

РЕШЕНИЕ

№ 17190

гр. София, 20.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в
публично заседание на 24.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елена Попова

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **3592** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Перфект солюшън“ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], против Ревизионен акт /РА/ №Р-2222 1524 002026-091-001/05.11.2024г., издаден от В. В. П. на длъжност началник на сектор - възложител на ревизията, и З. Т. Н. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при ТД НАП – С., с който на дружеството е отказано приспадане на данъчен кредит по ЗДДС на стойност 40 069,40лв. и са начислени лихви за забава в размер от 10 497,70лв.

С жалбата са изложени твърдения, че актът е незаконосъобразен, необоснован и противоречи на разпоредбите на материалния закон в частта, в която на дружеството е отказано приспадане на данъчен кредит по ЗДДС по 34 фактури, издадени от друго дружество – „Галев“ЕООД, доставчик по посочените сделки. Жалбоподателят сочи, че е неверен изводът на данъчния орган, че по посочените 34 доставки прекият доставчик „Галев“ЕООД не може да се легитимира като извършител, съответно, че доставките са симулативни. Оспорва извода на органите по приходите за нереалност на доставките. Соочи, че са представени договори, приемо-предавателни протоколи, търговски документи, касови бонове, протоколи, документи за транспорт и др., от които се установява, че доставките са реално осъществени. С оглед изложеното твърди, че няма адекватен анализ на доказателствата от органите по приходите, което е довело до нарушаване на принципа за обективност. По същество иска отмяна на РА в частта, в която му се отказва приспадане на ДДС. В съдебно заседание жалбоподателят поддържа изцяло жалбата по изложените в нея съображения, и претендира сторените в производството разноски.

Ответникът по жалбата – Директорът на Дирекция "ОДОП" С., чрез процесуалния си

представител, в хода по същество поддържа становище за неоснователност на жалбата. Претендира разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Въз основа на съвкупната преценка на събраните по делото доказателства, съдът приема за установено следното от фактическа страна по административно-правния спор:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р- 2222 1524 002026-020-001/ 24.04.2024г. /л. 23/, издадена от В. В. П. на длъжност началник сектор "Ревизии", връчена по електронен път на 02.05.2024 г., и изменена с Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-2222 1524 002026-020-002/01.08.2024г., и Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-2222 1524 002026-020-003/30.08.2024г., е възложено извършването на ревизия на „Перфект солюшън“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗКПО за периода от 27.08.2019г. до 31.12.2022г. и по ЗДДС за периода от 09.12.2019г. до 30.04.2023г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-2222 152 400 2026-092-001/ 16.10.2024г. /л. 31 и сл./, връчен на 16.10.2024г. Установено е, че основна дейност на ревизираното дружество е извършване на резервации за товарни превозни средства за място във ферибот по фериботни линии. Освен тази дейност дружеството отдава под наем МПС на физически лица и извършва транспортни услуги.

В РД е посочено, че друго дружество - „Галев“ ЕООД, е фактурирало общо 34 доставки към жалбоподателя „Перфект солюшън“ ЕООД с предмет „материали за МПС“. Към всяка от фактурите е налице приемо-предавателен протокол, в който са описани стоките, предмет на доставка.

В хода на производството спрямо дружеството-жалбоподател е направена насрещна проверка на дружеството „Галев“ ЕООД. Констатирано е че доставчици на авточасти на „Галев“ ЕООД са „Бултекс Европа“ ЕООД и „Арекс 2001“ ЕООД, като не били представени доказателства къде и от кого са извършени доставките от тях до „Галев“ ЕООД, с какъв транспорт и дали двете дружества са разполагали с посочените във фактурите стоки. На „Галев“ ЕООД е отказано право да приспадне данъчен кредит по фактурите, издадени от горепосочените доставчици. Освен това предходен основен доставчик на авточасти на „Бултекс Европа“ ЕООД и „Арекс 2001“ ЕООД било дружеството „Хели груп БГ“ ЕООД, което дружество било многократно издирвано от органите на НАП и deregистрирано по ЗДДС на основание чл. 176. В допълнение, при проверка в информационната система на НАП било установено че справките декларации на „Галев“ ЕООД и „Арекс 2001“ ЕООД били подавани от един и същ I.P адрес.

Освен това обясненията дадени при насрещната проверка на дружеството „Галев“ ЕООД от представляващия дружеството е посочено, че то разполага със собствена административна сграда и две складови посещения, а стоките по фактурите, издадени към дружеството-жалбоподател били взети от склада със собствен транспорт на жалбоподателя. В тази връзка ревизиращия орган изтъква, че жалбоподателят не притежава собствени превозни средства, а наетите такива в периода на закупуване на процесните стоки били преотдадени под наем на трети лица (албански граждани). Освен това ревизиращия орган сочи, че ревизиращият орган е изпратил писмо на посочения от „Галев“ ЕООД, но то е било върнато, тъй като не е имало никой на адреса.

При посещение в счетоводството на „Перфект солюшън“ ЕООД във връзка с доставките, получени от „Галев“ ЕООД, били изискани справки за последваща реализация на закупените материали, складови разписки и други документи за тяхното заприходяване, съответно документ които са изписвани при продажба или влягане в превозните средства на дружеството. При условие, че авточастите се използвали за ремонт на експлоатираните МПС ревизиращият орган е изискал информация от кого е извършена работа, протокол за вложените авточасти и регистрационен номер на превозните средства. От дружеството-жалбоподател не били

представени изисканите документи.

Ревизиращият орган също така сочи, че резервните части следва да притежават индивидуализиращи данни като каталожен номер, модел, марка, година на производство на МПС, за които липсват данни в случая, както при доставките, така и при влагане по предназначение. Също така 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. В тази връзка описанието на частите в представените фактури и приемо-предавателни протоколи, представени основно от жалбоподателя, не съдържало нужните характеристики. Отсъствието на тази информация във фактурите и придружаващите ги стокови разписки и протоколи, ангажирани основно от жалбоподателя, според органа е индикация за фиктивност на документираните сделки.

От дружеството жалбоподател са представени договори за отдаване на МПС за временно ползване на албански граждани – договор от 05.11.2021г. с А. Б. и от 15.10.2021г. с И. Р., на които лица били предоставено за временно ползване МПС с рег. [рег.номер на МПС], С., С., С. за извършване на курсове за превоз на товари - стоки и колетни на територията България, Гърция, Черна гора, М., С., Турция и А.. Съгласно писмени обяснения, дадени пред ревизиращия орган албанските граждани се ангажирали да използват съответните МПС постоянно, като извършват съответните ремонти и зареждат гориво. За тези разходи фактурите се издават на дружеството жалбоподател „Перфект солюшън“ЕООД, като албанските граждани, ползващи МПС, се задължават към дружеството с 10% върху направените разходи и разплащанията се извършват чрез протокол за прихващане. Ремонтите на МПС били извършени само на територията на други държави – Гърция, А., М., С., Черна гора и Турция.

Ревизиращият орган сочи, че от „Галев“ЕООД не са представени документи, доказващи по безспорен начин действителността на фактурираните доставки, документи за произхода на стоките, спецификация на авточастите, информация за марките автомобили, на които могат да се монтират, счетоводни справки за заприходяването на частите или тяхното отписване при продажба по вид, количество и цена, документи за транспорт до склад на „Галев“ЕООД, съответно после до обект на дружеството жалбоподател, търговска кореспонденция и други. В обратната ведомост за периодите от 01.02.2022г. до 31.10.2022г. липсвали записи по разплащателна сметка на „Галев“ЕООД, въпреки че съгласно писмени обяснения плащанията от клиенти били извършвани по банков път. Поради гореописаните обстоятелства ревизиращият орган е направил заключение, че липсват доказателства за доставки, реално извършени от „Галев“ЕООД и е налице хипотезата на относителна симулация, при която доставчикът не е и този вписан във фактурите. Издаването на фактури от „Галев“ЕООД не отразявало реални доставки, а само способствало за генериране на данъчен кредит.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ №Р-2222 152 400 2026-091-001/ 05.11.2024г. /л. 55 и сл./, издаден от В. В. П. на длъжност началник на сектор - възложител на ревизията, и З. Т. Н. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при ТД НАП – С. и връчен по електронен път на 11.11.2024г. В него е изложено, че по посочените 34 доставки прекият доставчик „Галев“ЕООД не може да се легитимира като извършител, съответно, че доставките са симулативни. Поради тази причина е отказано приспадането на данъчен кредит на „Перфект солюшън“ЕООД в общ размер от 40 069,40лв.

Ревизионният акт е потвърден с Решение №105/ 03.02.2025г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителни практики“ С. при ЦУ на НАП.

Към материалите по делото са приложени фактури, издадени от „Галев“ЕООД, и приемо

предавателни-протоколи, удостоверяващи предаването на резервни части за МПС на „Перфект солюшън“ ЕООД /л. 477-506/.

Представени са също така и пътни листа /л. 470-475/ относно преминаването на С. на няколко пъти през 2021г. през М., А., Черна гора и т.н за „превоз на малки пратки“ и „превоз на колети“.

По делото е изисквана справка от Агенция „Митници“ /л. 87/ за регистрирани преминавания през ГКПП на МПС на „Перфект солюшън“ ЕООД с [рег.номер на МПС] , С., С., С., С. за период от 01.01.2021г. до 30.04.2023г. По нея е установено, че цитираните МПС нямат регистрирани преминавания през ГКПП/МП на Република България за посочения период.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от надлежна страна- легитимирано лице с правен интерес – „Перфект солюшън“ ЕООД, което е адресат на ревизионния акт, срещу подлежащ на обжалване ревизионен акт (РА №Р-2222 1524 002026-091-001/05.11.2024г), потвърден с решение на административния решаващ орган (Решение №105/ 03.02.2025г. на Директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП) и в законоустановения за това срок. С оглед на гореизложеното жалбата е процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК – В. В. П., на длъжност началник сектор, възложили ревизията и З. Т. Н., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията. Ревизията е възложена със ЗВР, издадена от В. В. П. - компетентен орган по смисъла на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, оправомощен със Заповед РД-01-654/05.07.2023 г./л.22 от адм. дело 3592/2025 г./ Обжалваният РА е издаден в предвидената от закона форма – чл. 120, ал. 1 ДОПК. Всички ЗВР, ЗИЗВР, РА и РД са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени и веществени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Спорът между страните по делото се свежда до реалността на сделките, по които е ползван данъчен кредит, за установяването на която следва да бъде доказано влягането на частите по процесните фактури в извършени ремонти на превозните средства, с които осъществява дейността си, както и начинът на тяхната доставка.

Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 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 получените от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително получени от регистрираното лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на [чл. 170, ал. 1 от АПК](#), намираща приложение в случая по силата на препращащата разпоредба на [§ 2 от ДР на ДОПК](#),

определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в [чл. 154, ал. 1 от ГПК](#), според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на [чл. 69 и сл. от ЗДДС](#), респективно отсъствието на някоя от хипотезите по [чл. 70 от ЗДДС](#), които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по [чл. 70 от ЗДДС](#).

Практиката на СЕС подкрепя извода, че жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки, както и че същите са доставени от доставчиците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които съдът е приел, че материалноправните условия за възникване правото на приспадане на ДДС включват следното: доставчикът, както и получателят, да са данъчно задължени лица (действащи в това си качество); получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; - получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

От представените по делото доказателства, съдът установи, че в приложенията /2 приложение/ се съдържат процесните фактури, издадени от дружеството -жалбоподател заедно с придружаващите ги договор и приемо – предавателни протоколи. По делото не е спорно, че както жалбоподателя, така и доставчика са данъчнозадължени лица.

За да изясни дали е налице и третото необходимо условие за възникване на правото на приспадане на ДДС, настоящият съдебен състав взема предвид, че когато се касае за продажба на стоки, следва 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 изисква 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, предполага изследването за предходните и последващите продажби, съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т. н.

Независимо че в разпоредбите на ЗДДС, касаещи правото на приспадане на данъчен кредит, не се съдържа изискване да бъде установен произходът на стоката, то такъв се изследва в хипотезата за наличие на данъчна измама, каквато се поддържа в случая. При доставка на стоки доказването на факта на реалното предаване на същите и прехвърлянето на получателя на правото да се разпорежда с тях като собственик, изисква установяване на следното: първо, че доставчикът е разполагал със стока от същия вид и количество, като фактурираните и второ, че това количество стока физически е предадено на получателя.

Жалбоподателят се позовава на договорите за отдаване под наем на МПС на албански граждани, съгласно които (пар. 4) наемодателят има право да иска от наемателите документи за използваните материали и се задължава да заплати стойността на използваните консумативи и разходи за техническа поддръжка. Съгласно пар. 5 наемателят получава цената за извършване на цитираните по горе дейности и извършения ремонт след предоставяне на документи за това. В тази връзка отговорността за придобиване на резервните части и за ремонта на МПС е за ползвателя, с оглед на което той ги поръчва съобразно потребността и ги заплаща на „Галев“ЕООД. Фактурите са издадени от наемодателя (дружеството жалбоподател), но отношенията между наемодателя и ползвателите се уреждали впоследствие, след предоставяне на съответните документи от наемателите. Дружеството жалбоподател сочи, че именно поради тази причина констатациите на НАП за липсата на транспорт на авточастите не били основателни – авточастите били получавани директно от ползвателите. Съдът обаче не кредитира посочения аргумент, тъй като съгласно приемо-предавателните протоколи, приложени като материали по делото, процесните стоки са получавани от управителя на „Перфект солюшън“ЕООД - С. Ф., а не от ползвателите на МПС.

Освен това не могат да бъдат приети доводите на жалбоподателя, че ремонти на МПС с посочените части са били извършвани от наемателите на МПС, но не в Република България, а в други държави – Гърция, А., М., С., Черна гора и Турция. От изисканата по делото справка от Агенция „Митници“ е установено, че цитираните МПС нямат регистрирани преминавания през ГКПП/МП на Република България за периода от 01.01.2021г. до 30.04.2023г, който е разглеждан по настоящото дело, тоест посочените МПС въобще не са напускали пределите на държавата и в този смисъл твърденията на жалбоподателя в тази насока са неоснователни.

На следващо място жалбоподателят излага твърдения, че доставчикът на стоките е избран от ползвателите на автомобилите - албанските граждани, поради което дружеството няма отношение към този избор и не носи отговорност. Съдът не кредитира посочения аргумент, тъй като от представените фактури е видно, че дружеството-жалбоподател е заплатило на „Галев“ЕООД сума в брой в размер на 239 296,49лв. и съответно е претендирало да му се признае право на приспадане на данъчен кредит в размер на 39 882,77лв.

На следващо място, закупените авточасти се отразени в разходите на дружеството по сметка 601 „разходи за материали“, тоест същите са вложени в автомобилите в момента на тяхната покупка, за което обаче липсват представени доказателства. Освен това част от стоките, предмет на доставка, не са индивидуализирани и конкретно описани във фактурите и приемо-предавателните протоколи – напр. лагери на биел, основни лагери, горивен филтър, вентилатор на радиатор, капак на клапана. Съдът кредитира довода на ответника, че макар някои от посочените консумативи да са универсални, за по-голяма част от резервните части е необходима индивидуализация – например посочване на каталожен номер, конкретни данни за модел, марка, година на производство на превозното средство и т. н., за да се прецени, доколко същите могат да се вложат в МПС, с които дружеството е разполагало и е осъществявало своята дейност. В този смисъл следва извода, че от представените доказателства не може да се направи връзка между твърдените закупени резервни части и тези, за които се твърди, че са предоставени и вложени в ремонти.

Константно в съдебната практика се приема, че наличието на издадени фактури не удовлетворява изискването за пълно доказване на реалното изпълнение на доставки. Установените факти и обстоятелства, обсъдени в тяхната съвкупност, обосновават законосъобразността на извода за липса на доставка по фактурите, издадени от „Галев“ЕООД, респ за „Перфект солюшън“ЕООД. Органите по приходите могат и следва да откажат да признаят право на приспадане ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба, че получателят на стоките/услугите които са основание за правото на приспадане на данъчен кредит, е знаел или е трябвало да знае, че процесните доставки са част от данъчна измама, извършена от доставчиците му или от други субекти нагоре по веригата. В случая, в ревизионното производство са формирани обосновани и доказани изводи, че доставките са привидни, като са налице данни за злоупотреби по веригата от доставчици.

Относно доводите в жалбата, че само на база това, че има рисков доставчик, същият не се намира на адреса, или не представя документи – не може да се откаже право на данъчен кредит и да се държи отговорно ревизираното лице, но тези обстоятелства не са ценени сами по себе си, а на база съвкупен анализ на останалите данни. Не е достатъчно дружеството-жалбоподател да докаже, че е разполагало със стоките или е получавало услугите - а следва да установи, че именно са доставени от фактуриралия ги доставчик - „Галев“ЕООД. Наличието на плащане, ведно с останалите документи- заявки, фактури, ППП, придава една привидност, но не и реалност. Изложеното са данни, които ценени ведно с другите, в своята последователност водят до заключението, че е правилен изводът на органите по приходите, че са налице симулативни доставки.

От събраните в хода на ревизионното производство доказателства, съдът достига до извод, че материалноправните условия за възникване правото на приспадане на ДДС не се установява по несъмнен начин. Изложените твърдения в жалбата за наличие на всички необходими предпоставки за приспадане на ДДС по процесните фактури не е подкрепено след анализ на всички представени от жалбоподателя доказателства. Не се доказва, че консумативите, предмет на доставките по процесните фактури са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки. Наличието единствено на фактури, приемо-предавателни протоколи и заявки за част от фактурираните доставки, не може да обоснове извод за реално изпълнение на декларираните доставки. Поради изложеното, настоящият съдебен състав приема, че с РА законосъобразно на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. чл. 6 от ЗДДС е отказано право на данъчен кредит на оспорващия в общ размер на 40 069,40лв. и са начислени лихви за забава в размер от 10 497,70лв.

При това положение, съдът намира жалбата за неоснователна, поради което същата следва да се отхвърли.

При този изход на спора, основателна е претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на разноски за юрисконсултско възнаграждение. На основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1 вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, както и предвид материалния интерес , следва да се определи юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото в размер на 4 695,37 лв. за настоящата инстанция.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София-град, I отделение, 21-ви състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Перфект солюшън“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], против Ревизионен акт /РА/ №Р-2222 1524 002026-091-001/05.11.2024г., издаден от В. В. П. на длъжност началник на сектор - възложител на ревизията, и З. Т. Н. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при ТД НАП – С., потвърден с Решение №105/ 03.02.2025г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителни практики“ С. при ЦУ на НАП за отказ да се признае правото на данъчен кредит в общ размер на 40 069,40лв. и са начислени лихви за забава в размер от 10 497,70лв.

ОСЪЖДА „Перфект солюшън“ ЕООД ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение от 4 695,37 лв.

Решението може да се обжалва в 14-дневен срок от съобщаването му пред ВАС чрез АССГ.

СЪДИЯ: