

РЕШЕНИЕ

№ 144

гр. София, 09.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 17.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **2550** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], със седалище и адрес на управление, [населено място], [улица], представлявано от управителя С. Л. К., чрез адв. И. Христова, срещу Ревизионен акт № Р-22221716007692-09 1 - 001/31.07.2017 г., издаден от Т. Б. Г. на длъжност "Началник сектор", възложил ревизията, и А. Л. И. на длъжност "Старши инспектор по приходите" - ръководител на ревизията, потвърден и изменен в отделни части с Решение № 158/31.01.2018 г. на Директор на Дирекция „ОДОП” С. при ЦУ на НАП, отменен в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за периодите от м. 02.2014 г. до м. 07.2014 г.. от м. 09.2014 г. до м. 12.2015 г.. от м. 02.2016 г. до м. 05.2016 г. и от м. 07.2016 г. до м. 09.2016 г. и на определените лихви за забава, произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит, изменен в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 07.2013 г. ДДС за внасяне в размер на 8 636.81 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 6 994.81 лв., ведно със съответните лихви и установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 06.2016 г. ДДС за внасяне в размер на 24 312.96 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 9 546,56 лв., ведно със съответните лихви, произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит, потвърден в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за периодите м. 10.2012 г., м. 11.2012 г., м. 12.2012 г., м. 02.2013 г. и м. 03.2013 г., ведно със съответните лихви, както и в частта на определените лихви, произтичащи от извършени корекции от жалбоподателя в

данъчни периоди м. 02.2014 г., м. 07.2017 г., м. 09.2014 г., м. 10.2014 г., м. 11.2014 г., м. 12.2014 г., м. 05.2016 г. и м. 06.2016 г., оставена е без разглеждане жалба вх. №53-06-3690/30.08.2017 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-2145/07.09.2017 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. в останалата част, като недопустима, а производството по жалбата в тази част е прекратено.

Жалбоподателят оспорва изцяло фактическите констатации и правните изводи, изложени в РА и потвърждаващото и изменящото го решение. Оспорвам резултатите от ревизията, обективирани в оспорвания административен акт, по основание и размер.

В съдебно заседание жалбоподателя, редовно уведомен, не се явява, а се представлява от адв. П..

Ответникът, редовно призован, не изпраща представител и не е взето становище чрез процесуалния си представител юрк. Г. оспорва жалбата, иска потвърждаване на РА по съображения, подробно изложени в решението. Счита, че в хода на съдебното производство не са събрани доказателства, които да оборят фактическите и правни изводи на ревизиращите органи. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно призована не изпраща представител.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед №Р-22221716007692-020-001/04.11.2016 г., връчена на 14.11.2016 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от м. 10.2012 г. до м. 09.2016 г. Със Заповед №Р-22221716007692-023-001/01.12.2016 г. на основание чл. 34 от ДОПК ревизионното производство е спряно, поради представен болничен лист от управителя на дружеството и възобновено със Заповед №Р-22221716007692-143-001/12Л 2.2016 г.

Със №Р-
заповеди №Р-
22221716007692-020-002/23.02.2017 г. и №Р-22221716007692-020-003/24.03.2017 г. е изменена заповедта за възлагане, като е определен срок за извършване на ревизията - 25.04.2017 г. Всички заповеди са издадени от Т. Г. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, оправомощен със Заповед №РД-01-1390/31.10.2016 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад РД №Р-22221716007692-092-001/15.05.2017 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение срещу констатациите на РД и са приложени доказателства. Възражението

е прието за частично основателно досежно доставки от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Ревизията приключила с РА №Р-22221716007692-091 -001 /31.07.2017 ., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и А. Л. И., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Актът е връчен на 14.08.2017 г.

След като е разгледано възражението срещу констатации на РД, с крайния акт е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма]. По отношение на останалите доставчици, посочени по-горе, възражението е прието за основателно, тъй като ревизираното лице е извършило корекция през м. 06.2017 г. на упражненото в по-ранни периоди право на приспадане на данъчен кредит, но са начислени лихви от датите на неправомерното упражняване до датата на корекцията - 14.07.2017 г. Общият размер на начислените лихви във връзка с извършените корекции от жалбоподателя бил 33 733,89 лв.

Като краен резултат с РА са определени задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 565 326,20 лв., следствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в същия размер по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК]. [фирма] с ЕИК[ЕИК]. [фирма] с ЕИК[ЕИК]. [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Във връзка с непризнатото право на приспадане били начислени лихви за забава в общ размер на 145 001,61 лв.

Спорните доставки, по които ревизираното дружество е получател, са описани в ревизионния доклад с номер на фактура, дата, предмет на доставка, стойност и начислен ДДС по данъчни периоди. След извършени проверки на доставчици на ревизираното лице, проверки в информационната система на НАП относно доставчиците и представените от жалбоподателя документи, ревизиращите органи не са признали правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68. ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. с мотиви за липса на реални доставки на стоки и услуги.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди по ЗДДС.

В хода на ревизията било установено, че основната дейност на дружеството е товарен автомобилен транспорт. Дейността се извършвала от обект, находящ се в [населено място], [улица], представляващ гаражна площадка, хале за ремонтни дейности на товарни автомобили и ведомствена бензиностанция. За ревизираните периоди в дружеството били назначени 55 лица на следните длъжности - работник поддръжка, шофьор международен превоз, монтьор, водач на товарен и специализиран автомобилен превоз и работник паркинг.

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 /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221716007692-040-001/16.11.2016 г. и №Р-22221716007692-040- 002/24.02.2017 г. Органите по приходите са изискали от жалбоподателя писмени обяснения, счетоводни и търговски документи, касаещи дейността му, декларации, справки, заверени копия на фактури, издадени от конкретно изброени в искането доставчици, по които е ползван данъчен кредит, сключени договори с контрагентите, приемо-предавателни протоколи, платежни документи и други относими към облагането доказателства. В отговор са представени документи с придружителни писма с вх. №53- 06-5575# 16/24.02.2017 г. и вх. №53-06-5575#16/13.03.2017 г.

Извършена била проверка на оригинални първични и вторични счетоводни документи на адрес [населено място], [улица], както и посещения на обекта на дружеството, от който се извършва дейността. Действията са документирани с Протокол №1088419/20.02.2017 г.

На 24.02.2017 г. от жалбоподателя са представени заверени копия на фактури, описи, спецификации и протоколи към тях за посочените в първото искане доставчици, оборотни ведомости, главна книга, аналитични регистри на сметки от група 20, аналитични регистри за сметки за получени заеми, аналитични регистри на клиенти и доставчици за периода - от 01.10.2012 г. до 31.12.2015 г., договор за кредит, договор за счетоводно обслужване и два нотариални акта.

Констатирано било, че ревизирано лице не е представило доказателства, свързани с конкретни доставки. В тази връзка е изпратено второто ИПДПОЗЛ, като освен доказателства е изискано съдействие за осъществяване на контакт с доставчици на

[фирма]. В отговор на 13.03.2017 г. били представени - фактури, ЧМР и други съпътстващи документи за извършен от [фирма] транспорт в Република България, както в и извън ЕС, оборотна ведомост за периодите от 01.01.2016 г. до 30.09.2016 г. и от 01.10.2012 г. до 31.12.2012 г.; аналитична оборотна ведомост на сметка 304 Стоки, аналитични счетоводни регистри на сметка 702 Приходи от продажба на стоки, първични документи за получени и предоставени заеми, хронологии на сметките, аналитична оборотна ведомост на сметка 304 Стоки и справка на стоков поток от складовата програма на ревизираното лице. Констатирано било, че не е оказано съдействие за осъществяване на контакт с цитираните доставчици.

С Протокол № 0761013/13.03.2017 г. е документирана извършена проверка на оригинални документи в приемната на ТД на НАП С., представени от [фирма].

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на: [фирма], [фирма]. [фирма], [фирма]. [фирма]. [фирма]. ..АВТОРЕМОНТ АД И" Е.. [фирма]. [фирма]. [фирма], [фирма], ..КАППА" Е., [фирма], [фирма], [фирма] - преки доставчици на ревизираното лице. Исканията за извършване на насрещни проверки, както и констатациите на органите по приходите са описани в РД. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/.

С РА били направени корекции на декларираните от жалбоподателя резултати по ЗДДС за ревизираните данъчни периоди, както следва:

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 23 320.00 лв. за м. 10.2012 г. по фактура с предмет „СМР по договор“, издадена от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22220616211777-141-001/04.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 74 097.00 лв. за м. 11.2012 г., м. 12.2012 г., м. 02.2013 г. и м. 03.2013 г. по 4 фактури с предмет „СМР по договор“, издадени от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22221917017406-041-001/05.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 642,00 лв. за м. 07.2013 г. по фактура с предмет „материали“, издадена от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22220216211313-041-

001/04.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 344,00 лв. за м. 07.2013 г. по фактура с предмет „услуги“, издадена от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22221016208671-041-001/04.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 53 438,80 лв. за периода от м. 02.2014 г. до м. 07.2014 г. по 27 фактури с предмет „резервни части“ и „материали“, издадени от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22221016210143-041 -001 /04.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 51 065,60 лв. за периодите от м. 03.2014 г. до м. 06.2014 г., м. 09.2014 г. и м. 10.2014 г. по 26 фактури с предмет „резервни части“, издадени от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22220216211313-041-001/05.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 400,00 лв. за м. 06.2014 г. по фактура с предмет „турбина“, издадена от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П- 22220616211972-041 -001 /04.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 43 175,00 лв. за периодите от м. 09.2014 г. до м. 06.2015 г. по 13 фактури с предмет „ремонтни услуги“, издадени от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22220517017408-041 -001/05.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 124 775,64 лв. за периодите от м. 10.2014 г. до м. 08.2015 г. и м. 10.2015 г. по 59 фактури с предмет „авточасти“, издадена от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22221016208665-041-001/04.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 50 202,50 лв. за периода от м. 07.2015 г. до м. 12.2015 г., от м. 02.2016 г. до м. 04.2016 г. и м. 07.2016 г. по 27 фактури с предмет „кожа“, „тапицерски услуги“ и „резервни части“, издадени от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22220416210911-041 -001 /05.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 19 002,80 лв. за периода от м. 07.2015 г. до м. 09.2015 г. по 6 фактури с предмет „ремонтни услуги“⁴⁴ и „резервни части“, издадени от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22221016210138-041-001/05.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 55 078,00 лв. за периодите от м. 10.2015 г. до м. 12.2015 г., м. 02.2016 г., м. 03.2016 г. и м. 05.2016 г. по 31 фактури с предмет „резервни части“, издадени от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22221116211311-041-001/05.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 36 673,38 лв. за периодите от м. 02.2016 г. до м. 04.2016 г. и от м. 06.2016 г. до м. 09.2016 г. по 20 фактури с предмет „стока“, издадени от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-22221016209777-041-001/16.01.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 28 787,00 лв. за периодите от м. 02.2016 г. до м. 09.2016 г. по 16 фактури с предмет „резервни части“, издадени от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНПТ №П-22221016209773-041-001/04.05.2017 г.;

Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 324,00 лв. за м. 06.2016 г. по фактура с предмет „резервни части“, издадена от [фирма]. Резултатите от извършената проверка били отразени в ПИНП №П-04000416209291-041-001/05.01.2017 г.

За целите на проверките били изготвени ИПДПОЗЛ, като същите са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. поради неоткриването им на декларираните от тях адреси за кореспонденция, с изключение на исканията към [фирма] и [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. [фирма] и [фирма], които са връчени по електронен път или на място в деловодството на ТД на НАП С..

В дадените срокове, както и до издаването на РД, не били представени документи от проверяваните лица, с изключение на [фирма] /фактури, описи, оборотна ведомост, аналитични салда, главна книга/, [фирма] /обяснения, главна книга, фактури, оборотна ведомост, удостоверение за рег. ЕКАПФ/, [фирма] /фактури, главна книга, аналитични салда, оборотна ведомост/, [фирма] /фактури,

описи, главна книга, удостоверение за рег. ЕКАПФ/, [фирма] /фактури, описи, доказателства за наем на склад/, [фирма] /фактури, главна книга, доказателства за наем на сервиз, оборотна ведомост, главна книга/, [фирма] /фактури, описи, доказателства за предходен доставчик/ и [фирма] /обяснения, фактури, отчети, главна книга, оборотни ведомости, доказателства за наем на офис/.

Извършени били служебни проверки в информационните масиви на НАП, от които е установено, че всички фактури по спорните доставки са включени в отчетните регистри и дневници за продажби по ЗДДС за съответните данъчни периоди от доставчиците. Констатирано било, че [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. [фирма]. [фирма], [фирма], „ЙОПАК“ Е., [фирма], [фирма] и [фирма] и [фирма] нямат назначени лица по трудови правоотношения и не са подавали справки по чл. 73, ал. 1 от *Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/* за ревизираните периоди. За останалите било установено, че са имали назначени лица по трудови правоотношения, както следва: 1/ [фирма] две лица на длъжност „техническо обслужване и ремонт на автомобили“; 2/ [фирма] две лица с КИД 4511; 3/ [фирма] две лица на длъжности „продавач“ и „шофьор лек автомобил“. Всички доставчици били deregистрирани /с изключение на [фирма]/ към дата на съставяне на РД, с рисков профил и повечето от тях имат задължения към бюджета.

Посочено е, че ревизираното лице било представило за преглед оригиналите на спорните фактурите, с описи към тях. Представени са и касови бонове за извършени плащания към част от първичните счетоводни документи.

В заключение било прието, че не са представени доказателства за реално извършени доставки. Изводите на ревизиращите били, че доставчиците не са представили договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, лицензни, транспортни документи, в това число за чия сметка е превозът, доказателства за произход на стоките. В мотивите е посочено, че дружествата, за които се твърди, че са извършили услуги /СМР и ремонт на МПС/ не доказват наличието на кадрови и

технически потенциал. За ревизираното лице също било посочено, че не представя договори, анекси, приложения, приемо-предавателни протоколи, документи за плащане и транспорт.

В тази връзка е отказано право приспадане на данъчен кредит, тъй като предмета на доставките липсва изцяло, тоест прието е, че е налице абсолютна симулация. Посочено е, че е създадена привидност, зад която не стои нищо, доколкото са фактурирани доставки, които не са извършвани въобще.

Жалбоподателят оспорил изцяло РА, като незаконосъобразен, немотивиран и постановен в противоречие на процесуалния и материалния закон, без да излага конкретни аргументи. С допълнение с вх. №23-22-2145/06.12.2017 г. представил доказателства, касаещи процесните доставки от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. С допълнение с вх. №23-22-2145/05.01.2018 г. посочил, че дружеството извършва сухопътен товарен автомобилен транспорт на стоки на територията на страната и общността. Уточнил, че притежава съвременни автокомпозиции, за което приложил справка за собствени транспортни средства. Посочи също, че разполага със собствена база за обслужване и гариране на композициите - сервизни халета и площи за паркинг. Твърдял, че в дружеството са назначени по трудов договор квалифицирани лица, с оглед извършваната дейност. С допълнение с вх. №23-22- 2145/12.01.2018 г. приложил амортизационен план, справка за транспортни средства и нотариални актове за собствени недвижими имоти.

Решаваният орган като съобрази изложените мотиви в ревизионния доклад, ревизионния акт, приложените доказателства и аргументи на жалбоподателя, счел жалбата за частично основателна, поради следните съображения:

Съгласно действащата през процесния период нормативна уредба, за да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, следвало да са изпълнени условията на чл. 68 и

чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограничения на това право, визирани в чл. 70 от с. з. От разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС, данъчен кредит била сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържал изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право лицето да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Правото на приспадане на данъчен кредит възниквало за получателя, при условие че същият притежавал данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ изискуемите реквизити.

Безспорно било прието в правната теория и практика, че признаването на право на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

Разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС /в сила от 01.01.2007 г./ определяла като доставка на стока по смисъла на този закон прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Нормата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС определя като доставка на услуга всяко извършване на услуга.

Наличието на доставка било факт от обективната действителност. Той подлежал на доказване от ревизираното лице, което черпи благоприятни за себе си правни последици, каквото е правото на приспадане на данъчен кредит. Независимо от това, установените основни принципи в данъчния процес задължавали органите по приходите обективно и безпристрастно да установяват всички относими за определяне задълженията на ревизираното лице факти и обстоятелства.

Констатациите им на свой ред следвало да са подкрепени с надлежно събрани и достатъчно доказателства.

В тази връзка административната инстанция достигнала до

извода, че ревизираното лице е представило доказателства, установяващи реалността на доставките по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], с предмет „резервни части“ и „стока“. Решаващият орган не споделял изводите на приходните органи за липса на доставки на стоки, документирани с фактури, издадени от тези лица, като намирал същите за формални и направени при необсъждане на всички събрани в хода на ревизията доказателства. Видно от мотивите в РД, възприети изцяло в РА, изводите за липса на реални доставки по спорните фактури били формирани единствено въз основа на резултатите от извършените насрещни проверки на доставчиците и по - точно въз основа на факта, че същите не са открити на декларираните от тях адреси за кореспонденция и не са представили изисканите доказателства. Независимо, че документи досежно процесните доставки били изискани от ревизираното лице, анализът на представените от последното документи се свеждал единствено до тяхното изброяване. В случая било придадено приоритетно значение на факти и обстоятелства, чието доказване било извън сферата на жалбоподателя, като същевременно са игнорирани такива, които пряко сочат осъществяване на положителния факт - получени доставки на стоки. Всичко това правело изводите на ревизиращите недоказани и необосновани.

АО отбелязал, че при извършване на насрещни проверки на доставчиците е следвало те да бъдат съобразени указанията на Изпълнителния директор на НАП, дадени с писмо изх. №91-00-321/08Л 1.2007 г., съгласно които при искане на информация от трети лица /извършване на насрещни проверки/, следвало да се има предвид, че ако третото лице не е намерено на адреса за кореспонденция и органът по приходите прецени, че не е необходимо по-нататъшно търсене на лицето на други известни на администрацията адреси, връчването на искания за представяне на документи по реда на чл. 32 от ДОПК и тяхното неизпълнение в дадения срок, са безпредметни и сами по себе си, не могат да доведат до изводи във вреда на ревизираното лице.

Недопустимо било да се обосновава теза за липса на доставка само с доказателства за нередности при доставчиците. Осигуряването на достъп до счетоводната им отчетност и представяне на доказателства във връзка с фактурираните от тях доставки, очевидно по никакъв начин не би могло да бъде контролирано от ревизираното лице, нито пък същото да гарантира, че те ще изпълнят надеждно задълженията си и при поискване ще се отзоват и представят исканите от администрацията документи. Несъмнено било при това положение, че ако възникването на правото на данъчен кредит се обвърже с поведението на доставчик, то ревизираното лице би било поставено в неравностойна позиция, доколкото то не е разполагало със сигурност по отношение на това, дали, въпреки стриктното спазване на своите задължения, ще има право да приспадне платения на доставчик данъчен кредит, тъй като правото на приспадане ще се окаже зависимо освен от материалните изисквания на закона, но и от оценката на приходните органи за това, дали доставчиците са намерени на декларираните адреси за кореспонденция и са изпълнили своите задължения за представяне на искани документи и обяснения, каквито условия не са въведени със сега действащия ЗДДС.

В тези случаи, органът по приходите следвало внимателно да прецени доколко е изпълнен принципът на обективност, заложен в чл. 3 от ДОПК и дали по преписката са събрани достатъчно доказателства, които да позволят законосъобразното установяване на задълженията на ревизираното лице.

В случая ангажираните от страна на ревизираното лице доказателства в хода на ревизионното производство и в административното производство по оспорване, по категоричен начин удостоверявал реално получени от него доставки на стоки по спорните фактури.

Видно от доказателствата по преписката, предмет на спорните доставки представлявал различни видове авточасти. От жалбоподателя били представени всички доказателства, които, като страна по доставките, е възможно да са в правната му сфера и във фактическата власт -

процесите фактури, описи към тях, приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи прехвърляне собствеността върху стоките по правилата на чл. 24. ал. 2 от *Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/*, доказателства за транспорт със собствени средства, доказателства за извършено плащане, счетоводно отчитане на доставките и за влягането им в собствени МПС.

От съдържанието на фактурите и приемо-предавателните протоколи се установявал вида и количеството на стоките, предмет на доставките. От описите бил виден моделът и регистрационния номер на МПС, в което са вложени. Видно било от представените списъци за налични МПС, както и от счетоводните амортизационни планове и дневници на сметка 205, че МПС, в които са вложени частите, са собственост на [фирма]. Също така с тези МПС се извършвали облагаеми доставки по транспорт на стоки, които доставки през ревизираните периоди не били оспорени от страна на органите по приходите.

Следвало да се отбележи, че с писмени обяснения ревизираното лице е уточнило механизма на извършване на доставките, като е посочило, че голяма част от ремонтните дейности са се извършвали в собствени сервизни помещения от наети лица по трудови правоотношения. Видно от протокола за извършено фактическо посещение, органите по приходите са установили, че дружеството стопанисва недвижим имот, в които има сервизни помещения, както и паркинг. Представени били и нотариални актове за собственост на тези имоти. От друга страна в хода на ревизията било установено, че през ревизираните периоди жалбоподателят разполагал с 55 работници, наети по трудови правоотношения, в това число и на длъжности работник поддръжка, шофьор, монтьор, и работник паркинг

Това налагало извод, че ревизираният субект разполага с място, където да бъдат извършени ремонтите на МПС. както и необходимия кадрови потенциал.

Също така били представените пътни листове, от които е видно, че резервните части са транспортирани със собствени превозни средства, като са приложени и доказателства - свидетелства за регистрация,

които потвърждават наличието на тези МПС. Така представените документи по несъмнен начин удостоверявали получаване на стоките в патримониума му и използване на същите за обслужване на икономическата му дейност. Отделно от това документите позволявали пълна проследимост на процесиите доставки, т. е. позволявали да се направи връзка между получените и използваните стоки. Косвено доказателство за реалността е извършеното плащане, което също е намерило счетоводно отражение при ревизираното лице. Не само това, но част от фактурите са придружени с фискални касови бележки, което е допълнителен аргумент за извършеното плащане в брой.

В общия случай относими факти към доказването на доставка на стока сбила фактическата възможност на доставчика да достави стоки от съответния вид и в необходимото количество, обстоятелствата, свързани с прехвърлянето правото на собственост върху вещите, съхранението, превозът и предаването им на получателя по фактурата.

Видно от изложеното били представени достатъчно убедителни доказателства за получаване на стоките по процесиите фактури и използването им в икономическата дейност. Доколкото в случая е доказано прехвърляне на собствеността върху стоките и изпълнението на чл. 6. ал. 1 от ЗДДС, то изследването на произхода на стоките било ирелевантно. Отново следвало да се подчертае, че произходът на стоките е останал неустановен единствено поради непредставяне на доказателства от страна на доставчиците - обстоятелство, което ревизираното лице не можело да контролира нито да знае. Освен това били налице безспорни доказателства за използване на получените доставки за целите на икономическата дейност на дружеството, което е допълнителен аргумент в подкрепа на извода за доказаност на факта на получаване на стоките.

В горния смисъл Решение на СЕС по дело C-123/14, в което съдът постановява, че „Разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, които се отнасят до правото на приспадане на данъка върху

добавената стойност, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчната администрация на държава членка да приеме, че няма извършена доставка на стоки, като последица от което е налице пречка купувачът да приспадне платения при покупката ДДС, по съображение че купувачът не е доказал нито произхода на съответните стоки, нито това, че доставчикът му ги е притежавал, въпреки че тази администрация не установява, че купувачът е участвал в измама с данъка върху добавената стойност и е знаел или е трябвало да знае, че съответната сделка е част от такава измама. Видно от Решението липсата на установен произход на стоките - предмет на процесите доставки не е основание за отказ на право на приспадане на данъчен кредит, освен когато същата е съпътствана от наличие на обективни данни за участие или знание за извършване на измама от получателя по доставката.

В случая органите по приходите нито сочели, нито доказвали наличието на данни за данъчна измама - за това, че ревизираното лице е знаело или не е могло да не знае, че тези сделки са част от данъчна измама.

Предвид изложеното, тази инстанция счела, че събраните в ревизионното производство доказателства не давали основание да бъде потвърден формирания извод за липса на реални доставки на стоки по издадените фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], респективно РА в тази част следвало да бъде отменен.

В частта, в която било отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура, издадена от [фирма], с предмет „резервни части“, административната инстанция счела РА за правилен и обоснован. Обратно на горепосочените доставчици, тук не били представени доказателства за транспортирането на стоките, за предаването на собствеността, както и използването им за икономическата дейност от [фирма]. Представена била единствено фактура, която не е достатъчно доказателство за обосноваването реалност на доставка, за което са изложени по-горе мотиви.

На следващо място предмет на спор пред решаващия орган били доставки на услуги по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], с предмет СМР, ремонт на МПС и услуга.

За обосноваване на доставка на услуга, най-общо било необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и престирането на резултата от получателя по доставката.

Декларирани били доставки на услуги от [фирма] с предмет ремонт на МПС. В хода на ревизионното производство от страна на доставчика били представени копия на спорните фактури, счетоводни записи във връзка с доставките и доказателства за наем на сервиз. Отделно органите по приходите установили, че през периода на доставките в дружеството имало наети две лица по трудови правоотношения. От жалбоподателя били представени договор за техническо обслужване, копия на фактурите, протоколи към тях за извършени ремонти и приемо-предавателни протоколи за ремонтираните МПС и извлечения от банкови сметки за извършени плащания. От протоколите за ремонт били видни видът, марката и регистрационния номер на МПС, както и вида на извършените ремонтни дейности и вложени резервни части. Представени били и протоколи за приемо-предаване на товарните автомобили, съответстващи на датите на фактурите.

Така описаните документи доказвали по несъмнен начин възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и престирането на резултата от получателя по доставката. Като допълнение били представени и доказателства за извършени плащания.

Предвид изложеното, АО счел, че събраните в ревизионното производство доказателства не дават основание да бъде потвърден формирания извод за липса на реални доставки на услуги по издадените фактури от [фирма], респективно РА в тази част следвало да бъде отменен.

В останалата част решаващият орган стигнал да извода, че жалбата е неоснователна, а изводите на ревизиращия екип за липса на доставки на услуги от [фирма], [фирма] /СМР/ и от [фирма] /услуга / за доказани и обосновани.

По отношение на декларираните СМР.

За обосноваване реалността на посочените доставки били представени доказателства от жалбоподателя, както следва - договори за извършване на СМР, протоколи за приемане на извършени СМР, фактури и доказателства за плащане.

От съдържанието на представените договори, сключени между жалбоподателя. в качеството на възложител и [фирма]/ [фирма], в качеството им на изпълнители, се установявали обектите и дейностите, които следва да се изпълнят, както и стойността им. Част от договорените СМР представлявали - изкопни дейности, изливане на бетон, изкопаване и подравняване на терен, валиране на терен, подготовка за асфалтиране, изкопаване на канал, извозване на излишна земна маса, разваляне на бетон при строителни съоръжения, изпълнение на изкоп в скални почви и други, които несъмнено изискват специализирана техника и кадрови потенциал. В случая било установено, че [фирма] и [фирма] не са разполагали с такава техника. Липсвали доказателства и за наемане на техника от доставчиците за извършване на посочените работи.

На следващо място за извършване на дадена услуга бил необходим и кадрови ресурс. И двете дружества, в периода на извършването на доставките, не са разполагали с наети по трудови или граждански договори лица, което е установено от извършените справки в информационните масиви на НАП. Също така не ила представена и книга за инструктаж или други доказателства, за да се установи кои лица действително са работили на посочените в договорите обекти.

Също така не били представени доказателства за предаването на строителната площадка от възложителя на изпълнителя, което е следвало да се извърши с приемо- предавателен протокол, подписан между страните. При

това положение недоказано било останало приемането на строителните площадки от сочените за изпълнители и започването на строителните дейности.

Действително всички гореописани факти не били предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит, но били от пряко значение за установяване реалността на доставката, от която именно зависело правото на приспадане.

От друга страна не били налице доказателства и по отношение на разходите за изпълнение на дейностите, което произтичало от изискванията на чл. 12. ал. 1 от *Правилника за прилагане на ЗДДС* (ППЗДДС) и на счетоводното законодателство. Непредставяне на пълна счетоводна отчетност възпрепятствало извършването на проверка за наличната счетоводна, търговска и строителна документация, относно изследваните доставки.

Наред с горното било необходимо да се посочи, че наличието на плащане при липса на реално извършена доставка не може да доведе до възникване право на данъчен кредит, тъй като издаването на фактура и плащането сами по себе си не представлявали облагаема доставка.

С оглед установените обстоятелства решаващият орган приел, че при проследяване на процесите доставки на услуги, по никакъв начин не се установява реалното им престиране. Нито в хода на ревизионното производство, нито с жалбата до тази инстанция не били ангажирани годни доказателства, оборващи по пътя на насрещното доказване обосноващите фактически основания и правни изводи за постановения отказ на право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури.

По отношение на декларираните услуги от [фирма]

За тази доставка от страна на ревизирано лице било представено единствено копие на фактура, с вписан предмет „услуга“. Поради това АО намерил, че на първо място не може да бъде определен предмета на доставката, а също така не са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и престирането на резултата от получателя по

доставката. Поради това РА в тази част следвало да бъде потвърден.

На последно място тази инстанция стигнала до извода, че следва да потвърди РА в оспорената част на определените лихви за забава във връзка с извършени корекции от [фирма] на упражнено право на приспадане на данъчен кредит по декларирани доставки от [фирма], [фирма]. „РУ С.“ Е., [фирма], [фирма], „Ш. Е. и [фирма].

В разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС било посочено, че правото на данъчен кредит възниква в периода, през който данъкът по доставката е станал изискуем. Изискуемостта на данъка е уредена в чл. 25, ал. 6 и ал. 7 от ЗДДС, а именно при настъпване на данъчното събитие или при извършване на цялостно или частично плащане преди настъпването на данъчното събитие. От анализа на двете норми можело да се направи извод, че правото на данъчен кредит възниква в периода, през който е настъпило данъчното събитие или в периода на извършено цялостно или частично плащане, когато плащането е извършено преди настъпването на самото събитие. За да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, лицето следвало да е изпълнило едно от условията по чл. 71 от ЗДДС. Когато е налице някое от условията по чл. 71 от ЗДДС упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит се извършвало чрез включване размера на данъчния кредит при определяне на резултата за данъчния период на възникването на правото в справка-декларация /СД/ по чл. 125 от ЗДДС и посочи основанието по чл. 71 от ЗДДС в дневника за покупки за данъчния период на възникване на правото на приспадане на данъчния кредит.

Доколкото самото лице извършило корекция на упражнено право на приспадане на данъчен кредит, следвало да се приеме, че е налице признание за липсата на реално извършени доставки по тези фактури. След като не е било налице основание по чл. 68 от ЗДДС за упражняване правото на приспадане, данъчно задълженото лице следвало да плати лихва от датата на упражняване до датата на корекцията. С жалбата не били изложени конкретни възражения срещу РА в тази част, нито са представени доказателства за извършени плащания на дължимите лихви, поради това

жалбата била неоснователна.

При така изяснената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по [чл. 156, ал. 1 от ДОПК](#) от надлежна страна – адресат на РА.

Жалбата е в съответствие с изискванията за форма и реквизити, подадена е след проведено оспорване по административен ред, което е абсолютна предпоставка за развитие на съдебното производство. Поради изложените съображения съдът приема жалбата за процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

В съдебното производство, съгласно нормата на [чл. 160, ал. 2 от ДОПК](#), съдът преценява законосъобразността и обосноваемостта на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на [чл. 118, ал. 2](#) и [чл. 119, ал. 2 от ДОПК](#). Спазена е формата по [чл. 120, ал. 1 от ДОПК](#). От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество. Ревизията е възложена от компетентен орган. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна. Страните не спорят, че срокът на ревизията е спазен. За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен. РА също надлежна е връчен. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице. РА е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в [чл. 120, ал. 1 от ДОПК](#) задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, 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, подпис

на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт е приложен РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

Предметът на оспорване в съдебното производство е сведен до това, дали реално са извършени доставки на стоки/услуги по издадените фактури. Съгласно действащата през процесния период нормативна уредба, за да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, следва да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да са спазени ограниченията на това право, визирани в чл. 70 от с. з. От разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС е видно, че данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържа изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право това лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя, при условие че същият притежава данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ изискуемите реквизити.

Безспорно е прието в правната теория и практика, че признаването на право на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС /в сила от 01.01.2007 г./ определя като доставка на стока по смисъла на този закон прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Нормата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС определя като доставка на услуга всяко извършване на услуга. Наличието на доставка, подлежи на доказване от ревизираното лице, което черпи благоприятна за себе си възможност каквото е правото на приспадане на данъчен кредит. Независимо от това, установените основни принципи в данъчния процес задължават органите по приходите обективно и безпристрастно да установяват всички относими за определяне задълженията на ревизираното лице факти и обстоятелства, констатациите обаче следва да са подкрепени с надлежно събрани доказателства.

Предвид това съдът счита, че административната инстанция правилно е достигнала до извода, че ревизираното лице е представило доказателства, установяващи реалността на доставките по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], с предмет „резервни части“ и „стока“. Правилно решаващият орган не споделя изводите на приходните органи за липса на

доставки на стоки, документирани с фактури, издадени от тези лица, като намира същите за формални и направени при необсъждане на всички събрани в хода на ревизията доказателства. Видно от мотивите в РД, възприети изцяло в РА, изводите за липса на реални доставки по спорните фактури са формирани единствено въз основа на резултатите от извършените насрещни проверки на доставчиците и по - точно въз основа на факта, че същите не са открити на декларираните от тях адреси за кореспонденция и не са представили изисканите доказателства. Независимо, че документи досежно процесните доставки са изискани от ревизираното лице, анализът на представените от последното документи се свежда единствено до тяхното изброяване. В случая е придадено приоритетно значение на факти и обстоятелства, чието доказване е извън сферата на жалбоподателя, като същевременно са игнорирани такива, които пряко сочат осъществяване на положителния факт - получени доставки на стоки. При извършване на насрещни проверки на доставчиците е следвало те да бъдат съобразени указанията на Изпълнителния директор на НАП, съгласно които при искане на информация от трети лица /извършване на насрещни проверки/, следва да се има предвид, че ако третото лице не е намерено на адреса за кореспонденция и органът по приходите прецени, че не е необходимо по-нататъшно търсене на лицето на други известни на администрацията адреси, връчването на искания за представяне на документи по реда на чл. 32 от ДОПК и тяхното неизпълнение в дадения срок, са безпредметни и сами по себе си, не могат да доведат до изводи във вреда на ревизираното лице, а не може да се обосновава теза за липса на доставка само с доказателства за нередности при доставчиците. Осигуряването на достъп до счетоводната им отчетност и представяне на доказателства във връзка с фактурираните от тях доставки, очевидно по никакъв начин не би могло да бъде контролирано от ревизираното лице, нито пък същото да гарантира, че те ще изпълнят надеждно задълженията си и при поискване ще се отзоват и представят исканите от администрацията документи. При това положение ако възникването на правото на данъчен кредит се обвърже с поведението на

доставчик, то ревизираното лице би било поставено в неравностойна позиция, доколкото то не е разполагало със сигурност по отношение на това, дали, въпреки стриктното спазване на своите задължения, ще има право да приспадне платения на доставчик данъчен кредит, тъй като правото на приспадане ще се окаже зависимо освен от материалните изисквания на закона, но и от оценката на приходните органи за това, дали доставчиците са намерени на декларираните адреси за кореспонденция и са изпълнили своите задължения за представяне на искани документи и обяснения, каквито условия не са въведени със сега действащия ЗДДС.

В случая съдът счита, че ангажираните от ревизираното лице доказателства в хода на ревизионното производство и в административното производство по оспорване, по категоричен начин удостоверяват реално получени от него доставки на стоки по спорните фактури. Видно от доказателствата по делото, предмет на спорните доставки представляват различни видове авточасти. От жалбоподателя са представени всички доказателства, които, като страна по доставките, е възможно да са в правната му сфера и във фактическата власт - процесните фактури, описи към тях, приемо-предавателни протоколи, удостоверяващи прехвърляне собствеността върху стоките по правилата на чл. 24. ал. 2 от *Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/*, доказателства за транспорт със собствени средства, доказателства за извършено плащане, счетоводно отчитане на доставките и за влагането им в собствени МПС.

От съдържанието на фактурите и приемо-предавателните протоколи се установява вида и количеството на стоките, предмет на доставките. От описите е видно моделът и регистрационния номер на МПС, в което са вложени. Видно от представените списъци за налични МПС, както и от счетоводните амортизационни планове и дневници на сметка 205 е, че МПС, в които са вложени частите, са собственост на [фирма]. Също така с тези МПС се извършват облагаеми доставки по транспорт на стоки, които през ревизираните периоди не са оспорени от страна на органите по приходите. Ревизираното лице е уточнило механизма на извършване на доставките, като

е посочило, че голяма част от ремонтните дейности са се извършвали в собствени сервизни помещения от наети лица по трудови правоотношения. Видно от протокола за извършено фактическо посещение, органите по приходите са установили, че дружеството стопанисва недвижим имот, в които има сервизни помещения, както и паркинг. Представени са и нотариални актове за собственост на тези имоти. От друга страна в хода на ревизията е установено, че през ревизираните периоди жалбоподателят разполагал с 55 работници, наети по трудови правоотношения, в това число и на длъжности работник поддръжка, шофьор, монтьор, и работник паркинг. От това става ясно, че ревизираният субект разполага с място, където да бъдат извършени ремонтите на МПС, както и необходимия кадрови потенциал. Представени са пътни листи, от които е видно, че резервните части са транспортирани със собствени превозни средства, като са приложени и доказателства - свидетелства за регистрация, които потвърждават наличието на тези МПС. Така представените документи по несъмнен начин удостоверяват получаване на стоките и използването на същите за обслужване на икономическата дейност на жалбоподателя. Отделно от това документите позволяват пълна проследимост на процесиите доставки. Това позволяват да се направи връзка между получените и използваните стоки. Косвено доказателство за реалността е извършеното плащане, което също е намерило счетоводно отражение при ревизираното лице, а част от фактурите са придружени с фискални касови бележки, което е допълнителен аргумент за извършеното плащане в брой. Относими факти към доказването на доставка на стока е фактическата възможност на доставчика да достави стоки от съответния вид и в необходимото количество, обстоятелствата, свързани с прехвърлянето правото на собственост върху вещите, съхранението, превозът и предаването им на получателя по фактурата.

В тази връзка съдът също счита, че са представени достатъчно убедителни доказателства за получаване на стоките по процесиите фактури и използването им в икономическата дейност. Доколкото в случая е доказано прехвърляне на собствеността върху стоките и изпълнението на чл. 6. ал. 1 от

ЗДДС, то изследването на произхода на стоките е ирелевантно. Освен това са налице безспорни доказателства за използване на получените доставки за целите на икономическата дейност на дружеството, което е допълнителен аргумент в подкрепа на извода за доказаност на факта на получаване на стоките.

Липсват данни за наличие на данъчна измама и за това, че ревизираното лице е знаело или не е могло да не знае, че тези сделки са част от данъчна измама.

Предвид изложеното правилно и обосновано, АО е счел, че събраните в ревизионното производство доказателства не дават основание да бъде потвърден формирания извод за липса на реални доставки на стоки по издадените фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и е отменил РА в тази част.

Съдът споделя тезата на РО, с която е счел РА за правилен и обоснован в частта, в която е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура, издадена от [фирма], с предмет „резервни части“. Обратно на горепосочените доставчици, тук не са представени доказателства за транспортирането на стоките, за предаването на собствеността, както и използването им за икономическата дейност от [фирма]. Представена е единствено фактура, която не е достатъчно доказателство за обосноваването на реална доставка.

Предмет на спора пред решаващия орган са и доставки на услуги по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], с предмет СМР, ремонт на МПС и услуга. За обосноваване на доставка на услуга е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и престирането на резултата от получателя по доставката.

Декларирани са доставки на услуги от [фирма] с предмет ремонт

на МПС. В хода на ревизионното производство от страна на доставчика са представени копия на спорните фактури, счетоводни записи във връзка с доставките и доказателства за наем на сервиз. Отделно органите по приходите са установили, че през периода на доставките в дружеството има наети две лица по трудови правоотношения. От жалбоподателя са представени договор за техническо обслужване, копия на фактурите, протоколи към тях за извършени ремонти и приемо-предавателни протоколи за ремонтираните МПС и извлечения от банкови сметки за извършени плащания. От протоколите за ремонт са видни видът, марката и регистрационния номер на МПС, както и вида на извършените ремонтни дейности и вложени резервни части. Представени са протоколи за приемо-предаване на товарните автомобили, съответстващи на датите на фактурите. Описаните документи доказват по несъмнен начин възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и престирането на резултата от получателя по доставката. Като допълнение са представени и доказателства за извършени плащания.

Имайки предвид горното правилно АО е счел, че събраните в ревизионното производство доказателства не дават основание да бъде потвърден формирания извод за липса на реални доставки на услуги по издадените фактури от [фирма] и е отменил РА в тази част.

В останалата част решаващият орган приел, че изводите на ревизиращия екип за липса на доставка на услуги от [фирма], [фирма] /СМР/ и от [фирма] са доказани и обосновани и съдът отново споделя тези изводи.

По отношение на декларираните СМР са представени доказателства от жалбоподателя, както следва - договори за извършване на СМР, протоколи за приемане на извършени СМР, фактури и доказателства за плащане. От съдържанието на представените договори, сключени между жалбоподателя, в качеството му на възложител и [фирма]/ [фирма], в качеството им на изпълнители, се установяват обектите и дейностите, които следва да се изпълнят, както и стойността им. Част от договорените СМР представляват -

изкопни дейности, изливане на бетон, изкопаване и подравняване на терен, валиране на терен, подготовка за асфалтиране, изкопаване на канал, извозване на излишна земна маса, разваляне на бетон при строителни съоръжения, изпълнение на изкоп в скални почви и други, които несъмнено изискват специализирана техника и кадрови потенциал. В случая е установено, че [фирма] и [фирма] не са разполагали с такава техника. Липсват доказателства и за наемане на техника от доставчиците за извършване на посочените работи. За извършване на дадена услуга е необходим и кадрови ресурс. И двете дружества, в периода на извършването на доставките, не са разполагали с наети по трудови или граждански договори лица, което е установено от извършените справки в информационните масиви на НАП. Също така не е представена и книга за инструктаж или други доказателства, за да се установи кои лица действително са работили на посочените в договорите обекти. Не са представени и доказателства за предаването на строителната площадка от възложителя на изпълнителя, което следва да се извърши с приемо-предавателен протокол, подписан между страните. При това положение недоказано остава приемането на строителните площадки от сочените за изпълнители и започването на строителните дейности, а тези факти са от пряко значение за установяване реалността на доставката, от която именно зависи правото на приспадане. Липсват доказателства и по отношение на разходите за изпълнение на дейностите, което произтича от изискванията на чл. 12. ал. 1 от *Правилника за прилагане на ЗДДС* (ППЗДДС) и на счетоводното законодателство. Непредставянето на пълна счетоводна отчетност възпрепятства извършването на проверка за наличната счетоводна, търговска и строителна документация, относно изследваните доставки. Наличието на плащане при липса на реално извършена доставка не може да доведе до възникване право на данъчен кредит, тъй като издаването на фактура и плащането сами по себе си не представляват облагаема доставка.

По тази причина решаващият орган приел, че при проследяване на процесите доставки на услуги, по никакъв начин не се установява реалното

им престиране. Нито в хода на ревизионното производство, нито с жалбата до тази инстанция не са ангажирани годни доказателства, оборващи по пътя на насрещното доказване обосноващите фактически основания и правни изводи за постановения отказ на право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури.

По отношение на декларираните услуги от [фирма]

За тази доставка от страна на ревизирано лице е представено единствено копие на фактура, с вписан предмет „услуга“. Поради това АО правилно е стигнал до извода, че на първо място не може да бъде определен предмета на доставката, а също така не са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и престирането на резултата от получателя по доставката. Поради това РА в тази част обосновано е да бъде потвърден.

В заключение следва да се отбележи, че РА в оспорената част на определените лихви за забава във връзка с извършени корекции от [фирма] на упражнено право на приспадане на данъчен кредит по доставки от [фирма], [фирма]. „РУ С.“ Е., [фирма], [фирма], „Ш. Е. и [фирма] правилно е потвърден от АО.

В разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС е посочено, че правото на данъчен кредит възниква в периода, през който данъкът по доставката е станал изискуем. Изискуемостта на данъка е уредена в чл. 25, ал. 6 и ал. 7 от ЗДДС, а именно при настъпване на данъчното събитие или при извършване на цялостно или частично плащане преди настъпването на данъчното събитие. От анализа на двете норми може да се направи извод, че правото на данъчен кредит възниква в периода, през който е настъпило данъчното събитие или в периода на извършено цялостно или частично плащане, когато плащането е извършено преди настъпването на самото събитие. За да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, лицето следва да е изпълнило едно от условията по чл. 71 от ЗДДС. Когато е налице някое от условията по чл. 71 от ЗДДС упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит

се извършва чрез включване размера на данъчния кредит при определяне на резултата за данъчния период на възникването на правото в справка-декларация по чл. 125 от ЗДДС и посочи основанието по чл. 71 от ЗДДС в дневника за покупки за данъчния период на възникване на правото на приспадане на данъчния кредит.

Когато задълженото лице извърши корекция на упражнено право на приспадане на данъчен кредит, следва да се приеме, че е налице признание за липсата на реално извършени доставки по тези фактури. След като не е налице основание по чл. 68 от ЗДДС за упражняване правото на приспадане, данъчно задълженото лице следва да плати лихва от датата на упражняване до датата на корекцията, а с жалбата не са изложени конкретни възражения срещу РА в тази част, нито са представени доказателства за извършени плащания на дължимите лихви, поради това съдът напълно споделя изводите на РО, че жалбата е неоснователна.

По отношение на възражението за изтекла погасителна давност за установена дължимост на посочените публични задължения по РА, съставляващо начислени лихви за забава и начислените лихви за просрочие за период от три години назад, следва да се има предвид, че съгласно чл. 171, ал. 1 от ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. Съгласно чл. 172, ал. 1, т. 1 от ДОПК, давността спира, когато е започнало производство по установяване на публичното вземане - до издаване на акта, но за не повече от една година. По смисъла на цитираната разпоредба ревизионното производство започва да тече от датата на връчване на заповедта за възлагане на ревизия. За периода на спиране на ревизионното производство срокът за извършване на ревизията не тече. Съгласно чл. 172, ал. 1, 4 от ДОПК давността спира, когато актът, с който е определено задължението, се обжалва. Относно спиране и прекъсване на давностния срок съдът счита, че давността за установените задължения по РА не е изтекла. От датата на издаване на РА, до датата на подаване на жалбата пред дирекция ОДОП С., давността продължава да тече. С подаването на жалбата давността спира. За периода от издаване на решението давността продължава да тече до подаването на жалба срещу това решение. Относно твърденията, че процесните задължения са погасени по давност следва да се отбележи, че жалбоподателят не е взел предвид спирането на давността при обжалванията.

Съдът не кредитира показанията на свидетелката М., защото тя е служител в дружеството жалбоподател и е заинтересована от изхода на делото.

По делото е изготвена ССЕ, от която е видно, че заключенията на вещото лице съвпадат с констатациите на решаващия орган, относно осчетоводяването на процесните фактури в счетоводството на дружеството жалбоподател и в тази връзка съдът кредитира заключението. От изготвената допълнителна ССЕ се установява как е извършено плащането по осчетоводените фактури и са изброени документите, удостоверяващи тези плащания, но отново вещото лице потвърждава установеното от решаващия орган. От изготвената по делото още една допълнителна ССЕ е установен размер на лихвата за забава върху определените главници по отношение на установените задължения по ЗДДС за посочените по т. 1 данъчни периоди и според вещото лице размерът следва да бъде редуциран, а именно в размер от 45 770, 79 лв., а не определения в РА. Вещото лице счита също, че размера на следващите се лихви за забава в резултат на извършената корекция от жалбоподателя в месец 06.2017 г. също следва да бъде редуциран, а именно в размер от 22 120,68 лв., а не като този определен от оспорвания РА. Това заключение е представено предимно в табличен вид и не става ясно по какъв начин са определени тези суми и кое е станало причина те да бъдат определени в ревизионното производство по различен начин. Това кара съда да не кредитира второто допълнително заключение.

Като краен извод съдът счита, че основателно органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя правото на данъчен кредит по издадените от посочените доставчици фактури за съответните данъчни периоди, което налага жалбата срещу РА да бъде отхвърлена като неоснователна.

На основание изложеното следва да бъде направен извод, че оспореният ревизионен акт в отменените, изменените, потвърдените и оставени без разглеждане от РО части, се явява правилен и законосъобразен, а възражения на жалбоподателя против ревизионния акт относно фактическите констатации и правни изводи, по основание и размер и твърдението за изтекла погасителна давност относно установяването на данъчните задължения на жалбоподателя, за неоснователни и недоказани.

Ответната страна своевременно претендира разноски по делото. Предвид изхода на спора, следва да се присъдят на ответника възнаграждение за осъществената юрисконсултска защита в размер на 3669.57 лв., изчислено съгласно [чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г.](#) на ВАС за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Така мотивиран и на основание [чл. 160, ал. 1, предл. второ от ДОПК](#), Административен съд София-град, трето отделение, 71 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], със седалище и адрес на управление, [населено място], [улица], представлявано от управителя С. Л. К., чрез адв. И. Христова, срещу Ревизионен акт № Р-22221716007692-09 1 - 001/31.07.2017 г., издаден от Т. Б. Г. на длъжност "Началник сектор", възложил ревизията, и А. Л. И. на длъжност "Старши инспектор по приходите" - ръководител на ревизията, потвърден и изменен в отделни части с Решение № 158/31.01.2018 г. на Директор на Дирекция „ОДОП” С. при ЦУ на НАП, отменен в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за периодите от м. 02.2014 г. до м. 07.2014 г.. от м. 09.2014 г. до м. 12.2015 г.. от м. 02.2016 г. до м. 05.2016 г. и от м. 07.2016 г. до м. 09.2016 г. и на определените лихви за забава, произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит, изменен в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 07.2013 г. ДДС за внасяне в размер на 8 636.81 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 6 994.81 лв., ведно със съответните лихви и установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 06.2016 г. ДДС за внасяне в размер на 24 312.96 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 9 546,56 лв., ведно със съответните лихви, произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит, потвърден в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за периодите м. 10.2012 г., м. 11.2012 г., м. 12.2012 г., м. 02.2013 г. и м. 03.2013 г., ведно със съответните лихви, както и в частта на определените лихви, произтичащи от извършени корекции от жалбоподателя в данъчни периоди м. 02.2014 г., м. 07.2017 г.. м. 09.2014 г.. м. 10.2014 г., м. 11.2014 г., м. 12.2014 г., м. 05.2016 г. и м. 06.2016 г., оставена е без разглеждане жалба вх. №53-06-3690/30.08.2017 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-2145/07.09.2017 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. в останалата част, като недопустима, а производството по жалбата в тази част е прекратено.

ОСЪЖДА на [фирма], със седалище и адрес на управление, [населено място], [улица], представлявано от управителя С. Л. К., да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата в размер на 3669.57 лева, представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четирнадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: