

РЕШЕНИЕ

№ 39637

гр. София, 27.11.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав, в
публично заседание на 28.10.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Лилия Йорданова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разглежда дело номер **5841** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 - 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, вр. Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/. Образувано е по жалба от „Инфраком България“ ЕООД срещу Ревизионен акт №Р-22221923002254-091-001 от 12.01.2024г, издаден от О. Й. Г. – орган, възложил ревизията, и М. А. Б. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение №620/09.05.2024г. на Директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.

С РА са установени задължения за данък добавена стойност в размер на 25 264,87лв. главница и лихва в размер на 4 766,61лв в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури от „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ1632“ ЕООД и недекларирани кредитни известия, отнасящи се за данъчните периоди м.03.2022г и м.04.2022г.

В жалбата се изтъкват доводи отмяна на оспорения акт като незаконосъобразен, алтернативно нищожен поради липса на териториална компетентност на органа, за липса на обективен и цялостен анализ на доказателствата по ревизията, сочи се реалност на извършените доставки, а формираният противен извод за необоснован и недоказан, несъответен на представените по делото доказателства за – фактури, извлечения от счетоводни сметки, приемо-предавателни протоколи, фискални бонове за плащане, доказателства за собствен транспорт –пътни листове и свидетелство за регистрация на МПС, договор за наем с фактури за платен наем. Подробни аргументи се изтъкват по отношение на доставчик „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД, като се набляга на обстоятелството, че единственото основание на органа по приходите да не признае правото на данъчен кредит се изразява в непредставяне на документи от доставчик, което не може да представлява единствено основание за подобен извод. Счита, че неустановяването на

произхода на стоката не представлява основание за отказ от право на приспадане на данъчен кредит, като по отношение некоректното осчетоводяване на фактурите като приход от продажба на услуги, а не на стоки от доставчик, е ирелевантно, тъй като допуснати грешки в счетоводството на доставчик не следва да е във вреда на жалбоподател. В тази връзка се сочи съдебна практика на ВАС и на СЕС, изтъква се издаване на оспорения акт в противоречие с принципа на обективност и служебно начало. Според жалбоподател не са налице данни, жалбоподател да е знаел или да е бил длъжен да знае, че спорните сделки са част от данъчна измама или нарушение, такива не се сочат в РА, нито в доклада, въз основа на който е издаден. По отношение отказ от право на приспадане на данъчен кредит по недекларираните кредитни известия, жалбоподател изтъква, че същите са включени в дневник за покупки в последващи данъчни периоди, с което е отстранен риска от данъчни загуби. Иска се отмяна на РА, потвърден с Решение № 620/09.05.2024г. на директора на ДОДОП С..

В съдебно заседание, жалбоподател, редовно призован се представлява от адв. В., която поддържа жалбата, иска се от съда да отмени оспорения РА в обжалваната му част като неправилен и незаконосъобразен. Претендират се разноси по списък.

Ответникът Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., чрез юрисконсулт М. оспорва жалбата, като поддържа мотивите, изложени в решението на директора на Дирекция "ОДОП" - С. и желае присъждане на юрисконсултско възнаграждение съгласно наредбата за адвокатските възнаграждения върху материалния интерес.

СГП редовно призована, не изпраща представител и не изразява становище.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД, въз основа на констатациите в ревизионния доклад и в акта, като съобрази и наличните по делото писмени доказателства, приема следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221923002254-020-001/ 18.04.2023 г. /л.334-л.335/, връчена на 14.07.2023г. е възложено извършването на ревизия на „ИНФРАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.03.2022 г. до 30.04.2022 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 14.12.2023 г. в рамките на указания по чл. 114. ал. 2 от ДОПК, като за целта са издадени Заповеди № Р22221923002254-020-002/16.10.2023 г. и № Р- Р22221923002254-020-03/10.11.2023г. Всички заповеди са подписани от О. Й. Г. на длъжност началник сектор, орган, възложил ревизията, компетентен орган съгласно Заповед № РД-01-864 от 04.11.2022 г. във връзка със Заповеди №3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. и №3-ЦУ-754/13.04.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22221923002254-092-001/18.12.2023 г. връчен на 18.12.2023 г. по реда на чл. 29. ал. 4 от ДОПК. Срещу констатациите на РД не е подадено възражение по реда на чл. 117. ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221923002254-091-001/12.01.2024 г., издаден от О. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. - орган, възложил ревизията, и М. А. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията.

„ИНФРАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е с основна дейност търговия на дребно с други нехранителни стоки, некласифицирани другаде, с код по К. 47.78. Декларира следните обекти...Декларира следните обекти: магазин за търговия на дребно с нехранителни продукти, находящ се в [населено място],[жк][жилищен адрес] магазин за търговия на дребно с нехранителни продукти в [населено място]. ж.к. Л.. ул. 109-та №34 и сервиз, в [населено място], ж.к. Л.. Има два регистрирани ЕКАФП. За ревизирия период има назначени 9 лица на трудови правоотношения на длъжност продавач-консултант, търговски представител, сътрудник, монтьор и др.

През м. 02.2022 г. и м. 03.2022 г. ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 22

494.55 лв. по 18бр. фактури, издадени от „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ 1632“ ЕООД. Фактурите са за стоки описани като: редуктор, цилиндър с бутало, бутало, ъглова предавка, двутактово масло 200 л. варел, верига за руло 325-1.5, верига на руло 3/8, верига PD3-3/8 R 1.3 мм. верига PD3-3/8 R 1,3 мм 35 см. и др. подобни. В две от фактурите преди или след посочването на вида стока са записани и „цифрови номера“, например: „414771108100 - предпазител“, „40037102115 - глава AUTOCUT 46-2“. „41470071701 - комплект части за карбуратор“, „41197172800 - шайба предпазна“, „41287910905 - основа“, съединител комплект- FEB 105143. съединител комплект K. OLD 691243 и др. подобни.

С искане за представяне на документи №P-22221923002254-040-001/26.04.2023 г. на ревизираното лице е указано да представи спорните фактури и всички относими към доставките документи, в това число: договори, транспортни документи /товарителници, фактури за транспорт и др./, стокови разписки, експедиционни бележки /документи за експедиране/получаване на стоките от/в склад/, приемо-предавателни протоколи, платежни документи, счетоводни справки /хронологичен опис на счетоводните записвания по дебита и кредита на сметка 401 „Доставчици“ за контрагент „КА-СЕРВИЗ СОФЕЦМ632“ ЕООД/ и др. Изискани са и подробни писмени обяснения за начина на придобиване на стоката /от къде и как е натоварена, ползвани ли са услуги за товарене/, за складирането, транспортирането, както и за начина на плащане по фактурите.

В отговор на искането от ревизираното лице са представени единствено фактурите, издадени от „КА СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД с фискални бонове. Във фискалните бонове към осем от шестнадесетте спорни фактури за стоки е записан предмет на продажбата - „услуги“, прието е, че е налице несъответствие между предмета на доставките, посочен във фактурите /стоки/ и този от фискалните бонове /услуги/.

С протокол за извършена насрещна проверка е установено, че „КА - СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД не се намира на декларирания адрес за кореспонденция. По реда на чл. 32 от ДОПК на дружеството е връчено искане №П-22221923142884-040- 001/18.07.2023 г. Не са представени документи и писмени обяснения. „КА - СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД е вписано в Търговския регистър на 05.09.2013 г. с капитал 100 лв., с управител и едноличен собственик на капитала е А. И. С.. Регистрирано е по ЗДДС от 21.05.2014 г. и е deregистрирано на 05.05.2022 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Дружеството е включило в дневниците за продажби процесиите фактурите с получател „ИНФРАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД.

По молба на управителя на „ИНФРАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, на електронния адрес за кореспонденция на „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД е изпратено връченото по реда на чл. 32 от ДОПК искане №P-22221923002254-041-005/ 18.10.2023 г. В отговор на искането са представени документи с вх. №24877/ 13.11.2023 г. по регистъра на ТД НАП В., офис Р.

Представени са копия от фактурите, извлечение от паспорт на ЕКАФП за обект „офис“ в [населено място], [улица], офис 6, приемо-предавателни протоколи, извлечения от счетоводните регистри, фактури от предходни доставчици и договор за наем на недвижим имот. В описа на представените документи от „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД, който е без подпис и дата, се заявява, че има касово плащане по всички фактури. В т. 6 от същия опис се твърди, че стоката е съхранявана в склад на „ГЛАВПРОЕКТ 2006“ ЕООД, намиращ се в [населено място], на [улица], а като доказателство се прилага договор за наем от 2019 г., подписан за „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД /наемател/ и „ГЛАВПРОЕКТ 2006“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] /наемодател/ за възмездно ползване на недвижим имот: склад, с площ 93,30 кв.м., находящ се в Елин П., [улица]. В точка 7 от описа по отношение на транспорта фигурира следния текст, цит: „Товаренето и транспортирането на стоката е извършено от фирмата купувач - „ИНФРАКОМ БЪЛГ АРИЯ“ ЕООД с техен превоз“.

Ревизиращите са разгледали и анализирали представените документи и обясненията и са установили следното: Фактурите са без подписи за издател и получател. Приемо-предавателните протоколи също са без подписи за приемащата и предаващата страна. Във всеки протокол в графа „подробно описание“ е вписан следния текст, цит: „стока, съгласно фактура № /посочен е съответният номер и дата на фактурата/“. Датите на приемо-предавателните протоколи съвпадат с датите на фактурите, сумите посочени в протоколите съвпадат с тези от фактурите към които се отнасят.

Независимо, че процесите фактури са за стоки от ревизиращите органи е отчетено, че същите са осчетоводени при „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД като приход от продажба на счетоводна сметка 703 „Приход от продажба на услуги“.

Като доказателство за предходни доставки „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД е представило опростени фактури от нерегистрирани по ЗДДС лица. както следва:

- от „АМ РИТЕЙЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] фактура №[ЕГН]/07.02.2022 г. с предмет „вериги“, със стойност 27 900.00 лв. и фактура №[ЕГН]/25.02.2022 г., с предмет „вериги, предпазител, глава, части за карбуратор, шайба предпазна, основа“, на стойност 23 668.00 лв.;
- от „ПЛАМ ТРЕЙД ГРУП 11“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] фактура №[ЕГН]/03.02.2022 г. с предмет „редуктор, ъглова предавка“, със стойност 16 800.00 лв. и фактура №[ЕГН]/21.02.2022 г., с предмет „редуктор, ъглова предавка“, на стойност 20 000.00 лв.;
- от „АВТО ЛУКС СТИЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] фактура №[ЕГН]/11.03.2022 г., с предмет „двухтактово масло 200 л варел“, на стойност 3 800.00 лв.

„КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД не е осчетоводило доставки от дружествата, сочени за предходни доставчици „Ам Р.“ ЕООД, „Плам Трейд Груп 11“ ЕООД и „АВТО ЛУКС СТИЛ“ ЕООД. Не е включило в дневниците за покупки и СД по ЗДДС опростени фактури от тези дружества. Не е водило сметки от група 30 „Стоково материални запаси“, като липсват осчетоводявания на закупени стоки. Осчетоводило е разходи за материали по дебита на счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“ и по кредита на сметка 401 „Доставчици“ от трети лица: „А СТРОЙ 77“ ЕООД, „АКВА БИЛДИНГ КЪМПАНИ“ ООД, „АТЕК“ ООД, „ВИ ДЖИ ЕФ“ ООД, „ПАРОС“ ООД, „ДЕЙЗИ ТЕХНОЛОДЖИ“ ЕООД, „ЗИТ ИНТЕРНЕШЪНАЛ“ ООД, „ДАТЕКС“ ООД, „АКВА БИЛДИНГ КЪМПАНИ“ ООД, „БИЛДИНГ БЕТ“ ЕООД и „ПРИСТА ЛОГИС“ ЕООД. Същественото е според приходните органи, че не са осчетоводени никакви доставки от дружествата, сочени за предходни доставчици „АМ РИТЕЙЛ“ ЕООД, „ПЛАМ ТРЕЙД ГРУП 11“ ЕООД и „АВТО ЛУКС СТИЛ“ ЕООД.

Във фактурите за предходни доставки е отбелязано плащане по банков път, но „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД не е представило доказателства за такова плащане - заверено извлечение от банковите сметки. В оборотната ведомост на „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД за периода 01.02.2022 г. - 31.03.2022 г. няма сметки от група 50 „Парични средства“, отчитащи пари в брой или по банков път. Следователно ревизиращите органи приемат, че през процесите периоди дружеството не е осчетоводило никакви разплащания с клиенти и доставчици.

С оглед принципите за обективност и служебно начало ревизиращият екип е | иницирал извършването на насрещни проверки на „АМ РИТЕЙЛ“ ЕООД, „ПЛАМ ГРУП 11“ ЕООД и „АВТО ЛУКС СТИЛ“ ЕООД. По реда на чл. 32 от ДОПК са връчени исканията за представяне на документи, адресирани до тези дружества, които не са представили документи. Отчетено е, че „АМ РИТЕЙЛ“ ЕООД и „ПЛАМ ТРЕЙД ГРУП 11“ ЕООД не са и никога не са били регистрирани по ЗДДС, а „АВТО ЛУКС СТИЛ“ ЕООД е било регистрирано по ЗДДС за периода от 18.12.2008 г. до 23.06.2009 г., след което е дерегистрирано, при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. „ПЛАМ ТРЕЙД ГРУП 11“ ЕООД не е подавало уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ за сключени

трудови договори. За 2022 г. не е подавало и декларация по чл.92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/. Решаващият орган констатира, че „АМ РИТЕЙЛ“ ЕООД и „АВТО ЛУКС СТИЛ“ ЕООД също не са декларирали действащи трудови договори, не са подавали и декларации по чл. 92 от ЗКПО за 2022 г.

Ревизиращите органи са изтъкнали противоречието между обясненията /дадени от името на „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД/ - че стоката е съхранявана в склад на „ГЛАВПРОЕКТ 2006“ ЕООД, намиращ се в [населено място], [улица]и предмета на приложения като доказателство договор за наем на недвижим имот от 15.08.2019 г. Посочили са, че в чл. 1 от договора за наем, наемодателят отдава за временно и възмездно ползване склад 93.30 кв. м. находящ се в [населено място], [улица]. За да обосноват, че не е доказано мястото на съхранение на стоката, ревизиращите са разгледали и останалите клаузи от посочения договор за наем. Взели са предвид, че съгласно чл. 2, ал. 2 от този договор, наемателят е длъжен да заплаща месечен наем 330 лв. до 15-число на текущия месец в брой, но липсват доказателства за платен наем. Съгласно представения хронологичен опис на счетоводните операции „КА- СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД няма начислен и платен наем към „ГЛАВПРОЕКТ 2006“ ЕООД. По никакъв начин не е доказано експлоатирането на склад в [населено място]. „КА- СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД не е подало и годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2022 г., не е отчитало приходи и разходи и липсват доказателства за реално извършвана търговска дейност от това дружество.

Съгласно констатациите на РД от „ИНФРАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД не е представена аналитичност на счетоводна сметка 304 /Стоки/. Поради това не може да се проследи каква стока е заприходена, респективно изписана при ревизираното лице. Представените вторични счетоводни регистри дават информация само за стойността на стопанските операции, но от тях не може да се установи предмета, количественото /натурално/ изражение на конкретната доставка. Не е заведена подробна счетоводна отчетност на дейността, съгласно изискванията на Закона за счетоводството и чл.123, ал.1 от ЗДДС. Задължението да се води подробна счетоводна отчетност се отнася до всички регистрирани по ЗДДС лица и е изрично установено с разпоредбата на чл.123 от ЗДДС, която от своя страна е хармонизирана с разпоредбата на чл.242 от Директива 2006/112 и се сочи от СЕО - като гаранция за предотвратяване на злоупотребата с право /т.64 на решение на СЕС от 21.06.2012 г. по обединени дела C-80/2011 и C-142/2011/.

С оглед събраните доказателства, ревизиращият екип е сформирал извод, че не е доказано, че „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД е разполагало със стоки от същия вид и количества като фактурираните, за да може да прехвърли собствеността на ревизираното лице. При насрещната проверка, както и при насрещните проверки на дружествата, сочени за предходни доставчици „АМ РИТЕЙЛ“ ЕООД, „ПЛАМ Т. не са представени доказателства за стокови наличности. Липсват доказателства за складиране и транспортиране на стоки от обект на продавача до обект на купувача. От ревизираното лице не са представени доказателства, а от доставчика са дадени само писмени обяснения, че транспортът е за сметка на получателя.

Липсват доказателства и за предаване на стоки от „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД на „ИНФРАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, тъй като приложените фактури и приемо- предавателни протоколи не са подписани.

Предвид гореизложеното, на основание чл. 68. ал. 1. т. 1 от ЗДДС. поради липса на доставка по смисъла на чл. 6, във връзка с чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и чл. 12 от ППЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД в общ размер на 22 494.55 лв.

Установено е, че „И. БЪЛГАРИЯ ЕООД е получател на кредитни известия от „АНДРЕАС ШТИЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕМАГ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ЗОРА М.М.С.“ ООД с

ЕИК[ЕИК] /подробно описани в табл. на стр. 4 - 5 от РД/. На доставчиците са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. В отговор на исканията е потвърдено издаването на кредитни известия. Ревизиращите са се позовали на чл. 78 от ЗДДС, като са посочили, че регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката, както и при промяна на вида на доставката. Корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали обстоятелствата, с отразяването на документа по чл. 115 или на новия документ по чл. 116, с който е извършена корекцията, в дневника за покупките и в справка-декларацията за съответния данъчен период. В случая ревизираното лице е следвало да декларира в дневника за покупки стойностите на кредитните известия с отрицателен знак и да намали размера на ползвания данъчен кредит.

На основание чл. 68. ал. 1. т. 1 от ЗДДС е намален декларираният данъчен кредит за периодите, в които са издадени кредитните известия, съответно за м. 04.2022 г. - с обща сума по кредитните известия 2 435,36 лв. и за м. 04.2022 г. - с обща сума по кредитните известия 334.96 лв.

На основание чл. 152. ал. 1 от ДОПК „ИНФРАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е обжалвало РА с доводи, идентични с изложените в жалбата пред съда. С допълнение към жалбата с вх. №23-03-13#1/19.03.2024 г. жалбоподател представя пред директор дирекция ОДОП С. писмени доказателства.

С Решение №620/09.05.2024г. на Директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП РА е изцяло потвърден. След анализ на установената фактическа обстановка, представените с административната преписка писмени доказателства и направените от жалбоподателя възражения срещу РА е прието, че жалбата за неоснователна, а РА - за законосъобразен. Липсват доказателства, от които да се направи обоснован извод, че спорните фактури документират реално извършени доставки от „КА - СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД. Не се потвърждава и твърдението, че всяка фактура съдържа индивидуализиращи белези на стоките. В основна част от фактурите стоките са описани като „редуктор“, „цилиндър с бутало“, „бутало“, „ъглова предавка“. Не са представени никакви документи относно марка, производител и др. индивидуализиращи характеристики, а посочването на вещите е само родово. Според Директор дирекция ОДОП С. не са ангажирани никакви данни и доказателства от които да следва, че спорният доставчик е разполагал със стоки от вида и количествата на фактурираните. Спорният доставчик не е осчетоводявал никакви покупки на стоки, нито пък приходи от последващи продажби на стоки. Не е представил доказателства за ползване на складови площи - плащане на наем, консумативи и др. Липсват доказателства за транспортиране на стоките по фактурите от „ПЛАМ ТРЕЙД ГРУП 11“ ЕООД, „АМ РИТЕЙЛ“ ЕООД и „АВТО ЛУКС СТИЛ“ ЕООД към склад на доставчик. Прието е, че жалбоподател не може да се ползва и от представените в хода на ревизията: счетоводни справки от „КА - СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД, т. к. във всички са отчетени само приходи от услуги, като не са отчетени никакви приходи от доставка на стоки. От дневниците за покупки на доставчика също не може да се презумира, че е разполагал със стоки от нерегистрираните по ЗДДС лица, сочени за негови предходни доставчици, тъй като в тези дневници за покупки не е включена нито една опростена фактура. В случая нито доставчикът, нито жалбоподателят, нито органите по приходите /чрез достъпните им доказателствени средства/, са обективирали факти, от които да следва, че „КА - СЕРВИЗ С.-1632“ ЕООД е разполагало със съответните стоки. След преценка на приложените по преписката приемо-предавателни протоколи като частни документи без достоверна дата е прието, че същите не може да се ползват от като доказателство за предаване на стоките по процесите фактури. Външното им оформление е идентично с фактурите, като е заменено единствено наименованието „фактура“ с наименованието „приемо-предавателен протокол“. Пътните листове са за превоз от [населено

място] до [населено място], а според приемо-предавателните протоколи стоките са получени в [населено място], като е отбелязано, че всички пътни листове са еднотипни компютърни разпечатки и в тях липсва индивидуализиращо описание на предаваните стоки, а вместо това се прави препращане към фактурите. Жалбоподателят твърди, че е използвал стоките по спорните фактури за последващи доставки, но това твърдение също не е доказано и не може да обоснове правото му на данъчен кредит. След като не е доказано, че придобиването на стоките не е от търговеца, вписан във фактурите, по които се претендира данъчен кредит, то това право не следва да се признае за възникнало. Сформиран е извод за злоупотреба с право, чиято цел е неправомерно ползване на право на приспадане на данъчен кредит от страна на ревизирувания субект, който като получател по спорните фактури не е възможно да не знае, че те не документират реални доставки.

По отношение намаляването на декларирувания данъчен кредит с невключените в дневниците за покупки кредитни известия, директор Дирекция ОДОП е приел, че РА е законосъобразен в тази му част, тъй като жалбоподател не е изложил конкретни доводи относно намаляването на декларирувания данъчен кредит с невключените в дневниците за покупки кредитни известия.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена чрез органа с вх. № 53-04-323 на 17.05.2024г. в предвидения преклузивен срок от произнасяне на административния орган, поради което същата е процесуално допустима. Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

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 материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА. Атакуваният РА №Р-22221923002254-091-001/12.01.2024г. е издаден от компетентни органи по приходите – О. Й. Г. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП В., възложил ревизията, упълномощен със заповед № РД-01-864/04.11.2022г. във връзка със заповед №3-ЦУ-1997/04.11.2022г и №3-ЦУ-754/13.04.2023г на Зам.-изпълнителния директор на НАП и М. А. Б. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП В., ръководител на ревизията, по силата на ЗВР № Р-22221923002254-020-001/18.04.2023г. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства – удостоверения по чл. 24 ЗЕДЕП, възпроизведени на хартиен носител (л. 136 и сл.). Съгласно Тълкувателно решение №3/26.06.2025г на ВАС по т.д.№2/2024г. РА в ревизионно производство, образувано по възлагане от орган по приходите от териториална дирекция, различна от компетентната по чл. 8 ДОПК, който е определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на териториалния директор на компетентната дирекция и е в субективните предели на заповеди по чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК, е валиден, какъвто е и настоящият случай, поради което същият не е нищожен. Поради гореизложеното съдът счита, че липсват основания за прогласяване нищожност на оспорения РА, тъй като са спазени процесуалноправните разпоредби при неговото издаване.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна допълнително установените задължения за данък добавена стойност. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № 22221923002254-092-001/18.12.2023 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р-22221923002254-020-001/18.04.2023г от О. Й. Г. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП В.. ЗВР Р-22221923002254-020-001/18.04.2023г г. има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения за ДДС и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който изтича на 14.10.2023г. По реда на чл.113, ал.3 ДОПК срокът е продължен до 14.12.2023г в рамките на указания по чл.114, ал.2 от ДОПК като за целта са издадени ЗИЗВР със същия номер, но от 16.10.2023г и от 10.11.2023г., издадени от издателя на ЗВР. РД е изготвен в срока по чл.114, ал.2 ДОПК. За резултатите от ревизията е съставен РД № 22221923002254-092-001/18.12.2023 г., чието съдържание съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК.

Относно материалната законосъобразност на оспорения РА.

Относно отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от „КА-Сервиз София -1632“ ЕООД

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. Правото на данъчен кредит съгласно чл. 68 ЗДДС възниква в момента, в който данъкът стане изискуем, тоест в момента на настъпване на данъчно събитие. 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 ДДС и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит за начисления му данък. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

Според чл.68, ал.1 т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, точно транспониращи чл.168, б.а“ от Директива 2006/112, две са материалноправните предпоставки за правото на приспадане на ДДС от получателя на стоки и услуги – същите да са получени от него по облагаеми доставки и да се използват за целите на извършваните негови облагаеми доставки. По правилото на чл.154, ал.1 от ГПК, приложимо в съдебното производство по оспорване на РА съгласно §2 от ДР на ДОПК, доказателствената тежест е на ревизираното лице, което претендира признаване на правото на приспадане. В същия смисъл е и т.37 от Решение на СЕС от 18.07.2013г по дело C-78/12, Е.-К и др.

По отношение непризнатото право на данъчен кредит по фактурите, издадени от доставчик „КА – СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД[ЕИК], съдът намира, че са възникнали всички материално правни предпоставки за възникване на правото на приспадане на ДДС.

Изискванията за признаване на право на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, като най-същественото от тях е наличието на реално осъществена доставка – в случая доставка на стоки. В този смисъл е и практиката на Съда на Европейския съюз. Така съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, Пето отделение „правото на приспадане

трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите - извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава-членка, може да се счита за служещ за фактура“.

Вярно е, че наличието на данъчна фактура, която е отразена в счетоводството на получателя и по нея евентуално е извършено плащане на данъчната основа и на ДДС, не е достатъчно да обуслови законосъобразно упражняване правото на приспадане на данъчния кредит. Неизменно е и условието да са изпълнени предвидените в директивата за ДДС процесуални и материалноправни основания за упражняването на правото на приспадане, и в частност условието, притежаваната от данъчнозадълженото лице фактура да удостоверява действително извършване на доставката на стоки или на услуги. Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване право на данъчен кредит, както съобразно нормите на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки/услуги е налице право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са извършването на облагаеми доставки (т. 31 от решение на СЕС по дело C-285/11). При наличие на реални доставки на стоки и/или услуги и изпълнение на другите материалноправни изисквания за приспадане на ДК отделни формални нередовности в притежаваните от получателя документи не могат да се отразят негативно на правото на приспадане. Също така, при наличие на реални доставки на стоки и/или услуги отделни нередовности при прекия или предходните доставчици не могат да доведат до право на отказ на ДК без да се доказва, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае за извършената от някой от доставиците по веригата злоупотреба (Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 G. T.)

Релевантно за настоящото ревизионно производство е наличието на годни писмени доказателства, удостоверяващи изпълнението на доставките на стоки от доставчик „КА СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД за което не е спорно, че е регистрирано за целите на ДДС лице, към датата на възникване на данъчните събития и към тези на издаване на фактурите, документиращи доставка на стоки – оборудване/резервни части за машини. Съгласно чл.6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик. Удостоверяването на доставката или реалното ѝ осъществяване се установява след анализ на резултатите от доставката при получателя. При доставка на стока се установява дали получател разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. Изисква се фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, удостоверяване на обстоятелство, че получател придобива предмета на доставката, което от своя страна му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с тази доставка ДДС. Другият елемент за доставка е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между страните доставчик и получател, се приема, че положителният факт на доставката е установен. Не е спорно, че в хода на ревизията са извършени процесуални действия, като резултатите от същите не са достатъчни за да се приеме за обоснован извод за липса на реални доставки от спорния доставчик.

Установено е, видно от РД, който е неразделна част от РА, че жалбоподателят „И. България“ ЕООД има основна икономическа дейност търговия с промишлени стоки, пътностроителна техника, малогабаритна техника, градинска техника, консумативи, резервни части и други с декларирана

основна дейност търговия на дребно с други нехранителни стоки, неклассифицирани другаде с код по К. 47.78, както и че декларира наличието на обекти: магазин за търговия на дребно с нехранителни продукти, находящ се в [населено място],[жк]бл.173; магазин за търговия на дребно с нехранителни продукти в [населено място],[жк]ул.109-та и сервиз в [населено място],[жк]. Не е спорно, че за ревизирания период има регистрирани два бр. ЕКАФП и има назначени 9 лица на трудови правоотношения.

Дружеството е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с актуалните нормативни изисквания. Спазени са основните принципи за осъществяване на счетоводно отчитане на дейността. Не са констатирани нарушения на счетоводното законодателство. При настоящата ревизия се установи, че във фирмата се прилага двустранна форма на счетоводно отчитане на стопанските операции, съгласно изискванията на чл. 106 от ЗДДС и съгласно изискванията на чл. 2 на Закона за счетоводство, Счетоводната политика и принципи на предприятието са съобразени със ЗСч. и Национални счетоводни стандарти. Счетоводното обслужване се извършва от «Про Консулт 19» ЕООД по договор за счетоводно обслужване от 01.06.2020г.

От страна на жалбоподателя пред ревизиращите органи са представени спорните фактури, придружени с фискални бонове. При извършена насрещна проверка на доставчик е констатирано, че дружеството не се намира на деклариран адрес за кореспонденция, като по реда на чл.32 ДОПК на доставчик е връчено искане. Констатирано е, че дружеството е включило в дневниците си за продажби процесните фактури с получател жалбоподател. В отговор на връчено по електронен път искане доставчик представя документи – копия от фактури, извлечение от паспорт ЕКАФП за обект офис, находящ се в [населено място], приемо-предавателни протоколи, извлечения от счетоводните регистри, фактури от предходни доставчици и договор за наем на недвижим имот. В описа на документите от Ка Сервиз С. 1632 ЕООД /без подпис и дата/ е отбелязано, че стоката се е съхранявала в склад на Г. 2006 ЕООД, намиращ се в [населено място], а като доказателство е приложен договор за наем от 2019г, съгласно който възмездното ползване на недвижимия имот склад е с местонахождение в [населено място], както и че товаренето и разтоварването е извършвано от купувача с техен превоз. Според ревизиращите фактурите са без подписи на издател и получател, а така също и приемо-предавателните протоколи отново са без подписи на приемаща и предаваща страна. Доколкото в протоколите стоките не са коректно индивидуализирани, а е написано „стока, съгласно фактура №.“, е прието че същите са съставени за целите на ревизионното производство, като няма спор, че датите на приемо-предавателните протоколи съвпадат с датите на фактурите, сумите, посочени в протоколите съвпадат с тези по фактурите, към които се отнасят. Според ревизиращите процесните стоки са некоректно осчетоводени при доставчик като „приход от продажби на услуги“. Анализирани са съдържанието на фактурите, дадени за предходни доставчици на „Ка Сервиз София 1632“ ЕООД- според ревизиращите органи този доставчик не е осчетоводил доставки от сочените предходни доставчици „АМ Ритейл“ ЕООД, „Плам Трейд Груп 11“ ЕООД и „Авто Лукс Стил“ ЕООД, не осчетоводил никакви разплащания с клиенти и доставчици, е прието за недоказано, че доставчикът КА Сервиз С. 1632 ЕООД е разполагало стоки със същия вид и количества като фактурите, за да може да прехвърли собствеността на жалбоподател. Също така е прието, че насрещните проверки на предходните доставчици са осъществени по реда на чл.32 ДОПК, като тези предходни доставчици не представят доказателства за стокови наличности. Липсват доказателства за приемане и предаване на стоки от „Ка Сервиз С. 1632 ЕООД на „Инфраком България“ ЕООД, тъй като фактурите и приемо-предавателните протоколи не са подписани.

В хода на производството по чл.152-155 ДОПК жалбоподател представя писмени доказателства:

декларация, че стоките са превозвани със собствен транспорт, пътни листове и свидетелство за регистрация на МПС, договор а наем от 15.09.21г със страни „Аника Строй“ ЕООД и „Инфраком България“ ЕООД с предмет временно ползване на склад в [населено място], с фактури за наем за месец септември и ноември, копия от спорните фактури, подписани от страните, фискални бонове и приемо-предавателни протоколи, подписани и подпечатани от доставчика и жалбоподателя. Директор Дирекция ОДОП С. след анализ на същите е приел, че липсват доказателства, от които да се направи обоснован извод, че фактурите документират реално извършени доставки от „КА Сервиз София 1632“ ЕООД, тъй като: не всяка фактура съдържа индивидуализиращи белези – стоките са описани като „редуктор“, „цилиндър с бутало“, „ъглова предавка“, като липсва информация за марка, производител и др. Няма данни спорният доставчик да е разполагал със стоки от вида и количествата на фактурираните, тъй като спорният доставчик не е осчетоводявал покупки на стоки и приходи от последващи продажби, не е представил доказателства за ползване на складови площи, приемо-предавателните протоколи не са с изискуемото съдържание, тъй като външното им оформление е идентично с фактурите, т.е. съставени са в хода на ревизията, а по отношение пътните листове е констатирано несъответствие между тях и приемо-предавателните протоколи. Пътните листове са за превоз от Елин П. до [населено място], а ППП отразяват, че са получени стоките в [населено място].

Според съда е недопустимо да се формира теза за липса на доставка само въз основа на нередности при доставчика, обосновани с неоткриването му на адреса за кореспонденция и непредставяне на документи от негова страна. Връчването на документи по реда на чл.32 ДОПК не следва да води до вредни последици или изводи за задълженото лице, освен ако това не е изрично предвидено в закон. Също така осигуряването на достъп до счетоводната отчетност на доставчик и представяне на доказателства във връзка с фактурираните от него доставки не може да бъде контролирано от жалбоподател, нито да бъде отнапред гарантирано, че той ще изпълни надлежно задълженията и при поискване ще се отзове и ще представи исканите от ревизиращите органи документи. Възникването на данъчен кредит не се обвързва с поведението на доставчик, ревизираното лице не разполага със сигурност по отношение това дали, въпреки спазване на своите задължения, ще има право да приспадне платения на прекия доставчик данъчен кредит. Ако се приеме обратното, то правото на приспадане се оказва зависимо освен от материалните изисквания на закона, и от оценката на приходните органи относно това дали част от доставчиците са намерени на декларираните адреси за кореспонденция и са изпълнили задълженията си за проследяване на искани документи и обяснения, каквито условия не са въведени от законодателя. Още повече, че некоректното фискално поведение на доставчик не може да бъде категоричен аргумент по отношение правото на жалбоподател за приспадане на данъчен кредит.

За да се формира извод относно реалността на доставчик следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или възлагането ѝ в определена продукция или обекти. При доставката на стоки установяване на факта на реалното, физическо съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя за разпореждане, предполага изследването на въпроса за предходните продажби, за съхранението, за транспортирането на стоката, заприхождаването и физическата и наличност при получателя. За да се твърди липса на доставка следва по убедителен начин да се докаже, че доставчик не е разполагал със съответната стока, съответно не се е разпоредил с нея и същата не е използвана от жалбоподател в дейността му. Подобно доказване не е извършено – налице са достатъчно доказателства, удостоверяващи възможността на коментирания доставчик да прехвърли на жалбоподателя правото на разпореждане на резервни части и материали от вида на търгуваните.

Фактурите, издадени от „КА-СЕРВИЗ СОФИЯ-1632“ ЕООД обективират доставката на стоки. Родово определените стоки са индивидуализирани, което може да стане както по взаимно съгласие на страните или чрез предаване. В хода на ревизията от страна на жалбоподател и неговия доставчик са представени писмени доказателства, за които необосновано е прието, че не доказват по убедителен начин реалността на доставките. Установява се, че към всяка от процесните фактури, издадени на „Инфраком България“ ЕООД от прекия му доставчик „КА СЕРВИЗ СОФИЯ 1632“ ЕООД са налице приемо-предавателни протоколи, които напълно съответстват на датата на издаване на фактурата. В тях е посочено, че между лицата се извършва приемо предаване на стока съгласно конкретно описана фактура. Отделно от това във всяка от процесните фактури се съдържат индивидуализиращи белези на стоките – вид, количество, мярка, единична цена. Не се споделят доводите в жалбата, че стоките не са индивидуализирани, тъй като в тях не е записана конкретна марка /производител/ на стоката. Предмет на доставките са консумативи/резервни части за техника, като нейната индивидуализация не се осъществява само и единствено с посочване на производител или марка. Така например за част от консумативите – например „верига“, същата се индивидуализира с нейните конкретни параметри, размери /верига PD3-3/8 R 1.3mm, верига PD3-3/8 R 1.3, 35 см, верига PS3-3/8 R 1.3mm, 40 см, верига на руло 3/8/ От доставчик е представена фактура №62/02.11.2021г, със страни „Ам Ритейл“ ЕООД и „Ка Сервиз 1632“ ЕООД, приемо-предавателен протокол от същата дата, подписан двустранно от страните, съгласно който стоката, съгласно фактура №49/05.07.2021г е предадена на „Ка Сервиз 1632“ ЕООД, като стойността е идентична, като отразената във фактурата. В последствие е представена фактура №[ЕГН]/18.02.2022г с доставчик „Ка Сервиз 1632“ ЕООД и получател „Инфраком България“ ЕООД, с която стоката е със същото описание и характеристики, както придобиването от предходния доставчик. Описана е мярка, количество, единична цена, като количествата съответстват на придобитите количества от предходния доставчик и предходния получател КА Сервиз С. 1632“ ЕООД. Към фактурата е приложен фискален бон, а така също и приемо-предавателен протокол, съставен на датата на фактуриране -18.02.2022г и подписан двустранно от страните, в който е дадено подробно описание „Стока съгласно фактура №[ЕГН]/18.02.2022г“. Предвид горното настоящия състав приема, че стоката е индивидуализирана в достатъчна степен и е ирелевантно, че липсват документи относно марка, производител и търговски и каталожни номера. Протоколите съдържат място и име на лице, приели и предали стоката с подпис на съответните лица. Съгласно Решение №12516/10.10.2012г на ВАС стоките се индивидуализират и предават именно чрез приемо-предавателни протоколи и стокови разписки, а не чрез доказан транспорт на същите. Основното задължение на продавача е да прехвърли собствеността на веща, както и владението, ползването и разпореждането, според представените фактури и съпътстващата документация е изпълнено с приемо-предаването на стоката. За родово определените вещи, съгласно чл-24, ал.2 ЗДДС тяхното отделяне се извършва с постигане на съгласие, за което свидетелстват посочените документи за приемо-предаване, като с тях практически се е стигнало до индивидуализиране на родово определените вещи. Според съда са налице доказателства за датата на настъпване на данъчното събитие по чл.25, ал.2 ЗДДС – датата, на която стоките са предадени, като собствеността върху тях е прехвърляне. Това несъмнено доказва наличие на реална доставка на стока по см. Чл.6 от ЗДДС, съответно правомерност на ползването от жалбоподател право на данъчен кредит по фактурите с доставчик „Ка Сервиз София 1632“ ЕООД. Не без значение е обстоятелството, че в хода на ревизията доставчикът е представил доказателства, които удостоверяват произхода на стоките – фактури от предходни доставчици, всяка от които е придружена с приемо-предавателен протокол и доказателства за осчетоводяване на доставките. Същите необосновано не са кредитирани от

ревизиращия екип с аргумент, че сочените като предходни доставчици дружества са деригистрирани или нерегистрирани по ЗДДС. Доказателствата не са анализирани и преценени в съвкупност с останалите доказателства. Съгласно константната съдебна практика произходът на стоките е обстоятелство, което е ирелевантно за правото на данъчен кредит. В случая представените доказателства, при условие, че доказателствената им стойност не е опровергана, не следва да бъдат игнорирани. От тях е видно, че посочените преки доставчици са притежавали фактическата власт върху стоки, които видно от данните, съдържащи се в приемо-предавателните протоколи, съответстват напълно като вид и количество на фактурираните към ревизираното лице. Не е без значение и обстоятелството, че доставките са пряко свързани с осъществяваната от ревизираното дружество дейност – същото притежава три търговски обекта, един от които е и сервис, където стоките биват продавани или съответно влягани при извършен ремонт.

За да се формира извод за липса на доставка на стоки, е необходимо да са налице категорични доказателства в потвърждение на това, че не е налице прехвърляне на собственост върху стоките, точно обратното, ангажираните от жалбоподател и неговия контрагент документи установяват произход на стоките, възможност за тяхното съхранение, транспортиране и предаване на получателя. От страна на доставчик въз основа искането на ревизиращите органи е представен опис /л.297/ с представени документи. Информацията, дадена с описа в една част е кредитирана от ревизиращите – досежно хронологията на счетоводните сметки, по които са отразени стопанските операции, извлечение от счетоводни регистри за начислено ДДС и обосновали извод за несъответно на закона счетоводно отразяване като услуги и отхвърлена в друга – приемо предавателни протоколи, свързани с фактурите, насрещни документи за закупена стока, и кредитирани отчасти такива – като изявлението, че товаренето и транспортирането на стоката е извършено от купувача „Инфраком България“ ЕООД не е кредитирано въобще. По отношение съхраняването на стоката обаче е кредитирано изявлението в описа, че същата е съхранявана в склад на Г. 2006 ЕООД, намиращ се в [населено място], [улица] и е направена съпоставка, че договорът за наем на недвижим имот е за обект, който не се намира в [населено място]. Както ревизиращите са отбелязали, въпросният документ, наречен от доставчика „Опис“ с вх. №24877/13.11.23г не съдържа данни за лицето, от чието име изхожда и липсва подпис. Цитираното в т.6 от него е, че: „Стоката е съхранявана на склад на „Главпроект 2006“ ЕООД, намиращ се в [населено място] на [улица], за което прилагаме Договор за наем на недвижим имот“. Видно от последния /л.311гръб-л.312 гръб/ страни по него са „Ка сервис София 1632“ ЕООД /наемател/ и „Главпроект 2006“ ЕООД /наемодател/ като предмет на договора е предоставяне за временно и възмездно ползване недвижим имот – склад, с площ 93,30кв.м., находящ се в [населено място], [улица]. Следователно единствено несъответствие между данните в описа и представените с него писмени доказателства е по отношение местонахождението на склада, съдът приема, че в описа е допусната техническа грешка в изписване местонахождението на имота, тъй като изрично е реферирано към сключения с наемодателя Г. 2006 ЕООД договор за наем на НИ и същият е предоставен на ревизиращите органи. Още повече, че обяснението в описа не съдържа данни за лицето, от което изхожда и в него липсва подпис. Обстоятелството, че доставчик с исканите документи не е представил доказателства за заплащането на цената за наем на склада не следва да води до негативни последици за лицето, ползващо право на приспадане на данъчен кредит. Не се споделят доводите на ревизиращите органи и на директор дирекция ОДОП С., че доставчик не е доказал наличието на складова база, напротив с договора за наем доставчик е доказал, както че има налична складова база, където съхранява стоките, така и че същите са били доставени в следствие на жалбоподател „Инфраком България“ ЕООД от адреса на складовата база, което се потвърждава от

представените пред Директор Дирекция ОДОП С. писмени доказателства – пътни листове с оповестен маршрут от склад [населено място], [улица]. Договорът за наем на складова площ в периоди, съпадащи с ревизираните и площ, напълно достатъчна, за да може да бъдат съхранявани процесните материали.

Предвид изложеното според съда са ангажирани достатъчно доказателства, които установяват произхода на стоките, възможността за тяхното съхранение, транспортиране и предаване на получател – последните две дейности безспорно се установява, че са извършени от жалбоподател, видно от декларацията на управителя, пътните листове и доказателства за наличие на МПС. Фактурите, издадени от прекия доставчик, са отчетени от „Ка Сервиз София 1632“ ЕООД като приходи от услуги, а обстоятелството, че са допуснати грешки в счетоводството на доставчик обаче не следва да бъде във вреда на жалбоподателя. При проверка представените от ревизираното дружество счетоводни документи е установено и не е оспорено, че доставените стоки са осчетоводени по дебита на сметка 304 „стоки“ и същите са заприходени в счетоводството на жалбоподател, т.е. жалбоподател коректно е осчетоводил фактурите в собственото си счетоводство. Според съда закупените стоки са предмет на последващи облагаеми доставки, ревизиращите органи не са установили и основания за корекция на декларираните от жалбоподател данъчни основи на извършените доставки и начисления данък по тях.

Съдът намира, че разгледани в съвкупност събраните в хода на ревизията документи установяват факти и обстоятелства, които не са в подкрепа на извода за нереалност на доставките. Неправилно е да се формира теза за липса на доставка само въз основа на нередности при доставчиците, обосновани с неоткриването им на адреса за кореспонденция и непредставянето на документи от тяхна страна, както бе посочено по-горе и при очевидно положени минимални усилия за установяване на доставчиците. При всяко положение връчването на документи по чл. 32 от ДОПК не може да води априори до вредни последици или изводи за задължените лица, освен ако това не е изрично предвидено в закон - напр. чл. 122, ал. 1, т. 6 от ДОПК или чл. 176, ал. 1 от ЗДДС.

Осигуряването на достъп до счетоводната отчетност и представяне на доказателства във връзка с фактурираните от тях доставки, очевидно по никакъв начин не би могло да бъде контролирано от ревизираното лице, нито пък да бъде отнапред гарантирано, че те ще изпълнят надлежно задълженията си и при поискване, ще се отзоват и представят исканите от администрацията документи. Несъмнено е при това положение, че ако възникването на правото на данъчен кредит се обвърже с поведението на доставчик, то ревизираното лице би било поставено в неравностойна позиция.

Съдът не споделя и доводите на органа, свързани с формата и съдържанието на приемо-предавателните протоколи, подписите върху тях и формираното съмнение, че те са съставени за нуждите на производството. Няма законово изискване как следва да изглежда приемо-предавателен протокол, нито такова, че в случай на несъответствие с общоприетата форма, то този документ не може да носи доказателствена сила относно посочените в него обстоятелства. Всеки търговец може да съставя различни по форма приемо-предавателни протоколи, включително и такива, изготвени на база на съответната фактура и възпроизвеждащи съдържанието ѝ, като това в никакъв случай не бива да води до ограничаване на правата му, произтичащи от сделката, още по-малко да се приема, че подобни протоколи не могат да служат като доказателство за изложените в тях обстоятелства. Подписите, които са положени върху тях показват единствено, че посочените лица са участвали в приемането и предаването на стоките, а обстоятелството, че това са подписите, положени и върху съответната фактурата с нищо не променя посочените обстоятелства, а и не може да се тълкува във вреда на задълженото лице, още повече, че самите

документи не са оспорени по надлежния ред и следователно тяхната доказателствена сила не е компрометирана. Формалната доказателствена сила при частните документи задължава съда да счита лицето, подписало документа, за автор на направеното изявление. Това положение произтича от разпоредбата на чл. 180 ГПК, която въвежда оборима презумпция, че до доказване на противното подписаното лице е действителният автор на съдържанието на документа. Следователно подписаният частен документ представлява пълно доказателствено средство за авторство на материализираното изявление и съдът е обвързан в извода си относно факта на авторството, докато то не бъде оспорено успешно в хода на процеса. Безспорно частните документи нямат материална доказателствена сила. Законът не предвижда изявленията, които са материализирани в частен документи да имат задължително обвързващо за съда действие. Съдържанието им се преценява от съдията по вътрешно убеждение, във връзка с останалите обстоятелства по делото съгласно принципа на чл. 12 ГПК. Именно въз основа на посочения принцип и при анализ на всички събрани по делото доказателства съвкупно, изводът на органа, че липсват доказателства за предаване и/или индивидуализиране на стоките съдът намира за неправилен и несъответен на доказателствата по делото. В тази връзка следва да се посочи, че в контекста на европейската съдебна практика при липса на надлежно проведено оспорване на представените документи нито като съдържание, нито като автентичност, отказът на данъчен кредит следва единствено в случай, че доставките са елемент от данъчна измама. Съгласно констативната част на РА и РД, липсват констатации и доказателства в този смисъл.

Относно мястото на извършеното приемо-предаване в приемо-предавателните протоколи е посочено мястото – [населено място] , както и място на сделката с конкретен адрес, различен от крайната дестинация по пътните листове, но само това обстоятелство не може да даде основание да се счита, че реалността на сделките е недоказана, още повече, че в тях подробно са посочени и индивидуализирани вещите, предмет на сделките. Не е спорно, че същите възпроизвеждат съдържанието на фактурите, но това също не е укоримо и не води до извода, формиран от органа по приходите.

Същите изводи формира съда и по отношение на твърдението, че пътните листа следва да се изключат като доказателства и да не се кредитират, тъй като са еднотипни компютърни разпечатки с еднотипни данни, които не създават убедителност, че са реално създадени в хода на реална превозна дейност. Жалбоподател е дал писмени обяснения, че транспортирането на стоките е осъществено за негова сметка, с негово МПС, като превозването е осъществено от лице във фирмата. Обстоятелството, че същите са „еднотипни“ не води до извод, че са съставени за ревизионното производство. Маршрутът е един и същ, поради което километрите от мястото на товарене до мястото на разтоварване са същите, следователно и средният разход л/100км е еднакъв. Право на търговеца е да прецени какви разходи иска да осчетоводи или не и дали да изготвя съпровождащи пътните листа допълнителни документи за сторени разходи. Това не може да се тълкува в ущърб на търговеца и да се правят изводи, че изобщо не са извършвани превози на процесните стоки, поради липса на разходнооправдателни документи за транспорта. С. ясно, че жалбоподателят притежава активи – автомобил, с който превозва стоките до складовото помещение в [населено място]. Оттам стоките се транспортират до притежаваните от дружеството магазини/сервиз и/или директно до обектите, в които се влагат, поради което също произволен се явява извода, че процесните стоки не могат да се транспортират с тях.

Относно произхода на стоките : безспорно правилно е посоченото в решението на директора на ДОДОП, че обсъждането на въпроса за произхода на стоката е необходимо, за да се докаже възможност на доставчика да осигури изпълнението, но липсват каквито и да било доказателства, респективно изводи относно обстоятелството, че данъчно задълженото лице е знаело или е

трябвало да знае за извършената от някой от доставиците по веригата злоупотреба.

В тази връзка СЕС неведнъж е подчертавал, че предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело G. и др., C-110/98 — C-147/98, R., стр. I-1577, точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело С. Р., C-63/04, R., стр. I-11087, точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело К. и Р. Р., C-439/04 и C-440/04, R., стр. I-6161, точка 47 и Решение по дело Mahagaben и David). Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности подлежат на облагане с ДДС. Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки/услуги е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС.

Също така за нуждите на Директива 2006/112 данъчнозадължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки (вж. в този смисъл Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 56 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 46). От това следва, че на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги.

Доколкото от страна на приходната администрация не са ангажирани доказателства за участието на жалбоподателя в данъчна измама, както и за наличието на обективни данни, че доставките, в които жалбоподателят е участвал нагоре или надолу по веригата на ДДС са били част от данъчна измама, за която той е знаел или е бил длъжен да знае, то очевидно е, че предпоставките за упражняване на правото на данъчен кредит от страна на жалбоподателя за процесните данъчни периоди са налице. В поставения за разглеждане случай не са ангажирани доказателства за данъчна измама, осъществена между контрагентите. Липсват доказателства, че доставката е извършена от трето лице, както и че от доставчика са декларирани привидни доставки, като изкуствено формира данъчен кредит свързан с невнесен по веригата данък/решение № 42/04,01,2016г на ВАС 8-мо отделение по адм. дело №14366/2014г. Правото на данъчен кредит възниква при наличие на определени в закона предпоставки, които в случая са установени от жалбоподателя.

Декларативно и необосновано е твърдението, че между облагаемата доставка и плащането по всяка от тях не може да се направи причинна връзка и такава не е доказана, тъй като част от фискалните бонове, доказващи плащането на фактурите в брой, сумата е посочена на един ред и липсва информация за продадените артикули. Само по себе си горното обстоятелство не обуславя извод за липса на плащане. Касовите бонове са издадени от фискални устройства, чиито номера съответстват на тези, регистрирани в НАП на името на доставчик. Счетоводното отразяване на процесните стопански операции при ревизираното лице е установено в хода на ревизията, от

представените счетоводни документи. Още повече, че плащането не е част от фактическия състав на нормите, определящи условията за ползване на данъчен кредит, а е косвено доказателство за реалното извършване на доставките, тъй като същото би било лишено от икономическа логика, при условие, че доставката не е реализирана.

В случая при отказа на правото на данъчен кредит за доставката, за която задълженото лице е знаело или е невъзможно да не знае, че е част от данъчна измама е трябвало да се изследват и да се съберат доказателства за два кръга от факти. Приходните органи са се ограничили, единствено до анализ относно първото изискване свързано с възможността на доставчик да извърши доставките, предмет на фактурите. Това обстоятелство не е достатъчно, защото е следвало да се съберат доказателства, че задълженото лице - получател е знаело или не е възможно да не знае, че доставката е симулативна, съответно доставчикът не е лицето, което е посочено в документите.

Ето защо съдът намира за относима към конкретния казус практика на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Данъчно задължено лице, което действа добросъвестно и вземайки всички възможни разумни мерки, за да се увери, че не участва в ДДС злоупотреба, не може да бъде държано отговорно за евентуално извършена злоупотреба от други лица по веригата на доставките. 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 /решения по дела по съединени дела С-80/11 и С-142/11./.

В допълнение и подкрепа на вече изложеното, следва да релевира приетото в решение на СЕС т. 45 от решение по дело С-324/11. Данъчно задължено лице, което действа добросъвестно и вземайки всички възможни разумни мерки, за да се увери, че не участва в ДДС злоупотреба, не може да бъде държано отговорно за евентуално извършена злоупотреба от други лица по веригата на доставките.

В случая са налице достатъчно безспорни доказателства относно договаряне, плащане, получаване и приемане на стоките, транспортиране, използването им за икономическата дейност на дружеството, поради което изводите за нереалност на доставките не могат да бъдат споделени.

Във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит по недекларираните кредитни известия и констатациите в РД, че жалбоподател е следвало да декларира в дневника си за покупки стойностите на кредитните известия с отрицателен знак и да намали размера на данъчния си кредит за периодите, в които са издадени данъчните документи: м.03.2022г с обща сума по кредитните известия 2435,36лв и м.04.2022г с обща сума по кредитните известия 334,96лв следва да се посочи, че жалбоподател не излага конкретни доводи относно намаляването на декларирания данъчен кредит с невключените в дневниците за покупки кредитни известия. В жалбата е застъпена теза, че същите са включени в дневника за покупки в последващи данъчни периоди, но доказателства в този смисъл не са ангажирани нито в хода на ревизията, нито в производството по чл.152-155 ДОПК, нито пред съда. С оглед горното с жалбата неоснователно се твърди, че е отстранен риска от данъчни загуби. Жалбоподател не е секларирал кредитни известия, по които е получател, подробно описани на стр.4-5 от РД, като доставчиците са

представили заверени копия на кредитните известия, фактурата, във връзка с което е издадено кредитно известие и писмени обяснения за причините за издаване на кредитните известия. Получените отговори от „Андреас Штил“ ЕООД, „Андреев и Ко“ ЕООД, „ЕМАГ Интернешънъл“ ЕООД и „ЗОРА М.М.С.“ ООД са анализирани от ревизиращите и правилно е прието, че съгласно чл.78, ал.2 от ЗДДС регистрираното лице е било длъжно да коригира размера на ползания данъчен кредит при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката, както и при промяна на вида на доставката. Съгласно ал.3 на същия член корекцията по ал.2 се извършва в данъчния период, през който са възникнали обстоятелствата по ал.2 с отразяването на документа по чл.115 или на новия документ по чл.116, с който е извършена корекцията, в дневника за покупки и в справка-декларация за съответния данъчен период. Следователно правилно е прието, че РЛ е следвало да декларира в дневника си за покупки стойностите на кредитните известия с отрицателен знак и да намали размера на ДК. Според съда на основание чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС със сумите на ДДС в КИ следва да се намали декларирания данъчен кредит за периодите, в които са издадени данъчните документи – м.03.2022г и м.04.2022г с обща сума по кредитните известия: 2435лв за м.03.2022г и 334,96лв за м.04.2022г. Предвид горното в тази част РА като законосъобразен и правилен, следва да се потвърди и да се отхвърли оспорването.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2 ДОПК, Административен съд София - град, 67 - ми състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на “Инфраком България“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] Ревизионен акт №Р-22221923002254-091-001 от 12.01.2024г, издаден от О. Й. Г. – орган, възложил ревизията, и М. А. Б. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение №620/09.05.2024г. на Директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП в частта, с която не е признат данъчен кредит в общ размер 9937,09лв по фактури, издадени от „КА СЕРВИЗ СОФИЯ 1632“ ЕООД за данъчен период м.03.2022г, ведно с лихви в размер 2078,31лв и в частта, с която не е признат данъчен кредит в размер 12557,46лв по фактури, издадени от „КА СЕРВИЗ СОФИЯ 1632“ ЕООД за данъчен период м.04.2022г, ведно с лихви в размер 2213,72лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на “Инфраком България“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт №Р-22221923002254-091-001 от 12.01.2024г, издаден от О. Й. Г. – орган, възложил ревизията, и М. А. Б. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение №620/09.05.2024г. на Директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП в частта относно намален размер на ползван данъчен кредит със сумата от 2435,36лв по недекларирани в дневника за покупки кредитни известия за данъчен период м.03.2022г, ведно с лихви в размер на 415,55лв и в частта относно намален размер на ползван данъчен кредит със сумата от 334,96лв по недекларирани в дневника за покупки кредитни известия за данъчен период м.04.2022г, ведно с лихви в размер на 59,03лв.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: