

# РЕШЕНИЕ

№ 1260

гр. София, 26.02.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в**  
публично заседание на 21.12.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Маруся Йорданова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **8347** 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.

Образувано е по жалба на от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], район „И.“,[жк], [улица], ет. 1, ап. 2, чрез С. С. К., в качеството му на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221518003594-091-001/18.02.2019 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Й. Н. И. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден респ. изменен с решение № 795/02.05.2019г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., касателно определените на дружеството задължения по ЗДДС за данъчен период м.05. и м.06.2018г.

В жалбата са релевирани оплаквания, че РА е незаконосъобразен, издаден в нарушение на основни принципи на данъчното производство, както и нарушения на материалния закон. Навеждат се твърдения за неправомерен отказ да се признае правото на данъчен кредит при безспорно установени последващи доставки което прави твърдението на ревизиращите за липса на реалност на доставката по придобиването им необосновано. Сочи, че всички доставчици са разполагали с необходимата обезпеченост за извършените доставки. Счита, че в случая естеството на услугите респ. на доставките на стоки, са свързани изцяло с икономическата дейност на дружеството и обезпечават същата. В подкрепа на възраженията си посочва практиката на Съда на ЕО, цитирайки по съединени дела С-80/11 и С-142/11, по дело С-16/13 (М. Р.), дело С-324/11 (Т.), както и многобройната практика на ВАС по идентични казуси. В този смисъл смята, че не следва органите по

приходи да вменяват права и задължения, които са в техните прерогативи В заключение претендира отмяната на РА в обжалваната част и присъждане на сторените по делото разноски, включително и юрисконсултско възнаграждение.

В с.з. жалбоподателят, редовно призован, чрез процесуалният представител юрк. Т., поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Представя писмени бележки.

Ответникът - Директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно- осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, чрез представител по пълномощие юрк. Г., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена.

Софийска градска прокуратура, уведомена, не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Административен съд София- град, III отделение, VII състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221518003594-020-001/21.06.2018 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по ЗДДС за данъчен период от 01.05.2018 г. до 31.05.2018г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 02.07.2018 г.

С последваща Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22221518003594-020-002/19.07.2018 г., връчена електронно на 20.07.2018 г., е разширен обхватът на ревизията, като е добавен още един данъчен период – м.06.2018 г., а със ЗИЗВР № Р-22221518003594-020-003/01.10.2018 г., връчена по електронен път на 02.10.2018 г., е изменен срокът за извършване на ревизията и е определен срок за нейното завършване до 30.11.2018 г.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221518003594-092-001/15.01.2019 г., връчен електронно на 21.01.2019 г.

В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, лицето е упражнило правото си да подаде писмено възражение срещу РД, прието от ревизиращите за неоснователно.

Ревизията приключва с ревизионен акт (РА) № Р-22221518003594-091-001/18.02.2019 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, е връчен по електронен път на 19.02.2019 г., с който при деклариран от дружеството – жалбоподател данък за възстановяване в общ размер на 74 846,25 лв. е установен данък по ЗДДС за внасяне в общ размер на 11 298,02 лв., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 85 472,10 лв. и начислени лихви за забава в размер на 672,17 лв. по доставки, отразени във фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] И [фирма].

Ревизиращият екип е формирал извод, че по спорните фактури липсва доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и на основание чл. чл.69, ал.1, т.1 и чл.68, ал.1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 85 472,10 лв. по фактури, издадени от цитираните по-горе 5 доставчици.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени три Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. № Р-22221518003594-040-001/12.07.2018 г., № Р-222215178003594-040-002/06.08.2018 г. и № Р-222215178003594-040-003 от 29.10.2018 г. Представените документи са описани подробно в РД.

В хода на ревизионното производство от ревизиращите органи по приходите са извършени насрещни проверки на други задължени лица - преки доставчици на жалбоподателя.

Относно определените по ЗДДС задължения ревизиращите органи са установили следното:

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на изброените 5 ЮЛ-доставчици на дружеството, с оглед установяване законосъобразното упражняване право на данъчен кредит по фактурите, издадени от тях. Извършените процесуални действия, констатации и формирани изводи от ревизиращия екип са изложени подробно в констативната част на ревизионния доклад и са възприети изцяло в процесния ревизионния акт.

На проверяваните дружества са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) чрез прилагане към данъчното досие.

След анализ на събраните доказателства органът по приходите е направил следните фактически констатации и правни изводи:

Установено е, че през ревизираните периоди, ревизираното лице е извършвало транспортна дейност в страната и чужбина; отчетени са и приходи от застрахователни услуги. Дейността се осъществява изцяло с наети моторни превозни средства /МПС/ и пътни превозни средства /ППС/. Притежава Лиценз № 5758/24.01.2013 г., издаден от Министерство на транспорта и информационните технологии. Установено е, че притежава необходимата материална, технологична и кадрова обезпеченост.

За процесните данъчни периоди м.05. и м.06.2018г., [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит за доставката на различни по вид услуги<sup>7</sup>

– наем на недвижим имот /хале и 5 паркинг места/, наем на МПС и ППС /товарни автомобили, ремаркета и полуремаркета/, почистване на тир композиции и префактуриране на ремонт на МПС, по фактури, издадени от [фирма];

- поправка на брезент за тир покривала по фактури, издадени от [фирма];
- разпространение на рекламни флаери – по фактура, издадена от [фирма],
- поддръжка на уеб сайт - по фактури, издадени от [фирма],
- както и за закупени стоки – резервни части и консумативи за МПС по фактури, издадени от [фирма].

1) Относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 4 706,90 лв. по фактурите, издадени от [фирма], ревизиращите органи са установили следното:

На цитирания доставчик е извършена насрещна проверка, обективирани в ПИНП № П-22221418128944-141-001/14.01.2019 г., като в отговор на връченото му искане, от проверяваното дружество са представени процесните 17 фактури (описани на стр. 9 и 10 в РД(, всички те придружени с фискални касови бонов. Представени са писмени обяснения, съгласно които дейността на дружеството се състои в отдаването под наем на паркоместа, товарни автомобили, ремаркета и полуремаркета, осигуряване на техническото им обслужване и ремонт, поддръжка и профилактиката, както и тяхното почистване. Приложени са и множество договори, от които е видно, че [фирма] ползва под наем хале № 3, ведно с 5 паркоместа от паркинг за товарни автомобили, находящ се [населено място],[жк], автобаза „М.“ /с наемодател е [фирма], ЕИК[ЕИК]/, която база отдава под наем на ревизираното лице въз основа на договор за ползване на недвижим имот от 03.01.2018 г. Установено е, че [фирма] не

притежава собствени МПС, а отдаваните под наем такива на ревизираното дружество 4 влекача, 1 ремарке и 1 полуремарке /влекач ДАФ, рег. [рег.номер на МПС] ; влекач ДАФ, рег. [рег.номер на МПС] ; влекач ДАФ, рег. [рег.номер на МПС] ; влекач ДАФ, рег. [рег.номер на МПС] , 1 ремарке „Ш.“, рег. [рег.номер на МПС] и 1 полуремарке К., рег. номер С 9825 ЕМ/, е въз основа на сключени 6 договора за наем от 03.01.2018 г., 25.01.2018 и 23.02.2018 г. По силата на тези 6 договора, цитираните МПС-та са били наети от [фирма] и [фирма], за което проверяваното лице прилага сключените с наемодателите договори, свидетелства за регистрация на МПС и издадените от тях фактури. Приложен е още и договор за абонаментно техническо обслужване на наетите МПС и ППС от 03.01.2018 г. с възложител [фирма]. В отговора си до ревизиращите органи, [фирма] посочва, че има назначени лица по трудови договори, на длъжност „автомонтьори“, но е ползвало и услугите на наети подизпълнители - [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], за което прилага сключените с посочените юридически лица договори, издадените от тях фактури, касови бонове, приемо-предавателни протоколи към някои от фактурите. За услугите по почистване на МПС посочва, че е ползвал услугите на подизпълнител [фирма], ЕИК[ЕИК], за което прилага издадените от него фактури и касови бонове.

[фирма] представя още приемо-предавателни протоколи за комплексно почистване на МПС, ремонтни карти за вложени части/консумативи в МПС и множество вторични счетоводни документи – оборотни ведомости, главна книга, хронологии на счетоводни сметки, ведомости за заплати

След извършен анализ на така представените документи и въз основа на данни в ИС на НАП, органът по приходите е констатирал, че процесните фактури са отразени в дневниците за продажби на посочения пряк доставчик. По отношение на кадровата обезпеченост е установено, че в действителност за периода на издаване на процесните фактури, в [фирма] са били назначени 3 лица по трудови договори на длъжност „автомонтьори“. Установено е обаче, че горепосочените 3 доставчици – подизпълнители не притежават кадрова обезпеченост /нямат назначени лица по трудови правоотношения, нито са подавали справки по реда на чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатени суми на физически лица по извън трудови правоотношения за 2018 г./. В тази връзка, органите по приходите са проследили веригата от доставки - предходните доставчици на [фирма], [фирма] и [фирма], както и на техните предходни доставчици, в резултат на което са установили, че процесните услуги следва да са били извършени от [фирма], ЕИК[ЕИК], ЕИК[ЕИК], за което дружество приходните органи посочват, че е deregистрирано по ЗДДС, считано от 11.09.2014 г. по инициатива на приходната администрация, поради неоткриването му на обявения от него адрес за кореспонденция.

2. Относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 80 808,00 лв. по 54 фактури, издадени от [фирма], за които правото на кредит е упражнено и през двата процесни данъчни периода:

С ПИНП № П-22221218128945-141-001/14.01.2019 г. е констатирано, че в отговор на връченото му искане, [фирма] е представило: процесните фактури, от които е видно, че предметът на доставка са различни по вид стоки - резервни части, гуми и консумативи за МПС; касови бонове и приходни касови ордери /ПКО/, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, договор за поръчка от 01.08.2017 г., договор за наем на недвижим имот от 07.08.2017 г. с наемодател Х. П. Х., ЕГН [ЕГН] за наем на склад,

находящ се в приземно помещение на къща в [населено място], район „П.“, [улица], стокови разписки, приемо-предавателни протоколи, вторични счетоводни документи, фактури от предходни доставчици [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

След проверка в информационната система на НАП органът по приходите е констатирал, че спорните фактури са отразени в дневниците за продажби на [фирма]. По отношение на притежаване на кадрова обезпеченост е констатирано, че в дружеството е назначено 1 лице на трудов договор, на длъжност „склададжия“. Установено е, че дружеството е включено в масив „Риск“ на НАП, декларира големи обороти с малки размери на ДДС за внасяне. Установено е още, че посочените предходни доставчици нямат назначени лица по трудови договори и декларирани складови бази/магазини и др. обекти, от които да извършват дейност.

От ревизираното лице са представени: идентични с гореописаните документи, ведно със заявки и писмени обяснения, съгласно които закупените от посочения доставчик стоки се влагат в текущи и инцидентни ремонти на МПС, ползвани от [фирма]; влагането на автоконсумативите и гумите се осъществява от международните шофьори, назначени в дружеството, като за това не е необходима специална квалификация; при предаването на добавките и гумите се съставят вътрешни приемо-предавателни протоколи, подписани от управителя на дружеството и съответния шофьор.

При извършен анализ на така представените документи, приходните органи са констатирали, че на стоковите разписки липсват данни за получател и съставител; в приемо-предавателните протоколи не е посочен обект и адрес, на който се предават стоките, няма данни за лицата, участвали в товареното/разтоварването, няма данни за МПС, с което същите са превозени. В тази връзка е посочено, че не са представени товарителници, пътни листове, които да са относими към превоза на процесните стоки. Освен това е изтъкнато, че в наличните документи не присъстват допълнителни характеристики на авточастите, предвид, че същите притежават каталожен номер, съгласно който се индивидуализират според вида, марката и модела на МПС, за което се отнасят. Т. е. стоките са заявени единствено като количество, но не присъстват каквито и да било характеристики, обвързващи процесните стоки със стопанисваните от ревизираното лице МПС. Обърнато е и внимание, че стоките, които са закупени са в твърде голямо количество, несъответстващо на броя на наетите МПС/ППС, с които е осъществяван международен транспорт.

3. Относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 394,60 лв. по 4 фактури, издадени от [фирма], за които правото на кредит е упражнено през данъчен период м. 06.2018 г.:

С ПИНП № П-22221218136458-141-001/14.01.2019 г. са документирани резултатите от извършена насрещна проверка на [фирма]. В отговор на връченото му искане, лицето е представило: спорните фактури с предмет „поправка на брезент-прошиване с подлепване“, като са посочени конкретни рег. №на МПС; договор за шивашки услуги от 04.12.2017 г., заявки, приемо-предавателни протоколи, хронологии на сметка 501 „Каса“ и други вторични счетоводни документи;

Установено е, че спорните фактури са отразени от доставчика в дневника му за продажби. Дружеството не притежава необходимата материална, технологична и кадрова обезпеченост.

Приходните органи са отбелязали, че служебно им е известно, че по друго контролно производство, управителката на [фирма] М. С. Б., ЕГН [ЕГН] е заявила, че

представляването от нея дружество не е извършвало дейност от регистрацията му през 2016 г. и не е издавало фактури към клиенти. Заявеното е собственооръчно написано и е входирано под вх. №1494-13-141/11.04.2018 г. в деловодството на офис „И.“ при ТД на НАП С..

4. Относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 252,00 лв. по 2 фактури, издадени от [фирма], за които правото на кредит е упражнено и през двата процесни данъчни периода:

С ПИНП №П-22221418128946-141-001/14.01.2019 г. са документирани резултатите от извършена насрещна проверка на [фирма]. В отговор на връченото по електронен път искане, от дружеството са представени: процесните фактури, с предмет „абонаментна поддръжка на уеб сайт [www.strtrnsnspostbg.com](http://www.strtrnsnspostbg.com), ПКО, договор за поддръжка на интернет сайт от 04.01.2018 г., вторични счетоводни документи, писмени обяснения.

След проверка в информационната система на НАП органът по приходите е констатирал, че спорните фактури са отразени в дневниците за продажби на [фирма]. По отношение на притежаване на кадрова обезпеченост е констатирано, че в дружеството няма назначени лица на трудови договори, както и че не е подадена справка по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми на физически лица по извън трудови правоотношения. Не са ангажирани доказателства за превъзлагане на СМР на друг подизпълнител. От представената оборотна ведомост е видно, че дружеството не притежава активи.

5. По отношение отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 800,00 лв. по фактура № 41/31.05.2018 г., издадена от [фирма], отразена от ревизираното лице през м. 05.2018 г.

С ПИНП № П-22221218136460-141-001/14.01.2019 г. е констатирано, че в отговор на връченото му искане, [фирма] е представило: процесната фактура с предмет „извършено разпространение на флаери по договор – м. 05.2018 г. „, ПКО за осъществено заплащане в брой, договор от 01.01.2018 г. за разпространение на фирмени рекламни флаери /брошури/ на територията на [населено място], с фиксирана цена 0,20 лв. за 1 брой, вторични счетоводни документи.

Установено е, че спорната фактура е отразена от доставчика в дневника му за продажби. Дружеството не притежава необходимата материална, технологична и кадрова обезпеченост.

С оглед констатиране на горните обстоятелства и факти, приходните органи, извеждат извода, че задълженото лице и посочените от него доставчици не представят безспорни доказателства за наличие на облагаеми доставки по смисъла на чл. 9 и чл. 6 от ЗДДС, за които да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Изразено е становище, че в случая е налице абсолютна симулация, при която са фактурирани услуги, които не са извършени въобще, както и стоки, които не са реално доставени и приети. Ревизираното дружество, посочено като получател и претендиращо данъчен кредит по доставка, по която не е получило нищо, не може да не знае, че участва в привидна доставка, във

връзка с което на същия следва да бъде отказано правото на данъчен кредит по всяка една от процесните доставки.

Въз основа на гореописаното, органът по приходите е приел, че не са налице обстоятелства, релевантни за признаване правото на данъчен кредит, като на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, в РА е приел, че следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в общ размер на 85 472,10 лв. и е начислена лихва за забава в размер общо в размер на 672,17 лв.

Мотивите на органите по приходи се основават на извършените насрещни проверки, събраните доказателства от трети страни, изисканите и представени/непредставени от ревизираното лице доказателства относно характера на доставките, начисляването или не на ДДС, наличните данни и информация в информационните масиви на НАП и други относими доказателства към правото на счетоводно отчитане на разходи за данъчни цели.

Ревизионният акт е оспорен пред директора на дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, който в законоустановения срок по чл. 156, ал. 7 от ДОПК, решаващият орган се е произнесъл с решение № 795/09.05.2019г., с което е изменил РА № Р-22221518003594-091-001/18.02.2019 г., в оспорената част на установения резултат по ЗДДС, като за данъчен период м. 05.2018 г., от ДДС за внасяне в размер на 3\_084,45 лв., е определил ДДС за внасяне в размер на 2 700,45 лв., ведно със съответните лихви, а за данъчен период м. 06.2018 г., от ДДС за внасяне в размер на 7 541,40 лв., е определил ДДС за внасяне в размер на 7 157,40 лв., ведно със съответните лихви. В останалата част РА е потвърден.

В срока за обжалване ревизирият субект е подал жалба до АССГ.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства, както и допълнително представените от страните с молба такива.

Изготвена е ССЕ от вещото лице Т. Т. Ч.- Г., прието и неоспорено от страните в с.з. на 21.12.2020г., в заключението на която вещото лице установява, че процесните стоки, придобити от жалбоподателя са свързани с дейността на дружеството, подробно описани в констативно-съобразителната част, данъкът по процесните фактури е надлежно начислен от доставчиците, като [фирма] е отчел използване на процесните стоки и услуги за поддържане на икономическата дейност на дружеството.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Съдът намира, че жалбата е подадена в рамките на 14-дневния срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е **ОСНОВАТЕЛНА**.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и

материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (И. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

В случая видно от заповед № РД-01-803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С., Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ на ТД на НАП- С. е оправомощен да издава ревизионни актове по реда на чл.119 ДОПК. Следователно процесният ревизионен акт е издаден от органът, възложил ревизията и ръководителя на ревизията С. Н. Г. т.е. от лица, разполагащи с материална компетентност по чл.119, ал.2 ДОПК.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

За да издаде оспорения ревизионен акт в оспорената му пред настоящата инстанция част, административният орган е приел, че не са осъществени реални доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС по фактури, издадени [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] И [фирма], във връзка с което е прието, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит на дружеството – жалбоподател по тези доставки във връзка респ. не е признато право данъчен кредит общо в размер 86 144, 27 лв., гловница и лихви. След жалба по административен ред, решаващият орган е изменил акта досежно определеният ДДС за внасяне, като за данъчен период м. 05.2018 г., от ДДС за внасяне в размер на 3 084,45 лв., определя на ДДС за внасяне в размер на 2 700,45 лв., ведно със съответните лихви, а за данъчен период м. 06.2018 г., от ДДС за внасяне в размер на 7 541,40 лв., определя на ДДС за внасяне в размер на 7 157,40 лв., ведно със съответните лихви.

Според констатациите на РД, извършваната от дружеството дейност през ревизирания период е транспортна дейност в страната и чужбина, за което дружеството притежава Лиценз № 5758/24.01.2013 г., издаден от Министерство на транспорта и информационните технологии както и застрахователни услуги. Дейността се осъществява изцяло с наети моторни превозни средства /МПС/ и пътни превозни средства /ППС/. Установено е, че притежава необходимата материална, технологична и кадрова обезпеченост.

С оглед събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните периоди са предприети редица процесуални действия, подробно описани в РД.

Спорните между страните въпроси се изразяват в това налице ли са законовите предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит от жалбоподателя по процесните фактури, респективно за доначисляване на ДДС от органите по приходите.

Следователно в конкретния случай спорът се свежда до това, дали издадените



от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] И [фирма]. фактури са за реално доставени стоки и услуги.

Във връзка с това, настоящата инстанция намира изводите на ревизиращите органи респ. на решаващия орган за неоснователни по следните съображения:

Предмет на процесните фактури са доставки на авточасти и консумативи за автомобили от [фирма], доставки на услуги от [фирма] – наем на МПС, наем на база, почистване на МПС и ремонтни услуги; поправка на брезент за тир покривала от [фирма], разпространение на рекламни флайери от [фирма], както и и поддръжка на уеб сайт от [фирма] с получател [фирма] за целите на неговата независима икономическа дейност, а именно международен транспорт на стоки и товари.

От основно значение са именно събраните в хода на ревизионното производство писмени доказателства и тези, допълнително представени от жалбоподателя и приети от съда: в отговор на връчени ИПДПОЗЛ, от ревизираното дружество и дружествата-доставчици [фирма], С. Г.“ Е., [фирма], [фирма] и [фирма] с придружителни писма са представени копия на процесните фактури, ведно с приложения към тях фискални касови бонове за извършени плащания в брой, заявки, приемо-предавателни протоколи, договори, заявки за доставки на стоки и услуги от дружеството-жалбоподател, пътни листове, ремонтни карти, съдържащи лицата, които са извършвали ремонтната услуга, вложените части и консумативи; вътрешни приемо –предавателни протоколи. За транспортиране на авточастите от складовата база на [фирма] до автобаза М. са съставяни пътни листа, издадени от [фирма] с посочен водач, дата, начален и краен километраж и маршрут, а за извършените ремонти от [фирма] са издадени съответните ремонтни карти с посочени дата и място на извършване на услугата, подробно описани ремонтни дейности, с посочени марката и типа на превозното средство респ. неговия рег. №, както и лицето (механик), извършил съответния документ. За наетите ППС са представени съответните договори за наем, както и талоните за регистрация на съответните МПС. Всички придружаващи документи, към всяка една от процесните доставки, за които има издадени фактури са описани изчерпателно в табличен вид, в приетата по делото съдебно –счетоводна експертиза.

Няма спор, че по отношение на процесните доставки на стоки и услуги, по които жалбоподателят е получател, е изпълнено условието по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от същия закон, в който данъкът е посочен на отделен ред.

На първо място, видно от представените по делото данъчни фактури, издадени от петте спорни доставчици, цитирани по-горе, се установява, че всички фактури са оформена съгласно всички стандарти на Закона за счетоводството (ЗСч) и към нея тях представени доказателства за плащане /банкови извлечения/, обстоятелство, което се установява безспорно и от изслушаната в

с.з. на 21.12.2020г. съдебно – счетоводна експертиза от вещото лице Т. Ч.-Г., неоспорена от страните, което съдът кредитира изцяло.

В констативно – съобразителната част на ССЕ си експертиза, вещото лице е констатирало, че във връзка с всяка издадена от доставчиците фактура за стоки респ. услуги са съставени респ. представени по делото- договори за доставка на стоки , придружени със съответните приемо – предавателни протоколи, доказателства за плащане, приложени по делото. Установено е още, че по отношение на закупените стоки и материали, свързани с дейността на жалбоподателя са осъществени последващи доставки т.е. са вложени в превозните средства, с които се осъществява икономическата дейност на дружеството, за които са представени и съответните фактури. Налице е идентичност на вида, количеството на закупените от процесните доставчици стоки и тези, вложени в МПС, свързани с основната у дейност на [фирма], подробно описани в заключението на ССЕ.

За да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е необходимо да са налице реално получени облагаеми доставки. ЗДДС не свързва правото на данъчен кредит единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално получени доставки на стоки или услуги. Доставката на услуга е факт от обективната действителност, чието наличие следва да бъде установено. Съгласно разпоредбата на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получените от него стоки или услуги по облагаема доставка, които доставчикът - регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави, в тази връзка ЗДДС регламентира изискване, според което правото на данъчен кредит е неразделно свързано с получени стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, за да претендира право на данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже реално извършена облагаема доставка по смисъла на чл. 9/6 от ЗДДС, във връзка с която са и представените в хода на делото, подробно описани и анализирани в заключение по ССЕ допълнителни писмени доказателства индикиращи изпълнението на спорните доставки, именно : Договори за доставка на стоки и услуги (договори за наем на МПС и ППС, договори за наем на недвижим имот, договор за ремонт и поддръжка на МПС, за поддръжка на уебсай и разпространение на рекламни материали и др.), като за всяка една от процесните фактури с подробно описани в приложените към тях приемо - протоколи специфика на извършените услуга , от които е видно поетите от спорните доставчици задължение да извършат възложените им услуги респ. отчетено извършване на същите.

Ревизиращите органи са направили своите изводи само и единствено въз основа на липса на доказателства за кадрова и техническа обезпеченост на петтимата доставчици, без да обсъди всички представени по преписката доказателства, подробно цитирани по-горе, релевиращи безспорни изводи за извършване на процесната доставка на услуга.

Действително доказателства, конкретизиращи предмета на доставката /количествено измерение, калкулация или какъвто и да е документ, от който да се установи какво точно е извършено, в какъв обем, с какви единични цени и как е формирана крайната стойност на фактурата/ е от значение за нейната реалност, но липсата ѝ не означава винаги, че доставката не е извършена. Данъчните органи са тези, които следва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице, каквото условие е въведено и в практиката на Съда на Европейския съюз /вж. т.62 от решението на СЕС по съединени дела C-80/11 и C-142/11/. В процесния случай в оспорвания РА не се съдържат констатации за извършена данъчна измама, а и липсват доказателства за издадени РА на доставчиците с такива твърдения и констатации. Визираната липса на реалност предполага неправомерно поведение на двете страни, за каквото обаче не са събрани и обсъждани обективни данни и не е направена съответната правна квалификация.

Липсата на доставка не може да се твърди или предполага, а следва да бъде доказана по безспорен начин в процеса на съответната проверка или ревизия посредством надлежни доказателствени средства. Тези средства трябва да удостоверяват относими обстоятелства, а преценени както заедно, така и поотделно, да обосновават по безспорен начин извода за липса на доставка с оглед на определението, дадено в закона.

Освен това, както правилно е констатирано с РА, включително и в изслушаната по делото ССЕ, неоспорена от страните, процесните фактури са отразена в СД по ЗДДС и дневниците за продажби на всеки един от цитираните по –горе 5-ма доставчици.

Всички цитирани в ССЕ доказателства, са намерили отражение в счетоводството на жалбоподателя, което според констатациите както на ревизиращите органи, така и на вещото лице е редовно водено. Тези обстоятелства са потвърдени и от изслушаната по делото ССЕ (неоспорена от страните), изготвена след преглед на счетоводството на жалбоподателя. Вещото лице е установило, че жалбоподателят е получил всички стоки и услуги по процесните фактури, част от които са били предмет на последващи доставки (вложени за правилното функциониране на икономическата дейност на дружеството). Казано с други думи, установява се, че всички закупени услуги респ. стоки, доставени от преките доставчици, се използват в дейността на жалбоподателя. Тези доставки са обективирани със съответните първични счетоводни документи – постановления за възлагане на движими вещи, описани в заключението по ССЕ и приобщени към доказателствения материал по делото, т.е. налице е последващата реализация на процесните активи или е установено използването им в дейността на жалбоподателя.

С оглед разпоредбата на чл. 170, ал. 1 АПК вр. с § 2 от ДР на ДОПК, върху административния орган пада тежестта да докаже наличието на фактическите и

правни основания за издаване на акта си, т.е. че собствеността върху процесните стоки не е прехвърлена от продавача върху купувача и че тези стоки не са налични у ревизираното лице, или са налични, но не са придобити от лицето, сочено като доставчик, както и че декларираните услуги не са извършени от съответните доставчици. По делото такива категорични доказателства не са представени и не са ангажирани от страна на приходна администрация. Ревизиращите органи са се задоволили единствено с обстоятелството да констатират, че не е налице кадрова, материална и ресурсна обезпеченост по фактурите на петтимата доставчици с получател жалбоподателя.

Все в тази насока следва да се отбележи, че органите по приходите не са освободени от задължението си да подкрепят фактическите си и правни изводи с надлежно събрани по реда на ДОПК доказателствени средства (арг. чл. 170, ал. 1 АПК вр. § 2 ДР на ДОПК). Ето защо в случая фактическите констатации на приходната администрация трябваше да обхващат начина на осчетоводяване на процесните доставки и свързаните с тях плащания. Следваше да се проследи стокният поток, което е възможно да бъде сторено не само при прекия доставчик, но и при самото ревизирано лице, като се анализират и последващите доставки на процесните стоки, в случая последващо влягане на закупените стоки/ услуги в използваните за основната икономическа дейност на дружеството ППС, необходими за осъществяване на дейността на РЛ. Фактът на последващата реализация на част процесните активи за основната дейност на жалбоподателя, установен от заключението на приетата ССЕ, сам по себе си е косвено доказателство за придобиване собствеността върху стоките респ. услугите от страна на жалбоподателя и следователно всички тези факти и обстоятелства е трябвало да се преценят с оглед редовността на заведената от жалбоподателя счетоводна отчетност и едва тогава да се формира крайният извод относно реалността на спорните доставки.

В процесния случай е установено и плащането на цената на стоките / услугите, закупени от [фирма] и предмет на процесните доставки. Основанието на тези плащания не е оспорено от органите по приходите с оглед предсатвените по делото доказателства – банкови извещения от сметките на дружеството – жалбоподател за процесния период, поради което следва да се приеме, че е такава, каквото е посочено в процесните фактури, в израз на постигнато съгласие между страните за прехвърляне на право на собственост върху тази стока, за чиято действителност не се изисква писмена форма.

Казаното дотук означава, че в конкретния случай има достатъчно индиции за прехвърлянето на правото на собственост и възникването на данъчното събитие относно процесните активи. Да се приеме, че всички тези доказателства са недостатъчни, би означавало да се вменят неоправдано тежки задължения на регистрираните по ЗДДС лица да съставят и поддържат отчетност, различна от установеното в закона и търговската практика.

Твърденията на ответника, че липсват доказателства за произхода на стоките,

придобити от [фирма] и за придобиването им от прекия доставчик, са ирелевантни относно правото на данъчен кредит за дружеството-жалбоподател. Съгласно константната практика на ВАС по този въпрос, изясняването на произхода на стоките не е факт от значение за правото на данъчен кредит. Същото се отнася и за изпълнението или респективно неизпълнението на други изисквания на данъчното или осигурителното законодателство от страна на доставчика, като например надлежното начисляване на амортизации, подаване на уведомления до НАП за назначени лица по трудово правоотношение и др. подобни.

Следва да се отбележи, че по делото не са събрани доказателства, нито са налице данни, че в случая е извършена данъчна измама и е нанесена вреда на държавния бюджет. Вярно е, че този въпрос е останал без доказване както в административното, така и в съдебното производство. От друга страна обаче, по делото липсват доказателства или данни, че жалбоподателят [фирма] е знаел или е бил длъжен да знае, че участва в данъчна измама, още по-малко пък, че е извършил такава.

Същевременно, съгласно разпоредбата на чл. 71, т. 1 ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило следните условия: притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. В случая е безспорно доказано наличието на предпоставката по чл. 71, т.1 ЗДДС - притежаването на данъчни документи - фактури, издадени от прекия доставчик. За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 ЗДДС, следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл. 71 ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС и едва след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл. 71 от ЗДДС.

Разбирането, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик, е последователно проведено с константната практика на СЕС.

Най-общо според изложеното в Решение от 21 юни 2012г. по обединени дела С-80/11 (*M. Kft срещу N. Ad y-űs Vűmhivatal D.-dűnűntbli R. ű/űs A. Fűgűzűgűtűsűgű*) и С-142/11 (*P. D. срещу N. Ad y- űű Vűmhivatal Iszűk-űlfűjűdi R./űs A. F.*) във връзка с приложението на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347), ако е установено предаването и приемането на стоките между доставчика и получателя и последващата им реализация чрез облагаеми доставки и за целите на икономическата дейност, неизпълнението на задълженията на прекия доставчик или предходните по заприходяване на

стоките в тяхното счетоводство или друго неизпълнение на задължения във връзка с воденото от тях счетоводство и доказването на произход на стоката или направени съпътстващи разходи, могат да обосноват отказ на право на данъчен кредит, само ако въз основа на обективни данни е установено, че получателят на стоките е знаел или е трябвало да знае, че конкретната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или стопански субект по веригата. В настоящия случай това не е установено, а органът по приходите не следва да вменява задължение на получателя на фактурата да извършва проверки на съдоговорителя си, каквито по принцип той не е длъжен да прави. Следователно в конкретния случай от една страна дружеството - жалбоподател притежава данъчни фактури, издадени съгласно всички правила на ЗСч и ЗДДС, а от друга - няма каквито и да било данни, че действията на преките доставчици на жалбоподателя са неправомерни, както и за евентуални нарушения или измама от тяхна страна.

В същия смисъл е и решението на СЕС по дело С-324/11, според което Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това 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 или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Уредбата на съюзното право, националното позитивно право и практиката на СЕС са разяснени в същия смисъл от изпълнителния директор на НАП в Указание № 20-00-134 от 21.06.2013 г. Така в раздел трети т. 1 от указанието се утвърждава, че *"...не е допустимо да се обосновава теза за липса на доставка в условията на абсолютна симулация само с доказателства за нередности при доставчика или предходни доставчици, включително такива за липса на персонал, активи и т. н. Подобни доказателства биха могли само да подкрепят други основни доказателства, с които се установяват нередности при самия получател по така издадени фактури."*

Липсата на материален и персонален потенциал у доставчика за извършване на облагаемата доставка на услуга е индиция за несъществуваща доставка, без да е достатъчно за дисквалифициране на правото на данъчен кредит - вж. т.т. 44 и 45 от решението на СЕС по дело С-324/11 /"....Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали доставчиците по спорните фактури са имали кадрови, технически или най-общо казано ресурсен потенциал за покупка на доставената стока, не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това

отношение от страна на този издател."

Не се установяват и „нередности“ при получателя по издадените фактури. Органите по приходите не оспорват редовността на воденото от ревизираното лице и неговите доставчици счетоводство. По записванията в счетоводствата на доставчика и получателя е оставена информационна следа за доставките, а позоваването на счетоводните записвания е допустимо при действието на чл. 51 от ДОПК.

Следва да се обърне внимание на мотивите на СЕС в решението си по дело С-142/2011, където СЕС приема, че от акта за преюдициално запитване по С-142/2011 следва, че доставките на стоки/услуги/ впоследствие са използвани от жалбоподателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки /т.43/; данъчно-задълженото лице е получило стоките и услугите /т.45/; самият втори преюдициален въпрос по това дело /т.33/ съдържа предпоставката, че данъчната администрация не оспорва извършването на отразената във фактурата сделка.

Затова Решенията на СЕС по посочените по-горе дела, дават основание да се приеме, че при доказана реалност на предмета на пряката доставка на получателя по фактурата се следва данъчен кредит, който не може да бъде отказан поради действия на преките доставчици, които ревизираното лице не може да контролира. Без съмнение, тези решения следва да бъдат прилагани като прецедент при доказан /или безспорен /наличен при ревизираното лице или предмет на последваща облагаема доставка предмет на пряката доставка, като на РЛ не следва да се възлага доказателствена тежест относно обстоятелствата по т.61 от Решението от 21.06.2012г.: дали издателят на фактурата е ДЗЛ /в тази връзка и Решението от 22.12.2010г. по С-438/09 D./.

С оглед изложеното, съдът намира, че е налице доставка по смисъла на чл. 6/9 ЗДДС. Налице е прехвърлянето на собственост върху стока срещу насрещна престация на основание на сключена сделка. Налице са и предпоставките на чл. 71 ЗДДС . Освен това получателят на доставката, за която е начислен данък е регистрирано по ДДС лице към датата на възникване на данъчното събитие и към датата на издаването на данъчната фактура, данъкът по облагаемата доставка е начислен по смисъла на чл. 86 ЗДДС от регистрирано по този закон лице /доставчик/ най-късно към датата, на която изтича данъчният период, следващ периода, през който е възникнало данъчното събитие за облагаемата доставка; доставката, по която е начислен данъкът, е облагаема към датата на възникване на данъчното събитие; получената от внос стока или по облагаема доставка стока или услуга е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми доставки; получателят притежава данъчна фактура или данъчно дебитно известие, отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството и на този закон, видно от представените с възражението към ревизионния доклад фактури.

По изложените по-горе мотиви, настоящият съдебен състав приема, че по делото е доказано реалното изпълнение на процесните доставки от страна на

[фирма], [фирма], [фирма], [фирма] И [фирма]. Следователно, по отношение на доказателствата, разгледани в тяхната съвкупност, няма пречка да се приеме, че същите са годни да установят надлежното начисляване на данъка и наличието на доставки по смисъла на чл.6/9 от ЗДДС, респективно на правото на данъчен кредит за получателя.

По тези съображения настоящият съдебен състав намира, че жалбата на [фирма] е основателна, поради което атакувания РА следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на направените по делото разноски, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, такива следва да се присъдят със съдебното решение в общ размер на 3 764 лева, от които 50 лв. – платена държавна такса, 600 лв. за вещо лице и 3 114 лв. (три хиляди сто и четиринадесет лева) за юрисконсултско възнаграждение, съгласно чл.8, ал.1, т.4 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, III-то отделение, 7-ти състав,

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], район „И.“,[жк], [улица], ет. 1, ап. 2, чрез С. С. К., в качеството му на управител, Ревизионен акт /РА/ №Р-22221518003594-091-001/18.02.2019 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Й. Н. И. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден респ. изменен с решение № 795/02.05.2019г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С..

ОСЪЖДА Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място] да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски в размер на 3 764 лв. /три хиляди седемстотин шестдесет и четири/.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ.

Преписи.

СЪДИЯ: