

РЕШЕНИЕ

№ 2154

гр. София, 01.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 16.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Клавдия Дали, като разгледа дело номер **13795** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156–161 от ДОПК.

В постъпила в дирекция „ОДОП“ С. на 11.11.2019г. жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Р. Г., е заявено недоволство от Ревизионен акт № Р 22002218005961 091 001/ 12.06.2019г., издаден от Х. М., началник сектор, възложил ревизията и Ц. Р. – главен инспектор по приходите – ръководител, потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП с Решение № 1756/ 17.10.2019г., с който са установени задължения по ЗДДС вследствие на отказано право на данъчен кредит в размер на 73405,85 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], както и допълнително начислен ДДС в размер на 14024,98 лв. във връзка с международен транспорт, осъществен по заявки от „К. М“ О. и закъснителни лихви, възлизащи на 2409,20 лв.

Въведени са отменителните основания по чл.146, т.3 и 4 АПК вр. § 2 ДР на ДОПК – нарушение на процесуални норми и на материалния данъчен закон, аргументирани с доводи, че голяма част от доказателствата по преписката са пренебрегнати, което е довело до необоснованост на изводите на актоиздателите. Поддържа се, че предмет на дейност на ревизираното лице (РЛ) е международен автомобилен превоз, осъществяван с товарни автомобили (влекачи, ремаркета и помощни товарни автомобили). От дружеството е осъществяван международен транспорт на стоки и товари, възложени от различни спедитори, сред които „К. М“ О. по договор с дата 3.01.2017г. РЛ не разполага със собствени ППС, а използва наети: влекач ДАФ рег. [рег.номер на МПС] ; влекач ДАФ пег. [рег.номер на МПС] ; влекач ДАФ рег.

[рег.номер на МПС] ; ремарке К. рег. [рег.номер на МПС] и ремарке Ш. рег. [рег.номер на МПС] , които поддържа в изправност, сключен е договор за ползване на автобаза, сервиз и паркоместа. Руският търговец е спедитор и не е получател по нито една от доставките, а единствено координира транспортирането им. Превозът в нито един момент не започва, не завършва и не преминава през България. Спорните транспортни услуги са от територията на държава-член на ЕС до територията на друга държава-член на ЕС, превозът е извършван извън българската територия – чл.22 ЗДДС, което означава, че доставките са необлагаеми; техният получател е регистрирано за целите на ДДС лице и е получил плащане по фактурите. Вложеното гориво е за сметка на товародателя и е зареждано на посочени от него бензиностанции.

По отношение на доставките от [фирма] се сочи, че дружеството е ползвало подизпълнителите [фирма], и [фирма]. Установеният произход на стоките не е сред предпоставките за признаване на право на данъчен кредит, нито редовността на т. нар. „предходни доставки“. Отсъствието на аналитична счетоводна отчетност, която да удостовери наличието на конкретните стоки; рисковият профил на доставчика и на неговите доставчици и липсата на доказателства за транспортиране на стоките, за последващата тяхна реализация и недеklarирането на обект, предмет на договор за наем с Х. Х., са доводи, отречени от практиката на СЕС – Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Навежда се непротивопоставимост на констатации, направени в рамките на друга ревизия. Соци се, че отсъствието на кадрова обезпеченост у доставчика не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане – арг. реш по дело С-18/13.

Изложено е в жалбата, че [фирма], доставчик на услугата разпространение на рекламни флаери, е изпълнил същата чрез [фирма], което от своя страна е ползвало служителите на [фирма] А. Х. и Р. В., а [фирма] е доставчик на услугите ушиване на Т. покривало и работни дрехи. [фирма] е изпълнител по договора за поддръжка и системно обновяване на сайт от 03.01.2017г., която дейност от своя страна е възложил на [фирма], което пък е натоварило с изработката служителите на [фирма] К. Х..

Искането до съда, поддържано в съдебно заседание и в писмено становище по чл.149, ал.3 ГПК вр. § 2 ДР на ДОПК от юрк. И., е за отмяна на РА. Претендират се и разноски.

Отвeтникът, директорът на дирекция ”ОДОП“ С., чрез представител по пълномощие, моли жалбата да бъде отхвърлена и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Поддържа, че в рамките на съдебното дирене не са ангажирани доказателства, които да обусловят различни фактически установявания. ССЧЕ потвърждава, че счетоводството на РЛ е водено по начин, който не позволява да се проследи стоковият поток, респ. купените и вложените резервни части. От дружеството не са представени доказателства за осъществен международен транспорт, а търговецът, сочен за получател на транспортната услуга, не е с доказана за правосубектност. Позовава се на експертизата в ревизионната преписка, съгласно която многобройните закупени резервни части надхвърлят многократно нуждите на автомобилите, които РЛ твърди, че експлоатира за дейността си. От проследената при ревизията стокова верига е видно, че подобни резервни части не могат да се установят като фактически съществуващи. На НАП е известна практиката, в която фирми декларират единствено данък за възстановяване, използвайки схемата за неначисляване на данък по международен транспорт, който изобщо не е

осъществяван.

От фактическа страна се установява:

[фирма] е вписано в ТР на 01.03.2016г. с капитал 2 лв., собственост на Р. Г. с дейност транспортни услуги и застрахователен агент на ЗК [фирма], първата от които се осъществява и чрез наета обособена част от автобаза „М.“. Назначени по трудови договори са 6 души на длъжност шофьор и ръководител транспорт.

Ревизията е повторна - чл.155, ал.4 от ДОПК въз основа на Решение №1450/21.09.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА №Р-22221917008046-091-001/ 09.07.2018г. като постановен при непълнота на доказателствата и преписката е върната на възложилия я орган за извършване на нова ревизия с указания да се анализират доказателствата, касаещи доставките на стоки от [фирма], да се отстранят противоречията в констатациите и изводите относно счетоводството на РЛ, да се съберат доказателства за доставката на работно облекло от [фирма], както и за доставките на услуги от [фирма], [фирма] и [фирма]; да се изискат доказателства за начина на осчетоводяване на спорните стоки при влагането им в ППС; пояснения от РЛ за механизма на доставките, респ. къде се натоварват/разтоварват стоките, кои лица са влагали частите за автомобили, в кои ППС и т.н.

Със Заповед № Р-22002218005961-020-001/ 01.10.2018г., връчена на адресата си на 09.10.2018г., изменена със Заповед №Р-22002218005961-020-002/ 07.01.2019г., издадени от Х. М., началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-803/ 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С. е възложена ревизия спрямо [фирма] с обхват задължения по ЗДДС за периодите от 01.08.2017г. до 30.11.2017г.

На 24.04.2019г. е съставен РД, в който са очертани процесуалните действия на екипа – връчване на РЛ на 2 ИПДПОЗЛ с № Р-22002218005961-040-001/ 29.10.2018г. и № Р-22002218005961-040-002/ 10.01.2019г., в отговор на които са представени документи.

Проверката в информационния масив на НАП относно [фирма], [фирма] и [фирма] показала, че през разглежданите периоди в тези дружества не са назначавани служители по трудови правоотношения.

Поискани са данни от Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“, приобщени са доказателствата, събрани в рамките на ревизията спрямо [фирма], приключила с РА №Р-22221917008046-091-001/ 09.07.2018г.

С Протокол № 1605062/ 28.03.2019г. са приобщени: Акт за възлагане на експертиза №Р-22002218006249-01-001/ 07.03.2019г. по отношение на количества вложени резервни части, добавки, материали и консумативи в МПС, експлоатирани от [фирма] за периодите от 01.08.2017г. до 31.01.2018г. закупени по фактури, издадени от [фирма]; заключение на експерта; протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза №Р-22002218006249-145-001/28.03.2019 г.

В протокол №1245077/ 07.03.2019г. е отразено посещение в офиса на РЛ, където е извършен преглед на счетоводни документи. По отношение на счетоводната отчетност на търговеца е констатирано, че съгласно представени оборотни ведомости и справки дружеството не притежава ДМА. За транспортните услуги използва наети МПС. [фирма] няма заведени инвентар, оборудване, офис и компютърна техника. Към 31.11.2017г. отчита налични краткотрайни активи – по сметка 302 „Материали“ /дебитно салдо/ в размер на 142,64 лв. и по сметка 3023 „Гориво“ /дебитно салдо/ в

размер на 1 476,68 лв. Не са представени доказателства за наличие на възможност за съхранение на горива – собствени и/или наети съдове и бази.

Закупените резервни части и консумативи не са завеждани счетоводно по материална сметка, а директно са изписвани на разход по сч см 601 „Разходи за материали“, което не позволява да се установи движението на материалните запаси в натурално изражение.

По счетоводни данни през ревизирания период плащанията от клиенти и разходите за дейността са се извършвани в брой, като няма счетоводно отразени движения по банковите сметки на [фирма].

I. Извършени доставки и начислен данък (продажби):

От [фирма] е деклариран извършен международен транспорт по чл.30 от ЗДДС с получател на услугите „К. М“ О., КПП [ЕГН] с търговски адрес [населено място], [улица], д. 38.

Представени са заявка за транспорт, ЧМР, в които като превозвач е вписано [фирма]. В издадените от РЛ фактури на „К. М“ О. е приложена нулева ставка с вписано основание за неначисляване на ДДС - „Глава 3 от ЗДДС“.

От ИА „Автомобилна администрация“ са изискани:

1. справка относно автомобили, за които [фирма] е поискало разрешение за осъществяване на международен автомобилен превоз на товари за периодите от 01.08.2017г. до 30.11.2017г.;

2. данни за издавани разрешителни за същите автомобили на други лица /дружества/ или със срок на действие за посочения период;

3. издадени разрешителни СЕМТ или друг вид на [фирма] със срок на действие през периодите от 01.08.2017г. до 30.11.2017г. за трети страни;

4. информация за направените резервации от превозвача [фирма] на разрешителни за превоз на товари за периодите от 01.08.2017 г. до 30.11.2017г.; да се посочи държава /дестинация, както и регистрационните номера на автокомпозициите, с които са извършени превозите;

5. списък на превозните средства, с които [фирма] е кандидатствало за предоставяне на ЕКМТ/СЕМТ разрешителни за 2017г.

РЛ е титуляр на лиценз на Общността за извършване на международен автомобилен превоз на товари №16527 с валидност до 28.11.2026г. За периодите от 01.08.2017г. до 30.11.2017г. няма данни за направени резервации на чуждестранни разрешителни за международен превоз на товари. През 2017г. на [фирма] не са предоставяни многократни ЕКМТ/СЕМТ разрешителни. Съгласно чл. 17 от Наредба 11 за извършване на международни превози на товари се изисква освен лиценз за Общността, лицата по чл.2, ал.1 да имат и разрешително за държавата, на чиято територия се осъществява превозът, когато това се изисква по силата на международните договори и споразумения, по които България е страна.

Според ревизиращите дружеството не е било в състояние да изпълнява превози до трети страни, тъй като за същите задължително условие е притежаване на разрешително или многократно ЕКМТ /СЕМТ разрешително по чл.26 от Наредба 11 за международен автомобилен транспорт на пътници и товари.

Плащанията към „К. М“ О. са изцяло в брой. Липсват документи за закупено гориво и платени пътни такси. От РЛ не е представена информация и документи относно международния превоз – заповеди за командировка в чужбина, отчети на шофьори. Не са установени пътни, дневни и командировъчни пари, не са предоставени

документи за получени служебни аванси.

При тези данни органите по приходите заключават, че не е доказан международен транспорт към трети страни с получател [фирма] и отчетени плащания. Налице е облагаема доставка на услуга с място на изпълнение на територията на страната по чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9, от ЗДДС, за която има настъпило данъчно събитие и данъкът е изискуем /чл. 25, ал. 2 във връзка с чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС. По силата на чл.67, ал.2 от ЗДДС, когато при договаряне на облагаема доставка данъкът не е бил изрично посочен, че се дължи отделно, той се приема за включен в договорената цена. Размерът на данъка за декларираните доставки от РЛ е определен по реда на чл.53, ал.2 от ППЗДДС във връзка с чл.67, ал.2 от ЗДДС и е общо в размер на 14 084,98 лв., съответно за данъчен период м.08.2017г. – 5 796,66 лв. и за данъчен период м.09.2017г. - 8 228,32 лв. Прието е, че данъкът е включен в договорената цена.

II.Получени доставки и данъчен кредит (покупки):

Не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2 от ЗДДС и чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл. 6/9 от ЗДДС по фактури, издадени от следните доставчици:

1. Относно [фирма] е отказано право на данъчен кредит в размер на 70 879,97 лв. по 60 фактури, описани по номер, дата на издаване, предмет, ДО и ДДС в РД (л.142-144 от делото) с предмет консумативи и части за транспортни средства за данъчни периоди м. 08.2017г., м. 09.2017г., м. 10.2017г. и м. 11.2017г.

От [фирма] са представени фактурите, придружени с приемо–предавателни протоколи; приходни касови ордери и фискални бонове за плащане; стокови разписки към всяка от фактурите; заявки от [фирма] към [фирма], съдържащи име на стоката, марка и количество; пътни листове на „Фиат Дукато“ СВ6991АР за курсове с маршрут[жк], автобаза „М.“,[жк],[жк]и[жк](без пътни листове с маршрут „П.“, [улица], където се намира складът на [фирма]); вътрешни приемо-предавателни протоколи, съгласно които назначени по трудов договор шофьори в [фирма] получават съответните части и консумативи.

Не са представени доказателства относно транспортиране и изпращане на закупените консумативи и резервни части до страни от ЕС (транспортен документ или разписка за изпращане по поща или с куриер); нито за транспортирането на авточасти и консумативи, които са в големи количества до товарните автомобили, находящи се в ЕС и извън него, в които се твърди, че са вложени от РЛ. Липсват заповеди за командировка на лицата, извършили предаването им в страните от ЕС, документи за разходи за гориво в ЕС, платени пътни такси и други на територията на ЕС. От РЛ не е представена справка с данни за закупените от [фирма] материали/стоки по вид и количества, номер и дата на фактурата, дата на плащане, марка и рег. № на МПС, в което са вложени, дата на предаване.

Поради непредставяне на справка, съдържаща данни за закупените от [фирма] стоки по вид и количества, номер и дата на фактурата, дата на плащане, марка и рег. № на МПС, в което са вложени, дата на предаване и справка за извършените ремонти и вложени или предадени резервни части и консумативи по товарни автомобили, която да съдържа марка, рег. № на транспортни средство, дата на извършване на ремонта, дата на предаване на автоконсумативите, място на извършване, предаване, на жалбоподателя е връчено второ ИПДПОЗЛ от 10.01.2019г., но отговор не последвал.

При насрещната проверка на [фирма] въз основа на ИПДПОЗЛ №П-22220518193668-040-001/03.01.2019г. са представени:

договор за поръчка от 01.07.2017г. между [фирма] (доверител) и [фирма] (довереник) с предмет периодично и своевременно снабдяване на доверителя с резервни части и консумативи за дейността, без указан срок;

договор за поръчка от 03.07.2017г. между [фирма] (доверител) и [фирма] (довереник) с предмет периодично и своевременно снабдяване на доверителя с автомобилни добавки и консумативи за дейността му, като в договора не е указан срок;

договор за поръчка от 29.06.2017г. между [фирма] (доверител) и [фирма] (довереник) с предмет периодично и своевременно снабдяване на доверителя с автомобилни добавки и консумативи за дейността му, като в договора не е указан срок;

договор за наем на недвижим имот от 07.08.2017г. между Х. П. Х. (наемодател) и [фирма] (наемател) за временно и възмездно ползване на склад, находящ се в приземно помещение на къща с обща площ 48 кв. м. в С., район „П.“, [улица] при месечен наем от 100 лв.;

протокол от 26.09.2018г. между Х. Х. и [фирма], съгласно който наемателят изплаща на наемодателя наем в размер на 1 100 лв. за периодите от м. 08.2017г. до м. 06.2018г.; разходен касов ордер за изплатена сума в размер на 1 001,00 лв. на Х. П. след удържан авансов данък в размер на 99,00 лв.;

копия на спорните фактури, придружени със стокови разписки;

приходни касови ордери за извършено плащане с [фирма];

заявки от [фирма] към [фирма], съдържащи наименование на стоките, мярка и количество;

фактури от предходни доставчици [фирма] и [фирма] и приходни касови ордери за извършено плащане;

аналитични регистри на счетоводни сметки 411 „Клиенти“, гр. 70 „Приходи“, 401 „Доставчици“, гр. 30 /стоки/, 501 „Каса в лева“ и др.

стоков поток по месеци за периода на проверката;

оборотни ведомости по месеци.

Проверка в информационния масив на НАП относно [фирма] показала, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС считано от 02.07.2018г. по инициатива на орган по приходите; фактурите са включени в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди; [фирма] декларира покупки само от рискови доставчици; няма назначени лица по трудови правоотношения към датата на издаване на фактурите; не са регистрирани обекти; има регистриран ЕКАФП, считано от 21.09.2017 г.; Х. П. Х. не е подал ГДД за 2017 г. и няма деклариран доход от наем от [фирма].

Извършено е посещение в кв. П., [улица] - протокол №1263200/15.01.2019 г., при което не е установено от обекта да се извършва каквато и да е стопанска дейност.

От [фирма] и [фирма] не са деклариран обекти. Към датите на издаване на фактурите в тях не са назначени лица по трудови правоотношения; декларират се покупки само от лица с рисков профил.

С Протокол №1605062/ 28.03.2019г. са приобщени: Акт за възлагане на експертиза №Р-22002218006249-01-001/ 07.03.2019г. по отношение на количества вложени резервни части, добавки, материали и консумативи в МПС, експлоатирани от [фирма] за периодите от 01.08.2017г. до 31.01.2018г.

закупени по фактури, издадени от [фирма]; заключение на експерта; протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза №Р-22002218006249-145-001/ 28.03.2019г. Във връзка с количества вложени резервни части, добавки, материали и консумативи в МПС, експлоатирани от [фирма] и закупени по фактури, издадени от [фирма] в хода на ревизия /приключила с РА №Р-22002218007450-ППД-001/10.05.2019 г./, е възложена експертиза, с която са поставени следните задачи: да се очертаят границите (минимална и максимална) за възможните количества вложени резервни части, добавки, материали и консумативи в МПС, експлоатирани от [фирма] за периода от 01.08.2017 г. до 31.01.2018 г.; по отношение на получените доставки на резервни части, да се установи дали същите са съотносими с използваните от [фирма] автомобили и ремаркета; да се квалифицира видът на ремонтите (авариен, текущ, основен и др.) според вида на вложените резервни части; по отношение на подмяната на посочените резервни части налагат ли се специални умения на лица, сервизни техници, специално оборудване в сервизи, и др., какво време и какво налага подмяната на посочените резервни части; да се установи възможността, според вида на резервните части същите да се заявяват предварително на доставчика.

Според експертната оценка количеството на вложените резервни части, консумативи и козметични средства в стопанисваните от РЛ МПС и ППС за периодите от 01.08.2017г. до 31.01.2018г. в МПС, са определени на база на разходни норми по каталог, указания на производители и практически опит. Посочено е, че според издадените от [фирма] фактури, от [фирма] следва да са закупени и вложени 77 гуми, като за разглежданите МПС за сезон могат да се вложат до 24 броя. Според експертизата част от закупените части не са относими към разглежданите МПС, в т. ч. по фактури, касаещи процесните периоди. Подчертава се още, че закупените резервни части следва да са монтирани в специализирани сервизи (каквито в случая липсват), а за част от ремонтните дейности се изисква квалифициран персонал (сервизни техници със специалности в областта на ДВГ и автотранспортна техника) при необходимо техническо време от заявка, през доставката до фактическия монтаж за изпълнение до над 10 дни. При направен оглед на 11.11.2018г. и фотографско заснемане е установено, че в автобаза „М.“ (тесен гараж, без кран и без подемници, а само с канал) би било изключително трудно, дори невъзможно извършването на ремонт на двигател, съединителна глава, спирачна камера, спирачна възглавница, вилки за ремарке, спирачен диск, кормилна кутия, пневматична възглавница, каре кардан, дискови накладки и др. Според вещото лице такива ремонти, особено на двигателя, може да се извършват от един майстор и от един помощник. Ремонт, особено на двигателя, не може да се извърши за един или за два дни, както е посочено в ремонтните карти. Освен това майстор-механикът трябва да е обучен специално за този вид ремонти и да има специализирана техника за тяхното изпълнение.

Според заключението подмяната на резервните части може да се дължи на физическо изхабяване и/или ПТП, за което следва да има протокол и възстановяване на средства от застраховател по каско-застраховка. За удостоверяване на влагането им е необходимо да се представят освен

документи от оторизирани сервиси за извършените дейности и РОД. Закупените в периода хигиенни материали, подобрители и консумативи се дублират и и/или са продукти с близко предназначение. Закупувани са в разфасовки, предназначени за професионално ползване (при наличие на препарати в разфасовка от 400-500 гр. са доставени в разфасовка от 2 или 3 литра), например автосервиси и др.

Обхващайки разглеждания период на доставка и фактурираните количества, от вещото лице е мотивирано заключение, че количествата на доставените подобрители и консумативи надвишават в пъти установените за ползване в практиката. Заключениета за доставените количества, максималната и допустимата норма за влагането им са подробно и изчерпателно изложени в табличен вид по отношение на всички части и консумативи.

При тези установявания органите по приходите заключават, че за [фирма] не са налице безспорни доказателства за наличие на нает недвижим имот за склад на стоката. Създадени са такива с цел доказване на наемни отношения. В представените счетоводни данни от това дружество има несъответствия в осчетоводените и доставени и изписани стокови наличности. По отношение на твърденията за предадени части на шофьори в дружеството и съответно извършени ремонти, въз основа на извършена експертиза е установено, че процесните резервни части следва да се монтират в специализиран сервиз с необходимо оборудване, от лица със специални умения и квалификация. По отношение на резервните части и възможната им подмяна е установено, че следва да е продиктувана от физическо изхабяване и/или ПТП, за което следва да има протокол и възстановяване на средства от застраховател по каско-застраховка – такива доказателства не са налице. За удостоверяване на влагането им е необходимо да се представят документи от оторизирани сервиси, с каквито дружеството не разполага. Части, нуждата от които би възникнала след авария или ПТП, е допуснато да бъдат заявявани от РЛ с 2-3 дни по-рано. Част от подмяната на спорните авточасти е квалифицирана като основен ремонт, какъвто по представените договори за наем не е за сметка на наемателя [фирма]. По счетоводни данни всички заявени и закупени количества авточасти и консумативи от [фирма], РЛ изписва като употребени и вложени изцяло в ремонтите и поддръжката на МПС-тата за периода на ревизията. Дружеството е осчетоводило приетите стоки по сметка 601 „Разходи за материали“. Експертизата установява несъотнормими части и добавки и количества, значително надвишаващи установените за ползване в практиката.

Според ревизиращия екип преценени в своята съвкупност, описаните обстоятелства водят до извод за наличие на формално префактуриране на доставки от посочените търговци, без реално осъществяване на такива. Наведени са и доводи за наличие на абсолютна симулация.

2. Отказано право на данъчен кредит в размер на 800 лв. по фактура № 25/29.11.2017г., издадена от [фирма] с предмет разпространение на рекламни материали.

От РЛ са представени договор за разпространение на рекламни флаери от 03.01.2018г. между [фирма] (възложител) и [фирма] за разпространение на рекламни флаери на територията на квартали в С., чрез разпространение в

пощенски кутии и директно на ръка, на възлови места – пешеходни улици, подлези, метростанции. Предвидено е, че заявените за разпространение рекламни флаери ще бъдат предавани от изпълнителя чрез протокол. Представени са също и спорната фактура, придружена с фискален бон от 07.12.2017 г. и главна книга на сметка [фирма]. Не е пояснено от кого са изработени флаерите.

В рамките на насрещната проверка на [фирма] са представени договор от 15.11.2017г. между [фирма] и [фирма] за разпространение на 20 000 бр. рекламни флаери за срок от един месец. Отчитането на изпълнението на възложеното разпространение се удостоверява от страна на възложителя след проверка на случаен принцип; фактурата и ПКО от 07.12.2017 г. за плащане; протокол за предаване на рекламни флаери от 16.11.2017 г. между [фирма] и [фирма], с който изпълнителят предава на възложителя 20000 бр. рекламни брошури, които следва да се разпространят на територията на [населено място]; констативен протокол за извършено разпространение на рекламни флаери от 29.11.2017 г. между [фирма] и [фирма], съгласно който е извършена проверка на случаен принцип и е установено, че услугата по разпространение на рекламни флаери и извършена качествено и в договорените срокове; оборотна ведомост за м.11.2017 г., главна книга, аналитичен регистър на сметка 411 „Клиенти“, 703 „Приходи от продажби на услуги“ и др.; договор между [фирма] (възложител) и [фирма] с предмет разпространение на рекламни флаери за срок от 30 дни, считано от издаването на данъчната фактура; фактура №450/ 28.11.2017г., издадена от [фирма] с предмет разпространение на рекламни материали, придружена с ПКО от 28.11.2017 г. и фискален бон от ЕКФП от 02.02.2018 г.; договор за предоставяне на персонал от 22.11.2017г., сключен между [фирма] (наемодател) и [фирма] (наемател), с който наемодателят при нужда и предварителна заявка предоставя на наемателя служители на действащи трудови договори срещу възнаграждение в размер на 10,00 лв. на час за всеки нает работник; фактура № 705/ 28.11.2017г., издадена от [фирма] с предмет наем на персонал съгласно протокол и РКО на [фирма] за платена сума в размер на 160,00 лв. на [фирма] на 02.01.2018 г.; приемо-предавателен протокол от 24.11.2017 г. между [фирма] (възложител) и [фирма] (изпълнител), с който възложителят приема от изпълнителя 20 000 бр. рекламни флаери от наети служители Р. В. и А. Х. с указание последните да разпространят рекламни флаери по дестинации в [населено място] (С. център; кв. Х. Д. - кв. Разсадника; кв. Ц. гара - кв. Я.; кв. О. - ж.к. Г. М.; кв. Военна рампа - ж.к. О. Купел 1-2; кв. Б. - жк. Лагера; кв. О. - жк. С.; кв. М. - [жк], Б-18, Б-19; кв. К. поляна – ж.к. Медицинска Академия; ж.к. Л.); протокол към договор за предоставяне на персонал от 28.11.2017г. между [фирма] (наемодател) и [фирма] (наемател) за извършване на труд за един ден от служителите А. С. Х. и Р. И. В. на длъжност „разпространител на безплатни вестници и брошури“ за предоставяне на служители за един ден с работно време 8 часа и 60 минути обедна почивка; Заповед №15/ 27.11.2017г. по чл.120 от Кодекса на труда, с която се възлага на лицата А. С. Х. и Р. И. В. да извършат разпространение на безплатни вестници и брошури; констативен протокол от 28.11.2017г. между [фирма] (възложител) и [фирма] (изпълнител) за

изпълнение на качествено и в срок на услугата. Същата е приета без възражение от страните. Извършената услуга възлиза на 160,00 лв.

Проверката в информационния масив на НАП относно [фирма] показала, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 11.12.2018 г. по инициатива на орган по приходите. Фактурата е включена в дневника на продажбите за данъчен период м. 11.2017 г. От дружеството се декларират покупки от лица с рисков профил. Няма назначени лица по трудови правоотношения към датата на издаване на фактурата. Не са регистрирани обекти.

От [фирма] не са назначени лица по трудови правоотношения. Фактура №450/ 28.11.2017г. е включена в дневника за продажби за данъчен период м. 11.2017 г. Дружеството декларира покупки само от лица с рисков профил.

[фирма] е deregистрирано по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, не са внасяни данъци и задължителни осигурителни вноски на лицата, назначени по трудови правоотношения.

Органите по приходите сочат, че както [фирма], така и [фирма] не са предоставили информация кой е изработил рекламните флаери и какви разходи са направени във връзка с това. Прекият доставчик [фирма] и неговият предходен доставчик [фирма] са дружества, в които няма персонал и потенциал за извършване на фактурираната услуга. Наемането на двама служители от [фирма] е фиктивно. Същото дружество е deregистрирано по ЗДДС и не е внасяло на служителите си/работниците си данъци и задължителни осигурителни вноски. Заключават се, че за един ден двама служители не биха могли да посетят/обхождат всички квартали, цитирани в указанието за разпространение на рекламните флаери.

Посочено е също, че за [фирма] не е налице постигнат резултат по доставката. От регистрацията си дружеството декларира извършени единствено услуги към клиентите си [фирма] и „К. М“ О.. Също така не е ясно какво е рекламирало [фирма]. Наведени са доводи за абсолютна симулация.

3. Относно [фирма] е отказано право на данъчен кредит в размер на 727,88 лв. по две фактури с предмет ремонт на МПС и работно облекло за данъчен период м. 11.2017 г.

От РЛ са представени:

договор за изработка от 18.10.2017 г. между [фирма] (възложител) и [фирма] (изпълнител) за ушиване на работни дрехи - 6 бр. зимни панталони; 6 бр. зимни полугащеризони; 6 бр. зимни якета с качулки; 6 бр. зимни полушуби – водоустойчиви; 6 бр. зимни елеци с качулка. Цената по договора е в размер на 2 000,40 лева без ДДС;

фактура №0...7/ 10.11.2017 г. с предмет ушиване на дрехи (ДО 2 000,40 лв. и ДДС 400,08 лв.), придружена с фискален бон от 19.01.2018 г.;

договор за изработка от 18.10.2017 г. между [фирма] (възложител) и [фирма] (изпълнител) за ушиване на Т. покривало от брезент за ремарке на влекач с рег. [рег.номер на МПС] . Цената по договора е 1 639,00 лв. без ДДС, а срокът му - 15.11.2017 г.;

фактура №0...5/ 09.11.2017г. за ушиване на Т. покривало (ДО 1 639,00 лв. и ДДС 327,80 лв.), придружена с фискален бон от 19.01.2018 г.;

главна книга на сметка 401 „Доставчици“ за [фирма].

В рамките на насрещната проверка от посоченото дружество са представени договори, фактури, както и приходни касови ордери за плащания по двете фактури и заявка за ушиване на „Т. покривало от брезент“ и ушиване на работно облекло до [фирма], оборотна ведомост и главна книга за м. 11.2017г., както и аналитични регистри на сметки 411 „Клиенти“ и 703 „Приходи от продажба на услуги“; също така договор за извършване на шивашки услуги от 04.10.2017г. между [фирма] (възложител) и [фирма] (изпълнител) с предмет извършване на шивашки услуги по предварителна заявка в шивашко ателие на [фирма], находящо се в [населено място], [улица]; фактура №1....20/04.01.2018 г., издадена от [фирма] за извършени услуги съгласно протокол на стойност 9 446,50 лв.; приемо – предавателен протокол към фактурата за извършени шивашки услуги от 04.01.2018 г.

Проверка в информационния масив на НАП показала, че двете спорни фактури са включени в дневника за продажбите за данъчен период м. 11.2017 г. Дружеството декларира покупки от лица с рисков профил, няма назначени лица по трудови правоотношения, няма регистриран ЕКАФП и обект. Дружеството е регистрирало ЕКАФП, считано от 08.01.2018 г. в обект „офис“. Фактура №1....20/ 04.01.2018г. е издадена от [фирма] три месеца след издаването на фактурите за шивашки услуги от [фирма] на [фирма]/. [фирма] е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 10.04.2017 г. и няма декларирани обекти. Считано от 20.12.2017 г. дружеството няма регистриран ЕКФП. [фирма] не е внасяло данъци и задължителни осигурителни вноски, на лицата, назначени по трудови правоотношения.

При тези данни органите по приходите заключават, че както [фирма], така и [фирма] не са предоставили информация за вложените материали по вид, количество, покупни фактури, необходими за изработката на работното облекло и ушиване на Т. покривало. Наемането на служители от [фирма] е фиктивно. Същото дружество е дерегистрирано по ЗДДС и не е внасяло на работниците си задължителни осигурителни вноски. Освен това фактура №1....20/04.01.2018 г. е издадена от [фирма] три месеца след издаването на фактурите за шивашки услуги от [фирма] на [фирма].

Ревизиращият екип е навел доводи за абсолютна симулация.

4. Отказано право на данъчен кредит в размер на 800 лв. по фактура №122/06.10.2017г., издадена от [фирма] с предмет услуга.

В ПИНП на соченото за доставчик дружество е отразено, че то е дерегистрирано по ЗДДС по инициатива на орган по приходите. От [фирма] са представени фактури за закупуване на изработка и поддръжка на електронен сайт, издадени от [фирма].

Проверка в информационния масив на НАП относно [фирма] показала, че в същото няма назначени лица по трудови правоотношения в периодите на издаване на фактурите (датата на извършване - предоставяне на услугата по изработване и поддръжка на сайт) на [фирма].

На 3.01.2017 г. между доставчика и РЛ е сключен договор за поддръжка и системно обновяване на интернет сайт за месечна поддръжка на уеб сайт с име (домейн) www.abevil.com при месечен абонамент 400 лв. Съставен е протокол от 20.10.2017г. за изпълнение на услугите без възражение.

На 01.10.2017г. между [фирма] и [фирма] е сключен договор за

предоставяне на служители срещу възнаграждение по 15 лв. на час за всеки нает работник/служител. Такъв според протокол с дата 10.01.2017г. е К. М. Х. с длъжност специалист приложно програмиране. Отражено е, че служителят се предоставя от 11.01.2017г. до 31.10.2017г. В тази връзка е издадена и съответната заповед по чл.120 КТ.

Отказът да се признае право на ДК по издадената от [фирма] фактура е мотивиран с липсата на информация кой е електронният сайт и от кого е създаден. Прекият и предходният доставчик нямат кадрови ресурс, а наемането на един служител от [фирма] е фиктивно. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС и не е внасяло данъци и ЗОВ. При положение, че [фирма] сочи двама клиенти, неизяснен остава очакваният резултат от услугата.

При горните установявания органите по приходите заключават, че не са налице обстоятелства, релевантни за признаване правото на данъчен кредит, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6/9 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, на [фирма] е отказано право на данъчен кредит в размер на 73 405,85 лв. по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

РД № Р-22002218005961-092-001/ 24.04.2019г. е съобщен на адресата си на 7.05.2019г. без срещу констатациите и изводите му да са подадени възражения и същите са възприети от издателите на РА в тяхната пълнота.

РА № 22002218005961-091-001/ 12.06.2019г., връчен на 13.06.2019г., е своевременно (на 24.06.2019г.) оспорен пред органа по чл.152, ал.2 ДОПК с допълнение от 11.07.2017г., който го потвърдил с Решение № 1756/ 17.10.2019г., съобщено на търговеца на 28.10.2019г.

Жалбата, въз основа на която е образувано настоящето производство, е постъпила в дирекция ОДОП С. на 11.11.2019г. и следователно е допустима.

Според заключението на ССЕ, което съдът цени като компетентно, точно и професионално изготвено, фактурираните резервни части и консумативи по процесните фактури, издадени от [фирма] и получените услуги по доставки от [фирма], [фирма] и [фирма] са отчетени в счетоводството на [фирма] като текуш разход за основната дейност на дружеството (изцяло вложени и употребени в нея). Доставчиците са отразили приходи от продажба на стоки и услуги по процесните фактури.

За произход на стоката [фирма] представя фактури от [фирма] (по договор от 3.07.2017г.) и [фирма] (по договор от 29.06.2017г.) с предмет, идентичен с този на спорните доставки.

[фирма] превъзлага услугата на [фирма] и отчита разходи в размер на 3135,50 лв. по издадена фактура от [фирма] № 16/ 20.10.2017г. с ДО 3135,50 лв. и ДДС 627,10 лв. с предмет поддръжка на сайт.

[фирма] превъзлага услугата „разпространение на флаери“ на [фирма] по договор от 29.09.2017г. и отчита разходи в размер на 3000 лв. (сч см 602) по фактура № 450/ 28.11.2017г., издадена от [фирма] ДО 3000 лв и ДДС 600 лв. Отчетени са и разходи за наем на персонал в размер на 160 лв. по фактура, издадена от [фирма] № 705/ 28.11.2017г. в изпълнение на договор от 22.11.2017г. и констативен протокол. [фирма] превъзлага услугата на [фирма] по договор от 4.10.2017г. и отчита разходи 9446,50 лв. съгласно

протокол за шивашки услуги и фактура № 20/ 4.01.2018г., издадена от [фирма].

[фирма] и 4-те дружества-доставчици са приложили двустранно счетоводно записване по утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. Счетоводните записвания са взети въз основа на първични счетоводни документи, отговарящи на изискванията на чл.7 ЗСч. и чл.114 ЗДДС. Доставчиците са осчетоводили и признали счетоводен приход, съответстващ на данъчната основа по процесните фактури. Счетоводните кореспонденции съответстват на счетоводните принципи.

РЛ е осчетоводил и признал счетоводен разход по всички получени доставки. По отношение на доставките от [фирма] не е спазено изискването на счетоводен стандарт 2 Отчитане на стоково-материалните запаси.

Закупените части и консумативи не се завеждат като материални запаси в гр.30 Материали, а директно се отчитат като текущ разход за дейността, изцяло вложени и потребени, което обуславя невъзможност за проследяване придобиването и последващото влагане на конкретни части и консумативи в основната дейност. По счетоводни данни не може да се установи какви части са доставени и впоследствие вложени по бройки, количества и вид в съответния автомобил. Нарушен е основен счетоводен принцип – предимство на съдържанието пред формата, съпоставимост между приходи и разходи и на счетоводен стандарт 2 Отчитане на СМЗ. Представените документи и счетоводната информация за тях не дава възможност за текущ и последващ контрол на законосъобразността и стопанската целесъобразност на фиксираните в тях операции.

По счетоводни данни на РЛ не може да се установи в кои ППС са вложени закупените резервни части и консумативи от [фирма]. Представени са няколко технически протокола от сервизна база [фирма] за вложени резервни части в ТА СА 9890НМ/ С9867ЕМ, СА 1352ХМ и СА7855ХВ. Налични са и вътрешни протоколи за предаване на В. С. шофьор на СА 9890НМ/С9867ЕМ, К. П. – шофьор на СО 1670ХТ, М. Д. СА 1352ХМ и Б. С. СА7855 ХВ – масло, антифриз, спирачна течност, добавик за масла и дизел, чистители, грес, секундно лепило, силикон, обезмаслител.

Услугите с предмет разпространение на флаери и поддръжка на сайт са отчетени и признати в счетоводството на РЛ като текущ разход. Не са представени писмени данни за влагане на тези услуги в последващата облагаема дейност на дружеството.

За декларирания превоз с получател К. М О., М., [улица]д.38 са представени ЧМР с превозвач [фирма], фактури с предмет транспорт в периодите м.08. и 09.2017г., които са разплатени от руския търговец в брой. Липсват заповеди за командировка, предоставени суми за служебни аванси, отчети на шофьори, документи за закупено гориво и платени пътни такси, а единствено дигитални справки от Ф. (професионална система за проследяване на автомобили), от която е видно, че наетите от дружеството товарни МПС са извършвали превоз на товари на територията на страни членки на ЕС – Германия, Франция, Д., Б., Ш., Италия, Н., Испания, Полша.

При горната фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното: РА № Р 22002218005961-091-001/ 12.06.2019г. е издаден от компетентни

органи – възложилият ревизията Х. М., определен поименно и функционално в т.1.22 от Заповед № РД 01 803/ 7.06.2017г. на териториалния директор и Ц. Р., главен инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р 22002218005961-020-001/ 1.10.2018г.

ЗВР, РД и РА са подписани с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на издаването на всеки от изброените документи, което се потвърждава включително от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ.

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, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р-22002218005961-092-001/ 24.04.2019г., съставляващ съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК неразделна негова част. Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Поискани са по чл.45, ал.2 ДОПК насрещни проверки на доставчиците по чл.45, ал.1 ДОПК по спорните фактури, които са извършени и получените ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, включително поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено

поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките, обаче не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Липсва спор, че разглежданите доставки касаят пряко осъществяваната от жалбоподателя търговска дейност, свързана с международен транспорт, тъй като доставяните стоки са предназначени за ремонт на товарните автомобили, ползвани от дружеството по силата на сключените от него договори за наем.

I. Извършени доставки и начислен данък (продажби)

От РЛ е деклариран извършен международен транспорт по чл.30 ЗДДС с получател К. М О., във връзка с което са представени фактури, заявки за транспорт, в които като превозвач е записано РЛ.

Изводите на органите по приходите съответстват на събраните по делото доказателства. За дейността си РЛ използва следните (наети) моторни превозни средства – Форд Транзит с рег. [рег.номер на МПС] , товарен автомобил Фиат Дукато с рег. [рег.номер на МПС] , товарен влекач ДАФ, модел ФТ ХФ, рег. [рег.номер на МПС] , товарен влекач ДАФ, модел ХФ 460 ФТ, рег. [рег.номер на МПС] , товарен влекач ДАФ, модел 95 ХФ 430, рег. [рег.номер на МПС] , ремарке за товарен автомобил К., [рег.номер на МПС] . Представени са 12 фактури (л.141, гръб), издадени през м.08.2017г. и м.09.2017г. към клиент „К. М“ О., като не е представена информация за лице, водач на композицията. Представени са копия на пътни листове, на международни товарителници за извършен международен транспорт.

Доказателствената съвкупност по делото препятства обосноваването на извод за осъществяване на транспорт по указаните във фактурите маршрути (Румъния – У., У. – Л., С. – У. и по обратните дестинации), от [фирма]. Приложените разпечатки от Ф. (професионална система за проследяване на автомобили), сочещи, че наетите от дружеството товарни МПС са извършвали превоз на товари на територията на страни членки на ЕС – Германия, Франция, Д., Б., Ш., Италия, Н., Испания, Полша не кореспондират напълно на дестинациите, упоменати във фактурите. При ревизията не са представени исканите обяснения и доказателства относно организацията на дейността, кой изготвя международните товарителници, как международните шофьори, които се твърди, че не се прибират до страната след всеки курс, ги получават, как са информирани за място, точен адрес на товарене и разтоварване, предаване на товари. В никоя от фазите на установителното производство, вкл. пред тази съдебна инстанция не са представени заповеди за командировка на шофьорите, липсват първични счетоводни документи и осчетоводявания във връзка с предоставяне на аванси за предстоящи курсове, както и отчети за изразходвани парични средства след осъществяването им. Не са представени хронологии на счетоводни сметки, където са намерили отражение разходи във връзка с курсове в страната и в чужбина, не са представени документи за

платени пътни, винетни, фериботни, паркинг такси и други разходи във връзка с курсове на транспортните средства за извършени услуги към „К. М“ О., както и документи за зареждане на гориво извън територията на Република България независимо от твърдението, че това е ставало на посочени от товародателя бензиностанции.

Самото наличие на международни товарителници не обосновава различен извод, доколкото съгласно чл. 4, изречение първо от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки товарителницата служи за установяване на договора за превоз. Освен това съгласно чл. 9, т. 1 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията на договора и получаването на стоката от превозвача. В качеството ѝ на документ, който удостоверява единствено (и то с оборимата презумпция) получаването на стоката от превозвача, същата като такъв документ не представлява доказателство за преминаване на собствеността от доставчика на получателя на стоката. При съобразяване на тези обстоятелства, правилно органите по приходите са приели, че извършените от [фирма] транспортни услуги са с място на изпълнение на територията на страната – чл.12, ал.1 вр. чл.9 ЗДДС, за която е настъпило данъчно събитие и данъкът е изискуем.

II. Получени доставки и данъчен кредит (покупки)

Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 70879,97 лв. по фактури, издадени от [фирма]:

Не се спори, че те са във връзка с покупката на резервни части и материали, т.е. касае се за доставка на стоки. Съгласно чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима и недвижима вещ. В съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена. Тъй като спорните фактури касаят родово определени вещи, прехвърлянето на собствеността съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите се осъществява с предаването на стоките. Фактурите съдържат описание на видовете резервни части и консумативи с количество, единична цена и стойност. За удостоверяване предаването на тези стоки жалбоподателят е предоставил заявки за доставка, приемо-предавателни протоколи и стокови разписки за влагането на частите/материалите. Тези документи не са оспорени от ответника по реда на чл.193 ГПК вр. чл.144 АПК и § 2 ДР на ДОПК и тъй като са редовни и кореспондират помежду си, няма основание да не бъдат ценени. Чрез представените приемо-предавателни протоколи е извършено индивидуализирането на стоките по вид и количество и е прехвърлена собствеността. При неоспорване на посочените документи в тежест на приходните органи е да установят, че е налице знание у получателя за наличие на извършена от доставчика му данъчна измама. (реш. по адм. дело № 7544/ 2020г. на ВАС и мн. др.). Доставките са разплатени, плащането е осчетоводено при доставчика и получателя. Установено е съществуване на склад у доставчика с площ 48 кв.м. в кв. П., ползван по договор за наем с Х. Х., чието неизпълнение на задължението да декларира дохода си от този източник не може да остане в тежест на РЛ. Без значение в тази връзка е и

посещението в обекта 2 години след ревизираните периоди. От приобщеното по преписката експертно заключение са изведени аргументи за прекомерност на придобити и вложени гуми (77 при принципна възможност бройката да е не повече от 24 на сезон), за нужда от специализиран сервиз и квалифициран персонал (при констатирано малко помещение само с канал без подежник), за липса на документирана чрез застраховател необходимост от съответен ремонт, които надхвърлят мярката на дължимо поведение у ревизирания търговец, за да установи влагането на резултатите от фактурите в последващата своя облагаема дейност.

В противовес с изводите на ревизиращите, доказано е и придобиването на стоките от доставчика, съответно възможността му на свой ред да ги прехвърли на жалбоподателя, тъй като за целта са представени фактури и стокови разписки, удостоверяващи закупуването на стоките. Изложените от органите по приходите доводи, свързани с т.нар. „рисков профил“ на доставчика и предходните доставчици, не могат да бъдат възприети, тъй като не се касае за обективен факт или обстоятелство, а предполагаем оценъчен резултат от аналитична дейност. Що се отнася до изтъкнатите от приходните органи данни относно липсата на назначени по трудов договор лица при предходните доставчици, това няма пряко отношение към възможността им да осъществяват покупко-продажба на стоки. Дори обаче да се приеме, че не е доказан произход на фактурираните стоки, респ. материалната и техническа обезпеченост на доставчика, съгласно трайната практика на СЕС това не може да бъде основание да бъде отречена реалността на доставката, съответно да бъде отказано правото на данъчен кредит (решения на СЕС по дела С-324/11 и съединени дела С-80/11 и С-142/11).

[фирма]

Необосновано ревизиращите са приели и че липсва реална доставка по фактурата, издадена от [фирма]. Заключение на вещото лице потвърждава, че за възлагането на съответната услуга е налице договор, а за извършеното плащане е издаден разходен касов ордер. Наведените от ревизиращите органи доводи, че доставчикът няма назначени по трудов договор лица и че не е декларирил предмет на дейност и обект, от който осъществява дейността си, не са относими към възможността за извършване на конкретно фактурираната услуга, предвид предмета й (разпространение на флаери).

Бе посочено, че между РЛ като възложител и доставчика, изпълнител, на 15.11.2017г. е сключен договор за разпространение на 20 000 бр. рекламни листовки на територията на [населено място]. Между страните по договора е съставен протокол от 29.11.2017г. за проверка на случаен принцип, при която се приема, че услугата е изпълнена. Представени са договор между доставчика и [фирма], както и между последното дружество и [фирма], персонифицирани са конкретните изпълнители на разпространението, което, макар да касае значителна част от територията на столицата, би могло да е по силите на двама души дори при ползване на обществен транспорт. Следователно между всяка от страните по договорите е постигнато съгласие за параметрите на услугата, подлежаща на изпълнение, а в протокола за приемане на резултатите от нея тя е отново подробно индивидуализирана.

Тези частни документи не са оспорени от приходната администрация относно тяхната автентичност по реда на чл.193 ГПК вр. чл.144 АПК и § 2 ДР на ДОПК. При неоспорване на посочените документи в тежест на приходните органи е да установят, че е налице знание у получателя за наличие на извършена от доставчика му данъчна измама. (реш. по адм. дело № 7544/ 2020г. на ВАС и мн. др.). Осчетоводяването на услугата, начисляването на ДДС при РЛ е потвърдено и от заключението на ССЧЕ.

Доставка от [фирма]

От този доставчик са 2 фактури с предмет ушиване на Т. покривало от брезент на ремарке и влекач и ушиване на работни дрехи. Между РЛ и [фирма] на 18.10.2017г. са сключени 2 договора за изработка за всяка от изброените шивашки услуги. Съответно между доставчика и [фирма] – договор за шивашки услуги от 4.10.2017г.

За да откажат правото на приспадане на данъчен кредит по двете фактури, органите по приходите са обосנוвали изводите си с обстоятелството, че не са представени доказателства за вложените материали по вид, количество, покупни фактури, необходими за ушиването на работно облекло и на Т. покривало, че наемането на служители от [фирма] е фиктивно, а фактурата, издадена от последното, е с дата 4.01.2018г., три месеца след като са издадени двете спорни фактури.

Дори и при така формираните изводи, само наличието на това обстоятелство, без доказана и твърдяна от органите по приходите съпричастност на РЛ към данъчна измама не е достатъчно, за да обоснове отказа за правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура. Според постоянната съдебна практика правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, използвани за целите на техните облагаеми доставки, представлява основен принцип на общата система на ДДС. Както Съдът многократно е постановявал, 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, когато материалните и процесуалните изисквания или предпоставки, които обуславят това право, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 37 и 38, от 3 октомври 2019 г., A., C-329/18, EU:C:2019:831, т. 27 и от 16 октомври 2019 г., G.). Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 39, както и от 19 октомври 2017 г.). Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи доставки на определени услуги е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС.

Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и

разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи на себестойността (решения от 6 юли 2006 г., К. и R. R., C-439/04 и C-440/04, т. 49 и от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 40 и определение от 10 ноември 2016 г. по дело C-446/2015). Правото на приспадане на ДДС обаче се обуславя от изпълнението на изисквания или на материални условия и на условия от формално естество. Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива, и от друга, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице. Що се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане, които се приравняват на формални изисквания или предпоставки, член 178, буква а) от Директивата за ДДС предвижда, че данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и 238—240 (решение от 12 април 2018 г., V. —Indústria de R., C-8/2017). Освен това съгласно член 273, първа алинея от Директива 2006/112 държавите членки могат да наложат други задължения, наред с предвидените в тази директива, ако считат това за необходимо с оглед на правилното събиране на ДДС и предотвратяването на данъчните измами. Мерките, приети от държавите членки, не трябва обаче да излизат извън необходимото за постигането на такива цели.

Доставка от [фирма]

Съдът приема за неоснователна жалбата, в частта ѝ относно отказано право на данъчен кредит по фактура №[ЕГН] от 06.10.2017 г., издадена от В. Ем Ди Е. за данъчен период м. 10.2017г., в размер на 800 лв. Въпреки многобройните доказателства, указващи превъзлагане на услугата и ползване на конкретно физическо лице за непосредственото нейно изпълнение, недоказан остава съществен за облагаемостта на доставката факт – самото наличие на интернет сайт, чиято поддръжка се е налагала в периода на действие на договора. Нито при ревизията, нито пред съда са посочени доказателства кой е хостинг-доставчикът и къде е публикуван сайтът (такъв не се констатира в информационното общество интернет въпреки че наименованието му е указано в договора между доставчика и РЛ), нито в какво се е изразявала поддръжката му, поради което съдът приема, че не са изпълнени изискванията на чл. 71 от ЗДДС за упражняване право на данъчен кредит. Правилното счетоводно отразяване на фактурата при жалбоподателя и наличието на данни за разплащане не е достатъчно, за да се направи извод за действително осъществена стопанска операция - доставка на услуга по чл.9 от ЗДДС и възникнало данъчно събитие. Фактурата сама по себе си не е данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. Поради това, именно той носи и тежестта да докаже правопораждащия факт – извършването на доставка. От страна на жалбоподателя не са ангажирани доказателства, които да обосноват реалност на фактурираната доставка,

поради което съдът приема, че не са изпълнени изискванията за упражняване право на данъчен кредит и РА, в частта, с която органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 800 лв., се явява законосъобразен.

При извод за частична основателност на жалбата и при своевременно заявени искания от двете страни разноски се следват и на [фирма], и на ответника. Такива от дружеството са направени в размер на 500 лв., от които 450 лв. за депозит на ССЕ и 50 лв. държавна такса. Съразмерно на уважената част от жалбата на дружеството се присъждат 404 лв. разноски и 2708 лв. юрисконсултско възнаграждение, а на администрацията – 1047 лв. юрисконсултско възнаграждение за първоинстанционното съдебно производство.

Мотивиран така, Административен съд София-град, I отделение, 15 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Р. Г., Ревизионен акт № Р 22002218005961 091 001/ 12.06.2019г., издаден от Х. М., началник сектор, възложил ревизията и Ц. Р. – главен инспектор по приходите – ръководител, потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП с Решение № 1756/ 17.10.2019г., в частта на установените задължения по ЗДДС вследствие на отказано право на данъчен кредит в размер на 72605,85 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата част на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 800 лв. по фактура, издадена от [фирма], както и в частта на допълнително начислен ДДС в размер на 14024,98 лв. във връзка с международен транспорт, осъществен по заявки от „К. М“ О. и закъснителни лихви, възлизащи на 2409,20 лв.

ОСЪЖДА дирекция «Обжалване и данъчноосигурителна практика» да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Р. Г. 404 (четирисотин и четири) лв. разноски по делото, както и 2708 (две хиляди седемстотин и осем) лв. юрисконсултско възнаграждение.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Р. Г. да заплати на дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП – [населено място], [улица] на основание чл.161, ал.1, изр.3 ДОПК сумата 1047(хиляда четиресет и седем) лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение за първоинстанционното съдебно производство.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: