

РЕШЕНИЕ

№ 3167

гр. София, 10.05.2016 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15
състав**, в публично заседание на 19.04.2016 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова, като разгледа дело номер **11954** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156–161 от ДОПК.

[фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от Н. А., управител, оспорва Ревизионен акт № Р 22221414000086 091 001/ 29.05.2015г., издаден от В. В., началник сектор Ревизии, възложил ревизията и М. М., ръководител на същата, поправен с Р. № П 2222 [ЕГН] 003 001/ 10.08.2015г., потвърден с Решение № 1313/ 24.08.2015г. на директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП относно установените допълнително задължения по ЗДДС в общ размер на 95101,50 лв заедно със съответните лихви в резултат на отказано право на данъчен кредит за данъчни периоди м.09.2010г., м.10.2010г., м.11.2010г., м.12.2010г., м.01.2011г., м.02.2011г., м.03.2011г., м.04.2011г., м.07.2011г., м.08.2011г., м.02.2012г., м.03.2012г., м.04.2012г., м.05.2012г., м.08.2012г., м.06.2013г., м.12.2013г. и м.02.2014г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], както и допълнително начислен корпоративен данък общо в размер на 19432,15 лв за периодите от 2010г. до 2013г. заедно със съответните лихви.

В жалбата са въведени оплаквания за материална незаконосъобразност на акта и за издаването му при съществени нарушения на процесуалните норми, аргументирани с конкретни твърдения, сред които:

Исканията за представяне на документи и писмени обяснения до [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] са ненадлежно връчени – съобщения са отправяни до електронни адреси, които не са обявени по партидите на дружествата в ТР, протоколите за посещения на адресите не са оформени при

спазване на чл.50 ДОПК. Установено е по преписката, че основната дейност на жалбоподателя е извършване на транспортни услуги в страната и в чужбина. Дружеството е титуляр на лиценз за международен превоз на товари и е наемател на съответните недвижимости, разполага с автомобили и техника и с работници и служители за осъществяване на дейността. Предметът на спорните доставки кореспондира с осъществяваната от РЛ дейност. Ако органите по приходите са на становище, че резултатите от спорните доставки са налични, но действителният доставчик не е сред изброените дружества, в тяхна тежест е установяването кои са действителните фактически доставчици на услугите. Възражава се и срещу изводите на издателите на РА по приложението на ЗКПО.

Искането до съда е за отмяната му и за присъждане на разноски.

Ответникът, директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. отрича основателността на жалбата, намирайки, че в рамките на съдебното контролно производство констатациите и изводите в РА не са оборени, че заключението на ССЕ потвърждава единствено плащане по съответните фактури, но не се изяснява начинът, по който са осъществени монтажните дейности, не се доказва кадрови ресурс, не се доказва какво е вложено, от къде е закупено, за чия сметка. Ненамирането на съответните доставчици на известните адреси, на които вещото лице е направило проверка, не позволява да се проследи възможността на въпросните дружества да извършат съответните доставки. Позовава се на аргументите в решение №1313/ 24.08.2015г.

От фактическа страна се установява:

Началото на производството е поставено със заповед за възлагане на ревизия № Р 22221414000086 020 001/ 07.08.2014г., издадена от В. В., началник сектор Ревизии в Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. – заповед № РД 01 725/ 27.05.2014г. на териториалния директор, връчена на пълномощник на търговеца на 19.09.2014г. Обхватът ѝ са задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност от 01.09.2010г. до 30.06.2014г. и за корпоративен данък от 01.01.2010г. до 31.12.2013г., а срокът за приключване 3 месеца, считано от връчване на възлагателния акт, продължен до 19.02.2015г. със ЗВР № 22221414000086 020 001/ 16.12.2014г. на В..

Касае се за първа по ред ревизия за разглежданите периоди и задължения спрямо [фирма] с капитал 50 000 лв, притежание на Н. А., който е и управител на дружеството, извършвало в ревизираните периоди транспортни услуги на територията на страната и в чужбина, титуляр на лиценз за международен превоз на товари № 4802 с валидност до 31.12.2016г. Сред констатациите в част „Данни за ревизираното лице“ в РД е и тази, че дружеството е ползвало под наем от [фирма] парцел с площ 615 кв метра, масивна постройка от 93 кв метра и работно място № 5 – част от авторемонтна работилница на [фирма], намиращи се в [населено място].

Процесуалните действия на екипа се изразяват в извършване на насрещни проверки на 9 дружества, изискване на данни от РЛ, проверка на счетоводството на търговеца. Те показали следното:

1. В дневниците за продажби за съответните периоди от [фирма] са отразени фактури № 436/ 23.04.2013г. с предмет МПС, № 585/ 11.06.2013г. с предмет услуга и № 624/ 20.06.2013г. с предмет услуга. Дружеството не откликнало на ИПДПОЗЛ, връчено по чл.32 ДОПК. По данни от информационната система на НАП то разполага с 2 лица по трудов договор – сценограф и ръководител постановъчна част. От жалбоподателя са представени договор за извършване на автосервизни услуги от

02.01.2013г., според който задължение на клиента е да осигури материална база и условия за извършване на ремонтите, а те са по фактура № 642/ 20.06.2013г. подготовка и боядисване на ремарке рег. [рег.номер на МПС] , почистване на ръжда рампи, подготовка за боядисване на автовозна конструкция. Съставен е приемо-предавателен протокол от 20.06.2013г. Фактура № 585/ 11.06.2013г. касае подготовка и боядисване на авт. МБ рег. [рег.номер на МПС] – разоборудване и оборудване кабина, подготовка за боядисване и боядисване кабина, подготовка за боядисване на автовозна конструкция, ремонт предна маса, боядисване автовозна конструкция, почистване от ръжда рампи, боядисване рампи. Съставен е приемо-предавателен протокол от 11.06.2013г., а по фактура № 436/ 23.04.2013г. товарен автомобил марка Мерцедес Б. – договор за покупко-продажба от 23.04.2013г. От ревизиращия екип е констатирано плащане по банков път само по последната фактура. Ремонтните услуги са осчетоводени по дебита на сч см 205 Транспортни средства, като впоследствие е начислена амортизация. При тези данни е формиран извод за недоказано изпълнение на доставки от [фирма] по фактури № 624/ 20.06.2013г. и № 585/ 11.06.2013г. и получаването им от РЛ. Според екипа създадена е привидност на извършените доставки от страна на [фирма] без същото дружество да разполага с активи и работна ръка за осъществяване на услугите, или, фактурирани са доставки, които цитираният търговец няма възможност да извърши, налице е относително симуляция – предметът на доставката е наличен, но действителният доставчик не е посоченото във фактурата лице. Обстоятелството, че ремонтните действия следва да се извършат в базата на [фирма] предполага знание, че [фирма] няма материално-технически ресурс за извършване на доставките.

Касаещата доставчика [фирма] констатация на ССЕ е, че съгласно главна книга в счетоводството на [фирма] ремонтните услуги са отчетени като увеличение на стойността на дълготраен актив по дебита на сч см 205 Транспортни средства, за които впоследствие е начислявана амортизация общо за 2013г. в размер на 690 лв. По данни от главна книга на сч см 401 Доставчици [фирма] плащане по процесните 2 фактури няма.

2. [фирма]: От общинската администрация на [община] е постъпило писмо, че адресът, сочен от приходните органи, не съществува. Потвърдено е обаче получаването на съобщение по електронната поща на дружеството. Доказателства и обяснения не са депозираны. В достъпната на приходната администрация информационна система за регистрирани трудови договори са констатирани 6 такива за периода на издаване на фактурите - 3 за длъжността общи работници и 3 работници строителство. Затова информация за доставките е потърсена от ревизиращия субект, от чиято страна са представени фактура № 1423/ 25.02.2014г. за автовозно ремарке С 9935 Р – подготовка и боядисване на автовозна конструкция, ремонт и изкърпване на пътеки, подготовка и боядисване на пътеки, приемо-предавателен протокол от 25.02.2014г.; фактура № 1408/ 21.02.2014г. за товарен автомобил Мерцедес СА 6737 АМ подготовка и боядисване на кабина частично, разоборудване и оборудване на автовозна конструкция, подготовка и боядисване на автовозна конструкция протокол от 21.02.2014г.; фактура № 1341/ 18.02.2014г. за автовозно ремарке С 3459 ЕР почистване на ръжда и боядисване на автовозна конструкция, ремонт пътеки автовозна конструкция, подготовка и боядисване джанти, протокол от 18.02.2014г.; фактура № 1317/ 12.02.2014г. за товарен автомобил Рено П. СА 6747 МА разоборудване и оборудване кабина, ремонт механизъм стъклоповдигащо устройство,

ремонт стъпенки, демонтаж и монтаж резервоар гориво, почистване и боядисване резервоари, смяна хидравлични маркучи, демонтаж и монтаж хидравлични цилиндри, подготовка и боядисване джанти, боядисване кучки; протокол от 12.02.2014г. фактура № 1307/ 07.02.2014г. за автовозно ремарке С 4255 ЕК демонтаж и монтаж горна рампа, разоборудване и оборудване на автовозна конструкция, подготовка и боядисване на автовозна конструкция, подготовка и боядисване джанти, протокол от 07.02.2014г.; фактура № 1291/ 04.02.2014г. товарен автомобил Мерцедес СА 7456 ТК – разоборудване и оборудване кабина, заварка таван кабина, изкърпване, ремонт гръб кабина, подготовка и боядисване кабина, почистване ръжда и боядисване автовозна конструкция, ремонт задна ножица конструкция, демонтаж и монтаж предна броня, ремонт предна броня, подготовка и боядисване предна броня, протокол от 04.02.2014г.; фактура № 1174/ 30.12.2013г. товарен автомобил СА 3767 ХА демонтаж, монтаж и промиване радиатор и интерколектър, разоборудване, оборудване, подготовка, боядисване кабина, подготовка и боядисване страници, подготовка и боядисване специално оборудване, демонтаж, монтаж и ремонт на буксир, смяна накладки, ремонт ел инсталация кабина, ремонт въздушни кранове, протокол от 30.12.2013г.; фактура № 1168/ 27.12.2013г. за автовозно ремарке С 5291 ЕК демонтаж, ремонт и монтаж на теглич, подготовка за боядисване, почистване пътека от ръжда, ремонт на автовозна конструкция, винтове, ремонт задни ножици, боядисване автовозна конструкция, смяна въздушни възглавници, ремонт светлини, укрепване хидравлични маркучи, ремонт хидравлично управление, рампи, протокол от 27.12.2013г.; фактура № 1157/ 27.12.2013г. за автовозно ремарке без посочен рег. №, ремонт специално оборудване, предни ножици, винтове, почистване пътеки от ръжда, подготовка и боядисване на автовозна конструкция, протокол от 21.12.2013г.; фактура № 1133/ 16.12.2013г. за товарен автомобил СА 6737 ХВ смяна ролки и ремъци, демонтаж, монтаж и ремонт скорости, ремонт интардер, ремонт въздух управление скорости, смяна накладки, демонтаж, ремонт и монтаж главини, ремонт специално оборудване, ремонт светлини, демонтаж, почистване и монтаж резервоари, протокол от 16.12.2013г.; фактура № 727/ 16.09.2013г. за ремарке С 3632 ЕК демонтаж и монтаж предни ножици, смяна успокоители теглич, смяна втулки полуресорни, смяна накладки една ос, ремонт инсталация заден стоп протокол от 16.09.2013г.; фактура № 705/ 09.09.2013г. за товарен автомобил Мерцедес рег. [рег.номер на МПС] ремонт редуктор специално оборудване, смяна хидравлични маркучи, смяна накладки оси, демонтаж монтаж спирачни апарати, ремонт ел инсталация протокол от 09.09.2013г.

Във връзка с доставките по изброените фактури от РЛ не са представени доказателства за разплащане. Правото на данъчен кредит по тях е отказано със съображенията, изложени по отношение на [фирма] – представените фактури, договори и протоколи са частни свидетелстващи документи и верността на закрепените в тях изявления се цени с оглед на това от кого изхождат, кога и по какъв повод са съставени, какви събития удостоверяват и какви последици настъпват за позоваващия се на тях. Налице според екипа е обективна невъзможност [фирма] да изпълни фактурираните услуги.

Според заключението на ССЕ съгласно главна книга в счетоводството на [фирма] ремонтните услуги са отчетени като увеличение на стойността на дълготраен актив по дебита на сч см 205 Транспортни средства, за които впоследствие е начислявана амортизация общо за 2013г. в размер на 229,37 лв. По данни от представени банкови извлечения и счетоводни справки плащане към доставчика [фирма] има извършено и

отчетено по банков път плащане в общ размер на 33500 лв съответно от 8600 лв на 26.11.2014г. съгласно извлечение от У. [улица]/ 27.11.2014г., 8400 лв от 27.11.2014г. по извлечение от О. АД и 16500 лв от 01.12.2014г. от У. [улица]/ 01.12.2014г. От общо задължение по фактурите 40746 лв за разликата 7246 лв няма плащане.

3. В дневниците за продажби на [фирма] са включени 7 фактури с предмет на доставките услуги, по които получател е РЛ. Дружеството многократно е издирвано от органите по приходите без резултат. В периода на издаване на фактурите е имало 1 работник по трудов договор с квалификация в строителството. Не са постъпили книжа в отговор на ИПДПОЗЛ. Така не е установено разплащане по доставките, наличие на активи, с които да са извършени, разходи за лица по трудови или други договори, договори, протоколи, счетоводни разпечатки на сметките от групи 20 и 30, първични и вторични счетоводни документи и счетоводни регистри за отразяване на доставките, начисляване на данъка, произход на стоките, място на товарене и разтоварване. Поради това информация за доставките е потърсена от жалбоподателя, от чиято страна са представени 7-те фактури, всички с предмет ремонт по опис на товарни автомобили, индивидуализирани с регистрационни номера. Към тях са приложени описи, подписани от издателя на фактурите с работни листове за получаване на ремонтните дейности, представен е и договор за извършване на автосервизни услуги от 23.07.2012г., според който осигуряването на материална база и условия за осъществяване на ремонта е в тежест на клиента. Разплащанията са извършени по банков път. Съображенията да бъде отказано признаване на право на данъчен кредит съвпадат с изложените по отношение на доставчиците [фирма] и [фирма].

Според заключението на ССЕ по спорните фактури е налице разплащане в общ размер на 37188 лв, а ДО по тях е 30990 лв, начисленият ДДС е 6198 лв или целият размер на основата и данъка е разплатен по банков път

Съгласно главна книга в счетоводството на [фирма] ремонтните услуги са отчетени като увеличение на стойността на дълготраен актив по дебита на сч см 205 Транспортни средства, за които впоследствие е начислявана амортизация общо за 2012г. 2582,52 лв, а за отчетната 2013г. в размер на 7747,50 лв

В заключението на ССЕ са систематизирани издадените от [фирма] фактури, а именно № 518/ 03.08.2012г. ремонт по опис на товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] с приложен опис и свидетелство за регистрация част I; № 533/ 07.08.2012г. ремонт по опис на автомобил рег. [рег.номер на МПС] с приложен опис и свидетелство за регистрация част I; № 538/ 10.08.2012г. ремонт по опис на автомобил рег. [рег.номер на МПС] със същите приложения; № 559/ 15.08.2012г. ремонт на автомобил рег. [рег.номер на МПС] със същите приложения; № 576/ 20.08.2012г. ремонт по опис на товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] ; № 588/ 24.08.2012г. ремонт на товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] ; № 600/ 29.08.2012г. ремонт по опис на товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] със същите приложения.

4. [фирма] е издател на 17 фактури, по които е начислен ДДС общо в размер на 42846 лв с предмет разнообразни услуги, свързани с ремонт на товарните автомобили, с които разполага жалбоподателят и които са индивидуализирани с регистрационни номера в нарочна справка, изготвена от жалбоподателя. Констатациите на органите по приходите са формирани отново въз основа на данни от информационни системи – така кадровата обезпеченост по правоотношения с източник КТ е 16 души, от които 7 строителни работници, 1 техник строителство, 2 сценографи, 4

автотенекиджия, 1 ръководител екип и 1 декоратор. След безрезултатното изтичане на срока по ИПДПОЗЛ информация, относима към доставките е потърсена от [фирма], от чиято страна са приложени фактура № 1341/ 18.02.2011г. за Товарен автомобил Мерцедес Б. СА 6737 РТ, ремарке С 0690 ЕК разоборудване и оборудване кабина, подготовка и боядисване кабина, подготовка и боядисване автовозна конструкция, смяна накладки 3 оси барабанни, смяна накладки дискови, ремонт винтове автовозна конструкция; фактура № 1233/ 08.04.2011г. за Рено премиум СА 6747 МА, ремарке демонтаж и монтаж двигател, разоборудване, ремонт и оборудване двигател, смяна амортизатори, разоборудване и оборудване кабина, подготовка и боядисване автовозна конструкция; фактура № 1209/ 04.04.2011г. за автомобил Мерцедес Б. рег [рег.номер на МПС] ремарке С 9935 ЕР, разоборудване, подготовка, боядисване и оборудване кабина, боядисване автовозна конструкция, ремонт винтове специално оборудване, ремонт ел инсталация кабина и композиция, смяна дискови накладки, смяна въздушни възглавници, демонтаж и монтаж преден мост, ремонт преден мост – шенкели, демонтаж и монтаж кардан, ремонт кардан – смяна висящ лагер, демонтаж и монтаж въздушен кран, ремонт въздушна уредба; фактура № 1185/ 29.03.2011г. ремонт на автомобили рег. № [рег.номер на МПС] и СА 1561 НК; фактура № 1155/ 18.02.2011г. ремонт автовозно ремарке С 2442 ЕМ; фактура № 1140/ 16.03.2011г. ремонт автовозно ремарке С 5880 ЕР фактура № 1129/ 11.03.2011г. ремонт товарен автомобил М. С 6737 ХВ и ремарке С 7744 ЕН; фактура № 1102/ 07.03.2011г. текущи ремонти и профилактика по договор за автомобили; фактура № 1034/ 07.02.2011г. ремонт на автомобили МБ 1843, шаси W. и ремарке – демонтаж и монтаж на двигател, разоборудване и оборудване двигател, ремонт двигател – труд, подготовка и боядисване на автовозна конструкция, разоборудване и оборудване кабина, боядисване; фактура № 945/ 14.01.2011г. и № 921/ 07.01.2011г. ремонт на автомобили по спецификация; фактура № 883/ 28.12.2010г. ремонт на Мерцедес рег. [рег.номер на МПС] , ремарке 0690 ЕК демонтаж, ремонт и монтаж скорости, ремонт ел инсталация кабина, ремонт ел инсталация камион, подготовка за боядисване и боядисване автовозна конструкция, ремонт винтове автовозна конструкция; фактура № 860/ 21.12.2010г. ремонт на В. СА 6737 ТХ, ремарке С 1952 ЕР, разоборудване, подготовка, боядисване и оборудване кабина, ремонт ел инсталация, подготовка и боядисване на автовозна конструкция, ремонт винтове автовозна конструкция, ремонт ходова част накладки оси; фактура № 854/ 17.12.2010г. ремонт на Мерцедес СА 6737 РТ ремарке С 5175 изработка платформа за автомобили, демонтаж старо оборудване, монтаж платформа, подготовка за боядисване ремарке, почистване от ръжда, грундиране, боядисване, ремонт ел инсталация камион, ремарке, ремонт ходова част – окачване; фактура № 570/ 07.10.2010г. автотенекиджийски и бояджийски услуги ремарке С 9058 ЕР; фактура № 451/ 02.09.2010г. автотенекиджийски услуги С 6737 Пежо Б., автотенекиджийски услуги С 0044 ЕМ ремарке; фактура № 672/ 02.11.2010г. подготовка и боядисване на джанти, демонтаж, монтаж и ремонт скоростна кутия авт. МБ 1843, С 6737 НК – труд, ремонт и боядисване предна броня и маса; автомобил Рено СА 6737 КС демонтаж монтаж двигател авт. МБ 1843 СА 6737 МК,

ремонт двигател автомобил МБ 1843 СА 6737 МК труд подготовка и боядисване автовозна конструкция авт. МБ 1843, СА 6737 МК разоборудване и оборудване врата лява подготовка, разоборудване и оборудване кабина авт. Скания СА 6737 РВ, демонтаж, ремонт и монтаж диференциал, ремонт винтове автовозна конструкция, смяна съединител авт МБ СА 2973 РК труд

Представен е договор за извършване на автосервизни услуги, според който осигуряването на материална база и условия за извършване на ремонтите е задължение на клиента. Част от фактурите са разплатени по банков път, друга част – по касов. При тези данни са аргументирани изводи за недоказан фактически състав на правото на данъчен кредит по разгледаните фактури.

В заключението на ССЕ са отразени констатации относно плащанията по фактурите с издател [фирма], които са в брой и са представени касови бонове. По данни от счетоводството на РЛ ремонтните услуги по фактури № 451, 570, 854, 1034, 1129, 1140, 1155, 1185, 1209, 1233 и 1234 първоначално са отразени по сч см 613-2 Разходи за придобиване на дълготрайни услуги, а впоследствие са отразени като увеличение на стойността на дълготраен актив по дебита на сч см 205 Транспортни средства, за които впоследствие е начислявана амортизация за 2010 г. в размер на 948 лв, за 2011г. в размер на 25688,44 лв, за 2012г. в размер на 30 203,61 лв, а за отчетната 2013г. в размер на 29160,12 лв

Доставките по фактури 672, 860, 883 от 2010г. и по фактури 921, 945, 1102 за 2011г. са отразени в счетоводството на РЛ като получен текущ разход за външна услуга по сч см 602 Разходи за външни услуги с право на пълен данъчен кредит.

5. В дневниците за продажби на [фирма] са включени 25 фактури за услуги. Дружеството не е открито на адреса за кореспонденция, ИПДПОЗЛ е връчено по чл.32 ДОПК и органите по приходите събрали информация в достъпните им бази данни – така констатирали, че търговецът е многократно издирван и е с прекратена регистрация по ЗДДС. В периода на издаване на спорните фактури по трудов договор са назначени работници строителство, художник и строителен инженер. Информация за спорните доставки е потърсена от РЛ, представени са фактурите с приемо-предавателни протоколи с дати, съвпадащи с тези на издаване на фактурите, описание на извършените дейности с отнасяне до конкретни превозни средства. Представен е договор от 09.01.2012г. за извършване на услуги текущо обслужване и ремонт на товарни автомобили и ремаркета при задължение на жалбоподателя да осигури материална база и условия за извършване на ремонтите. Право на данъчен кредит е отказано по същите съображения, които са изложени по отношение на доставчиците по пунктове 1-4.

От РЛ са представени фактура № 1279/ 22.05.2012г., касаеща товарен автомобил СА 6737 РТ демонтаж и монтаж двигател, разоборудване, оборудване и ремонт двигател – труд, демонтаж и монтаж на диференциал, ремонт редуктор, смяна накладки, ремонт спирачни апарати. Съставен е протокол за предаване на 22.05.2012г.; фактура № 1260/ 15.05.2012г. за автовозно ремарке С 0022 ЕР демонтаж и монтаж задни ножици, смяна накладки, ремонт ел инсталация – светлини, смяна хидравлични маркучи, съставен е протокол от 15.05.2012г.; фактура № 1230/ 08.05.2012г. за товарен

автомобил рег. [рег.номер на МПС] смяна накладки, демонтаж, ремонт и монтаж амортизори, демонтаж, ремонт монтаж въздушен кран, калибриране възглавници, ремонт спирачни апарати, ремонт винтове спец оборудване, ремонт ел инсталация задна, демонтаж, ремонт и монтаж предни опори кабини – съставен протокол от 08.05.2012г.; фактура № 1219/ 04.05.2012г. за автовозно ремарке С 2590 ЕК смяна накладки 2 оси, смяна въздушна възглавница, ремонт ел инсталация, смяна хидравлични маркучи, демонтаж, монтаж кранове – съставен протокол на датата на издаване на фактурата; № 1204/ 02.05.2012г. за товарен автомобил СА 6737 СН, демонтаж, монтаж и ремонт ГНП, смяна накладки, смяна хидравлични маркучи, ремонт ел инсталация, демонтаж, ремонт и монтаж главен спирал, демонтаж, ремонт и монтаж кардан, ремонт винтове специално оборудване, демонтаж, ремонт и монтаж спирачни апарати – протокол за предаване от 02.05.2012г.; фактура № 1155/ 24.04.2012г. за автовозно ремарке С 2883 ЕК демонтаж и монтаж на амортизори, смяна тресчотки, демонтаж, ремонт монтаж ексцентрици, смяна накладки, демонтаж и монтаж предни ножици, възстановяване легла лагери, смяна хидравлични цилиндри и маркучи, ремонт управление хидравлика, заварки, почистване от ръжда и боядисване конструкция, демонтаж и монтаж теглич, ремонт теглич, ремонт ел инсталация заден стоп, смяна разпределителна кутия – протокол за предаване от 24.04.2012г.; фактура № 1146/ 12.04.2012г. за автовоз СА 6737 СР смяна 4 бр амортизори, ремонт въздушна уредба, ремонт ел инсталация кабина, фарове, габарити, демонтаж, ремонт и монтаж главен спирачен кран, демонтаж и монтаж радиатор, проверка радиатор и интеркулер за херметичност, смяна преден семерингов колян вал, демонтаж и монтаж дюзи, ремонт винтове спец. оборудване, демонтаж, ремонт и монтаж кардан, демонтаж, ремонт и монтаж ретардер, демонтаж и монтаж предни опори кабина, ремонт окачване кабина, демонтаж и монтаж щанга, ремонт щанга, демонтаж, ремонт и монтаж скорости – труд, смяна дискове и накладки. – протокол от 12.04.2012г.; фактура № 1127/ 09.04.2012г. за автовозно ремарке С 2929 ЕМ смяна втулки полуресори, смяна накладки, демонтаж, ремонт и монтаж ексцентрици, демонтаж, ремонт и монтаж главини, ремонт ел инсталация, смяна въздушни възглавници, ремонт винтове спец оборудване, заварки, почистване от ръжда и боядисване – протокол за предаване от 09.04.2012г.; фактура № 1106/ 02.04.2012г. за автовозно ремарке С 3459 ЕР, демонтаж и монтаж амортизори, смяна тресчотки, смяна накладки, демонтаж, ремонт и монтаж главини, ремонт въздушна уредба – кранове, ремонт на ел инсталация – странични габарити, ремонт редуктор спец оборудване, демонтаж, ремонт и монтаж предни ножици, възстановяване легла лагери, изкърпване щабли и пътеки, подготовка боядисване конструкция – протокол от 02.04.2012г.; фактура № 1087/ 27.03.2012г. за автовоз СА 6747 МА смяна съединител - хенгер, демонтаж и монтаж маховик, смяна семеринг колян вал, демонтаж и монтаж глави, ремонт глави, демонтаж, ремонт и монтаж ГНП – протокол от 27.03.2012г.; фактура № 1071/ 23.03.2012г за автовозно ремарке С 2552 ЕП смяна втулки полуресори, смяна накладки, демонтаж, ремонт и монтаж ексцентрици, ремонт главини, демонтаж, ремонт и монтаж ел инсталация, демонтаж, ремонт монтаж предни ножици,

изкърпване на шабли и пътеки, смяна амортизъри – протокол при предаване от 23.03.2012г.; фактура № 1049/ 20.03.2012г. за товарен автомобил СА 6737 КС демонтаж, ремонт и монтаж главини, ремонт ел инсталация кабина, ремонт ел инсталация габарити, ремонт въздушна уредба, ремонт главен спирачен кран, демонтаж, ремонт и монтаж скорости – труд, демонтаж, ремонт и монтаж кардан, демонтаж, ремонт и монтаж телма, демонтаж и монтаж предни винтове, ремонт винтове спец. Оборудване, демонтаж, ремонт и монтаж задни ножици, възстановяване легла лагери, демонтаж, ремонт монтаж буксир – протокол от 20.03.2012г.; фактура № 1046/ 15.03.2012г. за автовозно ремарке С 3131 ЕР демонтаж, ремонт и монтаж ексцентрици, смяна накладки, ремонт хидромотор спец оборудване, ремонт пулт управление хидравлика, ремонт винтове спец оборудване подготовка и боядисване шаси и конструкция – частично, демонтаж и монтаж амортизъри, смяна тресчотки; фактура № 1024/ 12.03.2012г. за товарен автомобил СА 6737 МК ремонт ретардер, смяна накладки, демонтаж, ремонт и монтаж спирачни апарати, раздвижване спирачни апарати, ремонт ел инсталация, демонтаж и монтаж предни опори кабина, ремонт на същите, демонтаж и монтаж двигател, разоборудване ремонт и оборудване двигател – труд, демонтаж и монтаж ретардер, ремонт винтове спец оборудване – протокол от 12.03.2012г.; фактура № 1017/ 08.03.2012г. за автовозно ремарке С 2420 ЕК ремонт винтове спец оборудване, подготовка и боядисване конструкция, демонтаж, ремонт и монтаж главини, демонтаж, ремонт и монтаж ресори, смяна скоби, болтове, смяна тресчотки, ремонт въздушна уредба – кранове, ремонт ел инсталация главен ел сноп; фактура № 991/ 29.02.2012г. за автовозно ремарке С 2590 ЕК демонтаж, ремонт и монтаж хидромотор с редуктор, частично боядисване конструкция, ремонт задни ножици, ремонт въздушна система; фактура № 986/ 28.02.2012г. за товарен автомобил СА 6737 СН демонтаж, ремонт и монтаж въздушен кран с електроника, смяна високо съединител, ролки, ремък, демонтаж и монтаж предни опори кабина, ремонт окачване кабина – протокол от 28.02.2012г.; фактура № 979/ 27.02.2012г. за автовозно ремарке С 2590 ЕК подготовка и боядисване конструкция, смяна накладки, ремонт ексцентрици, смяна спирачни цилиндри, ремонт предни и задни ножици, смяна маркучи хидравлика, почистване на ръжда от конструкцията – протокол от 27.02.2012г.; фактура № 970/ 23.02.2012г. за товарен автомобил СА 7752 СВ смяна предни възглавници, ремонт скорости – смяна група, демонтаж, частичен ремонт и монтаж двигател – труд, частично боядисване кабина, смяна съединител – протокол от 23.02.2012г.; фактура № 961/ 20.02.2012г. автовозно ремарке С 2637 ЕК демонтаж и монтаж амортизъри, смяна втулки и болтове, ремонт пътеки – изкърпване, демонтаж и монтаж хидравлични цилиндри, смяна маркучи хидравлика, ремонт управление хидравлика, демонтаж и монтаж винтове автовозна конструкция, ремонт винтове – протокол от 20.02.2012г.; фактура № 954/ 17.02.2012г. товарен автомобил СА 6747 СН демонтаж и монтаж вентилаторна перка, демонтаж и монтаж радиатор, проверка радиатор за херметичност, разоборудване, ремонт и оборудване врата, подготовка за боядисване и боядисване врата и специално оборудване, разоборудване, ремонт и оборудване двигател – труд, демонтаж и монтаж скорости, ремонт скорости – протокол от 17.02.2012г.; фактура № 942/ 14.02.2012г. автовозно

ремарке С 8855 ЕН смяна накладки, смяна въздушни възглавници, демонтаж и монтаж амортизори, ремонт ел инсталация заден стоп, смяна разпределителна кутия, демонтаж и монтаж винтове спец оборудване, ремонт винтове, ремонт конзоли, отстраняване теч въздух, ремонт въздушен кран, демонтаж, ремонт монтаж теглич – протокол от 14.02.2012г.; фактура № 929/ 10.02.2012г. товарен автомобил С 6737 НК смяна накладки смяна въздушни възглавници, демонтаж и монтаж амортизори, ремонт ел инсталация заден стоп, смяна разпределителна кутия, демонтаж и монтаж винтове спец оборудване, ремонт винтов, конзоли, отстраняване теч въздух, ремонт въздушен кран, демонтаж, ремонт и монтаж теглич – протокол от 14.02.2012г.; фактура № 916/ 08.02.2012г. товарен автомобил СА 6738 КМ демонтаж, монтаж, разоборудване и оборудване двигател, ремонт двигател – труд, демонтаж, ремонт и монтаж ретардер, демонтаж и монтаж хидравлични цилиндри, смяна хидравлични маркучи, ремонт управление, хидравлика, почистване на шаси от ръжда, подготовка и боядисване шаси протокол от 10.02.2012г. демонтаж, ремонт и монтаж двигател, скорости, смяна кожух скорости, монтаж скорости към двигател, цялостно разоборудване и оборудване предеш кош двигател, цялостно разоборудване и оборудване купе, смяна вентилаторна перка двигател, водна помпа, високосъединител, ремонт преден щощ, изправяне подлакътници, монтаж калници предни, предна греда, престилка, стъкло, челно стъкло, ремонт заден панел кабина, монтаж задно стъкло, подготовка и боядисване кош, цялостно външно боядисване кабина и купе.

Според заключението на ССЕ по данни от счетоводството на РЛ ремонтните услуги по фактури № 916, 929, 942, 954, 691, 970, 979, 986, 991, 1017, 1024, 1046, 1049, 1071, 1087, 1106, 1127 и 1146 са отразени като увеличение на стойността на дълготраен актив по дебита на сч см 205 Транспортни средства. За отделните отчетни години е начислявана амортизация, а именно: за 2012г. в размер на 18031,15 лв, за 2013г. в размер на 22467,52 лв. Доставка по фактури 1204, 1219, 1230, 1260 и 1279 от 2012г. са отразени в счетоводството на РЛ като получен текущ разход за външна услуга по сч см 602 Разходи за външни услуги с право на пълен данъчен кредит.

Материалите по делото съдържат извлечения от О. АД за извършени плащания от РЛ по издадените от [фирма] фактури като получател по плащането е [фирма]. На вещото лице е представен договор за цесия от 10.01.2013г., по силата на който [фирма] прехвърля вземането си от [фирма], придобито на основание данъчни фактури на стойност 250 000 лв на [фирма]. От жалбоподателя е извършено плащане по банков път на доставчика само по фактура № 528/ 19.10.2011г.

6. В дневниците за продажби на [фирма] са включени 6 фактури с начислен ДДС общо в размер на 6530 лв, в периода на издаване на които не е имало назначени лица по трудов договор. ИПДПОЗЛ е връчено по чл.32 ДОПК, но останало без резултат. Данни за доставките са изискани от РЛ, от чиято страна на представени:

Фактура № 1492/ 15.08.2011г. с протокол от същата дата за автовозно ремарке С 0022 ЕР – ремонт на ходова част, на ел инсталация, на специално оборудване, подготовка и боядисване конструкция, спец оборудване, ремонт

въздушна уредба; фактура № 1485/ 11.08.2011г. и протокол от същата дата за товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] разоборудване и оборудване на двигател, ремонт частично на двигател, демонтаж и монтаж радиатор и интерколектор, подготовка за боядисване и боядисване кабина, ремонт ходова част, ремонт ел инсталация, ремонт специално оборудване – ножици; фактура № 1478/ 08.08.2011г. и протокол от същата дата за товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] разоборудване и оборудване кабина, тенекиджийски и бояджийски работи по кабина, ремонт спец оборудване, подготовка и боядисване автовозна конструкция; фактура № 1468/ 03.08.2011г. и протокол от същата дата за автомобил СА 6737 СМ, демонтаж, ремонт и монтаж двигател-труд, демонтаж и монтаж скорости, диференциал, кормилна кутия, смяна накладки – оси, ремонт ел инсталация, ремонт въздушна система – разпределителни кранове; фактура №1443/ 12.07.2011г. с протокол от същата дата, ремонт автовозно ремарке С 1952 – ремонт винтове – спец оборудване, подготовка за боядисване и боядисване и фактура № 1423/ 04.07.2011г. товарен автомобил В. СА 6737 МХ автовоз и протокол от същата дата – демонтаж, ремонт и монтаж двигател, разоборудване и оборудване кабина, подготовка и боядисване кабина, автовозна конструкция, смяна накладки две оси, ремонт на инсталация, ремонт въздушна система

Според заключението на ССЕ по данни от счетоводството на РЛ ремонтните услуги по всички фактури са отразени като увеличение на стойността на дълготраен актив по дебита на сч см 205 Транспортни средства. За отделните отчетни години е начислявана амортизация, а именно: за 2011г. в размер на 2932,09 лв, за 2012г. в размер на 7317,52 лв, за 2013г. в размер на 7317,52 лв. Доставките по фактури 672, 860 и 883 от 2010г. и по фактури 921, 945 и 1102 от 2011г. са отразени в счетоводството на РЛ като получен текущ разход за външна услуга по сч см 602 Разходи за външни услуги с право на пълен данъчен кредит.

7. [фирма] е издател на фактура № 10...01437/ 17.09.2010г. с предмет дизелово гориво БЗ 7500 л, за чието заплащане е приложен фискален бон с номер на касов апарат, какъвто липсва сред регистрираните от НАП. В периода на издаване на фактурата дружеството няма назначени лица по трудов договор, за 2010г. не е подадена Г. по ЗКПО. Относитими към доставката сведения са изискани от РЛ, от чиято страна е приложена фактурата. Поради недоказаност [фирма] да е действителният доставчик на горивото е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурата.

Заключението на ССЕ потвърждава констатациите, че касовият бон за заплащането по фактурата изхожда от апарат, какъвто липсва сред регистрираните в НАП; по данни от счетоводството на РЛ доставката е отразена като получени материали за използване в основната дейност на дружеството по сч см 3024 Горива и смазочни материали.

8. [фирма] не е открито на адреса за кореспонденция и ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл.32 ДОПК. То е издател на фактура № 448/ 15.10.2010г. с предмет С. на подземни паркови места. От РЛ са представени договор от 07.09.2010г. за изпълнение на СМР и ценово предложение, както и приемо-предавателен протокол от 15.10.2010г. Според ревизиращия екип протоколът не позволява да се проследи количеството и стойността на

извършените СМР, липсват количествено-стойностни сметки или други писмени данни за доставката. В периода на издаване на фактурата в дружеството са назначени 7 работници по трудови договори 1 управител и 6 строителни работници. Поради недоказаност доставчикът да разполага с технически и материален ресурс е отречено правото на приспадане на данъчен кредит по цитираната фактура.

Според заключението на ССЕ строително-ремонтните работи първоначално са отразени по сч см 613-2 Разходи за придобиване на Д., а впоследствие като други нематериални активи по сч см 209. За отделните отчетни години 2011г., 2012г. и 2013г. е начислявана амортизация в общ размер на 4675 лв.

Констатациите на ревизиращия екип по ЗКПО са следните:

Фактурите, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит, са включени от РЛ като разходи и участват при определянето на счетоводния финансов резултат на [фирма] за съответните периоди от 2010г. до 2013г. С изключение на сумата 2524,50 лв по фактура № 1437/ 17.09.2010г., издадена от [фирма], всички останали суми са капитализирани, т. е. отразени в увеличение на балансовата стойност на притежаваните от дружеството активи и впоследствие са амортизирани, а не са отчетени като текущ разход.

В резултат на фактическите констатации и изводи в частта по ЗДДС органите по приходите не признават направените разходи и извършват корекция на декларираните резултати по ЗКПО за периодите от 2010г. до 2013г. На основание чл.26, т.2 вр. чл.16, ал.1 и чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО издателите на РА са преобразували счетоводния финансов резултат със стойността на начислените амортизации с произход авторемонтни услуги, за които липсват доказателства за реалното им извършване от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. След извършеното данъчно преобразуване за 2010г. е доначислен корпоративен данък в размер на 6036,05 лв със съответните лихви; за 2011г. е доначислен корпоративен данък в размер на 7549,55 лв; за 2012г. е установен корпоративен данък в размер на 5846,50 лв вместо декларираната от РЛ данъчна загуба в размер на 20413,20 лв, а за 2013г. декларираната данъчна загуба в размер на 97859,56 лв е намалена на 27262,57 лв.

Срещу връчения на пълномощник на представляващия РЛ на 18.03.2015г. РД са подадени възражения след продължаване на срока по чл.117, ал.5 ДОПК, към които не са приложени доказателства. Издателите на РА потвърдили констатациите и изводите в доклада в тяхната пълнота, възприемайки като неоснователни доводите на дружеството.

РА е връчен на пълномощник на представляващия РЛ на 01.06.2015г. и е своевременно – на 11.06.2015г. оспорен пред ответника. След отстраняване на нередовности по жалбата – представителната власт за нейното депозиране е потвърдена на 20.07.2015г., актът е потвърден с Решение № 1313/ 24.08.2015г. на ответника, съобщено на дружеството на 19.11.2015г. Депозираната на 02.12.2015г. жалба до АССГ е следователно допустима.

Общите констатации и изводи по ССЕ са, че спорните фактури са отразени в подадените от доставчиците СД по ЗДДС и дневниците за продажби в периода на издаването им като издадени в полза на РЛ. Данъкът е начислен по смисъла на чл.86, ал.1 ЗДДС, доколкото от доставчиците са издадени

данъчни фактури с посочен на отделен ред ДДС, включен е размерът на същия при определяне на резултата за съответния период по справката-декларация и данъчните фактури са посочени в дневника за продажби.

Основанието за съставяне на счетоводни кореспонденции в счетоводството на РЛ са налични първични счетоводни документи, информацията от които е намерила отражение във вторично създадените ведомости и регистри и при формиране на финансовия резултат за съответната отчетна година.

Няма как амортизация и материали, предназначени за основната дейност на дружеството да кореспондират с конкретно насрещно осчетоводен приход.

С Р. № П 22221415139292 003 001/ 10.08.2015г., издаден от В. В., началник сектор, и М. М., главен инспектор приходи, след констатация, че е допусната очевидна фактическа грешка при попълване на таблица 3 на РА № Р 22221414000086 091 001/ 29.05.2015г. като определените задължения за довносяне по ЗКПО са отразени като дължим ДДС, както и лихвите за просрочие към тях, с Р. задълженията за довносяне по ЗКПО са отразени отделно от тези по ЗДДС. Поправената очевидна неточност не е обусловила промяна в общия размер на установените задължения за довносяне и съответните закъснителни лихви.

При така установените факти съдът намира от правна страна следното:

Ревизионен акт № Р 22221414000086 091 001/ 29.05.2015г., издаден от В. В., началник сектор Ревизии, възложил ревизията и М. М., ръководител на същата, поправен с Р. № П 2222 [ЕГН] 003 001/ 10.08.2015г., е издаден от компетентни органи – възложилият ревизията началник сектор Ревизии, определен поименно и функционално в заповед № РД 01 725/ 27.05.2014г. на териториалния дериктор и М. М., главен инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р 2222 [ЕГН] 020 01/ 07.08.2014г. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл.119 и чл.120 ДОПК. Извършени са съответните процесуални действия по събиране на доказателства. Не се констатира съществени нарушения на правилата за извършване на ревизията, издаване и връчване на РД и РА на ревизираното лице, обезпечена е възможността му да направи възражения срещу РД и същите са обсъдени в РА. Процесуални нарушения при насрещните проверки, конкретно при връчване на съобщения на доставчиците също се преодоляват в производството пред съда чрез допустимост на доказателства относно ненамерените при ревизията доставчици. В съдебно заседание вещото лице по ССЕ пояснява, че търсенето на дружествата на обявените от тях адреси не дало резултат.

При липсата на спор, че

в разглежданите периоди жалбоподателят е действащо предприятие с търговска дейност вътрешен и международен транспорт, титуляр е на лиценз за международен превоз на товари, за което разполага с регистрирани товарни автомобили и ремаркета, видно от свидетелствата за регистрация на ППС част I, приложени в преписката; предметът на спорните доставки /преимуществено авторемонтни услуги, но и СМР и гориво/ кореспондира с осъществяваната от РЛ дейност, жалбоподателят ползва парцел с площ 615 кв метра, масивна постройка от 93

кв метра и работно място № 5 – част от авторемонтна работилница на [фирма], намиращи се в [населено място],
налице са данни за разплащане по спорните фактури, които са отразени в отчетните регистри по ЗДДС при доставчика и при получателя,
за доставките са издадени фактури от регистрирани по ЗДДС субекти;
противоречивите позиции на страните по делото са по въпроса действително ли са осъществени по начина, отразен в търговската и счетоводна документация на жалбоподателя и неговите доставчици доставките на услуги и стока /гориво/ от гледище на материалния данъчен закон.

В постоянната съдебна практика се възприема като предпоставка за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит доказването по категоричен начин, че фактурираната от доставчика услуга е реално извършена от него или негов подизпълнител. Правото на данъчен кредит няма да възникне, а в случай, че се упражни, не следва да се признае, ако се установи само, че услугите са договорени, съответно фактурирани, тъй като ЗДДС свързва това материално право с реалното извършване на услугата, а не само с постигнатото съгласие между страните по доставката и оформянето на документи за това. Законът (арг. от чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във вр. с чл.9 от ЗДДС) изисква резултат по доставката, а не само договаряне за извършването ѝ. Последното не се приравнява на възникнало данъчно събитие по смисъла на чл.25 ЗДДС.

1. Двете фактури, издадени от [фирма], по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит, касаят доставки на авторемонтни услуги. Между цитирания търговец и РЛ е сключен договор, по силата на който доставчикът поел задължението да осъществи ремонти срещу насрещното задължение на възложителя да осигури материална база и условия за извършването им. Към всяка от фактурите са съставени приемо-предавателни протоколи за конкретно осъществени дейности, подробно описани във фактическата част от решението. При данни от информационната система на НАП, че [фирма] през 2013г. разполага с 2 лица по трудови правоотношения на длъжностите сценограф и ръководител постановъчна част е отречена кадровата му обезпеченост на осъществи услугите.

Преписката не съдържа, а по делото не са посочени доказателства, обосноваващи възможност автосервизните/авторемонтни услуги да бъдат изпълнени от този доставчик. Макар сама по себе си техническата и кадровата обезпеченост на доставчика да не е предпоставка на правото на приспадане на данъчния кредит, тя е от значение за доказване изпълнението на услугите, тъй като в случая естеството им е такова, че е необходимо изпълнителят да разполага със специални машини/инструменти и персонал, които са от значение за изпълнението. Независимо от уговорката, че мястото на изпълнение на услугите се осигурява от възложителя по договора, не са посочени доказателства за носителите на работната сила, непосредствено заети в изпълнението на сервизните/ремонтни услуги, а ремонтът на товарни автомобили изисква подготовка и умения с оглед отчетените по фактурите конкретни дейности, касаещи точно определени превозни средства. Не се установяват и в рамките на съдебното производство данни за кадровата обезпеченост на доставчика дори при обичайната в сферата на услугите

практика да се използва личен труд с носители хора, които не формализират отношенията си с възложителя/работодателя с писмени актове и където въздържането от изпълнение на задължения да се начисляват и внасят осигурителни вноски не е изключение. За да могат да бъдат извършени фактурираните от този доставчик услуги, е необходимо същият да разполага с кадри и инструменти/пособия за монтаж/демонтаж, но по преписката липсват твърдения и не се сочат доказателства за кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Не се установяват данни [фирма] да разполага с лица по трудови правоотношения, които да извършат фактурираните услуги, а не са ангажирани и доказателства за наети по граждански договори лица.

При спор дали услугата е реално извършена от издателя на фактурата (пряко или косвено), по която се претендира право на данъчен кредит, изследването е дали той или неговият доставчик имат кадрови потенциал за извършването ѝ, съответното дали са изпълнени изискванията на ЗСЧ. и счетоводните стандарти за нейното осчетоводяване. В случая не се установява кадрова обезпеченост за изпълнение на услугите от доставчика. Не е проверено счетоводството на този доставчик. Поради това не се установява, дали и кога е признат приход от разглежданите услуги, а това обстоятелство съгласно чл.12 от ППЗДДС е от значение за настъпването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка, респ. надлежното упражняване на правото на данъчен кредит.

Дори и резултатът от извършването на фактурираните услуги да е налице предвид необходимостта транспортната дейност да се осъществява с технически изправни превозни средства, не е установено тези услуги да са изпълнени от лицето, издало фактурите и нямащо обезпеченост да ги извърши, което обуславя извод, че не е доказано тези услуги да са извършени от него и съответно не е налице основната предпоставка за признаване право на данъчен кредит.

2. Сходни с вече изложените са фактическите установявания на приходната администрация по отношение на [фирма]. Преписката съдържа договор от 01.08.2013г., сключен между РЛ като възложител /клиент/ и цитирания търговец като изпълнител, по силата на който доставчикът поема задължението да осъществи ремонтите, а жалбоподателят – да осигури материалната база и условията за това. 6 са регистрираните в относимия период трудови договори с работодател [фирма] – 3 за общ работник и 3 работник в строителството. Касаещите спорните фактури ремонтни дейности са разнообразни и специфични - демонтаж и монтаж на различни системи, възли и детайли на превозните средства, боядисване, ремонт на ел инсталации, ремонт на специално оборудване и т.н. Изпълнението на цитираните работи е документирано с подписани от представители на РЛ и на доставчика протоколи, където същите са описани по вид, единична цена и стойност.

Съображенията на приходната администрация да откаже признаване на право на данъчен кредит отново са недоказана кадрова обезпеченост за изпълнение на разнообразните по вид и сервизни/ремонтни услуги. При възприемане на тезата, че всички условия за осъществяването им, включително материали, инструменти, боя, резервни части и консумативи са осигурявани от

възложителя, по делото не се посочиха доказателства за кадрова обезпеченост на изпълнителя да окаже фактурираните услуги. Съображенията за правомерност на отказа да се признае право на данъчен кредит при недоказана кадрова обезпеченост у [фирма] съвпадат с изложените в пункт 1 и възпроизвеждането им е безпредметно. По аргумент за обратното от чл.57, ал.2, т.2, хипотеза последна ДОПК нямаше пречка да бъдат ангажирани свидетелски показания, но това не бе сторено.

3. [фирма] според приобщената по ревизията търговска и счетоводна документация е доставчик на същите по вид услуги като [фирма] и [фирма]. Отношенията между жалбоподателя и разглеждания търговец са документирани по идентичен с описаните начин – сключен е типов договор за ремонтни услуги с дата 23.07.2012г., съдържащ уговорката, че осигуряването на материалната база и условията за извършването им са в тежест на [фирма]. В. жалбоподателят не посочи доказателства за начина, по който е изпълнил това свое задължение – ако сред „условията“ за извършване на ремонта освен работното място за осъществяването му са и всички необходими материали, инструменти и съоръжения за това, преписката не съдържа, а по делото не се ангажираха информационни източници за разполагаемост, придобиване и влягане в сервизната дейност на необходимите за осъществяване на ремонтните услуги инструменти, съоръжения, резервни части с оглед конкретните техни параметри.

Въпросът за реалност на доставката, дори и когато е документирана с редовна фактура и надлежно осчетоводена и отразена съобразно изискванията на ЗДДС и ППЗДДС, е основен при преценка дали ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка. Установяването дали доставките, във връзка с които се претендира данъчен кредит, са реално осъществени, е главен предмет на доказване в производствата по установяване на правата и задълженията, произтичащи от ЗДДС, като тежестта за това доказване е за данъчнозадълженото лице, което претендира право на приспадане на данъчен кредит.

Процесуалният закон /ДОПК/ не ограничава използването на косвени доказателства при установяването на фактите, с чието осъществяване страната черпи благоприятни последици. Съставянето на приемо-предавателни протоколи, обвързани с всяка от фактурите, сочи на съгласие на страните за извършването на видове работи и приемането им. Касае се за частни свидетелстващи документи, които са годен доказателствен източник по чл.49 ДОПК. Съотнасянето им с другите доказателствени средства – договора с характер на рамков, с данните, че през разглежданите периоди доставчикът разполага с едно лице по трудов договор с квалификация в строителството, при отсъствие на данни за носителите на работната сила, полагали труд за осъществяването на ремонтните услуги, не създава убеждаващо въздействие, съответно на пълното доказване на благоприятните за претендиращия право на данъчен кредит търговец факти. При спор дали услугата е действително извършена от издателя на фактурата (пряко или косвено), по която се претендира право на данъчен кредит, изследването е дали той или неговият доставчик имат материален и кадрови потенциал за извършване на услугата, съответното дали са изпълнени

изискванията на ЗСч и счетоводните стандарти за нейното осчетоводяване. Пропускът да се установи кадрова обезпеченост за изпълнение на услугата от доставчика можеше да бъде преодолян чрез приобщаване на данни за фактичската организация на фактурираните услуги /напр. чрез свидетелски показания/, но това не бе сторено. Поради това съдът приема, че жалбоподателят не изпълни доказателствената си задача по чл.154, ал.1 ГПК вр. § 2 ДР на ДОПК за доказване на предпоставките за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит като претендиращ това право.

4. 17-те фактури, издадени от [фирма], по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит, също касаят доставки на авторемонтни услуги. Между цитирания търговец и РЛ е сключен договор, по силата на който доставчикът поел задължението да осъществи ремонти срещу насрещното задължение на възложителя да осигури материална база и условия за извършването им. Към всяка от фактурите са съставени приемо-предавателни протоколи за конкретно осъществени дейности, подробно описани във фактичската част от решението. При данни от информационната система на НАП, че [фирма] през 2010г.- 2011г. разполага с 16 лица по трудови правоотношения на длъжностите строителни работници /7/, техник строителство /1/, сценограф /2/, ръководител екип /1/, декоратор /1/ е отречена кадровата му обезпеченост на осъществи услугите. Назначени по трудов договор са и 4 автотенекиджии, професия, относима към част от подробно описаните в 17-те фактури услуги. Но те касаят и работи като смяна накладки, ремонт винтове автовозна конструкция, демонтаж и монтаж двигател, демонтаж, монтаж и ремонт преден мост, ремонт ел инсталация кабина и композиция, смяна въздушни възглавници, демонтаж, ремонт и монтаж скорости, ремонт ходова част – окачване, ремонт диференциал, смяна съединител и редица други специфични дейности, които не могат да се причислят към тенекиджийските услуги. По делото не са посочени доказателства, обосноваващи възможност изброените подробно във фактичската част от решението автосервизни/авторемонтни услуги да бъдат изпълнени от [фирма]. Макар сама по себе си техническата и кадровата обезпеченост на доставчика да не е предпоставка на правото на приспадане на данъчния кредит, тя е от значение за доказване изпълнението на услугите, тъй като в случая естеството им е такова, че е необходимо изпълнителят да разполага със специални машини/инструменти и персонал, които са от значение за изпълнението. Независимо от уговорката, че мястото на изпълнение на услугите се осигурява от възложителя по договора, не са посочени доказателства за носителите на работната сила, непосредствено заети в изпълнението на сервизните/ремонтни услуги, а ремонтът на товарни автомобили изисква подготовка и умения с оглед отчетените по фактурите конкретни дейности, касаещи точно определени превозни средства. Не се установяват и в рамките на съдебното производство данни за кадровата обезпеченост на доставчика дори при обичайната в сферата на услугите практика да се използва личен труд с носители хора, които не формализират отношенията си с възложителя/работодателя с писмени актове и където въздържането от изпълнение на задължения да се начисляват и внасят осигурителни вноски не е изключение. За да могат да бъдат извършени

фактурираните от този доставчик услуги, е необходимо същият да разполага с кадри и инструменти/пособия за монтаж/демонтаж, но по преписката липсва твърдения и не се сочат доказателства за кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Не се установяват данни да разполага с лица по трудови правоотношения, които да извършат фактурираните услуги, а не са ангажирани и доказателства за наети по граждански договори лица.

При спор дали услугата е реално извършена от издателя на фактурата (пряко или косвено), по която се претендира право на данъчен кредит, изследването е дали той или неговият доставчик имат кадрови потенциал за извършването ѝ, съответното дали са изпълнени изискванията на ЗСч. и счетоводните стандарти за нейното осчетоводяване. В случая не се установява кадрова обезпеченост за изпълнение на услугите от доставчика. Не е проверено счетоводството на този доставчик. Поради това не се установява, дали и кога е признат приход от разглежданите услуги, а това обстоятелство съгласно чл.12 от ППЗДДС е от значение за настъпването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка, респ. надлежното упражняване на правото на данъчен кредит.

Дори и резултатът от извършването на фактурираните услуги да е налице предвид необходимостта транспортната дейност да се осъществява с технически изправни превозни средства, не е установено тези услуги да са изпълнени от лицето, издало фактурите и нямащо обезпеченост да ги извърши, което обуславя извод, че не е доказано тези услуги да са извършени от него и съответно не е налице основната предпоставка за признаване право на данъчен кредит.

5. [фирма] е издател на 25 фактури са същите по вид услуги като фактурираните от горните четири дружества. В периода 2012г. по трудов договор от търговеца са назначени работници строителство, художник и строителен инженер. Преписката съдържа договор от 09.01.2012г., сключен между РЛ като възложител /клиент/ и [фирма] като изпълнител, по силата на който доставчикът поема задължението да осъществи ремонтите, а жалбоподателят – да осигури материалната база и условията за това. Касаещите спорните фактури ремонтни дейности са относими към регистрираните на жалбоподателя автомобили и се характеризират с вече изложеното разнообразие и специфика - демонтаж и монтаж на различни системи, възли и детайли на превозните средства, боядисване, ремонт на ел инсталации, ремонт на специално оборудване и т.н. Изпълнението на цитираните работи е документирано с подписани от представители на РЛ и на доставчика протоколи, където същите са описани по вид, единична цена и стойност. И в тази част от спора жалбоподателят не посочи доказателства за начина, по който е изпълнил задължението си по договора да осигури база и условия за осъществяване на ремонтите – ако сред „условията“ за извършването им освен работното място затова следва да се считат и всички необходими материали, инструменти и съоръжения, преписката не съдържа, а по делото не се ангажираха информационни източници за разполагаемост, придобиване и влагане в сервизната дейност на необходимите за осъществяване на ремонтните услуги инструменти, съоръжения, резервни части с оглед конкретните техни параметри. Съображенията на приходната

администрация да откаже признаване на право на данъчен кредит отново са недоказана кадрова обезпеченост за изпълнение на разнообразните по вид и сервизни/ремонтни услуги. При възприемане на тезата, че всички условия за осъществяването им, включително материали, инструменти, боя, резервни части и консумативи са осигурявани от възложителя, по делото не се посочиха доказателства за кадрова обезпеченост на изпълнителя да окаже фактурираните услуги. Съображенията за правомерност на отказа да се признае право на данъчен кредит при недоказана кадрова обезпеченост у [фирма] съвпадат с изложените в пункт 1-4 и възпроизвеждането им е безпредметно. По аргумент за обратното от чл.57, ал.2, т.2, хипотеза последна ДОПК нямаше пречка да бъдат ангажирани свидетелски показания, но това не бе сторено.

6. Аналогични са фактическите установявания на приходната администрация по отношение на [фирма], което е изпълнител по договор за авторемонтни услуги, сключен с жалбоподателя на 15.06.2011г., в който също е поето задължението материална база и условия да се осигурят от [фирма]. По констатациите на приходните органи в периода на издаване на 6-те спорни фактури /м.юли и август 2011г./ в [фирма] не е имало назначени по трудов договор лица.

Както бе посочено, при спор дали услугата е реално извършена от издателя на фактурата (пряко или косвено), по която се претендира право на данъчен кредит, изследването е дали той или неговият доставчик имат кадрови потенциал за извършването ѝ, съответното дали са изпълнени изискванията на ЗСч. и счетоводните стандарти за нейното осчетоводяване. В случая не се установява кадрова обезпеченост за изпълнение на услугите от доставчика. Не е проверено счетоводството на дружеството. Поради това не се установява, дали и кога е признат приход от разглежданите услуги, а това обстоятелство съгласно чл.12 от ППЗДДС е от значение за настъпването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка, респ. надлежното упражняване на правото на данъчен кредит.

Дори и резултатът от извършването на фактурираните услуги да е налице предвид необходимостта транспортната дейност да се осъществява с технически изправни превозни средства, не е установено тези услуги да са изпълнени от лицето, издало фактурите и нямашо обезпеченост да ги извърши, което обуславя извод, че не е доказано тези услуги да са извършени от него и съответно не е налице основната предпоставка за признаване право на данъчен кредит.

7. Издадената от [фирма] фактура е с предмет доставка на стоки – 7500 л дизелово гориво, чието разплащане е документирано с касов бон с номер на касов апарат, какъвто не е констатиран сред регистрираните в НАП. Данъчното събитие настъпва в хипотезата на чл.25, ал.2 ЗДДС - на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена. С оглед на това надлежното упражняване на правото на данъчен кредит предполага наличието на доставка на стока. Съгласно 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. Съгласно общите правила на чл.24 и сл. от ЗЗД правото на собственост върху родово определени вещи, каквито са

и посочените във фактурите стоки, се прехвърля в момента на индивидуализирането им – определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова – с предаването им. Но преписката не съдържа, а по делото не се посочиха доказателства за предаване на стоката, за транспорта ѝ от доставчика до получателя, за товарене/разтоварване, нито коя от страните по сделката е поела задължението да превози, предаде същата. Няма съмнение, че горивото е необходим и присъщ за дейността на РЛ консуматив, респ. че е последващо вложен в дейността на търговеца. Отсъствието на данни за начина, по който е организирана и е осъществена дейността по доставката на спорното количество дизелово гориво като кадри/лица, непосредствено заети с изпращането, натоварването или предаването за натоварване на стоката, със съхранението, превоза ѝ, липсата на счетоводни данни при доставчика по отношение на фактурата, пасивната процесуална позиция на дружеството-жалбоподател потвърждават възприетия от ответника извод на приходните органи за липса на достатъчно данни за реалност на доставката, документирана от [фирма].

8. [фирма] е доставчик на различна от разгледаните в пункт 1-6 на решението услуга – строително-ремонтни работи на подземни паркови места по договор, сключен на 15.10.2010г. с жалбоподателя и ценово предложение, съставен е и приемо-предавателен протокол от 15.10.2010г.

Бе посочено, че в дружеството към 2010г. по трудов договор за назначени 6 строителни работници и един управител.

Съдържанието на приемо-предавателния протокол „извършени довършителни и укрепителни дейности на подземни паркоместа, собственост на възложителя“ обаче не позволява да се проследи количеството, единичната цена и стойността на извършените С., за които не се спори, че касаят собствени на РЛ по силата на нотариален акт за замяна на недвижими имоти № 67, том IX, рег. № 20546, нот. дело № 1532/ 04.12.2008г. на нотариус рег. № 271 по Р. с район на действие РС София паркоместа. Ценовото предложение към договора визира видове работи, за част от които - полагане бетон, изработка метална конструкция трегери таван, монтажни трегери е посочена обща цена, но не тарифа/кв метър и количества така както това е отразено за кофраж подпорна стена, полагане на арматура, укрепване таван, замазка стени, мазилка таван, шпакловка, латекс.

Правото на приспадане на данъчен кредит по фактура № 448/ 15.10.2010г. е отречено по аргумент за недоказаност доставчикът да е разполагал с технически и материален ресурс.

Първо, параметрите на услугата са заложили, макар и общо, в ценовото предложение към договора с уговорката, че за три от работите – полагане бетон, изработка на метална конструкция – трегери таван и монтажни трегери не са посочени количество и мярка за цена. Резултатът от усилията на изпълнителя е закрепен в приемо-предавателен протокол, където С. са обобщени „довършителни и укрепителни дейности на подземни паркоместа, собственост на възложителя“. Налице е доказателство за собственост на въпросните паркоместа. Установен е резултатът от изпълнението на услугите, за които не е необходима особена кадрова обезпеченост – напр. лица с определена правоспособност или със специални знания от дадена област, а,

за разлика от останалите доставчици на РЛ, [фирма] разполага с 6 работници по трудов договор от областта на строителството. Приложен е и приемо-предавателен протокол, отразяващ приемане на услугата от РЛ и обобщаващ съдържанието на изпълненото. Услугата е с ефект в последващата облагаема дейност на дружеството с оглед осъществяваната дейност. От значение е и доказаното плащане по фактурата, по които е отказано право на данъчен кредит. С. анализ на изложеното обуславя извод за незаконосъобразност на тезата на приходните органи, че не следва да се признае право на данъчен кредит по нея.

Относно определените данъчни задължения по реда на ЗКПО

Фактурите, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит, са включени от РЛ като разходи и участват при определянето на счетоводния финансов резултат на [фирма] за съответните периоди от 2010г. до 2013г. С изключение на сумата 2524,50 лв по фактура № 1437/ 17.09.2010г., издадена от [фирма] /годината на издаване на фактурата е посочена некоректно като 2013г. в решение №1313/ 24.08.2015г./, всички останали суми са капитализирани, т. е. отразени в увеличение на балансовата стойност на притежаваните от дружеството активи и впоследствие са амортизирани, а не са отчетени като текущ разход.

В резултат на фактическите констатации и изводи в частта по ЗДДС органите по приходите не признават направените разходи и извършват корекция на декларираните резултати по ЗКПО за периодите от 2010г. до 2013г. На основание чл.26, т.2 вр. чл.16, ал.1 и чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО издателите на РА са преобразували счетоводния финансов резултат със стойността на начислените амортизации с произход авторемонтни услуги, за които липсват доказателства за реалното им извършване от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. След извършеното данъчно преобразуване за 2010г. е доначислен корпоративен данък в размер на 6036,05 лв със съответните лихви; за 2011г. е доначислен корпоративен данък в размер на 7549,55 лв; за 2012г. е установен корпоративен данък в размер на 5846,50 лв вместо декларираната от РЛ данъчна загуба в размер на 20413,20 лв, а за 2013г. декларираната данъчна загуба в размер на 97859,56 лв е намалена на 27262,57 лв. Налице е констатираната от решаващия орган хипотеза на чл.16, ал.1 вр. с ал.2, т.4 от ЗКПО а именно: когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки. Съгласно чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени. Именно в тази хипотеза попада установеното от органа по приходите в настоящия случай относно отчетените като разход суми за услуги, без същите реално да са осъществени. Поради това с извършеното от органа по приходите увеличение на финансовия резултат със стойността на отчетените като разход фактури, издадени за сделки, които реално не са осъществени от цитираното дружество, е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя, т.е. стойността по тези фактури не е взета под внимание.

Освен това, съгласно чл.26, т.2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според чл.10, ал.1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Издадените на жалбоподателя фактури от горепосочените доставчици, не отразяват вярно посочените в тях стопански операции и не се ползват с необходимата доказателствена сила, поради което правилно не са признати за данъчни цели.

Изводът за незаконосъобразност на РА в частта му, представляваща отказ да се признае право на данъчен кредит в размер на 6800 лв за данъчен период м.10.2010г. по фактура № 448/ 15.10.2010г. не влияе върху облагането по ЗКПО, доколкото с РА не е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2010г. с нейната данъчна основа /стр.3-4 РД/.

При горния анализ изводът е за основателност на жалбата само в частта ѝ, представляваща отказ да бъде признато право на данъчен кредит в размер на 6800 лв за данъчен период м.10.2010г. по фактура № 448/ 15.10.2010г., издадена от [фирма] и за неоснователност на жалбата в частта ѝ, насочена срещу отказа да бъде признато право на данъчен кредит по фактури, издадени от от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], [фирма], както и в частта ѝ, касаеща допълнително начислен корпоративен данък общо в размер на 19432,15 лв за периодите от 2010г. до 2013г. заедно със съответните лихви.

При този изход на спора и при своевременно заявените искания разноси се следват и на жалбоподателя, и на ответника. От дружеството такива са направени за заплащане на държавна такса 50 лв, депозит за ССЕ 500 лв. В договор за правна защита и съдействие, сключен между [фирма] и адв. И. на 02.12.2015г. е уговорено възнаграждение 3200 лв, платимо в брой, но липсват данни за неговото заплащане. Ето защо присъжданияте на дружеството съразмерно на уважената част от жалбата такива са 34 лв. На ответника съответно на отхвърлената част от оспорването се дължи юрисконсултско възнаграждение, което се определя от съда на 3607 лв.

По изложените съображения съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р 22221414000086 091 001/ 29.05.2015г., издаден от В. В., началник сектор Ревизии, възложил ревизията и М. М., ръководител на същата, поправен с Р. № П 2222 [ЕГН] 003 001/ 10.08.2015г., потвърден с Решение № 1313/ 24.08.2015г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП частта му, представляваща отказ да се признае право на данъчен кредит в размер на 6800 лв за данъчен период м.10.2010г. по фактура № 448/ 15.10.2010г., издадена от [фирма] .

ОТХВЪЛРЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р 22221414000086 091 001/ 29.05.2015г., издаден от В. В., началник сектор Ревизии, възложил ревизията и М. М., ръководител на същата, поправен с Р.

№ П 2222 [ЕГН] 003 001/ 10.08.2015г., потвърден с Решение № 1313/ 24.08.2015г. на директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП в останалата част.

ОСЪЖДА Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], 34 /тридесет и четири/ лв разноси по делото.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП 3607 /три хиляди шестстотин и седем/ лв юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: