

РЕШЕНИЕ

№ 5130

гр. София, 09.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав,** в публично заседание на 07.07.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **459** 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-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Производството е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], Район „М.“,[жк], бл. 369, ет. Партер, представлявано от управителя С. С. К. срещу Ревизионен акт № Р-22221518007150-091-001/12.07.2019 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията и М. П. Б. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1873/05.11.2019г. на Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място] /Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място]/, относно отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 45 876.40 лв. и установено ДДС за внасяне в размер на 7 405.45 лв., ведно с лихва в размер на 493.74 лв. за данъчен период от 01.10.2018 г. до 31.10.2018 г.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност, немотивираност и необоснованост на оспорения ревизионен акт. Подробни съображения в тази насока, са изложени в депозираната жалба. Счита се, че събраните по време на ревизионното производство доказателства следва да бъдат преценени в тяхната съвкупност, което не е сторено от ревизиращия екип. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС.

В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен се представлява се от юрисконсулт Ч., който моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения. Претендира сторените по делото разноски.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт К., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт, и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП - С. следващото му юрисконсултско възнаграждение.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено по електронен път на 02.12.2019 г. /л.80/. Жалбата е подадена чрез административния орган с вх. № 53-04-1267 на 16.12.2019 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221518007150-020-001/22.11.2018 г. /л.87-88/, издадена от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник на Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], определена със Заповед № РД-842200-1227/19.11.2018 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.81/ и Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.69-71/, е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.10.2018 г. до 31.10.2018 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя, по електронен път на 03.12.2018 г. /л.88/, като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени М. П. Б., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията и В. И. Б., на длъжност Главен инспектор по приходите.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221518007150-020-002/05.03.2017 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството му на орган да възлага ревизии, определен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.69-71/, като е определен срок за извършване на ревизията до 05.04.2019 г.

Със ЗИЗВР № Р-22221518007150-020-003/01.04.2019 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. срокът на ревизията е определен до 03.05.2019 г.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22221518007150-092-001/20.05.2019 г. е изготвен на 20.05.2019 г. и е връчен на ревизираното лице на 31.05.2019 г. /л.89-98/. С РД е направено предложение за отказ на признаване правото на данъчен кредит в размер на 45 876.40 лв., по фактури издадени от [фирма] и [фирма], и е направено предложение за установяване ДДС за периода за внасяне в размер на 7 405.45 лв., ведно с лихва в размер на 378.53 лв.

На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството е подадено писмено възражение с вх. № 53-00-12711/01.07.2019 г. срещу издадения РД. Възраженията са преценени с

РА като неоснователни.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № 22221518007150-091-001/12.07.2019 г. е издаден на 12.07.2019 г. и е връчен на задълженото лице по реда на чл. 32 от ДОПК на 16.08.2019 г. /л.99-107, П. № 2, л. 17-25/. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 7 405,45 лв., ведно с лихви в размер на 493,74 лв., при деклариран резултат ДДС за възстановяване в размер на 38 470,95 лв. Допълнително установените задължения са вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС в общ размер на 45 876,40 лв. по фактури, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма].

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период се състои в извършване на транспортни услуги по превоз на стоки в рамките на ЕС, трети страни и в страната, услуги като застрахователен агент, товарен автомобилен транспорт, с ко по К. 2008 4941 и Н. 2003: 6024. Упражнява дейността в обекти - [населено място],[жк]и [населено място],[жк]. Установено, че дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 19.07.2012 г. на основание чл. 100 от ЗДДС.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирания субект до директора на дирекция ОДОП е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-06-8568/30.08.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С..

С мотивирано Решение № 1873/05.11.2019 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], спорният ревизионен акт е потвърден изцяло.

Предмет на съдебно оспорване е РА, потвърден с решението на решаващия административен орган, а именно по отношение на следните дружества-доставчици: [фирма] и [фирма]. Общият размер на установения и дължим ДДС, съгласно решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП е 45 876.40 лв. – главница и законна лихва в размер на 493.74 лв.

В хода на ревизията на ревизираното дружество са връчени, както следва ИПДПОЗЛ № Р-22221518007150-040-001/03.12.2018 г. и ИПДПОЗЛ № Р-22221518007150-040-002/04.01.2019 г., с които са изискани всички документи, свързани с доставките по издадените фактури от С. Експерт“ Е., [фирма], [фирма] - първични и вторични счетоводни документи, оборотни ведомости, договори, копия на фактури, ведно с всички съпътстващи доставките документи, писмени обяснения и доказателства относно конкретните транспортни средства, на които са извършени ремонти и са вложени резервни части и консумативи, фактури към клиенти, ведно с придружаващи ги документи, справки и други относими документи. От страна на ревизиращите органи е посочено, че в отговор на двете ИПДПОЗЛ от страна на ревизираното дружество са представени част от изисканите документи. В хода на ревизията е извършен преглед на първичните счетоводни документи на ревизираното лице, удостоверен с Протокол № 1241949/05.04.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на: [фирма], [фирма], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма],[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК] и [фирма], ЕИК:[ЕИК]. За резултатите от насрещните проверки са изготвени ПИНП, описани подробно в издадения РД.

На основание чл. 47 от ДОПК в хода на ревизията е изпратено искане до Столична

дирекция, Сектор „Български документи за самоличност“, с което е изискана информация за регистрирани влизания и излизания в и от България на конкретно изброени МПС за ревизирания период. До приключване на ревизията не е получен отговор. С цел да се установят данни относно преминаване на товарни автомобили през границата на България, с които ревизираното дружество извършва дейността си, са извършени справки в информационната система на НАП, модул „Митници“.

Ревизията е отказала право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 43 822,40 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. Октомври 2018 г., по 31 броя фактури, издадени от [фирма], описани подробно на стр. 10-11 от РД:

В хода на ревизията е установено, че предмет на спорните фактури са доставки на резервни части и консумативи

Както се посочи по-горе, на ревизираното дружество в хода на ревизионното производство са връчени две ИПДПОЗЛ № Р-22221518007150-040-001/03.12.2018 г. и ИПДПОЗЛ № Р-22221518007150-040-002/04.01.2019 г., с които са изискани всички документи по спорните фактури, издадени от [фирма]. В отговор от страна на ревизираното лице са представени – Договор за поръчка от 02.07.2018 г., сключен между ревизираното лице и [фирма], с предмет: „осигуряване периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи при поискване“; заявки; стокови разписки; приемо-предавателни протоколи; издадени касови бонове от ЕКАФП. От страна на ревизиращите органи е констатирано, че в счетоводството на ревизираното лице не е заведена Счетоводна сметка 304 „Стоки“, по която да са отчетени синтетично и аналитично закупените резервни части, гуми и консумативи. Установено е още, че в счетоводството на [фирма] са осчетоводени на разход по сметка 601 „Разходи за материали“, като дебитното салдо към същата сметка към 31.12.2018 г. е 2 017 279.30 лв. Прието е, че не е налице одитна следа по отношение на заприходяването и последващото разпореждане с резервни части.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в Протокол № П-22220518223773-141-001/23.01.2019 г. В хода на проверката е установено, че [фирма] е регистрирано по реда на ЗДДС на 22.12.2016 г. До дружеството-доставчик е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22220518223773-040-001 от 18.12.2018 г., с която е определен 7-дневен срок за представяне. ИПДПОЗЛ е връчено по електронен път на 03.01.2019 г. В указания срок от страна на дружеството-доставчик в хода на ревизията са представени: копия на спорните фактури; заявки; стокови разписки; приемо-предавателни протоколи, подписани от представляващите ревизираното лице и дружеството-доставчик; ПКО за извършено плащане в брой; Договор за поръчка от 02.07.2018 г., сключен със [фирма] за периодично снабдяване с резервни части и консумативи; доказателства за осчетоводяване; оборотни ведомости за м.09.2018 г. и м.10.2018 г.; фактури от предходни доставчици; договори, сключени със същите; стокови разписки. Представени и са писмени обяснения, в които като предходни доставчици са посочени: [фирма] и [фирма], за което са представени фактури; Договор от 04.06.2018 г., сключен с [фирма] и Договор от 05.06.2018 г., сключен с [фирма]. От страна на дружеството-доставчик е представено още Договор за наем на склад от 21.06.2018 г., сключен с Х. П. Х., находящ се в приземно помещение на къща в район „П.“, [улица], при месечен наем в размер на 100.00 лв., платим на шест месеца; сметка за изплатен наем и РКО. Във връзка с представения договор за наем, в хода на ревизията е извършена справка в информационните масиви

на НАП, при която е установено, че наемодателят Х. П. Х. е управител на множество дружества с рисков профил с големи задължения към бюджета. Като физическо лице същият има непогасени публични задължения по ЗДДС в размер на 503 320,05 лв. и по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ в размер на 20 044,94 лв. Установено е още, чрез анализ на представените документи е установено, че закупените от [фирма] консумативи за МПС са фактурирани в същия ден към ревизираното дружество.

По отношение на закупените резервни части и консумативи по фактурите, издадени от [фирма] е констатирано, че същите са изписвани от ревизираното дружество директно на разход по сметка 601 „Разходи за материали“, респективно без да има надеждна одитна следа за проследяване движението на същите при предаване на [фирма] за извършване на техническо обслужване и ремонт или на съответните водачи на МПС. Установено е, че фактурите за резервни части и консумативи от [фирма] са издадени в периода от 01.10.2018 г. до 15.10.2018 г., но са предадени съгласно Приемо-предавателни протоколи и ремонтни карти след дата 22.10.2018 г. При извършената съпоставка на фактурираните и разходваните стоки е установено, че всички стоки са влезли в употреба. От представената оборотна ведомост от [фирма] е констатирано, че стойността на заприходените стоки за периода съответства на изписаните, като началното и крайно салдо е в размер на 0,00 лв., и е прието, че няма наличност на стоки към края на периода.

За закупените количества гуми, резервни части и консумативи в хода на ревизията е прието, че не са представени отчетни документи за тяхното разходване на база на вътрешни нормативни документи, определящи полагаеми такива. Прието е, че са заявявани и закупувани резервни части, за които не е възможно да бъде предвидено кога ще дефектират, като лагери, ремъци, притискателни дискове, сензори, шенкелни болтове, шлангове, спирачни челюсти, кормилни накрайници, каре диференциал, термостати, маншони и др. Констатирано е, че ежесечно са закупувани скъпоструващи основни възли и детайли, например няколко хидравлични рейки с единична цена 2 529,00 лв. без ДДС, маховици с цена от 3 616,00 лв., АВС модулатори с цена от 1 895,00 лв., клапи WABCO с цена от 1 495,00 лв., маслени радиатори с цена от 1 495,00 лв., съединители с цена от 2 408,00 лв. и др. В тази връзка ревизиращите органи са стигнали до извода, че нуждата от подмяна на такива части може да бъде установена едва след обстоен преглед в съответния оторизиран сервиз. Посочено е, че от страна на ревизираното дружество не са представени гаранционни карти за закупените гуми и резервни части, въпреки изискването за представяне в хода на ревизията.

От извършена справка в информационната база данни на НАП, модул „Митници“, ревизиращите констатираха, че не са установени данни за регистрирани влизания и излизания в България в периода от 01.10.2018 г. до 31.10.2018 г. на автомобили с рег. номера СА 4137 ХХ/С 4037 ЕК, СВ 5861 АМ, СА 1378 ХМ. Установено е, че за същите автомобили ревизираното дружество е издало фактури и е представило ЧМР за извършен автомобилен транспорт в рамките на ЕО през м. 10.2018 г. и същевременно за тях са издадени ремонтни карти и констативни протоколи за извършени ремонтни услуги и вложени резервни части от 09.10.2018 г., от 25.10.2018 г. и от 26.10.2018 г. В тази връзка е прието за безспорно, че след като автомобилите са извършвали курсове в държави от Европейската общност и не са преминавали границата на България, няма как на същите да бъдат извършени ремонти.

От приемо-предавателни протоколи от 19.10.2018 г., от 22.10.2018 г., от 23.10.2018 г., от 26.10.2018 г. и от 29.10.2018 г. е установено, че на водачите на автомобили с рег. номера СВ 5861 АМ, СА 3378 ХМ, СА 4405 КС, СА 4880 МС/С 5109 ЕР и СВ 0347 ВВ са предадени всички фактурирани консумативи, закупени от [фирма] за периода. Предвид установеното, е прието, че за стоките по издадените от [фирма] фактури не са налични доказателства за тяхното прехвърляне и използването им впоследствие за извършване на облагаеми доставки, поради което е формиран извод за липса на извършени реални доставки.

2. В размер на 2 054,00 лв., ведно със съответните лихви за данъчен период м. Октомври 2018 г., по 9 броя фактури, издадени от [фирма], описани подробно на стр. 5-6 и стр. 11 от РД:

Установено е, че за ревизирания период [фирма] е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по 12 броя фактури, издадени от [фирма], подробно описани в РД. Предметът на доставка на 9 от тях е „префактуриране на ремонт на МПС“, а останалите фактури са с предмет на доставка: „почистване на МПС, наем на МПС, наем на база по договор“.

В отговор на връчените до ревизираното лице две ИПДПОЗЛ № Р-22221518007150-040-001/03.12.2018 г. и ИПДПОЗЛ № Р-22221518007150-040-002/04.01.2019 г., в хода на ревизията от негова страна са представени: Договор за абонаментно техническо обслужване от 03.01.2018 г., с предмет: „извършване предпътни технически прегледи, техническо обслужване, ремонт и профилактика на обслужвани вещи“, с уговорено ремонтните услуги да се извършват по предварителна заявка. В чл. 9 от договора изпълнителят води отчетност за извършената извънредна работа по договора, като за целта попълва протокол, съдържащ типа на извършената работа /профилактика, техническо обслужване, ремонт и т.н./, вложените резервни части и материали. Протоколът се представя на възложителя ведно с издадената фактура. Съгласно чл. 17, ал. 1 от договора, абонаментното възнаграждение е в размер на 200,00 лв. месечно; Договор от 03.01.2018 г. за ползване на недвижим имот, сключен между ревизираното лице (Изпълнител) и [фирма] (Възложител) с предмет: „Възложителят предоставя за ползване на Изпълнителя правото на ползване и стопанисване на наета от Възложителя обособена част от А. „М.“, за осигуряване изпълнението на поети ремонтни дейности и осигуряване местодомуване на предоставени от Възложителя товарни МПС и ППС“ и с който [фирма] предоставя на ревизираното дружество нает по договор за наем от 02.01.2018 г. недвижим имот: обособена част с размери 180 кв.м. – хале № 3, прилежащите външни площи от сградата, находяща се в А. „М.“, ведно с 5 паркоместа на паркинга за товарни автомобили, както и ползване на канал за ремонти на товарни автомобили. Представени са още и договори за наем на МПС от 03.01.2018 г.; копия на издадените фактури, заявки за извършване на ремонтна услуга, констативни протоколи за приемане на услугата, приемо-предавателни протоколи за предаване на резервни части, ремонтни карти и касови бонове от ЕКАФП. Представени са също заявки от [фирма] към предходен доставчик [фирма] без дата.

На дружеството-доставчик е извършена насрещна проверка, отразена в Протокол № П-22221418227736-141-001/21.02.2019 г. В хода на проверката е установено, че дружеството-доставчик е регистрирано по ЗДДС на 23.11.2017 г. До дружеството-доставчик е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221418227736-040-001 от 21.12.2018 г., връчено на 02.01.2019 г. В указания срок, от страна на дружеството-доставчик са представени: копия на спорните фактури с приложени към фактурите с предмет – авторемонтни услуги – фактури, издадени от подизпълнител, с посочен доставчик [фирма] и получател – [фирма]; издадени касови бонове, към фактурите, издадени от [фирма]; фактури, издадени от втори подизпълнител [фирма], с приложени към същите издадени касови бонове; заявки от ревизираното

дружество; издадени протоколи от [фирма] с получател [фирма], с описани видове авторемонтни услуги и вложени консумативи. По отношение на проверените фактури е установено, че са с предмет префактуриране на ремонт на МПС с посочен регистрационен номер и към същите са приложени констативни протоколи за извършените услуги и тяхната стойност. Представен е Договор от 02.01.2018 г. с [фирма], ЕИК[ЕИК], за наем на обособена част от недвижим имот, автобаза „М.“, с право на ползване на сервиз и гараж, Анекс към Договор от 03.01.2018 г., съгласно който [фирма] предоставя на [фирма] за ползване на хале и прилежащите външни площи, находящи се в [населено място], автобаза „М.“ месечна сумата от 70,00 лв.

Констатирано е, че съгласно Договор от 03.01.2018 г. [фирма] възлага на [фирма] да извършва абонаментна техническа и сервизна поддръжка на МПС, ППС и техника по предварителна заявка. Абонаментното техническо обслужване се извършва по местонахождението на обслужваните МПС на възложителя, а именно А. „М.“, като при необходимост може да се извършва и на обекти на изпълнителя. Представени са договори за наем на товарни МПС между наемателя [фирма] и наемодател [фирма]. Представен е още Договор от 04.01.2018 г., с който [фирма] възлага на подизпълнителя [фирма] услуги по осигуряване на сервизни и ремонтни услуги по предварителна заявка на товарните автомобили, използвани от възложителя, с части и консумативи на възложителя. А, съгласно представен Договор от 08.01.2018 г., [фирма] възлага на [фирма] извършване на комплексно почистване на Т. композиции и лекотоварни автомобили в автопарка на възложителя.

В писмените обяснения на представляващия [фирма] е посочено, че дружеството няма отговорност да доставя материали, стоки, консумативи, авточасти и други на свои клиенти. С клиентите си дружеството има подписани договори за наем на товарни МПС, ремаркета и полуремаркета, договори за абонаментна и техническа поддръжка на същите, както и договори за наем на автобаза със сервиз и паркоместа за домуване на товарните автомобили, когато са в С. и когато се нуждаят от техническо обслужване, почистване и ремонти. Във връзка с подписаните договори между дружествата, [фирма] се задължава да извършва техническото обслужване, ремонт и профилактика на предоставените на наемателите товарни МПС, ремаркета и полуремаркета, и се задължава при възникнали повреди да осигури свои автомонтъори за да ги отстрани, а при невъзможност - да подsigури подизпълнител, който да ги извърши. Ремонтите се извършват с авточасти и консумативи, предоставени от клиента. Използваните подизпълнители са специализирани в авторемонтни услуги и за проверявания период, това са [фирма] и [фирма]. Посочено е също, че [фирма] разполага с необходимата кадрова и техническа обезпеченост да извърши поетите задължения, а в случаи, в които не може - да осигури подизпълнител. В дружеството са назначени трима автомонтъори, които имат необходимата квалификация и технически умения за осъществяване на дейността по ремонта, обслужването, профилактиката на МПС. Относно почистването на МПС в обясненията е посочено, че [фирма] има сключен договор с [фирма], което да извършва планово и текущо почистване по заявки на камиони, ремаркета и полуремаркета. Почистването се осъществява в базата на дружеството, с персонал, консумативи и техника на подизпълнителя [фирма]. От [фирма] в хода на ревизията са представени още - трудови договори от 17.01.2018 г., сключени с А. Н. Н., В. Н. З., К. К. М., всички назначени на длъжност автомонтъор на непълно работно време – 4 часа.

Въз основа на представените документи в хода на ревизията, от страна на ревизиращите органи е прието, че същите не удостоверяват реалност на извършените ремонтни услуги. Прието е, че в представените ремонтни карти за извършен ремонт и вложените части са вписани имената на А. Н. и К. М., които не са извършили ремонта, тъй като ремонтните дейности са превъзложени на подизпълнители. Посочено е, че не са представени доказателства за лицата, извършили фактически ремонта. От приложените констативни протоколи между [фирма] и [фирма] ревизиращите са приели, че липсват имена на лицата,

извършили ремонта, както и че същите са подписани от управителите на дружествата. При извършена проверка в системата на НАП, ревизиращите установяват, че сочените предходни доставчици [фирма] и [фирма], на които са превъзложени ремонтните услуги, нямат назначени по трудов договор работници за периодите на издаване на констативните протоколи, не разполагат с офиси, не отчитат печалба и не внасят ДДС, въпреки че извършват единствено облагаеми доставки. Констатирано е още, че с подадените ГДД по чл. 92 от ЗКПО сочените предходни доставчици са декларирали печалба в минимални размери, а техните предходни доставчици са дружества с рисков профил, участващи в схеми за злоупотреба с ДДС, като тяхното съществуване продължава до момента на deregистрация по ЗДДС. Отбелязано е още, че по доставките на услуги от [фирма] не е доказана насрещна престация, тъй като са представени касови бонове, издадени от регистрирано фискално устройство, за което за периода на издаване не са отчетени обороти със Z отчет.

Предвид установеното, е прието, че за стоките по издадените от [фирма] фактури не са налични доказателства за тяхното прехвърляне и използването им впоследствие за извършване на облагаеми доставки, поради което е формиран извод за липса на извършени реални доставки.

По отношение на представените в хода на ревизията фактури, и представените в хода на административното обжалване на РА заверени копия на съпътстващи документи към спорните фактури, органите по приходите са приели, че същите са непълни, недостоверни и не доказват реалност на извършените доставки.

В обобщение, предвид изложените факти и обстоятелства, установени при прегледа на представените доказателства и на информацията, съдържаща се в информационната система на НАП, ревизията е приела, че доставчиците не са били в състояние да извършат фактурираните доставки на услуги и доставки на стоки. Позовала се е, че от представените доказателства и от извършените насрещни проверки не се доказва наличието на материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците, която е необходима за изпълнение на фактурираните доставки на стоки и услуги. Ревизиращите органи са приели, че представените документи не доказват извършвани действителни доставки услуги по спорните фактури. Отбелязали са, че анализът на събраните доказателства указва за документално оформяне на търговски взаимоотношения, но не и за фактически развили се такива, и това обстоятелство е известно на жалбоподателя. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 и чл. 9, и чл. 25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1873/05.11.2019 г. на Директор на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден.

В хода на съдебното производство е прието заключение на съдебно-икономическа експертиза, с вещо лице Г. А. А., която съдът кредитира изцяло.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като писмени доказателства: От страна на ответника в производството с молба вх. № 13743 от 20.04.2021 г. писмени доказателства /л.200-213/; с молба вх. № 14093/22.04.2021 г. писмени доказателства /л.216-268/; от страна на жалбоподателя с писмена молба от 07.07.2021 г., с представена съдебна практика.

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указаниято, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена през 2018 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Във връзка с компетентността на ревизиращите органи по делото са представени съответните заповеди, а именно: Заповед № РД-842200-1227/19.11.2018 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.81/ и Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.69-71/.

В хода на ревизионното производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя [фирма] са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221518007150-040-001/03.12.2018 г. и ИПДПОЗЛ № Р-22221518007150-040-002/04.01.2019 г., в отговор на които са представени доказателства. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците на ревизираното лице, като на последните са връчени ИПДПОЗЛ, а за резултатите от проверките са съставени съответните протоколи, за констатациите и данните от информационната система на НАП за съответния доставчик.

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕП, по делото са представени на хартиен и електронен носител заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство № Р-22221518007150-091-001/12.07.2019 г. спрямо [фирма]. Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/заглавието е изменено-преди Закон за електронния документ и електронния подпис/Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./, Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент 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 /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./, наричан по-нататък "Регламент /ЕС/ № 910/2014"/2/ /Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, съгласно ЗЕДЕП, чл. 3, ДВ. бр. 34 от 06.04.2001 г. електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено/. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕП, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да

получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕП /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕП, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 1 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. 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. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕП, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл. 193 от ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕП е въведена фикция за саморъчен подпис.

От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕП се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От извършената справка в публичния регистър се установява, че удостоверението за електронния подпис на П. Т. П., издала ЗВР е било валидно към датата на издаване на РА, респективно електронният подпис на Т. Б. Г., издал ЗИЗВР и РА е с дати на валидност от 30.10.2017 г. до 30.10.2018 г., вид професионален със сериен № 10289106 и подновен

впоследствие с дата на валидност от 19.10.2018 г. до 19.10.2019 г., вид професионален със сериен №[ЕИК] - <https://www.b-trust.bg/services/certificate-search>. Процесните ЗИЗВР и РА са подписани от Т. Б. Г. на 05.03.2019 г., 01.04.2019 г. и 12.07.2019 г.

Аналогична е ситуацията и при проверката на удостоверението за КЕП на лицата, извършили ревизията и подписали издадения РД и РА, М. П. Б. и В. И. Б., а именно същите са притежавали валиден електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – П. Т. П. – Началник на Сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП; Т. Б. Г. - Началник Сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП, [населено място], както че М. П. Б. – ръководител на ревизията и В. И. Б., служители и органи по приходите в ТД на НАП – С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. службена проверка в публичния регистър, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 от ДОПК за издадената ЗВР, по чл. 117, ал. 2 от ДОПК за РД и по чл. 120, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК.

Правният спор се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет услуги и стоки. 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.

В закона няма легално определение на понятието "*неправомерно начислен данък*" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "*неправомерно*" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. 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 пречат за упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 70 вр. чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

1. По отношение на фактурите, с предмет „стоки“, издадени от [фирма]:

От представените в хода на ревизията и съдебното производство доказателства се установява, че предмет на процесните фактури са доставки на авточасти и консумативи за автомобили от процесния доставчик на жалбоподателя за целите на неговата независима икономическа дейност, а именно международен транспорт на стоки и товари, подкрепено и от допуснатата, неоспорена и приета по делото съдебно-счетоводна експертиза.

Органите по приходите отричат на практика изобщо факта на получаването им от претендиращия доставчик, издал спорните фактури. При това са релевирани възражения, че не се доказва реалността на процесните доставки, тъй като липсват доказателства. Ответният орган счита, че не е налице одитна следа за процесните доставки, тъй като от ревизираното лице, неговия пряк доставчик и предходни такива независимо от това, че са представени съответните съпроводителни документи – договор за поръчка от 02.07.2018 г., фактури, стокови разписки, приемо-предавателни протоколи и заявки от [фирма], издадени касови бонове, оборотни ведомости.

Съгласно разпоредбата на чл. 154 от ГПК вр. с § 2 от ДР на ДОПК, всяка страна е длъжна да докаже фактите, на които основава своите искания, т.е. данъчнозадълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит, следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност. Доказателствената тежест на лицето, претендиращо право на приспадане на данъчен кредит, е да докаже при условията на пълно насрещно доказване, че са налице законоустановените предпоставки за признаване на твърдяното от него материално право. Безспорно доказателствената тежест не е равнозначна на задължение да се представят доказателства. Принципите на обективната истина и служебно начало в съдебния административен процес, налагат съдът да основе своите констатации за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, носеща доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по административния спор или пък са изискани служебно от съда.

От основно значение са именно събраните в хода на ревизионното производство писмени доказателства: в отговор на връчени ИПДПОЗЛ, от ревизираното дружество и дружеството-доставчик с придружителни писма са представени копия на процесните фактури, ведно с приложени към тях фискални касови бонове за извършени плащания в брой, заявки, приемо-предавателни протоколи, Договор за поръчка от 02.07.2018 г., сключен между ревизираното лице и [фирма], с предмет: „осигуряване периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи при поискване“; заявки; стокови разписки; приемо-предавателни протоколи; издадени касови бонове от ЕКАФП; доказателства за осчетоводяване; оборотни ведомости за м.09.2018 г. и м.10.2018 г.; фактури от предходни доставчици; договори, сключени със същите; стокови разписки. Представени и са писмени обяснения, в които като предходни доставчици са посочени: [фирма] и [фирма], за което са представени фактури; Договор от 04.06.2018 г., сключен с [фирма] и Договор от 05.06.2018

г., сключен с [фирма]; Договор за наем на склад от 21.06.2018 г., сключен с Х. П. Х., находящ се в приземно помещение на къща в район „П.“, [улица], при месечен наем в размер на 100.00 лв., платим на шест месеца; сметка за изплатен наем и РКО.

Спорното в случая е наличието на предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, а именно наличието на реално осъществени облагаеми доставки по смисъла на разпоредбите на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по издадените спорни фактури от [фирма]. Както се посочи по-горе, по аргумент от чл. 154 от ГПК, в тежест на жалбоподателя, като лице черпещо изгодни за себе си правни последици, а именно претендираното право на данъчен кредит – е да докаже реалното извършване на процесните доставки. В конкретния случай, жалбоподателят излага твърдения, че е сторил това чрез ангажираните в хода на ревизията фактури, договор, стокови разписки, приемо-предавателни протоколи и редовно водено счетоводство.

Съгласно легалната дефиниция на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, „доставка на стока, по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката“, а според чл. 25, ал. 1 от същия закон, данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. В ал. 2 на чл. 25 от ЗДДС, е законово уредено, че данъчното събитие в общия случай, възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена.

В процесния случай се касае за доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС – доставяне на различни видове консумативи и резервни части за поддръжка на товарни автомобили.

По силата на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, данъчнозадължено лице – получател на облагаема доставка, има право да приспадне данъчен кредит за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Приложението на националния закон следва да е съобразено с тълкуването на чл. 14 § 1 от Директива 2006/112 дадено в решенията на Съда на ЕС – доставката на стоки не се отнася до прехвърлянето на право на собственост в предвидените от националното право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. Според т. 31 от решението на СЕС по дело 285/11, за да се установи, че по доставките на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани за извършване на облагаеми сделки. Проверката се осъществява от националната юрисдикция, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право (т. 32 от решение по дело С-285/11). Доказателствената тежест, съгласно общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК е на ревизираното лице, което претендира признаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Съгласно 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 същото решение 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.

Съгласно разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, материалноправна предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит е наличието на действително извършена облагаема доставка на стока към лицето, посочено в данъчния

документ като получател на доставката. По силата на чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие и изискуемостта на данъка по доставки на стоки настъпват когато правото на собственост върху стоките бъде прехвърлено, респективно правото на разпореждане с вещта като собственик.

Настоящият съдебен състав намира, че в случая реалността на спорните доставки с предмет – различни видове авточасти, масла, автопринадлежности и консумативи, като условие за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит, е доказан по безспорен начин в хода на съдебния процес. От събраните в хода на ревизията и съдебното производство писмени доказателства, включително от приетото и неоспорено от страните по делото ССЧЕ безспорно се установява наличие на облигационни отношения между получателя на стоките и издателите на спорните фактури, тяхната индивидуализация, предаването на стоките и преминаване на собствеността върху тях, както и последващата им реализация. На първо място, както от страна на ревизираното дружество, така и от страна на неговия доставчик са представени безспорни доказателства – в приемо-предавателните протоколи и стоките разписки са описани подробно по вид, брой всяка една от процесните стоки, съответно и едноличната им цена. Сключеният договор за поръчка на резервни части, по своята същност е годно доказателство, установяващо възникнала между ревизираното дружество и неговия доставчик облигационна връзка. Преценени в съвкупност с останалите доказателства по делото, същите доказват реалност на извършените доставки.

От допуснатата по делото ССЧЕ се установява по безспорен начин, че дружеството-доставчик е отчело приходи по процесните фактури. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукцията. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка /по стария ЗДДС/, е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен.

Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството /ЗСч/. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява /материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н./. От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Съдът констатира, че всички фактури за доставка на стоки притежават съществени реквизити и са придружени от фискални бонове за извършеното плащане в брой, заявки, стоките разписки, двустранно приемо-предавателни протоколи. Съгласно ССЧЕ, издадените фактури отговарят на изискванията на ЗСч и ЗДДС. В представените към всяка една фактура

приемо-предавателни протоколи и заявки 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 [фирма], са с номера, дати, източник - стоки на склад, направление - приходи от продажба на стоки на дребно, наименование на изписаните стоки, количество, единична цена и обща стойност съвпадат с артикулите и количеството, описани във фактурите, в същите е отразен номерът на съответната фактура, издадени от съответните дружества-доставчици.

Съгласно дадените от страните писмени обяснения, респективно от писмените доказателства и ССЧЕ се установява, че за транспортиране на процесните стоки от складовата база на [фирма] до автобаза „М.“ са съставени пътни листа, издадени от ревизираното дружество с посочен водач, дата, начален и краен километраж и маршрут. Всички придружаващи документи, към всяка една от процесните доставки, за които има издадени фактури са описани изчерпателно в табличен вид, в приетата по делото ССЧЕ.

В хода на ревизионното производство е установено, че основната дейност на проверяваното дружество през ревизираните периоди е транспортна дейност в страната и в чужбина. Дружеството притежава лиценз за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение, издаден от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията, валиден до 24.01.2018 г. до 23.01.2028 г. (П.2, л.154). Безспорно е установено, че ревизираното дружество ползва и стопанисва наета от [фирма] обособена част от А. „М.“, както и че през ревизирания период ползва под наем МПС – товарни влекачи, влекач, ремаркета, полуремаркета, съгласно сключени договори със [фирма] (П.2).

Установено е от ревизиращия екип, че в счетоводството на ревизираното дружество доставките на резервни части и консумативи са заведени като стокowo материални запаси и са изписани на разход в сметка 601 „Разходи за материали“. Съгласно приетата по делото ССЧЕ, дали дадени материали /стоки/ при покупка ще бъдат заприходени, или ще бъдат изписани директно като разход, е въпрос на счетоводна преценка в зависимост от естеството на материалите /стоките/ и тяхното предназначение, съобразно с дейността и правилата, които счетоводството е възприело със своята счетоводна политика и вътрешен индивидуален сметкоплан, по отчетността. Както и че от събраната по делото счетоводна информация се установява, че счетоводството на ревизираното лице е организирано в съответствие с изискванията на ЗСч и СС. Формата на счетоводството е двустранна, с възможност за синхронизирано хронологично /текущо/ и систематизирано /синтегично и аналитично/ счетоводно отчитане. Счетоводните записвания по процесните фактури са съобразени с методологията на счетоводната отчетност, счетоводна политика и с вътрешния индивидуален сметкоплан на ревизираното лице.

Съдът констатира, че всички фактури за доставка на стоки притежават съществени реквизити и са придружени от фискални бонове за извършеното плащане в брой, заявки в електронен формат за доставка на резервни части и консумативи, двустранно подписани и подпечатани приемо-предавателни протоколи, стокowi разписки. Съгласно ССЧЕ, издадените фактури отговарят на изискванията на ЗСч и ЗДДС. В представените към всяка една фактура приемо-предавателни протоколи и заявки 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 [фирма], са с номера, дати, източник - стоки на склад, направление - приходи от продажба на стоки на дребно, наименование на изписаните стоки, количество, единична цена и обща стойност съвпадат с артикулите и количеството, описани във фактурите, в същите е отразен номерът на съответната фактура, издадена от съответното дружество-доставчик.

Съгласно дадените от страните писмени обяснения, респективно от писмените доказателства и ССЧЕ, транспортът и съхранението на стоките е за сметка на получателя и от представените доказателства се установява, че [фирма] разполага с транспортни средства, складови площи

и специализиран персонал.

Установено е от ревизиращия екип, че в счетоводството на ревизираното дружество доставките на резервни части и консумативи са заведени като стоково материални запаси и са изписани на разход в сметка 601 „Разходи за материали“. Тези факти се потвърждават безспорно и от заключението на съдебно-счетоводната експертиза, приета без оспорване от страните в съдебното производство. Вещото лице е констатирало, че спорните фактури са изписвани директно като „разход“ по дебита на Сметка 601 „Разходи за материали“, както и че са отразени в отчетните му регистри – счетоводна сметка 702 „Приходи от продажби на стоки“ с фактурирана стойност по ДДС (данъчна основа) за отразяване на приходи от доставки /продажби/ на стоки и по кредита на сметка 453 „Разчети за ДДС“ с фактурирания данък за отразяване на разчети по ДДС, срещу дебитиране на сметка 411 „Клиенти“ с общата фактурна стойност за отразяване на разчети – вземания от клиента по фактурите.

В случаите на претендирано право на данъчен кредит, в тежест на ревизираното лице е да установи всички предпоставки за възникването и правомерното упражняване на това право, което в конкретния казус означава, че в тежест на данъчно задълженото лице е да докаже, че активът е придобит за нуждите на икономическата му дейност, т.е. ще се използва за извършване на облагаеми доставки. Понятието „икономическа дейност“ е дефинирано в чл. 3, ал. 2 от ЗДДС и се определя като всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него, т. е. има се предвид стопанската дейност на съответното предприятие. При дадената дефиниция за икономическа дейност, ограничението на правото на данъчен кредит по чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС ще е налице, когато стоките и услугите се придобиват за извършване на дейност, различна от икономическата дейност на конкретното данъчно задължено лице, каквато в случая не е налице. Напротив извършените доставки на стоки безспорно са свързани с упражняваната от ревизираното дружество независима икономическа дейност.

В заключение по отношение на процесните доставчици, съдът намира, че са налице достатъчно доказателства, които да обосновават факта на прехвърлянето на рисковете и изгодите за процесните стоки към дружеството-жалбоподател. За това съдът не приема изводите на органите по приходите, че процесните фактури са израз на фиктивно фактуриране, напротив по тях е установена изискуемостта на данъка и оттам на пораждането на правото на данъчен кредит – чл. 25, ал. 2 вр. с чл. 6 от ЗДДС вр. с чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, поради което жалбата като основателна следва да бъде уважена, а РА в тази част – отменен като неправилен и незаконосъобразен /в този смисъл Решение № 61106 от 27.11.2019 г., постановено по административно дело № 6493/2019 г. по описа на ВАС; Решение № 15687/19.11.2019 г. по административно дело № 8091/2019 г. по описа на ВАС; Решение № 17200/16.12.2019 г. по административно дело № 7649/2019 г. по описа на ВАС, постановени по аналогични случаи/.

2. По отношение на фактурите, с предмет „услуги“, издадени от [фирма]:

Относно предоставените услуги от [фирма], Съдът намира също, че изводите на органите по приходите също за неправилни и незаконосъобразни. Видно от подробното изложение и заключението на ССЧЕ, техническата поддръжка на автопарка на [фирма] се извършва въз основа на сключен договор за абонаментно техническо обслужване и поддръжка от 03.01.2018 г. Към него от страна на жалбоподателя са представени заявки, с описано подробно съдържание, вида и номера на МПС, дата на извършване. Представени са и ремонтни карти за м.10.2018г., с описание на ремонтните дейности, вложени резервни части или консумативи, дата на извършване, служител, извършил ремонта или поддръжката, фирма осъществила ремонта (П.2,5). Относно предоставените услуги на жалбоподателя от същия доставчик за абонаментна техническа и сервизна поддръжка от 03.01.2018 г., са представени заявки от [фирма], констативни протоколи от 23.10.2018г., подписани и заверени и от двете страни, в които са индивидуализирани номерата на МПС, по отношение на които е извършена

съответната услуга.

Съгласно допуснатата и приета ССчЕ, фактурите са придружени със съпътстващи документи, осчетоводени са по дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Установено, е че дружеството-доставчик е отчело приходи, а това е от съществено значение. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влягането ѝ в продукцията. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка (по стария ЗДДС), е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен.

Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 от Закона за счетоводството (ЗСч.). По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Следователно при така извършената съвкупна преценка на приобщените доказателства, Съдът намира, че по делото са налице достатъчно доказателства за реалността на процесните доставки на услуги, поради което РА в тези му част също следва да бъде отменен, а жалбата уважена.

При този изход на спора, основателна се явява претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски. Общият материален интерес по делото е в размер на 45 876,40 лева - отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за ревизирия период и лихви в размер на 493,74 лева, общо в размер на 46 370,14 лева. В полза на [фирма] следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, съобразно разпоредбата на чл. 8 ал. 1 т. 4 от Тарифата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, с оглед общия материален интерес, което възлиза на 2 521,10 лева и останалите разноски на 50 лева – държавна такса и 850,00 лева -разноски за ССчЕ, общо в размер на 3 421,10 лева.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, I-во отделение, 43-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], Район „М.“,[жк], бл. 369, ет. Партер, представлявано от управителя С. С. К. Ревизионен акт№ Р-22221518007150-091-001/12.07.2019 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията и М. П. Б. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение №

1873/05.11.2019г. на Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място], с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС в общ размер на 45 876.40 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 493.74 лв. за данъчен период м. Октомври 2018 г., по фактури, издадени от [фирма] и [фирма].

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите-Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], Район „М.“,[жк], бл. 369, ет. партер, представлявано от управителя С. С. К., сумата в размер на 3 421,10 лева /три хиляди четиристотин двадесет и един лева и 0.10 стотинки/, представляваща разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: