

# РЕШЕНИЕ

№ 2293

гр. София, 07.04.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 24.02.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **3025** 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). АССГ е сезиран с жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] чрез Б. М. А., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221419001740-091-001/22.10.2019 г., издаден от Руска Р. Б.- орган, възложил ревизията и Методи К. М.- ръководител на ревизията, потвърден/изменен с Решение № 248/14.02.2020 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите. Жалбоподателят релевира доводи, че ревизионният акт в обжалваната част е необоснован, основан на предположения, при липса на анализ на ангажираните доказателства. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства както от [фирма], така и при извършената насрещна проверка от страна на доставчиците [фирма] и [фирма], от които се установявали предмета на доставките, тяхното възлагане и прието изпълнение, счетоводното им отразяване, начисляването на данъка от доставчиците, наличната ресурсна обезпеченост, за осъществяване и превозване на доставките, доказателства за фактическото им превозване, с данни на лицето и МПС-то, които са ги извършили. Излага подробни съображения в подкрепа на твърденията си. Според жалбоподателя РА бил немотивиран, препращайки към мотивите на ревизионния доклад /РД/. Позовава се на съдебна практика на ВАС и на Съда на Европейския съюз, която цитира. Иска се от съда отмяна на РА в оспорената част, потвърден с Решение на

Директор дирекция „ОДОП“, в която отказано право на приспадане на данъчен кредит, по фактури, издадени от „М. БГ“ и [фирма], като необоснован и недоказан. Претендира разноси, включително юрисконсултско възнаграждение.

В съдебно заседание жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата и иска отмяна на РА като незаконосъобразен и противоречащ на материалния закон. Представени по делото са и подробни писмени бележки. Направено е искане за присъждане на разноси в производството по делото, включително юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Моли съда да отхвърли жалбата, като неоснователна и недоказана. Твърди, че в хода на съдебното производство не са опровергани изводите за липса на доставка на стоки и услуги по спорните фактури. Фактическите констатации не се опровергавали и от приетата по делото ССЕ, потвърждаваща само счетоводни отразявания на приходи и разходи, установени в хода на ревизията. Моли да се вземат предвид съображенията, изложени в решението на ОДОП. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 790 лв.

Прокурорът при Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата. Сочи, че обжалваният акт е законосъобразен, обоснован, издаден от компетентен орган, поради което моли да бъде потвърден.

Административен Съд С.- град, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено следното:

По процесуалната допустимост на жалбата:

Жалбата е подадена в срок, след изчерпване на възможността за оспорване на ревизионния акт по административен ред, от процесуално легитимирано лице, което има правен интерес да обжалва ревизионния акт, предвид установените с него данъчни задължения.

От фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221419001740-020-001 от 21.03.2019 г., връчена на 01.04.2019г., изменена със заповеди №Р-22221419001740-020-002 от 29.05.2019 г. и №Р-22221419001740-020-003 от 01.07.2019 г., издадени от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от 01.12.2018 г. до 28.02.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221419001740-092-001 от 20.09.2019 г., връчен на 24.09.2019 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е направено възражение по РД.

Ревизията приключила с Ревизионен акт /РА/ № Р-22221419001740-091-001 от 22.10.2019 г., издаден от Руска Р. Б. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.- орган, възложил ревизията и Методи К. М. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията. С оспорвания РА на [фирма] за ревизираните данъчни периоди е установен ДДС за внасяне в размер на 99 865,42 лв. при деклариран резултат ДДС за възстановяване в размер на 109 605,61 лв. и начислени лихви в размер на 7 060,46 лв.

Установените задължения са в резултат на непризнат международен транспорт с получатели О. К. М-Русия и О. Н.-ЛОГИСТИК-Русия и допълнително начислен ДДС на основание чл. 25, ал. 2 във вр. с чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, както и от непризнато право на данъчен кредит по фактури за доставки, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизионното производство с оглед проверка спазването на изискванията на ЗДДС, органът по приходите е връчил на ревизираното лице искания за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице с изх. №Р-22221419001740-040-001/18.04.2019 г. Изискани са първични, счетоводни, платежни, търговски и други документи, както и справки, касаещи дейността му. В отговор такива са представени с придружителни писма вх. №Р-22221419001740-ПРД-001-И/21.05.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещна проверка на [фирма] и [фирма], за резултатите от които са съставени протоколи по реда на ДОПК. Извършени са редица други процесуални действия, описани подробно в РД.

[фирма] оспорил по административен ред Ревизионен акт /РА/ № Р-22221419001740-091-001 от 22.10.2019 г., с който на дружеството е начислен допълнително ДДС в общ размер на 83 226.33 лв. за периодите от 01.12.2018 г. до 28.02.2019 г. по непризнат международен транспорт с получатели О. К. М-Русия и О. Н.-ЛОГИСТИК- Русия, както и не е признато правото на данъчен кредит в размер на 126 244,70 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] за периодите от м. 12.2018 г. до м. 02.2019 г.

С Решение № 248/14.02.2020 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите е изменен Ревизионен акт №Р-22221419001740-091-001/22.10.2019 г., издаден от Руска Р. Б. - орган, възложил ревизията, и Методи К. М. - ръководител на ревизията, в оспорената част както следва: Установеният резултат по ЗДДС за м. 12.2018 г. ДДС за внасяне в размер на 39 564.54 лв. определен на ДДС за внасяне в размер на 3 573,87 лв., ведно с начислените лихви; Установеният резултат по ЗДДС за м. 01.2019 г. ДДС за внасяне в размер на 32 542,42 лв. определен на ДДС за внасяне в размер на 3 294,09 лв., ведно с начислените лихви; Установеният резултат по ЗДДС за м. 02.2019 г. ДДС за внасяне в размер на 27 758,46 лв. определен на ДДС за внасяне в размер на 8 571,13 лв., ведно с начислените лихви.

По делото е приета административната преписка, както и допълнително ангажираните от страните писмени доказателства.

Видно от заключението на приетата по делото Съдебно- счетоводна експертиза, проверяващите органи са направили анализ на осчетоводяването на процесните фактури в счетоводството на жалбоподателя /на л.227 от делото, представляващ стр.3 от РД/. Видно от констатациите на органите по приходите „През ревизирания период от 01,12,2018 до 28,02,2019г. в дружеството са отчетени разходи за материали, отразени по дебита на см.601 в размер на 396 463,80лв., в т.ч. са включени сумите по всички фактури, издадени от доставчиците М. БГ Е. и др. И разходи за услуги, отразени по дейността на см.602, които в основната си част включват фактури, издадени от доставчика С. експерт Е.. Осчетоводяване при доставчиците на процесите фактури: На л.405 и следващите от том 4 на делото е приложена

счетоводна справка от доставчика М. БГ Е.- Главна книга на счетоводна сметка 702”Приходи от продажби на стоки на дребно” за периода 01.12.2018 – 28.02.2019г. На л.697 и следващите от том 5 на делото е приложена счетоводна справка от доставчика С. експерт Е. - Главна книга на счетоводна сметка 703”Приходи от продажба на услуги” за периода 01.12.2018-28.02.2019г. Данните са систематизирани в ТАБЛИЦА 1, която е изготвена по т.1 от настоящата експертиза. Относно последващите доставки по процесните фактури, вещото лице е установило следното: От РД (виж л.227 от делото, представляващ стр.3 от РД) следва, че ревизиращите са установили, че „за периода дружеството е отчело приходи от продажби на услуги в размер на 369 167,06лв., отразени по кредита на см.703, в т.ч. приходи от транспортни услуги в размер на 369 167,06лв.” Съответно експертизата анализира последващите доставки на жалбоподателя, които са систематизирани в табличен вид и са описани ведно с всички съпроводителни документи в ТАБЛИЦА 2 от констативно-съобразителната част на ССЧЕ. Експертизата систематизира в ТАБЛИЦА 3 на констативно— съобразителната част наличните данни по делото във връзка с разполагаемите транспортни средства на Н. Н. Е.. Вещото лице е описало документите, които съпровождат процесните фактури в табличен вид по т.5. Според същото, процесните фактури имат всички изискуеми реквизити по реда на чл.7 от Закона за счетоводството и чл. 114 от ЗДДС. В табличен вид са посочени ремонтните карти, от които се проследява влагането на процесните материали в наличните МПС-та, използвани от жалбоподателя. А по отношение на последващите доставки - същите са подробно описани в т.1 от заключението. Наличните данни във връзка с документи и доказателства, с които разполага [фирма] във връзка със закупуването /получаването, доставянето и изпълнението на спорните доставки/ на резервните части и консумативи от [фирма] и влагането на същите в МПС-та и ППС-та, почистване на композиция и извършените ремонти /от [фирма]/ в МПС-та и ППС-та, с които дружеството осъществява основната си икономическа дейност през ревизирания период са обобщени от експертизата в ТАБЛИЦА 4, ведно с разяснение на колоните. Вещото лице е установило, при анализ на документите, че са спазени принципите на Закона за счетоводството и може да се направи положителен извод, че счетоводството на дружеството- жалбоподател досежно процесните фактури е водено редовно.

От правна страна съдът намира следното:

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

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. В случая Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221419001740-020-001 от 21.03.2019 г., ЗИЗВР № Р-22221419001740-020-002 от 29.05.2019 г. и №Р-22221419001740-020-003 от 01.07.2019 г., са издадени от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена

със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., поради което ревизията е възложена от компетентен орган. 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 по- горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

РА е издаден от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, а именно от Руска Р. Б. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.– орган, възложил ревизията и Методи К. М.- на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С.– ръководител на ревизията. Поради това РА е валиден, 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, видно от посочените по- горе заповеди /съгл. Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕП, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕП, като документите са подписани в срока на действие на удостоверението по чл. 24 от ЗЕДЕП. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от 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. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 ДОПК задължителни реквизити- 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 табличен вид, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва. 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.

Предвид изложеното, Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Решение № 248/14.02.2020 г. е издадено от компетентен административен орган-директор на Дирекция ОДОП, [населено място] и е издадено в предвидения в закона срок и форма.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Предмет на настоящото производство е РА в обжалваната част, в който не е признато право на данъчен кредит в размер на 125 044.20 лв. и съответните лихви за забава, по подробно изброени фактури за данъчни периоди от 01.12.2018 г.– до 28.02.2019 г. за доставки от дружествата [фирма] и [фирма].

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество- възникване на право на данъчен кредит по конкретно посочената фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт-наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществена доставка. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това 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 облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Наличието на доставка/услуга е първото условие за признаването на данъчен

кредит. Понятията са дефинирани в чл. 6- 9 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите- извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава- членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право. Според националният данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 на решение на СЕС по дело С-285/11 следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в производството доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от решението е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга- чл. 25, ал. 2 и б, чл. 68, т. 1 и 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС - в т. 31 от решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Съдът е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка

на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки. Ако в резултат на тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т. 32, 33/.

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги- до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка- за физическото им наличие при ревизираното лице.

Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

В случая, правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по процесните фактури е отказано, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС.

Материалноправната норма на чл.71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС предвижда, че 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. За да може жалбоподателят да упражни спорното право, оригиналът на издадения данъчен документ следва да е при него в качеството му на получател по доставката. В случая по делото се установи, че фактурите са налични в ревизираното дружество. Автентичността на първичните счетоводни документи /процесните фактури/ не е оспорена по делото. Плащането на цената по спорните фактури не е елемент от фактическия състав, обуславящ правото на приспадане на данъчен кредит, но наличието на такова представлява, допълнителна индиция, че процесните доставки действително са извършени, тъй като същото се явява лишено от икономическа логика при твърдение за липса на реални доставки /в същия смисъл Решение № 6310 от 13.05.2014 г. по адм. дело № 12619/2013 г. на ВАС/.

Няма спор, че процесната ревизия е първа за посочените периоди и видове задължения.

Установено е, че за ревизирания период, основна дейност на ревизираното дружество е международен товарен автомобилен транспорт, за което притежава Лиценз №15823 от 27.07.2016 г., издаден от министерство на транспорта.



Дружеството ползва нает имот в [населено място], кв. В., съгласно Договор от 03.01.2018 г., сключен със [фирма], ЕИК[ЕИК], представляващ 180 кв. м. -хале №3 и прилежащи външни площи от сградата на А. „М.“ с паркоместа за паркинг на автомобили, както и ползване на канал за ремонт на автомобили. За периодите от обхвата на ревизията, дружеството има назначени 11 лица на трудов договор. Освен договори за наем, между [фирма] и [фирма] има подписан договор за абонаментно техническо обслужване /поддръжка и ремонт на наетите товарни автомобили/, извършвано от [фирма].

От ССЕ, неоспорена от страните и на която съдът дава вяра е видно, че счетоводството на дружеството жалбоподател [фирма] досежно процесните фактури е водено редовно. За да приеме това е съобразено, че Годишният финансов отчет на предприятието се изготвя в съответствие с изискванията на Националните стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия. Спазени са принципите, заложен в Закона за счетоводството, а именно текущо начисляване действащо предприятие, предпазливост, съпоставимост между приходите и разходите, предимство на съдържанието пред формата, запазване при възможност на счетоводната политика от предходния период. В индивидуалния сметкоплан на ревизираното лице са утвърдени и се използват синтетични счетоводни сметки, отговарящи на Закона за счетоводството. Съгласно представени оборотни ведомости, хронологични и аналитични счетоводни регистри се установява следното: Ревизираното дружество не притежава собствени ДМА. В Дружеството не са отчетени привлечени средства, вкл. от банки, физически и юридически лица. Към 28.02.2019 г. в [фирма] са осчетоводени текущи задължения към доставчици, отразени като кредитно салдо на см. 401 на стойност 1033477,39 лв. и вземания от клиенти на стойност 195383,27 лв., отразени като дебитно салдо на см. 401. От представените оборотни ведомости е видно, че постъпленията в дружеството през ревизирания период се отчитат основно по касов път. За периода дружеството е отчетело приходи от продажби на услуги в размер на 369167,06 лв., отразени по кредита на сметка 703, в т.ч. приходи от транспортни услуги в размер на 369167,06 лв. През ревизирания период от 01.12.2018 г. до 28.02.2019 г. в дружеството са отчетени разходи за материали, отразени по дебита на см. 601 в размер на 396463,80 лв., в т. ч. са включени сумите по всички фактури, издадени от доставчиците [фирма] и др. и разходи за услуги, отразени по дебита на см. 602, които в основната си част включват фактури, издадени от доставчика [фирма].

По отношение на доставките от [фирма]:

За да приемат липсата на реални доставки от [фирма] органите по приходите са приели, че предмета на доставките - стоки /резервни части, гуми и консумативи/ се префактурират от множество доставчици по веригата. От направените справки в информационната система на НАП и от събраните доказателства е видно, че предходни доставчици на [фирма] са [фирма] и [фирма]. Констатирано е, че [фирма] и [фирма] закупуват стоките от верига

от дружества /същите са описани подробно на стр. 19 в настоящия РД/, като първият във веригата доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК] не декларира нито покупки, нито продажби в отчетните си регистри по ЗДДС през процесите периоди, нито в предходни такива. От предходните доставчици по веригата не се представят приемо-предавателни протоколи. Предвид това е прието, че не са получили стоките от своите доставчици по веригата, поради което обективно не могат да се разпоредят с тях в полза на жалбоподателя. Също така, според органите по приходите, за част от спорните стоки- резервни части са необходими индивидуализиращи данни за каталожен номер, модел, марка, година на производство на МПС, за влагане в което са предназначени. Отсъствието на тази информация във фактурите и придружаващите ги описи е индикация за фиктивност на документиранияте операции. Фактът на съхранение на стоките също не е доказан от страна на прекия доставчик. Няма данни къде са съхранявани резервните части и консумативи от момента на закупуването им до момента на последващата им продажба от [фирма] към [фирма]. С цел доказване на материална обезпеченост, при насрещната проверка, от [фирма] е представен единствено договор за наем от 01.11.2018 г. с наемодател Д. И. А., на 50 кв. м. складово помещение, находящо се в [населено място], [улица]. При извършен анализ на договора за наем, приходните органи са установили, че наемодателят е вписал, че отдава под наем собствения си недвижим имот. При извършена проверка в имотен регистър /И./ не се е установило това лице да е собственик на въпросния имот. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че по отношение на лицето, посочено като наемодател няма данни за получени доходи от наем, няма подавана годишна данъчна декларация по чл. 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2018 г. както и от [фирма] не е подадена декларация по чл. 55 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за нито едно тримесечие на 2018 г. Изведен е извод, че не са представени доказателства за произход на стоките, като по този начин е създаден изкуствен стокос поток по верига от дружества, зад които не стоят реални доставки.

Този състав на съда не споделя изводите на органите по приходите. В случая реалността на доставките с предмет– различни видове авточасти, гуми, консумативи, като условие за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит, е доказана в процеса. От събраните писмени доказателства и заключението на приетата без оспорване от страните съдебно-счетоводна експертиза се установява наличието на облигационни отношения между получателя на стоките и издателя на фактурите, тяхната индивидуализация, предаване на стоките и преминаване на собствеността върху тях, както и последващата им реализация.

Налице са облигационни отношения между [фирма], като получател, и [фирма], като доставчик, осигуряващ периодичното и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи за дейността му. В изпълнение на договора, са

издадени, процесните фактури. Всички фактури за доставка на стоки притежават съществени реквизити и са придружени от фискални бонове за извършеното плащане в брой, двустранно подписани и подпечатани приемо-предавателни протоколи, стокови разписки. Обратно на приетото от приходните органи, в представените към всяка една фактура приемо-предавателни протоколи се съдържат конкретни данни относно наименование и количество на заявените и доставени стоки и видно от съдържащата се в тях информация те кореспондират помежду си. Стоковите разписки, издадени от М. БГ<sup>с</sup> Е. съдържат нужните реквизити и съвпадат с артикулите и количеството, описани във фактурите. Процесните фактури, са включени в дневниците за покупки и справките-декларации на [фирма], за съответните данъчни периоди. Фактурите, са включени в дневниците за продажбите, в справките-декларации, за ДДС, и в счетоводството, на доставчика, като задължение към бюджета, което се потвърждава и от заключението на ССЧЕ. Установено е, че в счетоводството на дружеството доставките на резервни части и консумативи са заведени като стоково материални запаси и са изписани на разход в сметка 601 Разходи за материали. Получените приходи от предоставяне на транспортните услуги за превоз на товари се отчитат в сметка 703 Приходи от продажба на услуги, свързани с основната дейност. Тези факти се потвърждават и от заключението на съдебно-счетоводната експертиза. Видно от самите констатации на НАП /л.227 от делото, представляващ стр.3 от процесния РД/, което се потвърждава от вещото лице, през ревизираните периоди от 01.12.2018 до 28.02.2019г. в дружеството са отчетени разходи за материали, отразени по дебита на см.601 в размер на 396463,80лв., в т.ч. са включени сумите по всички фактури, издадени от доставчиците М. БГ Е. и др.

Фактурите, издадени от М. БГ Е. са във връзка с покупката на резервни части и материали, т.е. касае се за доставка на стоки. Съгласно чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима и недвижима вещ. В съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена. Тъй като процесните фактури касаят родово определени вещи, прехвърлянето на собствеността съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите се осъществява с предаването на стоките. В случая процесните фактури съдържат описание на видовете резервни части и консумативи с количество, единична цена и стойност. За удостоверяване предаването на тези стоки жалбоподателят е предоставил приемо-предавателни протоколи и стокови разписки за влагането на частите/материалите. Тези документи не са оспорени от ответника и тъй като са редовни и кореспондират помежду си няма основание да не бъдат ценени. Чрез представените приемо-предавателни протоколи е извършено индивидуализирането на стоките по вид и количество и е прехвърлена собствеността. Доставките са разплатени, което се потвърждава от вещото

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

Предвид това съдът намира, че данъчни събития по процесните фактури са настъпили, тъй като е извършено прехвърляне на правото на собственост върху стоките, които са надлежно индивидуализирани, и са използвани от получателя за целите на осъществяваната от него икономическа дейност. Ревизираното лице е доказало, получаването на стоката и използването ѝ за последващи облагаеми доставки, който факт, е с правно значение за признаване на претендираното право на данъчен кредит. Получените и оспорени доставки, на резервни части и консумативи, от дружеството [фирма], са използвани и вложени, в товарните автомобили, с които ревизираното лице осъществява основната си икономическа дейност, което се потвърждава и от заключението на ССЧЕ.

При съвкупната преценка на доказателствата се установява наличието на облагаеми доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, поради което са налице материалноправните предпоставки по чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал.1, т.1 от ЗДДС за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по фактурите, издадени от [фирма].

Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по за получени услуги от [фирма]- „ремонт МПС“ и „комплексно почистване на „МПС“:

Органите по приходите са приели с РА /както и от мотивите на РД/, че не са представени доказателства от ревизираното лице и доставчиците, които да идентифицират услугите и да доказват, че такива са реално получени.

Жалбоподателят е получател на услуги, свързани с ремонт и техническа поддръжка на наетите МПС от [фирма]. Безспорно е, че между [фирма] и [фирма] е сключен договор за абонаментно техническо обслужване /АТО/ от 03.01.2018 г., в който страните са се споразумели, изпълнителят да извършва абонаментна техническа и сервизна поддръжка на МПС. в т.ч. да извършва предпътни технически прегледи, техническо обслужване ремонт и

профилактика. Видно от процесните фактури и придружаващите ги документи, включително писмени обяснения, в случая [фирма] е наело подизпълнители - [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Според приходните органи от събраните в хода на ревизията доказателства не може да се установят възможностите на дружествата- деклариращи като доставчици да изпълнят конкретните услуги по договорите, тъй като не са представени данни за лицата, които са ги извършили /имена, ЕГН, документи за квалификация/, място, период и обект, от който са извършени услугите. В [фирма], [фирма] и [фирма] няма назначени лица на трудови договори, както и данни за изплатени суми на лица по извън трудови правоотношения. Представените заявки и протоколи са еднотипни. От протоколите не става ясно кои лица на практика са извършили ремонтните услуги. Представените констативни протоколи, подписани от [фирма] – възложител, [фирма] - изпълнител на услуга и [фирма] - получател на услуга, с които се удостоверява и приема без възражение извършването на авторемонтни услуги, състоящи се в смяна на изброени видове и количества резервни части на конкретно посочено с регистрационен номер МПС. От същите не става ясно как е калкулирана цената на услугите. По отношение на ползването от [фирма] право на приспадане на данъчен кредит по фактури, с предмет „прошиване с подлепване брезент“, „ушиване на тир покривало брезент“ издадени от [фирма] ревизиращия екип приема, че в представените документи, както от ревизираното лице, така и от посочения доставчик, липсвала информация какви материали са вложени, с цел извършване на услугите, от кого са предоставени и къде и с какви ДМА /машины и съоръжения/ са извършени дейностите. Наетият доставчик, както и поддоставчик [фирма] не са разполагали с кадрова обезпеченост, а фактурираните доставки, изискват наличие на персонал със съответната квалификация и необходимите технически средства, каквито реално не са налице.

Съдът намира, че тези изводи на приходните органи относно доставките от [фирма] са неправилни. Предмет на доставките в този случай са услуги – различни ремонтни дейности на товарни автомобили, комплексно почистване на МПС-та, наем на МПС-та. От представените в хода на ревизията доказателства е видно, че отношенията между страните почиват на сключен между тях договор за абонаментно техническо обслужване. Дружеството осигурява техническо обслужване, ремонт, поддръжка, профилактика и почистване на отдадените под наем товарни автомобили. Същият не е бланкетен, а съдържа достатъчно конкретни и подробни уговорки относно отношенията между страните и няма причина да не бъде ценен и въз основа на него да бъде прието, че между жалбоподателя и неговия доставчик е възникнала облигационна връзка, в резултат на която са извършени съответните ремонтни дейности. Безспорно установено е, че за дейността си [фирма] не разполага със собствени ДМА, а ползва наети товарни автомобили,

въз основа на договори за наем с наемодател [фирма]. Няма спор, че дружеството ползва под наем и обособена част от недвижим имот – автобаза „М.“, съгласно договор за наем от 03.01.2018 г. с наемодател [фирма]. На следващо място, безспорно е установено, че през процесните периоди жалбоподателят е разполагал съобразно сключени договори за наем със съответните превозни средства, по отношение на които са осъществени ремонтните дейности. В ССчЕ са систематизирани в табличен вид /Таблица 3/ наличните данни по делото във връзка с разполагаемите транспортни средства на „Н. [фирма]. Самото престирането на услугите – извършването на ремонтите е доказано с констативни протоколи, вътрешни приемо-предавателни протоколи и ремонтни карти, в които конкретно и точно са описани извършените дейности. Посочените протоколи и ремонтни дейности не са оспорени от ответника и въз основа на тях следва да се приеме, че посочените в тях услуги са действително извършени и предоставени. Според ССчЕ, процесните фактури имат всички изискуеми реквизити по реда на чл.7 от Закона за счетоводството и чл. 114 от ЗДДС. Вещото лице е отразило табличен вид осчетоводяването при доставчика- [фирма] на процесните фактури, с посочване на номер на фактурата, дата, контрагент, предмет, ДО, ДДС, общо, дебит счетоводна сметка /411 „клиенти“/, кредит счетоводна сметка. Наличните данни във връзка с документи и доказателства, с които разполага [фирма] във връзка с почистване на композиция и извършените ремонти от [фирма] в МПС-та и ППС-та, с които дружеството осъществява основната си икономическа дейност през ревизирия период са обобщени от експертизата в ТАБЛИЦА 4, ведно с разяснение на колоните. Приложена е и счетоводна справка от доставчика [фирма]- Главна книга на счетоводна сметка 703“приходи от продажба на услуги“ за периода 01.12.2018 г.- 28.02.2019 г. Вещото лице е установило, при анализ на документите, че са спазени принципите на Закона за счетоводството и може да се направи положителен извод, че счетоводството на дружеството- жалбоподател досежно процесните фактури е водено редовно. В хода на ревизионното производство е констатирано от приходните органи, въз основа на представени 3 бр. справки за приети и отхвърлени уведомления по чл.62, ал.5 КТ и 3 бр. трудови договори от 17.01.2018 г., сключени трудови договори с 3 физически лица, за заемане длъжността автомонтьор. Във връзка с извършеното превъзлагане, видно от сключения договор за абонаментно обслужване, е допустимо ползването на подизпълнители. Представените във връзка с превъзлагането документи (фактури, протоколи, констативни протоколи) са достатъчни да обосноват извод за извършване на услугите от сочените подизпълнители. Във връзка с изложеното от ответника относно липсата на кадрова обезпеченост на подизпълнителите следва да се посочи, че получателят на доставката няма задължение да установява материално- техническата и кадрова обезпеченост на своите доставчици, а само факта на осъществяване на доставките на услугите. Само поради единствения мотив за липса на кадрова и материална

обезпеченост не може да се ограничи правото на получателя по доставка на услуги да приспадне данъчен кредит за услугите, ползвани за целите и в икономическата му дейност, при липса на данни за данъчна измама /решение на С. по дело С-18/13/. При липса на установена данъчна измама, посочените пропуски сами по себе си не могат да бъдат основание за отказ да се признае правото на приспадане на данъчен кредит. Следва да се отбележи, че отказът да се признае право на данъчен кредит поради това, че издателят на процесните фактури не разполага с кадрова обезпеченост да изпълни услугите противоречи на тълкуването на Директива 2006/112 /ЕО относно общата система на данъка за добавената стойност, дадено в решенията на СЕС по дела С-324/11 и съединени дела С - 80/11 и С - 142/11, според което добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стока или услуга не следва да бъде санкциониран с отказ на признаване на право на данъчен кредит поради недобросъвестност или нарушения от страна на неговия доставчик. С оглед на събраните доказателства в хода на ревизията, а в следствие и при административното и съдебното обжалване следва да се приеме, че процесните фактури установяват реално извършени доставки, поради което необосновано и в противоречия с материалния закон не е признато от приходния орган правото на данъчен кредит на жалбоподателя. Освен това за фактурираните услуги жалбоподателят е извършил плащане, видно от експертизата, а това е още едно косвено доказателство за реалността на доставките. В обобщение, всички доказателства, представени в хода на ревизията от жалбоподателя и неговите доставчици, са надеждни, непротиворечиви и взаимно си кореспондират, което води до извод, че органите по приходите неоснователно са отказали да признаят данъчен кредит по процесните фактури. В подкрепа на изложеното са и решения на ВАС по аналогични случаи – Решение № 3279 по адм. дело № 9712/2020 на Върховния административен съд на Република България, Осмо отделение; Решение № 17200/16.12.2019г. по адм.д. № 7649/2019г.; Решение № 15687/19.11.2019г. по адм.д. № 8091/2019г.; Решение № 16106/27.11.2019г. по адм.д. № 6493/2019г.

Предвид всичко изложено дотук, обжалваният РА се явява незаконосъобразен и като такъв следва да бъде отменен.

При този изход на делото, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разносните по делото (държавна такса в размер на 50 лв. и 850 лв. възнаграждение на вещото лице) следва да бъде уважена, както и да му бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, определено в размер на 3790.80 лева според минималното възнаграждение за един адвокат съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК.

Така мотивиран, Административен съд София - град, III отделение, 73- ти състав

### **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] Ревизионен акт

№Р-22221419001740-091-001/22.10.2019 г., издаден от Руска Р. Б.- орган, възложил ревизията и Методи К. М.- ръководител на ревизията, потвърден/изменен с Решение № 248/14.02.2020 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който не е признато право на данъчен кредит, за данъчни периоди от 01.12.2018 г.– до 28.02.2019 г. в общ размер на 125 044.20 лв. и лихви за забава общо в размер на 1036.31 лв.

**ОСЪЖДА** Национална агенция по приходите, Дирекция „ОДОП“– С., да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сумата от 4 690.80 лв., разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред ВАС в 14 - дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: