

РЕШЕНИЕ

№ 3528

гр. София, 02.07.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 02.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **2975** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. М. А., срещу Ревизионен акт № Р-22221418003526-091-001/24.10.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 52/11.01.2019г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период м. 05.2018 г. в размер на 47 602,38 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 442,81 лв.

Според изложеното в жалбата, констатациите в РА са неверни, недоказани и необосновани и противоречат на събраните доказателства. Жалбоподателят подробно описва предмета на дейност на дружеството и взаимоотношенията му с доставчиците, както и представените за спорните доставки документи, и поддържа, че са доказани реално получени доставки и са изпълнени всички предпоставки за признаване правото на данъчен кредит. Позицията се на съдебна практика. Моли за отмяна на ревизионния акт и за присъждане на сторените по делото разноски. В с.з. жалбоподателят се представлява от юрк. С., която поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Допълнителни доводи излага в писмени бележки.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител, оспорва жалбата и моли тя да бъде отхвърлена, както и за присъждане на юрисконсултско

възнаграждение.

Административен съд С.-град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, установи следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ Р-22221418003526-020-001 от 19.06.2018 г., издадена от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена съгласно Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Със заповедта е възложено на Г. С. Б., на длъжност „главен инспектор по приходите“, и Ц. К. Х., на длъжност „главен инспектор по приходите“ извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода от 11.05.2018 г. до 31.05.2018 г. ЗВР е връчена на 25.06.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418003526-091-001/24.10.2018 г., срещу който не е подадено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22221418003526-091-001/24.10.2018г., издаден от Д. И. Д. в качеството на орган, възложил ревизията, и Г. С. Б., определен за ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 25.10.2018 г.

Срещу РА е подадена по административен ред жалба до директора на дирекция „ОДОП“ - С.. С Решение № 52/11.02.2019г. решаващият орган е потвърдил изцяло ревизионния акт.

С ревизионния акт на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 47 602,38 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] и [фирма].

Констатациите и изводите на ревизиращите органи са следните:

Основната дейност на дружеството през ревизирания период е международен автомобилен превоз на товари, за осъществяването на която притежава Лиценз №12264. За ревизирания период в дружеството има назначени 9 лица по трудови правоотношения на длъжност „шофьор на товарен автомобил“.

За целите на ревизията на органите по приходите са връчили на ревизираното лице Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221418003526-040-001/21.06.2018 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221418003526-040-002/03.09.2018г. С Протокол № 0788771/ 17.07.2018 г. е документирано посещение на адреса за кореспонденция на дружеството в офиса на [фирма] и преглед на счетоводните документи в оригинал.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е декларирало извършени транспортни услуги към [фирма], ЕИК[ЕИК] /облагаеми със ставка 20%/, транспортни услуги към НСВ - ЛОГИСТИК – Русия, И. [ЕГН] и КОНСЕРВИС М ООО И. [ЕГН] /облагаеми с нулева ставка на данъка/.

Във връзка с транспортната дейност [фирма] е представило договори за наем на МПС и на недвижим имот, сключени със [фирма] /наемодател/. Освен договори за наем, между [фирма] и [фирма] има подписан и договор за абонаментно и техническо обслужване /поддръжка, ремонт и профилактика на наетите товарни автомобили/, извършвано от [фирма].

Ревизиращите органи са констатирани, че декларираните покупки от ревизираното дружество през процесните периоди касаят резервни части и консумативи за МПС, гориво, почистване на МПС и ремонт на МПС, както и разпространение на рекламни

флаери, за които [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит.

1. През м. 05.2018 г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 42 511,08 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с предмет - доставка на резервни части и консумативи за моторни превозни средства /МПС/.

На доставчика е извършена насрещна проверка, документирана с ПИНП №П-22220618122281-141-001/13.08.2018 г. Доставчикът е представил фактури, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, справка за извършени разплащания и касови бонове, приемо-предавателни протоколи, заявки, стокови разписки, договор за доставка от 01.08.2017 г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], фактури от предходни доставчици, счетоводни регистри и документи. Приложен е договор от 10.08.2017г. за наем на складово помещение с площ от 50 кв.м., находящо се в [населено място],[жк], [улица], сключен с Д. И. А., ЕГН [ЕГН], като наемодател. Констатирано е, че в [фирма] е имало назначено 1 лице на трудов договор на длъжност „управител на склад“. Като предходни доставчици са посочени дружествата [фирма] и [фирма].

В хода на ревизионното производство са извършени насрещни проверки и на предходните доставчици - [фирма] и [фирма].

От страна на [фирма] са представени писмени обяснения, фактури, пътни листа, счетоводни регистри, фактури от предходни доставчици [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Представен е договор за наем на недвижим имот – склад от 01.04.2016 г., сключен между [фирма], ЕИК[ЕИК] /наемодател/ и [фирма] /наемател/ за сумата от 1 500 лв. месечно, като сумата се заплаща сумарно веднъж за цялата година. За [фирма] е установено, че дружеството не е издало нито една фактура за наем към [фирма]. Представен е и договор за наем на МПС от 05.10.2016 г., съгласно който [фирма], ЕИК[ЕИК], предоставя на [фирма] за временно и възмездно ползване товарен автомобил „И.“ с рег. [рег.номер на МПС] . Наемната цена по договора е 70 лв. и се заплаща в пълен размер веднъж годишно. Съгласно представено свидетелство за регистрация на МПС, автомобилът е собственост на [фирма], считано от 02.11.2016 г.

Другият предходен доставчик - [фирма] е представил фактури, стокови разписки, приемо-предавателни протоколи, заявки, счетоводни регистри, договор за доставка от 01.08.2017 г. Съгласно оборотните ведомости, дружеството не притежава складове, търговски обекти и транспортни средства. Няма назначени лица на трудов договор. За предходен доставчик на стоките за м. 05.2018 г. е посочено дружеството [фирма], съгласно представен договор, фактури и описи към тях.

2. През м. 05.2018 г. ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 091,30 лв. по фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставката услуги - наем, ремонт, техническо обслужване и комплексно почистване на МПС.

На доставчика е извършена насрещна проверка, изготвено е ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени фактури, договори за отделните видове услуги, свидетелства за регистрация на МПС, счетоводни документи, длъжностни характеристики и трудови договори към тях за две лица, ремонтни карти, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, заявки и констативни протоколи за обслужване на МПС, писмени обяснения. От страна на [фирма] е представен договор за наем от 02.01.2018 г., сключен с

[фирма], ЕИК[ЕИК] /наемодател/, за временно и възмездно ползване на обособена част от недвижим имот – хале с канал за ремонти на товарни автомобили и прилежащите външни площи от сградата, находяща се в [населено място],[жк], А. „М.“. Наемните отношения включват ползване на паркоместа за товарни автомобили и ползване на сервиз на техника и гараж на собствени товарни автомобили на наемателя.

Предходен доставчик на [фирма] за ремонта на МПС е [фирма], ЕИК[ЕИК], на който е извършена насрещна проверка. В хода на същата посоченото дружество е представило фактури, заявки и приемо-предавателни протоколи. Не са приложени документи за разплащане. Фактурираните услуги са превъзложени на [фирма], съгласно представени фактури. Установено е, че [фирма] няма назначени по трудов договор лица, а в [фирма] са наети един автомонтьор и три строителни работника.

Другият предходен доставчик на [фирма] относно услугата ремонт на МПС през м. 05.2018 г. е [фирма], ЕИК[ЕИК]. В хода на извършената насрещна проверка, посоченото дружество е представило фактури, заявки, приемо-предавателни протоколи, констативни протоколи, счетоводни документи, договор от 04.0.12018 г. за извършване на авторемонтни услуги. Съгласно представената обратна ведомост, дружеството не притежава обекти за извършване на услугите, няма и назначени лица на трудови и граждански договори. Представена е фактура от предходен доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК] – нерегистрирано по ЗДДС лице, което също няма назначени лица и в тази връзка органите по приходите са констатирали, че не се доказва кой е извършил авторемонтните услуги. Според приложената обратна ведомост, дружеството не притежава машини, съоръжения и оборудване за извършване на услугата.

От страна на [фирма] по отношение услугата почистване на МПС през м. 05. 2018 г. като предходен доставчик е посочено дружеството [фирма]. В хода на извършената насрещна проверка последното дружество е представило фактури, заявки от [фирма] и счетоводни регистри. Не са представени документи за разплащане. Съгласно приложената обратна ведомост, дружеството не притежава автомивка или друго помещение за извършване на услугата, няма и назначени лица на трудов договор. Установено е и, че адресът за кореспонденция с НАП на [фирма], [фирма] и [фирма] е еднакъв, както и адресът по чл. 8 от ДОПК на ревизираното лице и неговия пряк доставчик – [фирма]. От органите по приходите е отбелязано също, че счетоводното обслужване на предходните доставчици на [фирма] – [фирма], [фирма] и [фирма] се извършва от едно и също дружество – [фирма].

3. През м. 05.2018 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 000 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] с предмет на доставката разпространение на флаери. При извършената насрещна проверка доставчикът е представил фактури, ПКО, договор, сключен с [фирма], протокол за предаване на рекламни флаери и констативни протоколи за извършено разпространение на рекламни флаери в различни квартали на [населено място]. Не са приложени касови бонове за разплащане, както и доказателства за изработването на рекламните флаери /брошури/ - кой е извършил графичния дизайн, предпечатната подготовка и отпечатването, какви материали са вложени и др. В дружеството няма назначени лица на трудови и граждански договори. Съгласно приложена обратна ведомост за м. 05.2018 г., [фирма] не разполага с ДМА. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ от [фирма] са представени договор за разпространение на рекламни

флаери от 08.0.12018 г., протокол за извършена за разпространението на рекламните флаери, в който като лице, извършило проверката, е посочен управителят на ревизираното дружество. Относно изработката на флаерите е представена фактура от 16.03.2018 г., издадена от [фирма] с ДДС в размер на 46 лв. и предмет „предаване на 50 000,00 рекламни флаера“. Представени са още протокол за предаването им и констативен протокол за извършеното разпространение на 25 000 рекламни флаера от 30.05.2018 г., в който е посочено, че услугата е приета без забележки.

С оглед изложеното, ревизиращите органи са заключили, че по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], не са налице реални доставки на стоки и услуги по чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Ревизиращите органи са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма], в общ размер на 47 602,38 лв. за данъчен период м. 05.2018 г. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

По делото, освен административната преписка, като доказателства са приети и допълнително представени от жалбоподателя документи – пътни листа и извлечение от главната книга на дружеството. Изслушана е и съдебно-счетоводна експертиза със задачи, поставени от жалбоподателя. Заключение на вещото лице не е оспорено от страните и е прието по делото.

При така установеното от фактическа страна съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е допустима, тъй като е подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на възможността за обжалване на ревизионния акт по административен ред.

Разгледана по същество, тя е основателна.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизията е възложена от орган по приходите, който е надлежно оправомощен, поради което налице е законосъобразно образуване на ревизионното производство. РА, с който е приключило това производство, също е издаден от компетентни съгласно чл.119, ал.2 ДОПК лица – от възложителя и от ръководителя на ревизията. Спазени са изискванията за форма на РА, който съдържа предвидените реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК. РА е издаден под формата на електронен документ и е валидно подписан като електронен документ с електронни подписи от издателите му.

Спорът между страните е относно материалната законосъобразност на РА и се свежда до това основателно ли органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя право на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

За да се признае на получателя по облагаема доставка правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 от ЗДДС, следва кумулативно да са изпълнени две условия - лицето да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател (чл.71 ЗДДС), и наличието на реално осъществена доставка на тези стоки или услуги (по аргумент от чл.25, ал.2 от ЗДДС). Отсъствието на която и да е от двете предпоставки е пречка за възникването и за упражняване правото на данъчен кредит. В случая органите по приходите не отричат, че е изпълнена формалната предпоставка, за да бъде упражнено правото на данъчен кредит, тъй като на жалбоподателя са издадени редовни от външна страна данъчни документи (фактури) за документиране на доставките.

Основание за отказа на ревизиращите да признаят правото на данъчен кредит е твърдяната от тях липса на реално извършени доставки по спорните фактури.

Доколкото от упражняването на данъчния кредит възникват благоприятни за ревизираното лице последици, върху него пада и тежестта за доказване наличието на изискумите за това предпоставки. Обратно, ако се твърди от страна на ревизиращите органи, че фактурите са издадени като част от данъчна измама с участието на ревизираното лице, тежестта за доказване е на органите по приходите.

Според съда, в конкретния случай жалбоподателят е представил множество и кореспондиращи си доказателства за реалното осъществяване на фактурираните доставки.

Фактурите, издадени от [фирма], са във връзка с покупката на резервни части и консумативи, 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 процесните 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. В случая за удостоверяване предаването на тези стоки жалбоподателят е предоставил заявки за доставка, приемо-предавателни протоколи и стокоски разписки за изваждането на стоките от склада. Тези документи не са оспорени от ответника и тъй като са редовни и кореспондират помежду си няма основание да не бъдат ценени. Чрез представените документи, в частност чрез приемо-предавателни протоколи, е извършено индивидуализирането на стоките по вид и количество и е прехвърлена собствеността. Вещното лице е констатирано, че доставките са разплатени и че плащането е осчетоводено при доставчика.

Доказана е възможността на [фирма] да осъществи доставките. На първо място, установено е, че по силата на сключен договор за наем дружеството е ползвател на обект, чрез който осъществява дейността си. Установено е и че доставчикът има назначено лице на длъжност, съответстваща на дейността на обекта – „управител на склад“. На следващо място, доказан е и произходът на стоките - придобиването им доставчика и възможността му на свой ред да ги прехвърли на жалбоподателя. В тази връзка са представени търговски и счетоводни документи, в това число стокоски разписки, приемо-предавателни протоколи и фактури, удостоверяващи закупуването на стоките и веригата от предходни доставчици. На тежестта и силата на така представените множество доказателства не могат да бъде противопоставени доводите, с които органите по приходите са обосновавали изводите си за нереалност на доставките – липсата на документи за плащане на наема на складовото помещение и за товаренето, разтоварване и превоза на стоките.

В същата насока са и изводите на съда относно доставките от [фирма]. Предмет на доставките в този случай са услуги – различни ремонтни дейности, наем и почистване на товарни автомобил. От представените в хода на ревизията доказателства е видно, че отношенията между страните почиват на сключени между тях договори за извършване на съответните видове

услуги. Договорите съдържат конкретни и подробни уговорки относно предмета, правата и задълженията на страните, с оглед на което няма причина да не бъдат ценени и да не се приеме, че фактурираните дейности са осъществени в изпълнение на тези договори.

Относно фактурите с предмет „наем на МПС“ е доказана възможността на [фирма] да извърши доставките, предвид наличието на сключени от него договори за наем, които изрично предвиждат възможност за преотдаване на превозните средства под наем.

Доказано е и престирането на услугите по фактурите, касаещи извършването на ремонтните дейности, съгласно договора за абонаментно техническо обслужване от 03.01.2018г., и за почистване на МПС. На първо място, установено е мястото на осъществяване на техническото обслужване – [населено място], А. М., кв. В.. Видно от представения при ревизията договор между [фирма] и [фирма], доставчикът е наел такъв обект – обособена част (хале и външни части) от същата автобаза, като мястото е предназначено именно за извършване на ремонти (в халето има канал за ремонт на МПС). За извършването на самите ремонтни услуги са ангажирани подизпълнители, съответно [фирма] и [фирма], които на свой ред са ги превъзложили. Отношенията между всички ангажирани по веригата лица са надлежно оформени в издадени фактури, заявки, ремонтни карти и приемо-предавателни протоколи, като протоколите са подписани от възложителя, изпълнителя и подизпълнителя на ремонтните услуги. Представените от ревизираното дружество, доставчика и подизпълнителите множество документи взаимно си кореспондират, редовни са от външна страна и с оглед на това позволяват да се приеме, че посочените в тях услуги са действително извършени и предоставени. Вярно е, че не за всички подизпълнители, конкретно за [фирма] и за [фирма], е доказано наличието на материална и техническа обезпеченост за извършване на услугите, но съгласно трайната практика на СЕС това не може да бъде основание да се отрече 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). След като са налице множество и непротиворечиви документи относно възлагането, превъзлагането и изпълнението на услугите, следва да се приеме, че доставките, фактурирани от "С. Експерт" Е., са действително осъществени .

Необосновано ревизиращите са приели и че липсва реална доставка по фактурите, издадени от [фирма]. Заключение на вещото лице потвърждава, че за възлагането на съответната услуга е налице договор с предмет „разпространение на рекламни флаери“, а за извършеното плащане е издаден разходен касов ордер. За удостоверяване изпълнението на възложените дейности са представени констативен протокол от 30.05.2018г., предшестван от протокол за предаване на флаери от 08.05.2018г. В протокола за предаване флаерите на изпълнителя са конкретно описани районите на разпространение. Съвкупно преценени, тези доказателства са достатъчни да се приеме, че фактурираните услуги са реално извършени. Наведените от ревизиращите органи доводи, че доставчикът няма назначени по трудов договор лица не могат да обосноват обратен извод, предвид предмета на

конкретната услуга (разпространение на флаери) и възможността тя да бъде извършена както лично от управителя, така и от инцидентно ангажирани с изпълнението ѝ лица.

В обобщение, с оглед множеството преки и косвени доказателства, представени от жалбоподателя и неговите доставчици в хода на ревизията и приети по настоящото производство, се налага извод, че спорните фактури документират реално извършени доставки и органите по приходите неоснователно са отказали да признаят по тях данъчен кредит. В същия смисъл са и решения на ВАС по аналогични случаи – Решение № 17200/16.12.2019г. по адм.д. № 7649/2019г., Решение № 15687/19.11.2019г. по адм.д. № 8091/2019г. и Решение № 16106/27.11.2019г. по адм.д. № 6493/2019г. Обжалваният РА се явява незаконосъобразен и като такъв следва да бъде отменен.

При този изход на делото, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото (държавна такса в размер на 50 лв. и 720 лв. възнаграждение на вещото лице) следва да бъде уважена, както и да му бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, определено според минималното възнаграждение за един адвокат съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221418003526-091-001/24.10.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 52/11.01.2019г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който е отказано на [фирма] право на приспадане на данъчен кредит в размер на 47 602,38 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 442,81 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите – Дирекция „ОДОП“ С. да заплати на [фирма] разноски по делото в общ размер на 2740 лева (две хиляди седемстотин и четиридесет лева).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: