. В частност, предмет на тези документи са резервни авточасти и ремонтни комплекти.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно

събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка - чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки. Ако в резултат на тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т. 32, 33). Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие като предпоставка за дължимост на ДДС и съответно на право на приспадане на ДДС.

В обобщение за посочените дружества може да се приеме, че няма доказателства дружествата да са разполагали с процесните стоки, за да могат да прехвърлят на жалбоподателя собствеността върху тях. Няма доказателства как, кога, от кого са предадени на жалбоподателя и транспортирани. Същите нямат кадрови и технически ресурс, за да доставят и монтират авточастите, като същевременно на въпросните доставчици са извършени ревизии, при които са установени данъчни задължения в особено големи размери.

Дружествата са издирвани и не са намерени на адресите. Вещото лице също не е могло да ги открие /л. 357/. Съгласно ССЕ процесните доставчици не са подали ГДД по чл. 92 от ЗКПО /л. 345/, с изключение на И. Т. 2010 Е. за процесната 2012 г. Същите не са публикували и отчети за процесните периоди /л. 357/.

Представените приемо-предавателни протоколи са частни документи, преповтарящи съдържанието на фактурите и са представени едва в хода на съдебното производство, като в същите има и грешки в посочените имена /л. 343 и л. 356/.

Съгл. ССЕ /л. 351/ в констативните протоколи е записано, че описаните

материали и услуги следва да се поръчат и монтират със съответната спецификация, но такава не се представя за нито една от доставките. Т.е. на практика не е налице индивидуализация на никоя от авточастите /с изключение на гумите/, които се твърди да са монтирани, поради което и не може да се приеме, че съгл. чл. 24 от ЗЗД стоките са индивидуализирани в достатъчна степен, за да могат да бъдат прехвърлени. На практика няма посочена марка и модел на никоя от авточастите, които се твърди да са доставени/монтирани – същите са посочени единствено с наименование, което обаче се отнася до всяка една от родовоопределените вещи от същия вид – така напр. се твърди да е доставен антифриз, електронен блок за запалване, челно стъкло, радиатор, алтернатор, резервоар гориво, ремонтни комплекти, помпа, турбокомпресор и др. А относно дейностите, касаещи ремонти на предна и задна броня, стъкла, врата кабина, стъкло врата, огледало, калник, фар и др., които също са на значителна стойност, не е ясно каква е била повредата, която е наложила тези ремонти, в частност, за повечето твърдяни ремонти от посочения вид е следвало да е налице ПТП и протокол за ПТП, респ. заведена при застрахователя щета, от която да е видно, че МПС е било увредено по начин, изискващ изброените ремонти.

Позоваването на съдебна практика на СЕС, както и на практиката на ВАС, в жалбата би било относимо при идентичност на фактичката обстановка в настоящия казус и делата пред СЕС, какъвто не е случаят. Въпреки това следва да се отбележи, че в своята практика СЕС е категоричен, че при всички случаи следва да се установи наличието на реално извършена доставка. В настоящия казус това не е установено. Принципно преценката на доказателства е в правомощие на националния съд, тъй като нито правото на ЕС, нито съдебната практика на СЕС въвеждат правила в тази област /Решение № 2748 от 26.02.2014 г. на ВАС по адм. д. № 9747/2013 г./.

Ако няма доставка няма как да се претендират права.

С оглед на изложеното РА по отношение на отказаното право на данъчен кредит за доставките, за които се твърди да са извършени от посочените доставчици, се явява законосъобразен.

**Относно спора, касаещ начисления данък по реда на ЗКПО съгл. РА, изменен с решението на Директора на ДОДОП, съдът намира следното:**

За 2012 г. счетоводният финансов резултат е увеличен със сумата от 7000 лева, представляващ стойността на фактурата, издадена от И. трейд 2010 Е. на стойност 7000 лева с предмет – консултантска услуга, като е увеличен дължимият корпоративен данък от 1901,10 лева /деклариран от лицето/ на 2601,10 лева /в това число за довносяне в размер на 471,10 лева, тъй като са внесени авансови вноски в размер общо на 2130 лева/ ведно с лихва за забава върху сумата от 471,10 лева.

За 2013 г. е увеличен счетоводният финансов резултат със сумата общо от 33 477,47 лева по фактури, издадени от В. 24 Е. /10 бр./ и Ем Зет Строй Е. /19 бр./ във връзка с начислените по тези фактури суми за авторемонтни услуги, като финансовият резултат е увеличен единствено с цената на труда по фактурите /в размер общо на 13 257,01 лева – стойност на услугите от В. 24 Е. и в

размер общо на 20 220,46 лева – стойност на услугите от Ем Зет Строй Е./, а не със стойността на авточастите. Декларираната от лицето данъчна печалба в размер на 18 462,33 лева е увеличена на 51 939,80 лева. Определен е корпоративен данък в размер на 5 193,98 лева /в това число за довносяне в размер на 3 347,75 лева, тъй като е внесен данък върху декларираната от лицето печалба в размер на 18 462,33 лева/ ведно с лихва за забава върху сумата от 3 347, 75 лева.

Органите по приходите са приели, че е налице хипотезата по чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, като връзката с липсата на реална доставка по ЗДДС е коментирана в решението на Директора на ДОДОП, в частност, в цитираната в него практика на ВАС /л. 29/.

Съдът намира РА за законосъобразен и в тази част.

Задълженията за корпоративен данък за 2012 г. са платими до 31.03.2013 г., а за 2013 г. – до 31.03.2014 г., съгл. чл. 93 от ЗКПО. Същите е следвало и да се декларират с ГДД до посочените дати, съгл. чл. 92, ал. 2 от ЗКПО. Следователно срокът по чл. 109, ал.1 от ДОПК по отношение на начислените задължения за 2012 г. във връзка с доставките от И. Т. 2010 Е. не е изтекъл, като не е изтекла и 5-годишната давност съгл. чл. 171, ал. 1 от ДОПК, започнала да тече на 01.01.2014 г. и спряна с връчване на ЗВР на 09.01.2018 г., а впоследствие прекъсната с издаване на РА.

В тази връзка следва да бъде обсъдена реалността на доставката за консултантски услуги по фактурата, издадена от И. Т. 2010 Е. от 23.03.2012 г. с данъчна основа 7000 лева и ДДС 1400 лева.

Фактичката обстановка относно посоченото дружество е сходна с описаната при горните дружества. Същото не е намерено на адреса, като за процесния период му е издаден РА за задължения в особено големи размери. Не се установява доставчикът да е имал реална стопанска дейност.

Видно от приложенияте по делото фактури, издадени от И. Т. 2010 Е. /л. 247 и сл. от приложението/, дейността на доставчика е разнообразна – от доставка на арматурна мрежа, желязо и шини до консултантски услуги /за които се твърди да са по отношение на техническото състояние на МПС/, чиито предмет, обаче, не може да бъде установен от съдържанието на фактурата. Други доказателства в хода на ревизионното производство, които да установяват действителното извършване на услугата, не са представени по делото.

Няма доказателства доставчикът да е разполагал с кадрови ресурс, за да извърши услугата. Няма ангажирани доказателства относно възлагане на услугата, извършването ѝ и отчитането ѝ пред жалбоподателя, какъвто е принципът при сходни доставки. Няма ангажирани доказателства относно изискванията на жалбоподателя. Липсват доказателства относно начина на калкулиране на цената по договора.

Приложените за първи път пред настоящата инстанция договор, приемо-предавателен протокол и констативен протокол /л. 282 и сл./ съдът не кредитира по гореизложените съображения. Но дори и да се приеме, че такива документи действително са били съставени, същите отново не доказват елементите на консултантската услуга, начина на възлагане и

приемане, начина, по който жалбоподателят се е свързал с доставчика и пр. В приемо-предавателния протокол е вписано единствено, че е приета консултантска услуга, поради което и съдът приема, че същият не съставлява отчетна сделка по см. на чл. 284 от ЗЗД и не доказва реалното осъществяване на доставката. Констативният протокол е съставен от служители на жалбоподателя, като в него е записано, че е установена нуждата от извършването на консултантска услуга по отношение на Мерцедес 811 с ДКН СА 6279, което е нелогично. След като е установено техническото състояние от самите служители на дружеството за съда е неясно какво още би могло да бъде консултирано от трето лице, респ. в какво точно се състои предметът на договорената услуга. Съдът не кредитира свидетелските показания, доколкото възлагането и приемането на услугата следва да се докаже с писмени доказателства. Липсват данни за данъчно събитие по смисъла на чл. 25 ЗДДС вр. чл. 8 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС /така Решение № 2687 от 26.02.2013 г. на ВАС по адм. д. № 8320/2012 г. и Решение № 9479 от 7.07.2010 г. на ВАС по адм. д. № 2846/2010 г./.

По отношение на доставките от В. 24 Е. и Ем Зет Строй Е. мотиви са изложени по-горе, поради което не следва да бъдат преповтаряни.

Съгласно нормата на чл. 16 от ЗКПО, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. За отклонение от данъчно облагане по смисъла на ЗКПО се смята и случаят, когато е налице заплащане на възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени /чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО/.

При установената нереалност на доставките по процесните фактури по гореизложените съображения настоящият съдебен състав намира за законосъобразни констатациите в РА за увеличение на финансовия резултат със стойността на услугите по фактурите – на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО. При неустановяване, че договорените авторемонтни и консултантски услуги са реално извършени, то е налице отклонение от данъчно облагане и затова при определяне на финансовия резултат не се взема предвид заплатеното възнаграждение за договорената услуга. Извършеното от жалбоподателя намаление на счетоводния финансов резултат е без основание и затова законосъобразно със сумите за услуги по фактурите, издадени от И. Т. 2010 Е., В. 24 Е. и Ем Зет Строй Е., е увеличен финансовият резултат за 2012 и 2013 г.

Материалният интерес по делото е както следва: по ЗДДС по фактурите от И. Т. 2010 Е. за м. 03 в размер на 1400 лева ведно с лихва за забава и за м. 04.2012 г. в размер общо на 2164,50 лева ведно с лихва за забава, за които суми /общо 3564,50 лева ДДС ведно със съответните лихви за забава/ РА е

незаконосъобразен; както и по ЗДДС по фактурите от Ем Зет Строй Е., Ф. 2014 Е., Вариант 97 Е. и В. 24 Е. и по ЗКПО материалният интерес е общо в размер на 60 816,85 лева - ДДС и данък по ЗКПО, ведно със съответните лихви за забава, за които суми РА е законосъобразен.

Или с оглед общия размер на материалния интерес /64 381,35 лева ДДС и данък по ЗКПО/ и уважената част от претенцията /3564,50 лева/ на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски за държавна такса, адвокатско възнаграждение и вещо лице /общо 5883 лева/ в размер на 323,57 лева. Не са налице предпоставки за намаляване на претендираното от жалбоподателя адв. възнаграждение с оглед правната и фактическа сложност на делото.

Ответникът претендира разноски, поради което и на основание чл. 161 от ДОПК вр. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адв. възнаграждения и с оглед отхвърлената част от жалбата, жалбоподателят следва да му заплати сумата от 2338,37 лева – юрисконсултско възнаграждение.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 45-ти състав

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на А.-Авто О. Ревизионен акт № Р-22221917009248-091-001/02.08.2018 г. в частта, потвърдена с решение № 1582/16.10.2018 г. на Директора на ДОДОП относно установените задължения по ЗДДС по фактурите, издадени от И. Т. 2010 Е., за м. 03.2012 г. в размер на 1400 лева ведно с лихва за забава в размер на 882,63 лева, както и за м. 04.2012 г. в размер общо на 2164,50 лева ведно с лихва за забава в размер на 1346,31 лева.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на А.-Авто О. срещу Ревизионен акт № Р-22221917009248-091-001/02.08.2018 г., в останалите обжалвани части за задължения по ЗДДС и ЗКПО, в които РА е изменен и потвърден с решение № 1582/16.10.2018 г. на Директора на ДОДОП.

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП да заплати на А.-Авто О., ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски за държавна такса, адвокатско възнаграждение и вещо лице в размер общо на 323,57 лева, съобразно уважената част от жалбата.

ОСЪЖДА А.-Авто О., ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП направените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 2338,37 лева, съобразно отхвърлената част от жалбата.

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

СЪДИЯ: