

РЕШЕНИЕ

№ 1200

гр. София, 25.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 26.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **3212** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220318006236-091-001/05.06.2019 г., издаден от Е. С.- орган, възложил ревизията и Х. А.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 57/13.01.2020 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите. Релевира се, че обжалваният Ревизионен акт е нищожен, поради нередовност от външна страна, а именно не е подписан, в нарушение на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК. Твърди се, че РА е изпратен посредством електронно съобщение като прикачен файл, като върху сканираното копие липсвал подпис на органа по приходите, който го е издал, както и данни за използван квалифициран електронен подпис от органа по приходите. На следващо място се поддържа, че ревизионният акт е незаконосъобразен, като издаден при съществено нарушение на административнопроизводствените правила и в нарушение на материалния закон, тъй като не е спазена разпоредбата на чл.117, ал.1 от ДОПК, а именно ревизионният доклад не е издаден в 14- дневния срок, след срока за извършване на ревизията /определен със ЗИЗВР до 29.03.2019г./, а именно срока е изтекъл на 12.04.2019г, а РД е издаден на 14.05.2019г. и връчен по електронен път на същия ден. Изтъква се и друго съществено нарушение на административнопроизводствените правила, а именно голяма част от доказателствения материал е бил приобщен към ревизионното производство, след

определения срок за приключване на ревизията /29.03.2019 г./. Твърди се и необоснованост на РА, в разрез с разпоредбата на чл. 3 от ДОПК. Отделно от това ревизиращият екип не изпълнил задълженията си да събере всички доказателства, имащи отношение със спорните доставки. Според жалбоподателя не е отчетено обстоятелството, че автомобилите, които са отдавани под наем от ревизираното лице, са се ползвали от различни лица, което води до тяхната бърза амортизация и се налага честа смяна както на консумативи, така и на авточасти. Изтъква се, че от това е породена необходимостта от сключване на процесните доставки за закупуване на различни видове авточасти, консумативи и автомобилни гуми, както и монтажа им, като за всички покупки и извършени ремонтни дейности има издадени счетоводни документи /фактури, приемо- предавателни протоколи/, представени в хода на ревизионното производство. Позовава се на практика на ВАС и СЕС. Моли съд да отмени оспорвания РА. Претендира разноски.

В съдебно заседание, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата и моли съда да я уважи. Подробни аргументи са изложени в писмени бележки. Претендира разноски, съгласно списък. Прави възражение за прекомерност на юрисконсултското възнаграждение.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" С., чрез представител по пълномощие, оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Поддържа доводите, изложени в решението на ОДОП, както и допълнителни такива излага в писмени бележки. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 516 лв. и се възражава за прекомерност на заплатеното такова за адвокат.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбата е подадена в 14- дневния срок за обжалване, чрез административния орган, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220318006236-020-001 от 12.10.2018 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.06.2018 г. до 31.08.2018 г. ЗВР е връчена на 29.10.2018 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, на обявения от жалбоподателя адрес [електронна поща]. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 29.01.2019 г. На основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът на производството е продължен до 29.03.2019 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220318006236-020-002 от 25.01.2019 г., връчена електронно на 28.01.2019 г. В рамките на този срок е изменен обхватът на ревизията със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220318006236-020.003 от 15.02.2019 г., връчена електронно на 18.02.2019 г., с която са определени периоди за установяване на задължения по ЗДДС от 01.06.2018 г. до 30.11.2018 г. Заповедите по хода на ревизионното производство са издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на

основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220318006236-092-001 от 14.05.2019 г., връчен електронно на 14.05.2019 г. Не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с обжалвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22220318006236-091-001 от 05.06.2019 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Х. Н. А., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, връчен електронно на 22.07.2019 г. С ревизионния акт са направени корекции на декларираните резултати по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 196 400,71 лв. и след извършено прихващане на деклариран и признат в хода на ревизията данък за възстановяване по ЗДДС с дължими задължителни осигурителни вноски и лихви, е установено задължение за данък върху добавената стойност в размер на 31 717,46 лв. и лихви в размер на 2 274,66 лв., или общо 33 992.12 лв.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22220318006236-040-001 от 06.11.2018 г. и №Р-22220318006236-040-002 от 20.02.2019 г. Представени са документи с писма вх. №Д.-1744 от 30.11.2018 г. и вх. №Д.-374 от 19.03.2019 г., както и по електронен път.

С протокол за присъединяване на документи №Р-1003743 от 12.04.2019 г. са приобщени документи, събрани при проведени други контролни производства на жалбоподателя, приключили с Акт за прихващане или възстановяване /А./ №П-22220318191195-004-001 от 08.11.2018 г. и Протокол №П-22220318214015-073-001 от 05.04.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на контрагентите на задълженото лице. За резултатите са изготвени протоколи за извършени насрещни проверки.

След анализ на събраните документи, резултатите от направените проверки и данните от информационната система на НАП ревизиращият екип е приел, че са налице основания за корекция на декларираните от задължения субект резултати по ЗДДС, общо в размер на 196 400,71 лв., както следва:

1. Доначислен данък върху добавената стойност в размер на 6 846,61 лв. за данъчни периоди месец август 2018 г.– 3 578,79 лв., месец септември 2018 г.– 2 969,65 лв. и месец октомври 2018 г.– 298,17 лв., върху получени от ревизирия субект, но неосчетоводени приходи от отдаване на автомобили под наем на физически лица.
2. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 189 554,10 лв. за ревизираните периоди по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирия субект до директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е депозирана жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния ревизионен акт. С Решение № 57/13.01.2020 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на

Национална агенция по приходите, е потвърден Ревизионен акт №Р-22220318006236-091-001 от 05.06.2019 г., издаден от Е. М. С.– орган, възложил ревизията и Х. Н. А.– ръководител на ревизията.

Видно от заключението на допуснатата и приета по делото Комплексна съдебно-автотехническа и счетоводна експертиза, в частта на автотехническата, на поставения въпрос: Авточастите, доставени от [фирма], [фирма] и [фирма] на [фирма], съвместими ли са с автомобилите, ползвани от последното дружество при условията на оперативен лизинг от [фирма], е даден следния отговор: Фактурираните части голяма част от тях имат приложение в автомобилите собственост на фирмите, които извършват услугата рента кар, а частите в Ред 20, Ред 82, 85 от таблицата на експертизата не са съвместими с автомобилите посочени като отремонтирани. На въпрос 2 е даден следния отговор: От направеното проучване на пазарните цени на авточастите описани във фактурите и протоколите към тях, анализа установи, че от фактурираните части по позиции за 1 бр. от вид възлизат на 81 640,25 лева, стойността на сравнените авточасти от база данни на вносители и търговци възлиза на 49 761,08 лева, без ДДС. С изключение на редове които не са остойностени ред 20, ред 58, ред 62. Общата сума на неостойностените части и услуги е 12 344,44 лв. Ако се коригира общата от 81 640,25 лв. с 12 344,44 лв. резултата е 69 295,81 лв. Сумата по фактури възлиза на 69 295,81 лв., а сумата на сравнени части възлиза на 49 761,08 лв. Разликата е 19 534,73 лв. спрямо фактурираните части. На въпрос 3 е даден следния отговор: Фабричните гаранции на „МОТО П.“ за автомобилите предлагани от тях Форд и Я., официалния сервиз може да поеме по гаранция автомобили използвани за РЕНТА К. при условие, че се обслужват изцяло при тях включително и консумативите. Фабричните гаранции на [фирма] за автомобилите предлагани от тях Б., официалния сервиз не може да поеме по гаранция автомобили използвани за РЕНТА К.. Фабричните гаранции на [фирма] и „МОТО П.“ не поемат консумативите за обслужване на автомобилите. На въпрос 4 даден следния отговор: Разглежданите авточасти са консумативи в голяма степен и подлежат на периодична смяна по време и пробег в километри. Няма данни към 2018 г. за техническото състояние на всеки отделен автомобил и/или пробег в километри и не може да се определи дали смяната на разглежданите части е била навременна или дали е имало нужда от подмяна. Навременната или превантивна подмяната на разглежданите авточасти гарантира използването на автомобила безпроблемно и безопасно от наемателите. На въпрос 6 е даден следния отговор: При колите под наем, борят на шофьорите оказва огромно влияние и съответно всеки следващ увеличава цената за поддръжка.

От заключението на Комплексната експертиза, в частта Съдебно-счетоводната експертиза е видно, че не са открити фактури за доставка на авточасти, различни от процесните фактури на доставчиците /въпрос 5/. На въпрос 7 е даден следния отговор: Видно от гореописаните предмети по процесните доставки и предвид наличието само на компютърна техника, осчетоводена в счетоводството на жалбоподателя, не може да направи положителен извод относно наличието на техническа обезпеченост при жалбоподателя по повод процесните доставки. Видно от гореописаните наети от жалбоподателя служители от жалбоподателя, настоящата експертиза може да направи положителен извод относно наличието на кадрова обезпеченост при жалбоподателя по повод процесните доставки.

Приета по делото е административната преписка и допълнително ангажираните писмени доказателства.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно, поради което и във връзка с доводите на жалбоподателя за нищожност на РА намира следното:

На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано с посочената погоре ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Обжалваният в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22220318006236-091-001 от 05.06.2019 г. е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. В случая това са възложилият на ревизията Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно поименна заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. /т.8/ и ръководителят на ревизията Х. Н. А., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., съгласно ЗВР № Р-22220318006236-020-001/ 12.10.2018г.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК, с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, в т. ч. името и длъжността на органите, които го издават, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подписи на органите по приходите, които са го издали. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не е налице твърдяната от жалбоподателя необоснованост на акта.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. За да е валидно, всяко волеизявление следва да отговаря на изискванията за форма, включително да носи подписа на своя издател. Чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК и чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК изискват ревизионният доклад, съответно ревизионният акт да се издава в писмена форма и да съдържа подписи на органите по приходите, които са го съставили, съответно издали. За да е валидно

подписан, съгласно чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК в случаите, когато е издаден като електронен документ, РА следва да е подписан с квалифициран електронен подпис (КЕП) на органите по чл. 119, ал. 2 ДОПК. КЕП се приравнява по силата на чл.13, ал.4 ЗЕДЕУУ на саморъчно поставен подпис. КЕП, съгласно легалното определение на това понятие, дадено с преpraщашата норма на чл. 13, ал. 3 ЗЕДЕУУ, е "електронен подпис" по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г., а именно "усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи". Електронен подпис означава "данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва" (така чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ във вр. с чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) № 910/2014), а "усъвършенстван електронен подпис" е "електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в член 26" (така чл. 13, ал. 2 от ЗЕДЕУУ във вр. с чл. 3, т. 11 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г.). Или, за да е на лице КЕП, е необходимо електронният подпис да отговаря на изискванията на чл. 26 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г., да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис.

Съгласно легалното определение, дадено с чл. 3, т. 14 от Регламент (ЕС) № 910/2014 "удостоверение за електронен подпис" означава електронен атестат, който свързва данните за валидиране на електронен подпис с физическо лице и потвърждава най-малко името или псевдонима на това лице", като съобразно чл. 3, т. 15 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г. "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" означава удостоверение за електронни подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в приложение I".

Използваните от органите по приходите електронни подписи отговарят на всички изискванията на Регламент (ЕС) № 910/2014 г., вкл. и са основани на квалифицирани удостоверения за електронен подпис, отговарящи на всички изискванията Приложение I от същия общностен акт (а те са изчерпателни - така чл. 28 § 2 от Регламент (ЕС) № 910/2014), поради което те съставляват КЕП по смисъла на посоченото по-горе легално определение.

При това положение, РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ.

Според чл. 28, ал. 1 от ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия. Предвид това, ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени като

електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис от посочените по-горе органи по приходите в ТД на НАП – С.. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

Според заложеното в нормата на чл. 101, ал. 5 от ЗДДС, регистрираните по ЗДДС лица задължително заявяват електронен адрес за кореспонденция. Именното като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК. Електронното съобщение се смята за връчено при наличие на изпратено от адреса потвърждение, при активиране на електронна препратка или при изтеглянето му от информационната система на НАП, което обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система.

Жалбоподателят не ангажира в подкрепа на тезата си неподписан РА. Независимо от това, обстоятелството, че преписът от РА, съобщен на ревизираното лице, не съдържа данни за подписването му с КЕП, не рефлектира върху валидността на РА като властническо волеизявление. Съобщението за издаване на РА (и на актовете по движение на производството) не е еквивалентно на самия акт. Щом последният е подписан с валидни КЕП, възражението за нищожността му е неоснователно.

На следващо място, съдът намира, че ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Ревизията е извършена в определения със ЗВР и ЗИЗВР срок.

Съдът намира за неоснователен довода на жалбоподателя за допуснато съществено нарушение на процесуалните правила, доколкото ревизионният доклад /РД/ е съставен след изтичане на срока по чл.117, ал.1 ДОПК. Видно от приетите по делото доказателства определеният срок за приключване на ревизията е 29.03.2019г., а ревизионният доклад е с дата 14.05.2019г. Обратно на изложеното в жалбата, изложеното не обективира прекомерност на иначе инструктивния срок по чл.117, ал.1 ДОПК. Изтичането на сроковете по чл.117, ал.1 ДОПК и по чл.119, ал.2 от кодекса не освобождава ревизиращия екип да се произнесе с ревизионен акт или акт за прекратяване на производството, доколкото срокът е инструктивен, а не преклузивен. Ревизираният субект е разполагал с възможността по чл.144, ал.3 ДОПК да подаде до териториалния директор на НАП жалба за бавност, което не е сторено. Досежно аргумента на жалбоподателя, свързан с приобщаване на част от доказателствения материал, след определения срок за приключване на ревизията /29.03.2019 г./, тези действия, дори извършени след срока, са преди издаване на РД, взети са предвид при издаването му, мотивите на който са част от РА. Ревизионният доклад е надлежно връчен, ведно с приложенията, съдържащи и допълнително

приобщените доказателства с посочения протокол, като следва да се отбележи, че се касае за документи, приложени от самото дружество- жалбоподател, с които няма как същото да не е било запознато. Т.е. допуснатите процесуални нарушения не са от категорията на съществените такива, тъй като не ограничават правото на защита на субекта, респ. не оказват влияние нито върху валидността, нито върху законосъобразността на РА.

Съдът не констатира съществено процесуално нарушение при извършване на ревизията, което да обоснове незаконосъобразност на РА.

При служебната проверка за съответствието на РА с материалния закон съдът приема следното:

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

[фирма] е регистрирано като търговско дружество в Търговския регистър към Агенция по вписванията на 08.01.2018 г. Дейността на жалбоподателя е предоставяне на автомобили под наем. За целта ползва наети офиси, паркинги и подземен гараж. Регистрирано е по ЗДДС на 26.01.2018 г. по инициатива на задълженото лице- регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот. Свързани лица с [фирма] са [фирма] поради това, че имат един и същи собственик и управител- В. Е. А.- И. и [фирма], чийто едноличен собственик на капитала от 28.08.2018 г. е [фирма].

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид данъчно задължение.

Предмет на спор е извършените от органите по приходите с РА корекции на декларирания от [фирма] данък, общо в размер на 196 400,71 лв.

На първо място, по отношение на доначисления данък върху добавената стойност на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС в размер на 6 846,61 лв. за данъчни периоди: август 2018 г.- 3 578,79 лв., септември 2018 г.- 2 969,65 лв. и октомври 2018 г.- 298,17 лв., върху получени от ревизирувания субект, но неосчетоводени приходи от отдаване на автомобили под наем на физически лица.

Съгласно чл.86, ал.1 ЗДДС регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като: 1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; 2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период; 3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Според ал.2 данъкът е длъжим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон- за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

В хода на ревизионното производство от [фирма] са представени договори, сключени в качеството му на наемодател с физически лица като наематели за предоставяне под наем /рент а кар/ на леки автомобили. Във връзка с това и въз основа на договори, приложени към подадени от клиенти на ревизирувания субект жалби до Комисия за защита на потребителите и до Летище С., органите по приходите установили, че част от наетите от жалбоподателя МПС са

предоставяни за извършване на услуга рент а кар или превоз с шофьор, без на получателите да бъдат издадени фактури и/или фискални бонове от ФУ и без реализираните приходи да бъдат осчетоводени и върху тях да бъде начислен ДДС. Превозните средства са предоставяни на Летище С. чрез офис на [фирма] под наименованието „Е. К. РЕНТАЛ“. В подписаните с клиентите договори като наемодател фигурира жалбоподателят. В същите са вписани и имената, личните данни на клиентите, регистрационен номер на превозното средство, дати на наемане и връщане, дължима сума и дължим депозит. Договорите, във връзка с които ревизирият субект не е издал фактури или фискални бонове, т.е. за които не са осчетоводени приходи и не е начислен ДДС, са описани в таблица на стр. 8 и стр. 9 от РД по номер, дата на сключване на договора, наемател, дати на наемане и връщане на автомобила, марка и регистрационен номер на превозното средство, размер на дължимия наем и невъзстановен депозит.

Правилен е извода на приходните органи, че предоставянето на МПС в изпълнение на услугите рент а кар или превоз с шофьор са облагаеми доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, за които регистрираното по ДДС лице е следвало да начисли данък върху добавената стойност на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС. В случая това не е сторено. Ревизиращите са установили, че освен цена на услугите е договорено и получаване на депозит. Договорите са подписани от представляващ дружеството- жалбоподателя. Наличието на плащане на дължимите по договорите суми, включително на договорените депозити, не е оспорено от жалбоподателя. Предвид обстоятелството, че липсват доказателства договорените и платени депозити да са върнати на клиентите, няма доказателства да са ползвани по предназначение като обезщетение за нанесени от клиентите вреди и задълженото лице се е разпоредило с тях, то обосновано е прието, като част от насрещната престация и върху тях е начислен ДДС.

В резултат на това жалбоподателят е реализирал приходи в размер на 41 079,64 лв., за които не е издал фискален бон от фискално устройство, не е осчетоводил получените суми и не е начислил данък върху добавената стойност. Н. приходи са формирани от определените по договорите наемни цени- 13 688.69 лв. и депозити- 27 390.95 лв. Върху така формираната данъчна основа е установен размер на дължимия данък при условията на разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена. Предвид това, органите по приходите са определили данъчна основа /ДО/ в общ размер на 34 233.03 лв. и ДДС в общ размер на 6 846.61 лв. /посочени подробно в таблица на стр.10-11 РД/.

При така установения положителен факт- получаване от жалбоподателя на суми от клиенти и отрицателния факт- неотчитане на тези суми в счетоводството на задължения субект, съдът намира, че жалбата в тази част е неоснователна.

На следващо място по отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 189 554,10 лв. за ревизираните периоди по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

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 вещ. По легалното определение на чл.14, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Според чл.9, ал.1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл.24, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл.12, ал.1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл.25, ал.1 ЗДДС. Член 25, ал.2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл.25, ал.6, т.1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал.2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит, чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС или доставка на

услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

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 за 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 по чл.71, т.1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, в т. ч. 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 C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките 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.

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС първата предпоставка за правото на приспадане на данъчен кредит е субектът да притежава фактура, която да отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС. По делото не е спорно относно изпълнение на условието, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на жалбоподателя, издадени от преките доставчици. Притежаването на данъчна фактура и протокол/акт обаче не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези

документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), предвид наличието на сключен договор, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти- чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. По силата на чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството, документална обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ, отразява действително осъществена стопанска операция. Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

1. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 25 272,72 лв., от които: непризнат кредит в размер на 10 130,55 лв. за периодите юли и август 2018 г. по фактури, издадени от [фирма], непризнат кредит в размер на 9 315,19 лв. за периодите юли, август и септември 2018 г. по фактури, издадени от [фирма] и непризнат кредит в размер на 5 826,98 лв. за месец юли 2018 г. по фактури, издадени от [фирма]. Правото на приспадане на данъчен кредит е отказано по издадени на жалбоподателя фактури за доставка на стоки и услуги за ремонт на МПС- смяна на агренажен ремък, накладки и реглаж на преден мост, ремонт на изпускателна уредба и смяна на катализатор, боя за преден ляв калник, демонтаж, монтаж и боядисване на преден ляв калник, смяна на турбо компресор, както и фактури за доставка на части за МПС- амортисьори, комплект летни гуми, водни помпи, комплект колесен лагер, носач, комплект съединител, комплект агренажна верига, регулиращ клапан, горивен филтър, спирачен диск, комплект спирачно феродо, компресор климатик, акумулатори. Ревизиращите са иницирали насрещни проверки на доставчиците. Резултатите са обективирани в приложените по делото протоколи за извършени насрещни проверки, както следва: Протокол №П-22221519035800-141-001 от 12.04.2019 г. за резултатите от направена проверка на [фирма], Протокол №П-22220419037670-141-001 от 17.04.2019 г. за резултатите от направена проверка на [фирма] и Протокол №П-22221219037667-141-001 от 12.04.2019 г. за резултатите от направена проверка на [фирма], видно от които изисканите

документи не са представени.

Установяване реалността на доставката на стока изисква доказване наличието на стоката в патримониума на доставчика, преминаването ѝ (прехвърляне на правото да се разпорежда като собственик) в патримониума на получателя, както и други съпътстващи факти като транспорт, място на предаване и приемане, място на съхранение при доставчика и при получателя, лицата, участвали в предаване и получаване на стоките. Във всеки конкретен случай се държи сметка за естеството на доставките – вида на стоките, както и всички условия, при които са сключени сделките, като включително наличието на стоката у доставчика, транспорта, предаването и съхранението ѝ. В случая не се проследява стокосв. поток, съответно фактическа наличност на стоките у доставчиците.

С писмо вх. №Д. 1744 от 30.11.2018 г. жалбоподателят е заявил, че лицето, участвало в осъществяване на доставките от негова страна, е Б. М. А., стоките са разтоварвани на адрес [улица], транспортът е извършван със собствен дружеството автобус – бус „Форд транзит“, рег. [рег.номер на МПС] . Посочени са адреси, от които са товарени резервните части. Представени са приемателни протоколи от автосервиз на [фирма], ЕИК[ЕИК] и сключен с това дружество Договор №4 от 12.02.2018 г. за осигуряване на сервизни услуги за служебните автомобили на жалбоподателя, както и подписани с доставчиците приемо-предавателни протоколи.

Във връзка с договора за сервизни услуги е иницирана насрещна проверка на [фирма], за резултата от която е изготвен Протокол за извършена насрещна проверка №П-22002319036135-141-001 от 08.04.2019 г. Органите по приходите установили, че дружеството е декларирало вид на осъществяваната стопанска дейност – изграждане на водопроводни, канализационни, отоплителни и климатични инсталации. Дерекстрирано е на основание чл. 176 от ЗДДС, считано от 21.02.2018 г. С цел връчване на искане за представяне на документи са направени посещения на адреса за кореспонденция, на който не е открит негов офис, представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи не са представени. От информационната система на НАП е установено, че [фирма] е издирвано многократно на адресите, декларирани като седалище и адрес на управление и адрес за кореспонденция с НАП. Констатирано е, че дружеството е подало уведомления по чл. 62, ал. 3 от Кодекса на труда /КТ/, но за лица, наети на трудов договор като снабдител, заварчик, търговски представител, работник строителство и експедитор. При това положение не се доказва наличие на техническа и кадрова обезпеченост за извършване на ремонтни дейности на МПС, както и извършване на такава дейност в ревизираните периоди.

В случая не е доказано и получаване на резервните части от жалбоподателя, респ. предаването им на [фирма] за извършване на ремонти на МПС. Заявеното от страна на дружеството- жалбоподател, че е превозвал доставените му резервни части със собствен автомобил не намира доказателствена опора,

предвид липса на нужните за това доказателства- товарителници и пътни листове за ползване на МПС за дейността, от които да е видно, че адреса е посетен, стоката е натоварена, превозена е по определен маршрут и е предадена в склада на получателя или в случая - на изпълнителя по договора за сервизна услуга. Не са представени и документи за закупуване на гориво и за осчетоводяване на разходи във връзка с транспорта на стоките, както и изобщо направени разходи във връзка със сделката. Също така на сочените от жалбоподателя административни адреси, на които твърди, че е получило стоките, няма обекти, които да са собственост или да се ползвани от спорните доставчици.

За част от автомобилите с приетата по делото съдебно- техническа експертиза е установено, че се сочат като вложени части, каквито съответното МПС няма. Видно от СТЕ /стр. 8/ по фактура №0...079 от 26.07.2018 г., издадена от [фирма] и протокол за ремонт на агрегат съединител на автомобил с рег. [рег.номер на МПС] , който е автоматик и няма такъв агрегат съединител, каквито аналогични констатации са видни и на стр. 9 от СТЕ.

На следващо място, в сключения между жалбоподателя и [фирма] Договор №4 от 12.02.2018 г. е заложено при ремонт на превозните средства да бъдат попълвани сервизни книжки, с вписване но обем на ремонта, вложени резервни части, дата, показания на километража, подпис и печат. Изискването за водене на сервизни книжки на процесните автомобили е предвидено и с текста на чл. 33 от договорите, сключени между жалбоподателя като лизингополучател и [фирма] като лизингодател, както и от чл. 8 от договорите, сключени между жалбоподателя и наемодателите по договорите за менажиране. В случая ревизираното лице не е ангажирали такива доказателства. Отделно от това, видно от договорите за оперативен лизинг, сключени между жалбоподателя и [фирма] /чл. 40/, техническото обслужване и ремонта на МПС следва да се извършват само в оторизираните от съответния производител на марката сервиси, освен ако лизингодателят се е съгласил ремонтите да се извършват от друго лице, за каквото съгласие липсват данни.

Действително, както е прието в практиката на ВАС и СЕС плащането не е юридически факт, въздигнат от правната норма като основание за настъпване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС. По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС такъв факт представлява преминаването на собствеността върху стоката, респ. извършването на услугата, поради което този именно факт жалбоподателят по пътя на пълното доказване следваше да установи. Плащането, което в процесния случай не се доказва, още повече, че с декларация от 04.10.2018 г. от самото дружество- жалбоподател е заявено, че дължимите на доставчиците суми не са платени, е индикация в потвърждение на извода за липса на реално извършени доставки.

В съответствие с т. 2 от диспозитива на решение по дело С-18/13 на СЕС, добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже действително осъществена престация по доставката, или реалност на

доставката. Това е така, тъй като той е страна по договор за доставка и трябва да знае всички обективни факти, свързани с осъществяването на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяването на доставката, посочена във фактурата, а след като притежава фактура за доставка без негово участие, следва извод и за знание за формалното (документално) издаване на фактурата. По тези съображения и както следва от т. 1 от диспозитива на решението по посоченото дело на СЕС, жалбоподателят не доказва добросъвестността си по смисъла на чл. 78 ЗС, като необходимо условие да упражни правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура.

При тази фактическа установеност е правилен извода на приходните органи, че спорните първични счетоводни документи са издадени фиктивно с цел неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит.

2. Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит, в размер на 117 159.47 лв. по фактури, издадени от [фирма]- 35 664.48 лв., [фирма] - 4 628,64 лв., [фирма]- 28 985,35 лв., [фирма] - 34 061,97 лв. и [фирма]- 13 819,03 лв.

В хода на ревизионното производство е установено е, че през ревизираните периоди за част от автомобилите - 44 бр., са сключени договори за оперативен лизинг между жалбоподателя и [фирма] и [фирма], ЕИК[ЕИК] /1 бр./. За 63 автомобила са сключени договори за менажиране, от които: за девет автомобила– сключени договори с [фирма], за 6 автомобила– сключени договори с [фирма], за 37 автомобила– сключени договори с [фирма] и за 11 автомобила– сключени договори с [фирма]. Автомобилите, предмет на договаряне, са описани подробно в таблици на стр. 45-48 от РД, включително и за един специален автомобил – „Форд транзит“, с рег. [рег.номер на МПС] и пет товарни автомобила. От счетоводството на жалбоподателя е установено, че за процесните шест данъчни периода е издал осем фактури за наем на превозни средства – леки автомобили, марки „Форд“ и Б., с рег. [рег.номер на МПС], С., С., С., С., С. и С.. Констатирано е и наличие на сключени договори за рент а кар за още четири МПС, марки „Я.“, Б. и „Волво“, с рег. [рег.номер на МПС], С., С. и С..

В резултат на извършена насрещна проверка на [фирма], са представени документи с писмо вх. №53-06-3439 от 03.04.2019 г., включително справка за предоставените на лизинг МПС, сключени с лизингополучателите договори, погасителни планове и приемо- предавателни протоколи за предаване на МПС на съответните лизингополучатели, банкови извлечения за направени плащания и свидетелства за регистрация на МПС. Освен това са дадени писмени обяснения и са представени писмено изразени съгласия за преотдаване на трети лица на автомобилите, за които договорите за оперативен лизинг са сключени с [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Установено е, че в свидетелствата за регистрация на МПС [фирма] е вписано като собственик, а посочените дружества и жалбоподателят са вписани като ползватели. От [фирма] са

представени изпратени до лизингополучателите уведомления за забавени плащания по договорите за оперативен лизинг, както и уведомления за предсрочно прекратяване на договорите, поради неплащане. В даденото от дружеството писмено обяснение е посочено, че МПС са предоставяни на лизингополучателите на адрес [населено място], [улица].

Въз основа на клаузите, съдържащи се в договорите за менажиране, сключени между жалбоподателя и [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] ревизиращият екип направил извод, че фактически се касае за договори за наем на МПС. При това положение и след като през определени периоди съответните МПС не са ползвани за последващи облагаеми доставки, то за жалбоподателя не възниква правото на приспадане на данъчен кредит по издадените му фактури за наем и менажиране поради липса на предпоставката по чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, респ. наличие на основанието по чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за ограничаване на претендираното право.

По смисъла на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, лицето има право да приспадне данъка, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Цитираната правна норма транспонира чл. 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има право да приспадне от дължимия ДДС начисленият му за тези стоки и услуги данък. Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато: стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по-общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Съгласно чл. 342, ал.1 от Търговския закон /ТЗ/ с договора за лизинг лизингодателят се задължава да предостави за ползване вещь срещу възнаграждение. А според ал.2 на чл.342 ТЗ с договора за финансов лизинг лизингодателят се задължава да придобие вещь от трето лице при условия, определени от лизингополучателя, и да му я предостави за ползване срещу възнаграждение. Лизингополучателят може да придобие вещта по време на договора или след изтичане на срока му /ал.3/.

При договорите за оперативен лизинг страните имат статут не на продавач и купувач, а на наемодател и наемател. Съгласно чл. 344, ал. 1 от Търговския закон /ТЗ/ Лизингодателят има задълженията на наемодател съгласно чл. 230 от Закона за задълженията и договорите, а по силата на чл. 345, ал. 1 от ТЗ Лизингополучателят има задълженията на наемател съгласно чл. 232 и чл. 233, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, както и задължението да върне вещта след изтичане срока на договора.

В тази връзка приходните органи са се позовали на разпоредбите на Международен счетоводен стандарт 17 – Лизинг /М. 17/, съгласно който при финансовия лизинг лизинговият обект се признава като актив и пасив в

счетоводния баланс на получателя, който обаче за срока на договора има качеството на наемател /т. 21 от М. 17/. В случаите, когато се касае за оперативен, а не за финансов лизинг, този статут на страните – като наемател и наемодател, се запазва през цялото времетраене на договорното отношение до приключването му.

В процесния случай в сключените между ревизираното лице и [фирма] договори е изрично посочено, че предоставянето на автомобилите е при условията на оперативен лизинг. С нито една от договорните клаузи не е предвидено прехвърляне на собствеността на моторните превозни средства, като са уредени изискванията при връщането им.

По отношение на сключените с останалите доставчици договори с предмет менажиране на МПС, обосновано органите по приходите са приели, че по същество това са договори за наем. Независимо от наименованието на договора, според чл. 20 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, при тълкуването им трябва да се търси действителната обща воля на страните. В случая с текстовете на чл. 2, чл. 6 и чл. 8 от договорите е предвидено едната страна да предаде автомобила в техническа изправност и комплектност, а другата да го получи в това състояние, да полага грижите на добър стопанин и да спазва техническите изисквания и указания на производителя за експлоатация, при възмездност на сделките. С оглед на това е прието, че издадените на жалбоподателя фактури от описаните по-горе дружества, са за доставки на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

В случая е установено, че жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, издадени от лизингодателя [фирма] и от наемодателите на МПС. Установено е, а и не се оспорва от жалбоподателя, че част от превозните средства, наети по сключени от него договори за оперативен лизинг и договори за менажиране, през определени данъчни периоди не са ползвани за извършване на последващи облагаеми доставки. В съответствие с това правото на приспадане на данъчен кредит е отказано от ревизиращия екип само по фактури, издадени от доставчиците във връзка с тези превозни средства и за съответните периоди.

В подкрепа на горното е и установеното, че наемодателите [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са сключвали договори за оперативен лизинг с [фирма] за автомобили, които в същия ден са предоставяли с договори за менажиране на жалбоподателя. При това цените на услугите за менажиране са договаряни в размер, идентичен с размерите на месечните лизингови вноски. Установена е идентичност и в срока на договорите за оперативен лизинг, сключени между [фирма] като лизингодател и наемодателите на жалбоподателя като лизингополучатели с договорените между тях и жалбоподателя срокове в договорите за менажиране. Констатирано е и това, че след образуване на ревизионното производство договорите за оперативен лизинг на 90 от общо 108 автомобила са прекратени и автомобилите са върнати.

Предвид заложеното в договорите, че лизингополучателите нямат право да

преотдават автомобилите на лизинг или под наем на трети лица, без изричното писмено съгласие на лизингодателите, в хода на ревизията такива съгласия са представени, но без дати на съставяне.

По данни от Търговския регистър е констатирана свързаност на жалбоподателя с дружествата-наемодатели, а именно представляващата [фирма] е управител и на [фирма], а управителят на [фирма], [фирма] и [фирма] – П. С. М., е пълномощник на дружеството-жалбоподател. Представен е договор за наем от 29.01.2018 г., сключен между [фирма] като наемодател и жалбоподателя като наемател, съгласно който наемодателят предоставя на наемателя за временно и възмездно ползване своя собствен уеб сайт с домейн www.automotiverentacar.com. Установено е също, че справките-декларации по ЗДДС на ревизираното лице и наемодателите са подавани от едни и същ IP адрес, счетоводното обслужване на всички дружества е извършвано от [фирма], по издадените от наемодателите фактури няма плащане и за процесните периоди [фирма] е декларирало като резултат данък за възстановяване, а наемодателите са декларирали данък за внасяне, като дължимите от тях суми не са внесени по сметка на бюджета.

Във връзка с довода на жалбоподателя, че при направена ревизия на [фирма] са признати приходи от отдаване на МПС под наем, следва да се отбележи, че това е с оглед облагане с корпоративен данък по ЗКПО, докато в случая е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, което е различно.

Предвид изложеното, съдът намира за правилен извода на приходните органи, че след като за част от фактурираните на жалбоподателя услуги по предоставяне на МПС на оперативен лизинг и менажиране не е установено да са обвързани с последващи облагаеми доставки за конкретните данъчни периоди не е възникнало право на данъчен кредит, тъй като не е изпълнена императивно изискуемата от закона предпоставка по чл. 69, ал. 1 от ЗДДС.

3. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер 41 839,21 лв. за данъчни периоди юни, юли, август и септември 2018 г. по фактури, издадени на жалбоподателя от [фирма], с предмет гаранционни вноски по договори за оперативен лизинг.

Въз основа на договорите, сключени между жалбоподателя и [фирма], органите по приходите са установили, че гаранционните вноски са суми, подлежащи на връщане след изтичане на договорените срокове и че имат обезщетителен характер в случай на неизпълнение на задълженията на лизингополучателя в размер, съответстващ на неизпълнението. Направен е извод, че след като се касае за преведени суми за гаранция, подлежащи на възстановяване, същите не представляват плащане по облагаема доставка и при получаването им лизингодателят не е следвало да начислява ДДС, съответно за лизингополучателя не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Посочено е, че предвид функцията, която имат гаранционните вноски, насрещна престация ще е налице само при неизпълнение на задълженията на лизингополучателя и удовлетворяване на лизингодателя за сметка на депозита.

В случая не е констатирано наличие на такива обстоятелства. С оглед това и поради липса на облагаема доставка по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС ревизиращите са отказали на жалбоподателя претендираното право на приспадане на данъчен кредит. В подкрепа на горния извод органите по приходите са цитирали Решение от 21 февруари 2006 г. на Съда на Европейския съюз /СЕС/ по дело C-419/02 BUPA HOSPITALS L., както и Решение №11121 от 12.08.2011 г. по адм. дело №464/2011 г. и №14999 от 08.12.2010 г. по адм. дело №7287/2010 г. по описа на Върховен административен съд /ВАС/.

Съгласно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, за получателя по доставката не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Съгласно разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице. Съгласно изр. второ от същата разпоредба не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер.

В случая, дължимите гаранционни вноски са фактурирани отделно на жалбоподателя и не са включени в данъчната основа на издадените фактури по договорите за оперативен лизинг. В приложените към договорите поръчки и погасителни планове вноските също са изключени от общата сума за доставката. С оглед това същите не могат да бъдат определени като насрещна престация и третирани като плащане към конкретните облагаеми доставки.

Съдът намира, че незаконосъобразно доставчикът [фирма] е издал фактури за гаранционните вноски с начислен данък върху добавената стойност. Установено е, че по така издадените фактури [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, което не се следва. Предвид това правилно е отказано претендираното право на приспадане на данъчен кредит.

4. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 653,46 лв. за данъчни периоди юни, юли, август и септември 2018 г. по фактури за доставка на гориво, издадени от [фирма].

Въз основа на представените от жалбоподателя фактури органите по приходите са установили, че в същите няма данни за вида и количеството на горивото. Посочено е също, че липсват доказателства за място на закупуването му, няма данни кои МПС са зареждани с това гориво и липсват доказателства за експлоатацията им, например пътни листове и товарителници. С оглед това ревизиращите са приели за недоказано реалното получаване на стоки по спорните фактури и ползването им за последващи облагаеми доставки, позовавайки се на съдебна практика.

Съгласно чл.71, т.1 ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило едно от следните условия: 1. 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 разпоредбата на чл. 114, ал.1 ЗДДС законодателят е определил задължителното съдържание на фактурата, а именно: 1. наименование на документа; 2. пореден десетразряден номер, съдържащ само арабски цифри, базиран на една или повече серии в зависимост от отчетните нужди на данъчно задълженото лице, който идентифицира фактурата уникално; 3. дата на издаване; 4. име и адрес на доставчика; 5. идентификационен номер по чл. 94, ал. 2 на доставчика, съответно номера по чл. 84 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс- когато доставчикът е нерегистрирано по този закон лице; 7. име и адрес на получателя по доставката; 8. идентификационен номер по чл. 94, ал. 2 на получателя, съответно номера по чл. 84 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс- когато получателят е нерегистрирано по този закон лице, идентификационен номер за целите на ДДС- когато получателят е регистриран в друга държава членка, друг номер за идентификация на лицето, когато такъв се изисква съгласно законодателството на държавата, където е установен получателят; 9. количеството и вида на стоката, вида на услугата; 10. датата, на която е възникнало данъчното събитие на доставката, или датата, на която е получено плащането; 11. единичната цена без данъка и данъчната основа на доставката, както и предоставените търговски отстъпки и намаления, ако те не са включени в единичната цена; 12. ставката на данъка, а когато ставката е нулева - основанието за прилагането ѝ, както и основанието за начисляване на данък; 13. размера на данъка; 14. сумата за плащане, ако тя се различава от сумата на данъчната основа и на данъка; 15. обстоятелствата, които определят стоката като ново превозно средство- при вътреобщностна доставка на нови превозни средства.

В процесния казус, както правилно е установено от органите по приходите, че не е изпълнено условието на чл. 114, ал. 1 т. 9 от ЗДДС, а именно фактурите, описани на стр. 101 от РД, не съдържат данни относно вида на горивото и фактурираното количество.

Предвид това, жалбата и в тази част се явява неоснователна.

5. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 629,24 лв. по фактури, издадени от [фирма] на [фирма], но включени в дневника за покупки на жалбоподателя за данъчен период месец октомври 2018 г.

Приходните органи са констатирани, че за жалбоподателя не възниква право на приспадане на данъчен кредит по описаните в РА шест фактури, издадени от [фирма] на [фирма], предвид липсата на императивно изискуемата от закона предпоставка по чл. 71, т. 1 от ЗДДС. Съгласно цитираната законова разпоредба лицето упражнява правото си на приспадане, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 от ЗДДС. Разпоредбата на чл. 114, ал. 1, т. 7 от ЗДДС поставя като изискване в данъчния документ /фактура/ да се посочи име и адрес на получателя по доставката. След като в спорните фактури като получател фигурира [фирма], за жалбоподателя не е изпълнено условието по чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

При тези данни, съдът намира, че доколкото се касае за фактури, издадени на

[фирма] и включени в дневниците за покупки на [фирма], законосъобразно е отказаното право на приспадане на данъчен кредит по същите, тъй като жалбоподателят не фигурира като получател на доставки.

Изложеният анализ на установените по делото факти и обстоятелства, въз основа на наличните доказателства от ревизията и събраните в хода на съдебното административно производство обуслови извод у съда за неоснователност на жалбата.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 516 лева, определено по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Мотивиран от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 73-ти състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК-[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220318006236-091-001/05.06.2019 г., издаден от Е. С.- орган, възложил ревизията и Х. А.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 57/13.01.2020 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са направени корекции на декларираните резултати по ЗДДС в общ размер на 196 400.71 лева и лихва в размер на 2274.66 лева.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК-[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 516 лева.

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

СЪДИЯ: