

РЕШЕНИЕ

№ 5703

гр. София, 21.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,
в публично заседание на 24.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **12809** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба вх.№ 53-04-1080/22.10.2019г. по описа на Дирекция ОДОП-гр.С., от [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция–гр.С.,ж.к.“Г. М.“, [улица], ет.1, ап.2, представлявано от управителя С. С. К. срещу Ревизионен акт№ Р-2222158005037-091-001/26.03.2019г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията и В. В. П.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1586/18.09.2019г. на Директора на Дирекция“ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.
Жалбоподателят твърди, че оспореният РА, в частта, с която е отказано право на данъчен кредит е неправилен, незаконосъобразен, немотивиран, издаден в нарушение на материалноправните и процесуалноправни норми. Подробни съображения в тази насока излага в депозираната жалба. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС. В заключение претендира отмяната на РА в обжалваната част и присъждане на сторените по делото разноси, включително и юрисконсултско възнаграждение. В съдебно заседание, жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява от юрисконсулт С., която моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения. Претендира сторените по делото разноси и юрисконсултско възнаграждение. Представя подробни писмени бележки.
Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен, се представлява от юрисконсулт В., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата. Моли съда да я остави без уважение, като

остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител. Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно по реда на чл.29 ал.4 от ДОПК на 27.03.2019г. на жалбоподателя. Жалбата до директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е подадена на 10.04.2019г. и заведена с вх. № 53-06-3715 от 10.04.2019г. по регистъра на ТД на НАП [населено място]/. Решение № 1586/18.09.2019г. на директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е връчено на 08.10.2019г.

Жалба с вх.№ 53-04-1080/22.10.2019г. по описа на ДОДОП -С. и адресирана до АССГ е подадена на 22.10.2019г., т.е. в законния 14- дневен срок.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна- участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Със Заповед № Р-22221518005037-020-001/27.08.2018г. издадена под формата на електронен документ и подписана с валиден квалифициран електронен подпис/КЕП/ от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена за компетентен орган за възлагане на ревизията съгласно Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периода от 01.07.2018 г. до 31.07.2018 г.

Първата ЗВР е последователно изменена със Заповед №Р-2222151800503 7-020-002 от 26.09.2018 г., връчена на 26.09.2018 г., Заповед №Р-22221518005037-020-003 от 22.10.2018 г., връчена на 22.10.2018 г., Заповед №Р-22221518005037-020-004 от 05.11.2018 г., връчена на 06.11.2018 г. и Заповед №Р-22221518005037-020-005 от 05.12.2018 г., връчена на 06.12.2018 г., всички издадени под формата на електронен документ и подписани с валиден КЕП от органа, възложил ревизията. С посочените ЗИЗВР е разширен обхватът на ревизията, като окончателно е възложено да се установят задълженията по ЗДДС за периодите от 01.07.2018 г. до 30.09.2018 г. и първоначално определеният срок за приключване на ревизията до 10.11.2018 г. е изменен до 10.02.2019г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221518005037-092-001/22.02.2019 г., връчен на 26.02.2019 г. С доклада е направено предложение за установяване на задължения общо за ревизираните периоди в размер на 11 926,16 лв., при деклариран данък за възстановяване общо в размер на 111 878,98лв.

Ревизираният субект не е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения Р Д не е постъпило писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221518005037-091-001 от 26.03.2019 г., издаден под формата на електронен документ и подписан с валиден КЕП от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите

при ТД на НАП С. ръководител на ревизията. Като краен резултат от проведеното ревизионно производство, при деклариран от дружество ДДС за възстановяване общо в размер на 111 878,98 лв., с РА са установени задължения за довносяне общо в размер на 12 027,43 лв., в т.ч., както следва: ДДС в размер на 11 392,63 лв. и лихви в размер на 634,80 лв.

За доставките, по които дружеството е получател поради формиран от органите по приходите и от решаващия орган извод за липса на реални доставки, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във вр. с чл. 6/9 от ЗДДС, с обжалвания Р А е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 123 271,61 лв., за доставки, документирани с общо

306 фактури, издадени от следните 8 дружества преки доставчици: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 и чл.118 ал.2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-803/07.06.2017г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК /лист 43-45 от делото/, в конкретния случай, посочената в т.1.12-М. А. К. –началник сектор „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С.. От това следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Спазен е и срокът за издаване на РА и на РД.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице, актът е издаден в предвидената от чл.120 от ДОПК форма.

В хода на съдебното производство са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден квалифициран електронен подпис по смисъла на чл.24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионният доклад и на ревизионния акт, М. А. К., В. В. П. и Г. П. -Д.–органи по приходите са притежавали валиден квалифициран електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи- ЗВР, ЗИЗВР и РД и РА. За валидността на КЕП са представени и приети писмени доказателства от ответника, които не са оспорени от жалбоподателя по делото.

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представената от ответника административна преписка по издадения РА, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, който има право след извършена облагаема доставка, да му бъде приспаднал данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Безспорно е установено също така и че доставчиците на жалбоподателя, с които той е сключил договори за доставка на стоки и услуги по процесните фактури, също са данъчно регистрирани лица по ЗДДС, за данъчните периоди, през които са издавали данъчни фактури. Това се установява, от констатациите в ревизионния акт.

Дейността на [фирма] е международен транспорт на стоки срещу заплащане, за което притежава Лиценз №5758/24.01.2013 г., издаден от Министерството на транспорта,

информационните технологии и съобщенията. Дружеството извършва и застрахователни услуги, съгласно сключен Договор за застрахователен агент № 218-9-479/2013 г. със [фирма].

Транспортните услуги се извършват с наети превозни средства от [фирма]. Обектите, които жалбоподателят ползва за извършване на дейността са - офис, където е седалището на дружеството в [населено място],[жк], както и бази в [населено място],[жк]и в [населено място],[жк].

В хода на ревизията органите по приходите са извършили множество процесуални действия по предвидения в ДОПК ред. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК по електронен път на жалбоподателя са връчени 4 искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, описани на стр.3 в РД. По всички искания са представени документи от жалбоподателя чрез ИС „Контрол“.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени 3 насрещни проверки на преки доставчици на жалбоподателя, резултатите от които са обективирани в съответните протоколи, приложени по делото, както следва: ПИНП №П-22220518175617-141-001 от 18.01.2019 г. - относно [фирма], ПИНП №П-22220518175615-141-001 от 18.01.2019 г. - относно [фирма] и ПИНП №П-22221418175613-141-001/18.01.2019 г. - относно [фирма].

На 22.01.2019 г. е направено посещение на адреса, на който от преките доставчици [фирма] и [фирма] е декларирано, че се намира складът, който ползват по силата на сключени договори за наем с физическото лице Х. П. Х.. За посещението е съставен Протокол обр. Кд-73 № 1362370 от 22.01.2019 г. /Приложение №7 към РД/.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК е изпратено Искане №Р-22221518005037-032-001 от 08.02.2019 г. за представяне на документи, данни, сведения, книга и т.н. до Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ /ИА АА/. Получен е отговор с вх. №53-00-3157#4 от 21.03.2019 г., с приложени доказателства. Съставен е Протокол обр. Кс1-73 №Р-22221518005037-П73-002/21.02.2019 г. за проведен телефонен разговор с инспектор П., в който същият е продиктувал данни за преминати технически прегледи и засечен километраж на ползвани от дружеството превозни средства.

На 07.02.2019 г. е извършено посещение на адреса за кореспонденция на ревизираното дружеството, на който се намира счетоводната къща, която го обслужва и е направена проверка на счетоводната и търговска документация, за което е съставен Протокол обр. Кс1-73 №1362373/07.02.2019 г. /Приложение №8 към РД/. Изготвен е Протокол №Р-22221518005037-П73-001/14.02.2019 г., с който са присъединени налични в досието на жалбоподателя документи, събрани в хода на извършена ревизия по ЗДДС за предходен период /м. 05.2018 г. и м. 06.2018 г./, възложена със ЗВР №Р-22221518003594-020-001/21.06.2018 г. и по-конкретно са приобщени пътни листове за автомобил „Фолксваген К.“ с рег. [рег.номер на МПС] 12 броя за м. 05.2015 г. и 12 бр. за м. 06.2015 г., както и 15 пътни листове за автомобил „Форд Транзит“ с рег. [рег.номер на МПС] за м. 05.2015 г.

За данъчен период м. 07.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 456,40 лв. за доставки, документирани с 2 фактури, съответно с № [ЕГН]/08.06.2018г. и № 221/12.06.2018г., издадени от [фирма].

Спорните две фактури са декларирани от доставчика в подаден дневник за продажбите за съответния период.

От [фирма], чрез законния му представител са представени писмени обяснения, в

които е заявено, че за дейността си дружеството ползва под наем недвижим имот - Склад с обща площ 48 кв. м., находящ се в [населено място], район П., [улица]. Приложен е договор за наем от 07.08.2017 г. с договорен месечен наем от 100,00 лв., дължим на всеки 6 месеца срещу касов ордер /такъв не е представен/. Приложен е Протокол от 26.09.2018 г. за заплащане на 1 100,00 лв. за месеците от 08.2017 г. до 06.2018 г., Разходен касов ордер /РКО/ за същата сума и Служебна бележка от 26.09.2018 г. за авансово удържан данък по чл. 44 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/.

Заявено е, че стоките се получават на адреса на наетия склад. Клиентите ползват собствен транспорт за тяхна сметка. Декларирано е, че процесните стоки са получени лично от управителя на [фирма] С. К.. Стоките са заприходени в гр. 30, а продажбите на същите, съответно са отразени в гр. 70.

От доставчика е посочено, че счетоводното му обслужване се извършва съгласно приложен сключен договор от 15.03.2017 г. с [фирма] с ЕИК[ЕИК], с договорена месечна такса 80,00 лв., платима на 6 месеца, срещу фактура. За счетоводната къща е констатирано, че посоченото дружество никога не е било регистрирано по ЗДДС. От доставчика е заявено е, че оригиналните му счетоводни документи се съхраняват на адреса за кореспонденция, обявен в агенцията по вписванията към ТР.

От прекия доставчик /като довереник/ е представен сключен с ревизираното дружество /доверител/ Договор за поръчка от 01.08.2017 г., с предмет осигуряването на периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи, срещу поискване на Доверителя и с преимущество пред останалите клиенти на Довереника. В тази връзка от органите по приходите е установено, че през ревизирания период доставчикът има само още един основен клиент - [фирма] с ЕИК[ЕИК].

От доставчика са представени заверени копия на спорните 2 фактури, стокова разписка, приемо-предавателни протоколи и заявки. Приложени са фискални бонове от 03.08.2018 г. и от 08.08.2018 г., а спорните фактурите са издадени през м. 06.2018 г.

От прекия доставчик е заявено, че негови предходни доставчици са [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Приложени са заверени копия на фактурите за закупената стока и хронологичен регистър по месеци на сметки 304 и 702. Органите по приходите са извършили и проверка на цитираните доставчици, при която са установили следните данни:

Двете дружества, посочени като предходни доставчици на [фирма], както и техните предходни доставчици, органите по приходите са установили, че са с рисков профил по ЗДДС. Дружествата не разполагат с нает персонал и техническа обезпеченост - няма данни за материална обезпеченост амортизационен план и счетоводни регистри за заведени ДМА, не разполагат със собствени или наети МПС /съгласно отчетните им регистри, както и по данни от направена Справка за ПС по информация от КАТ/, нямат декларирани покупки за осчетоводени ГСМ и консумативи за експлоатация на ППС, съответно не разполагат с възможност за транспортиране на резервните части и консумативи. При проверка в ПП Регистрирани данни за ФУ с фискална памет за следните доставчици е констатирано: [фирма] има регистриран ЕКАФП на 21.09.2017 г. за обект за търговия на едро с части и принадлежности за автомобили и мотоциклети с ФУ №ВУ406134 и ФП №36541906. По справка за данни от 2 отчети за посоченото фискално устройство е установено, че до 06.07.2018 г. няма данни, съответно за издадената фактура дружеството не е отчетло продажби. [фирма] има регистриран ЕКАФП на 07.06.2017 г. за обект за продажба на автомобили и

мотоциклети с ФУ DY406108 и ФП №36541880. По справка за данни от 2 отчети за посоченото фискално устройство е установено, че до 18.07.2018г. няма деклариран данни, съответно за издадената фактура дружеството не е отчело продажби. От прекия доставчик е представена и Оборотна ведомост за м. 06.2018г.

Във връзка с приложения договор за наем с физическо лице на 22.01.2019г., органите по приходите са извършили посещение на адреса, деклариран за склад, ползван от спорните прекидоставчици [фирма] и [фирма]. Съставен е Протокол № Кд-73 №1362370/22.01.2019 г. При проверката е констатирано, че на адреса се намира еднофамилна къща, като на приземния етаж има заключена с катинар метална врата с поставена на нея табела [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Това е дружество е регистрирано на 21.09.2018 г. и от м. 11.2018 г. се явява един от основните доставчици на жалбоподателя за авточасти. При проверката на място не е установен реално функциониращ склад.

На 22.01.2019 г. е извършено посещение на адреса за кореспонденция на [фирма], на който е декларирано, че се намират оригиналните счетоводни и търговски документи на жалбоподателя. Съставен е Протокол обр. Кд-73 №1362368/22.01.2019 г. На адреса е установен контакт с лицето М. Н. Б. - пълномощник на дружествата [фирма], [фирма] и [фирма]. Същата е заявила, че на адреса не се намират оригинални или каквито и да било документи на дружеството. За спорните доставки са изискани относими документи от жалбоподателя. От жалбоподателя е представен сключен между същия /доверител/ и [фирма] /довереник/ Договор за поръчка от 01.08.2018 г., с предмет осигуряване на периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи, срещу поискване на Доверителя и с преимущество пред останалите клиенти на Довереника. Приложени са копия на спорните фактури, ПКО, нечетливи копия на фискални бонове, стокови разписки, приемо-предавателни протоколи и заявки. Констатирано е, че предмет на доставките са разнородни добавки за скоростна кутия, за двигател и мн. др., препарати за почистване на джанти, текстил и др., обезмаслителни, спрейове, комплекти за полиране на фарове, разтворители за ръжда и много други консумативи в големи количества. Друга част от декларираните доставки са най-различни авточасти също в големи количества.

Органите по приходите са констатирани, че от страна на прекия доставчик [фирма] не са представени безспорни доказателства за извършване на реална търговска дейност. Не са представени доказателства за ползвано от доставчика помещение/търговски обект -- собствен и/или нает, освен коментирания договор за наем с физическо лице, за който при проверка на адреса не е установен действително функциониращ склад. Няма имотна партида, по която да са направени вписвания и отбелязвания за собственост на недвижими имоти и наемни договори за такива, от което следва, че не притежава собствени търговски обекти, няма и деклариран данни в регистрите по ЗДДС за издадени фактури, с предмет наемни вноски. Не е доказано плащане по фактурите. В заключение е формиран извод за липса на реални доставки.

За данъчните периоди: м. 07.2018 г., м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г. е отказано

право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 112 144,20 лв. за доставки, документирани със 77 фактури, описани на стр. 14-16 в РД, издадени от [фирма]. Предмет на доставка са стоки - автомобилни губи, авточасти и консумативи. Едноличен собственик на капитала и управител на [фирма] е И. Г. К., за когото е установено, че е едноличен собственик и управител на още 15 други дружества, описани на стр. 13 в РД, в т.ч. и [фирма]. От доставчика са приложени копия на спорните фактури, приходни касови ордери /ПКО/ към тях, приемо-предавателни протоколи и заявки. Декларирано е, че счетоводното обслужване се осъществява от [фирма] с ЕИК[ЕИК], съгласно Договор от 02.12.2016 г., с месечна такса в размер на 80,00 лв., която е платима на 6 месеца срещу фактура. [фирма] е регистрирано по ЗДДС от 02.04.2014 г. При проверка на дневниците за покупки на прекия доставчик [фирма] е установено, че няма декларирани фактури с предмет наемни вноски, поради което е констатирано, че дружеството не разполага с наети складови и офис помещения за извършване на съответната стопанска дейност. Декларирано е, че предходни доставчици на [фирма] са: [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Приложени са заверени копия на фактурите за закупена стока и хронологичен регистър по месеци на сметки 304 и 702. За МИССА" Е. с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] органите по приходите са констатирани, че са с рисков профил по ЗДДС, като не разполагат с нает персонал техническа обезпеченост- няма данни за материална обезпеченост-амортизационен план и счетоводни регистри за заведени ДМА, не разполагат със собствени или наети МПС. От прекия доставчик са представени и оборотни ведомости за проверяваните периоди. За спорните доставки са изискани относими документи от жалбоподателя. По електронен път чрез ИС „Контрол" са представени документи, описани на стр. 19 в РД.

Представен е сключен между жалбоподателя /доверител/ и [фирма] /довереник/ Договор за поръчка от 02.07.2018 г., с предмет осигуряване на периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи, срещу поискване на Доверителя и с преимущество пред останалите клиенти на Довереника. Приложени са копия на спорните фактури, ПКО, нечетливи копия на фискални бонове, стокови разписки, приемо-предавателни протоколи и заявки.

Констатирано е, че предмет на доставките са разнородни добавки за скоростна кутия, за двигател и мн. др., препарати за почистване на джанги, текстил и др., обезмаслителни, спрейове, комплекти за полиране на фарове, разтворители за ръжда и много други консумативи в големи количества. Друга част от декларираните доставки са най-различни авточасти също в големи количества.

Ревизиращият екип е установил, че за ревизирувания период от три месеца общата стойност на придобитите авточасти и консумативи е в размер на 369 206,00 лв., с начислен ДДС в размер на 73 841,20 лв. Прието е, че така отчетените разходи са лишени от търговска и икономическа обосновка, що се

отнася до поддръжка на наета вещ. В тази насока е посочено, че количеството консумативи и авточасти на обща стойност 443 047,20 лв., в рамките на три месеца, надхвърля многократно нуждите на товарните МПС. В същото време са отчетени приходи за транспорт в размер на 499 480,00 лева.

От жалбоподателя са представени вътрешни приемо –предавателни протоколи, подписани от физически лица, назначени на длъжност шофьор. Във връзка с получените доставки, жалбоподателят е дал подробни писмени обяснения, като е пояснил, че стоките се транспортират с един от товарните автомобили на дружеството - най често „Фолксваген К.", за което се съставят пътни листа. Товарните автомобили се управляват от управителя С. К.. За ползване на посочения автомобил е приложен Договор за наем на МПС от 02.01.2018 г., сключен между Т. Л. Н. /наемодател/ и [фирма] /наемател/, с предмет временно и възмездно ползване на товарен автомобил, марка Форд, модел Транзит, ДК [рег.номер на МПС] , с договорен месечен наем 70,00 лв. /без ДДС/.

В обясненията е заявено, че всички авточасти се натоварват от склада, находящ се в [населено място], [улица]и се разтоварват в кв. В., където се намира ремонтната база и канал, където се ремонтират МПС на дружеството, като тези локации, могат да бъдат лесно установени и от представените пътни листове.Посочено е, че за предаването на стоките се съставя писмен приемо-предавател протокол, в който са описани стоките. Към протокола се прилага стокова разписка, от която е видно заприходяването на стоките в склада на доставчика и изписването им при продажбата им към жалбоподателя. Получените авточасти, автоконсумативи и гуми се влагат веднага в МПС и ППС, не се заприходяват и се изписват счетоводно по група 60.

След анализ на получената информация от ИА "АА", както и на база проверка за сключена застраховка „Гражданска отговорност" от органите по приходите е установено, че посоченият Фолксваген К. не е в движение, т.к. няма извършени годишни технически прегледи и няма сключена задължителната за автомобил в движение застраховка „Гражданска отговорност". За Форд Транзит е констатирано, че засеченият километраж, значително се отличава от отразения в представените от РЛ пътни листове, в които също има разминавания. Органите по приходите, са приели, че са съставени документи с невярно съдържание за целите на ревизията, които не отразяват вярно фактите от обективната действителност.

Жалбоподателят подробно е разяснил и начина на влагане и монтаж на авточастите, мястото където се извършват ремонтите на автомобилите и лицата, които извършват ремонтите.

И по отношение на този доставчик, органите по приходите са приели,че не са представени достатъчно доказателства за реалност на спорните доставки, тъй като не е доказано по безспорен начин, за ползвано от доставчика помещение, търговски обект, няма доказателства за налични активи и наети работници и служители. Не е доказано плащане по фактурите.

За данъчните периоди: м. 07.2018 г., м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 4 725,90 лв. за доставки, документирани с 22 фактури, описани на стр. 46, 50 и 54 в РД, издадени от [фирма]. Предмет на доставки са услуги - наем на МПС, такса по договор и наем на база, почистване на МПС, ремонтни услуги.

Спорните фактури са декларирани от доставчика в подадени от него дневници за продажбите.

В писмени обяснения е заявено, че основната дейност на дружеството е временно и възмездно ползване, стопанисване и управление на дълготрайни материални активи състоящи се от: автомобилен парк с товарни автомобили, ремаркета и полуремаркета /наети от [фирма] и [фирма], съгласно договори за наем/ и недвижим имот обособена част от автобаза, в [населено място],[жк], А. „М.“, наета съгласно договор за наем.

Посочено е, че дружеството организира отдаването под наем на товарните автомобили, ремаркета и полуремаркета, както и осигурява техническото им обслужване, ремонт, поддръжка, профилактика и почистване на същите. Голяма част от тези дейности, се осъществяват в [населено място], А. „М.“, в[жк], където и домуват МПС-тата, когато са в България. Дружеството няма отговорност да доставя и не доставя материали, стоки, консумативи, авточасти и други, на своите клиенти. Финансирането е изцяло с оборотни средства, от основната му дейност. Към момента дружеството управлява автомобилен парк от 21 товарни автомобили: Т. влекачи, ремаркета и полуремаркета. С клиентите си, [фирма], има подписани договори за наем на товарни МПС-та, 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.

Представени са сключените с жалбоподателя договори, а именно: Договор от 03.01.2018 г. за абонаментно техническо обслужване, техническа и сервизна поддръжка на МПС, ППС и техника; Договор от 03.01.2018 г. за наем на Влекач, марка ДАФ, модел ХФ460ФТ, ДК [рег.номер на МПС] , срещу месечен наем в размер на 350,00 лв. /без ДДС/; Договор от 03.01.2018 г. за наем на Влекач, марка ДАФ, модел 85.360 АТИ, ДК [рег.номер на МПС] , срещу месечен наем в размер на 250,00 лв. /без ДДС/; Договор от 03.03.2018 г. за наем на Ремарке за товарен автомобил, марка Ш., №С 4037 ХХ, срещу месечен наем в размер на 150,00 лв. /без ДДС/; Договор от 03.01.2018 г. за наем на Влекач, марка ДАФ, модел 95ХФ430 ДК №С 4137 ХХ, срещу месечен наем в размер на 250,00 лв. /без ДДС/; Договор от 25.01.2018 г. за наем Влекач, марка ДАФ, модел ХФ460ФТ ДК [рег.номер на МПС] , срещу месечен наем в размер на 350,00 лв. /без ДДС/; Договор от 23.02.2018 г. за наем на Полуремарке К., модел СДП27 ХФ ДК [рег.номер на МПС] , срещу месечен наем в размер на 350,00 лв. /без ДДС/.

Представен е също Договор от 02.01.2018г., сключен

между „АВТО ТРАНС ПАРК" Е. с ЕИК [ЕИК] /Наемодател/ и [фирма] /Наемател/, с предмет - обособена част от недвижим имот, находящ се в [населено място],[жк], автобаза „М." - хале с канал за ремонти на товарни автомобили и прилежащите външни площи от сградата; право на ползване на паркоместа за домуване на товарни МПС; право на ползване на сервиз на техника и гараж на собствени товарни автомобили. Договорената цена е в размер на 300,00 лв. на месец /с включен ДДС/. Представени са копия на фактури, придружени с фискални бонове. За разплащането по фактурите е направена проверка в ПП Регистрирани данни за ФУ с фискална памет.

Органите по приходите са извършили и обстойна проверка на [фирма], при което са установили, че на регистрирания от дружеството ЕКАФП не са отчетени продажби за проверявания период.

За почистването на МПС, прекият доставчик [фирма] има подписан договор с [фирма] с ЕИК[ЕИК], на което е възложено да извършва планово и текущо почистване по заявки на камионите, ремаркетата и полуремаркетата. Почистването се осъществява в базата на дружеството, с персонал, консумативи и техника на [фирма]. В тази връзка е приложен сключен между страните Договор за почистващи услуги от 08.01.2018 г. и заявки.

Констатирано е, че посоченият подизпълнител също е с рисков профил по ЗДДС, с единствен клиент [фирма] и единствен доставчик [фирма] с ЕИК[ЕИК] - също с рисков профил.

Дружеството няма материална обезпеченост, не разполага със собствени или, наети МПС, няма декларирани данни за осчетоводени ГСМ и консумативи за експлоатация на ППС. Представени са копия на 2 фактури от подизпълнителя с фискални бонове. От фискалното устройство на дружеството не са отчетени продажби.

За спорните доставки, са представени и документи от жалбоподателя, описани на стр.35-36 от РД. Представени са сключени с доставчика: Договор от 03.01.2018 г. за абонаментно техническо обслужване, 8 договори за наем на МПС и Договор от 03.01.2018 г. за ползване на недвижим имот. Приложени са копия на фактури, нечетливи копия на фискални бонове, констативни протоколи, заявки ремонтни карти.

В заключение, от ревизиращия екип е формиран извод за липса на реални доставки. В подкрепа на заключението за липса на реални доставки по издадените фактури от посочените преки доставчици по т.1, 2 и т.3, въз основа представените от жалбоподателя счетоводни документи от органите по приходите е извършен допълнителен анализ на относими данни, както следва:

В таблица на стр. 38 в РД са отразени отчетените суми като обороти по дебит и кредит на сч. с-ка 302 гориво и сч. с-ка 601 - разходи за материали за всеки един от трите ревизирани периоди. На тази база е констатирано, че изразходваното гориво за извършване на транспортните услуги за ревизирувания период е на стойност 13 177,19 лв. /кредитен оборот по сметка 3022 „Гориво"/,

а разходите за материали за същия период са на стойност 599 176,61 лв. /дебитен оборот по сметка 601 „Разходи за материали“/. При анализа е установено, че разходите за резервни части и консумативи надвишават многократно тези за горива, което е лишено от търговска и икономическа обосновка, що се отнася до поддръжка на наети вещи.

От управителя на [фирма] - С. К., са представени писмени обяснения, съгласно които дружеството е закупувало резервни части и консумативи, които са вложени в ремонти и поддръжка на товарни автомобили. Декларирано е, че частите са превозвани с товарни автомобили използвани от ревизираното дружество Форд Транзит и Фолксваген К.. При превозването е попълвал пътни листа, които са представени. След закупуването на авточастите управителят ги е превозвал до А. „М.“ в[жк], където се осъществяват ремонтите и техническата поддръжка.

От органите по приходите е изисквана относима информация за посочените превозни средства от ИА АА. Съгласно получения отговор е установено, че за автомобил ФОЛКСВАГЕН К. с рег. [рег.номер на МПС] , няма данни за извършени технически прегледи за 2017 г. и 2018 г., а за автомобил ФОРД ТРАНЗИТ с рег. [рег.номер на МПС] са установени следните данни: При технически преглед на дата 31.01.2017 г. по километраж са вписани данни за 251 657 км., съответно на дата 15.05.2018 г. -255 620 км.

С Протокол №Р-22221518005037-П73-001/14.02.2019 г., са приобщени пътни листове за двата автомобила, събрани в хода на извършена предходна ревизия на жалбоподателя, възложена със ЗВР № Р-22221518003594-020-001/21.06.2018 г. Данните са описани в таблица на стр. 43 в РД.

Констатирано е, че първият представен пътен лист за МПС Форд Транзит е от 16.05.2018г., т.е. един ден след преминатия технически преглед, съответно ревизираното лице представя пред органите по приходите документ, съгласно който, 7 годишния тогава автомобил, който преди това, за 1 година и 4 месеца е изминал 3 963 км., за няколко часа трябва да е изминал 101 503 км., т.к. по пътните листове от №650243 до №650257 за м. 05.2018 г. е вписан начален километраж - 357 123 км. и краен 358 633 км.

В следваща таблица на стр. 43 в РД са описани представените от жалбоподателя пътни листове за ревизираните периоди за двете МПС. Констатирани са некоректни данни за автомобила с рег. [рег.номер на МПС] , при липса на съпоставимост между краен показател за м. 07.2018 г. -368 984 км. и начален за м. 08.2018 г. -368 914 км.

Отделно е извършена проверка за сключена застраховка „Гражданска отговорност“ в интернет сайт на Гаранционен фонд за цитираните 2 МПС, с които е декларирано, че са превозвани процесите авточасти и консумативи от [фирма] и [фирма] до [фирма]. При проверката е установено, че автомобил Фолксваген К. с рег. [рег.номер на МПС] е с изтекла „Гражданска отговорност“ от 11.05.2018 г., т.е., в периода на ревизията освен, че няма технически преглед, няма и сключена задължителната за автомобил в движение

застраховка „Гражданка отговорност“. Автомобил Форд Транзит с рег. [рег.номер на МПС] има сключена застраховка „Гражданска отговорност“ в периода на ревизията с [фирма], при което липсва търговска логика, с оглед обстоятелството, че самото ревизирано дружество има сключен договор за застрахователно агентство със ЗК [фирма].

Останалите извършени с Р А спорни корекции, касаят доставки на гориво по издадени фактури от 5 преки доставчици, за което гориво ревизираното дружество твърди, че е ползвано за зареждане на МПС при превоз на спорните стоки, фактурирани от [фирма] и [фирма]. Тези корекции по периоди и доставчици са, както следва:

4. За данъчните периоди: м. 07.2018 г. и м. 08.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 9,16 лв. за доставки, документирани с 2 фактури, описани на стр. 47 и 50 в РД, издадени от [фирма].

5. За данъчните периоди: м. 07.2018 г., м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 062,30 лв. за доставки, документирани със 107 фактури, описани на стр. 47-48, 50-52 и 54-55 в РД, издадени от [фирма].

6. За данъчните периоди: м. 07.2018 г., м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 1 863,65 лв. за доставки, документирани с 94 фактури, описани на стр. 48-49, 52-53 и 55-56 в РД, издадени от [фирма].

7. За данъчен период м. 08.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3,33 лв. за доставка, документирана с ф-ра №[ЕГН] от 01.08.2018 г., издадена от , [фирма].

8. За данъчен период м. 09.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6,67 лв. за доставка, документирана с ф-ра №14805/23.08.2018 г., издадена от [фирма].

Описаните корекции са отразени при определяне на резултатите по ЗДДС за съответните спорни данъчни периоди.

Ревизиращият екип, както и решаващия орган са обомили, че в хода на ревизията жалбоподателят не е ангажирал убедителни доказателства в подкрепа на твърдението си за реалност на фактурираните спорни сделки от посочените 8 дружества - преки доставчици. Наличието на фактури и вписването в отчетните регистри по ЗДДС не е достатъчно, за да установи факта на реалното предаване на стоките/услугите. Според решаващия орган, доказателствата, налични по приписката не дават основание да се приеме, че по категоричен начин е доказано предаване на фактурираните стоки от доставчиците на жалбоподателя, така и, че са налице документи за действително извършване и предаване на резултатите от фактурираните услуги. Освен горното, във връзка с фактурираните доставки на гуми и резервни части е констатирал, че от страна на жалбоподателя не са представени документи, от които да е видно извършване на ремонтни дейности на процесите МПС. В

тази насока липсват данни товарните автомобили да са спирани от движение през периода на ремонт и действително да са били в сочената от дружеството ремонтна база на датите, на които се твърди, че са извършвани ремонти, почистване и т. н.

Същевременно за основна част от доставчиците е установено, че нямат назначени лица по трудови договори, не са налице данни за търговски обекти и материално-техническа база, необходими за действително осъществяване на фактурираните доставки. Въз основа на относими проверки в базата данни на НАП са установени обстоятелства, които по същество са подложени на обективен анализ и във всеки конкретен случай са установени данни и обстоятелства, които обективно водят до заключението за липса на реални доставки от вписаните във фактурите доставчици.

В хода на съдебното производство е прието заключение по допуснатата до изслушване съдебно –счетоводна експертиза. Заключението не е оспорено от страните. Съдът го кредитира изцяло, като изготвено обективно и безпристрастно, въз основа на всички писмени доказателства, приети в хода на съдебното производство и при извършен обективен и задълбочен анализ.

Съгласно същото, издадените фактури отговарят на изискванията на чл.114 и чл.115 от ЗДДС. Едновременно с това, вещото лице е отбелязало, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите не са установили нарушения на счетоводното законодателство от страна на жалбоподателя за ревизирания период. Фактурираните резервни части и консумативи по процесните фактури, издадени от доставчици [фирма] и „К. сток" и извършените ремонти по доставки от „С. експерт" Е. са отчетени в счетоводството на [фирма], като текущ разход за основната дейност на дружеството.

В счетоводството на жалбоподателя процесните фактури са регистрирани в дневниците за покупки, за данъчни период м.07/2018г., м.08/2018г. и м.09/2018г. Данните от дневниците за покупки са декларирани с подадените от лицето Справки -декларации за ДДС, в срока по чл.125 от ЗДДС - за данъчен период м.07/2018п, с вх.№2215-1661022, за данъчен период м.08/2018г., с вх.№2215-1670558 и за данъчен период м.09/2018г., с вх.№2215-1680518.

Посоченият във фактурите ДДС е осчетоводен по счетоводна сметка 4531 - начислен ДДС за покупките. Всички процесни фактури са платени в брой. Фискалните бонове, удостоверяващи плащането са прикрепени към всяка от фактурите. Процесните фактури са отразени в хронологичните регистри на синтетичните и аналитични счетоводни сметки. Конкретните дати на плащане са посочени в таблица, приложена към заключението - стр.75 и следващите от констативно - съобразителната част от ССчЕ. Доставчиците са отразили приходи от продажби за стоки и услуги по процесните фактури. При жалбоподателя, спорните доставки са осчетоводени, като разходи за материали и услуги по съответните счетоводни сметки.

Дейността - международен транспорт се извършва от „С. транспорт" Е., с наети

товарни автомобили от [фирма], съответно наети от последното дружество от [фирма] и [фирма] въз основа на сключени Договори, за наем, описани подробно на стр.71 и стр.72 от експертизата и приложени по делото – приложение том 9.

Съгласно представените ведомости, трудови договори и уведомления по КТ, [фирма], има назначени 10 лица по трудови правоотношения на следните длъжности: ръководител транспорт /1 лице/, шофьор на товарен автомобил международни превози /8 лица/ и юрисконсулт /1 лице/. Процесните фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], отговарят на изискванията на чл.7 от Закона за счетоводството и чл.114 от ЗДДС.

За получените от [фирма] и [фирма], доставки на стоки, [фирма], е изготвяло заявки за доставка на резервни части и консумативи, в които са конкретизирани наименованията и количествата по артикули. За приемане на заявените стоки са съставяни и подписвани приемо-предавателни протоколи, дружеството - доставчик е издавало стокови разписки с посочени в тях, количества и стойности, в лева, без ДДС, обща стойност на доставката, ставка и размер на ДДС, както и сума за плащане, по които стокови разписки са издавани описаните фактури.

Във връзка с извършените ремонтни дейности и вложените авточасти са представени Ремонтни карти, съдържащи : дата за извършен ремонт и техническа поддръжка; механик име/ служител на [фирма], назначен на длъжност „автомонтьор“; рег.№ на МПС; вложени части и консумативи по вид и количество; подпис на механик;

За предаването на частите и консумативите на шофьорите на товарните автомобили са съставяни Вътрешни приемо-предавателни протоколи, съдържащи: дата; име на получателя /на длъжност шофьор в [фирма]/; рег.№ на МПС; вид и количество на предадените части и консумативи; подписи на „предал“⁴ и „приел“, представени по административната преписка.

За транспортирането на авточастите, от склада на [фирма] и [фирма], до автобаза М., са съставяни Пътни листи, издадени от [фирма], с посочен водач, дата, начален и краен километраж, маршрут.

Към процесните фактури, издадени от [фирма] са налични заявки за извършване на авторемонтни услуги и констативни протоколи, за приетите извършени услуги. Резервните части и консумативи, се заявяват с предварителна Заявка за закупуване от [фирма] /приложена, към всяка от процесните фактури/, въз основа на Договорите за поръчка /Договор за поръчка от 01.08.2017г., сключен между [фирма] и [фирма] и Договор за поръчка от 02.07.2018 г., сключен между [фирма] и [фирма]/. Получаването и доставянето на резервни части и консумативи, става, въз основа на Фактура, Стокова разписка /с подпис на съставил и получател, приложена към всяка от процесните фактури и Приемо-предавателен протокол /с подписи, за [фирма], и [фирма] и [фирма], приложен към всяка от процесните фактури. В

приемо-предавателния протокол е посочено, че [фирма] и [фирма] предават на [фирма] резервни части и консумативи, за товарните МПС по опис. С Вътрешни Приемо-предавателни протоколи [фирма] предава на шофьорите на товарните МПС/ППС закупените части и консумативи. [фирма] извършва превоза на резервните части и консумативите от Доставчиците в А. М. със свой превоз, осъществяван от наетите автомобили: „Форд транзит" рег. [рег.номер на МПС] В и „Фолксваген кади" рег. [рег.номер на МПС] . Транспортът на стоките, по спорните фактури, се осъществява, въз основа на пътни листове за маршрутите, до крайната дестинация А. М., където се извършват ремонтите.

За превоза на закупените резервни части и консумативи са налични Пътни листове, с вписани маршрути от/до А. М..

Според проверените документи, през процесният период, техническата поддръжка и ремонтните дейности са извършвани от [фирма], за което са представени:

-Договор за абонаментно техническо обслужване от 03.01.2018г. /стр. 192, том 4/, сключен между [фирма] възложител и „С. експерт" Изпълнител, с предмет: Изпълнителят приема да извършва абонаментна техническа и сервизна поддръжка на МПС, ППС и техника. Абонаментното възнаграждение е 200.00 лв. на месец;

-Анекс, към Договор за абонаментно техническо обслужване от 03.01.2018г. /стр. 188, том 4/, за увеличаване договореното възнаграждение на 250.00 лв., месечно;

- Ремонтите се заявяват със Заявки съдържат вид МПС или ППС, които се нуждаят от ремонт, дати на извършване. -Технически протокол /Ремонтна карта/, изготвя се, за ремонтите в А. М. и съдържа: вид МПС или ППС, вид ремонтни дейности, вложени резервни части или консумативи, дата на извършване, служител, извършил ремонта или поддръжката, фирмата, осъществила ремонта

Техническото обслужване и ремонтните дейности, се осъществявани от [фирма]. в А. „М.", с адрес: [населено място],[жк], ползвана под наем от дружеството съгласно:

-Договор за наем от 02.01.2018г. /стр. 1398, том 9/, сключен между А. парк" Е., ЕИК[ЕИК] Наемодател и [фирма] наемател, с предмет: временно ползване на недвижим имот, обособена част от недвижим имот, находящ се в [населено място], кв."В., автобаза М., а именно: Хале с канал за ремонти на товарни автомобили и прилежащите външни площи от сградата; право на ползване на паркоместата и сервиз;

-Договор за ползване на недвижим имот от 03.01.2018г. / стр. 218, том5/, сключен, между [фирма] - Възложител и [фирма] Изпълнител, според който, Възложителят предоставя, за ползване на Изпълнителя, правото на ползване и стопанисване, на наетата от първата страна, обособена част от А. „М.", за осигуряване изпълнението на поети ремонтни дейности и осигуряване местодомуване на предоставените от Първата страна, товарни МПС-та и

ППС-та.

- Анекс към Договор за ползване на недвижим имот от 03.01.2018г. Подробен опис на документите и доказателствата, приложени към

фактурите, е изготвен в констативната част на настоящото заключение.

За техническото обслужване на МПС, на 03.01.2018г., жалбоподателят [фирма], е сключил Договор, със [фирма]. За извършените ремонти, механиците, на [фирма], са съставили ремонтни карти за отделните периоди м.07, 08 и 09.2018г., в които са описани рег.номер на МПС и вложените при ремонта, резервни части и консумативи (описани подробно в констативната част на настоящата експертиза).

За предоставяните на водачите на МПС части и консумативи са съставяни вътрешни приемо-предавателни протоколи. Почистването на отдадената под наем обособена част от А. М. и товарните МПС-та, се осъществява от [фирма], въз основа на сключен между него и [фирма] Договор за абонаментно почистване от 08.01.2018г., съгласно който [фирма] се задължава да извърши комплексно почистване на обособена част от А. М. и комплексно почистване на Т. композиции и лекотоварни автомобили в автопарка на [фирма].

[фирма] превъзлага почистващите услуги на [фирма] въз основа на сключен между него и [фирма] Договор за почистващи услуги, с предмет: комплексно почистване на Т. композиции и лекотоварни автомобили.

Правният спор в случая, се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки и услуги и дали доставчиците са били добросъвестни. 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.

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 вещь 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 C-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 C-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.

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 налице основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

Ревизирият 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 препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на ЗДДС.

Предмет на процесните фактури са доставки на авточасти и консумативи за автомобили от процесните доставчици [фирма] и [фирма], доставки на услуги от [фирма] – наем на МПС, наем на база, почистване на МПС и ремонтни услуги; както и доставка на гориво от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], с получател [фирма] за целите на неговата независима икономическа дейност, а именно международен транспорт на стоки и товари.

От основно значение са именно събраните в хода на ревизионното производство писмени доказателства и тези, допълнително представени от жалбоподателя и приети от съда: в отговор на връчени ИПДПОЗЛ, от ревизираното дружество и дружествата-доставчици „[фирма], [фирма] и [фирма] 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, договори, пътни листове, ремонтни карти, съдържащи лицата, които са извършвали ремонтната услуга, вложените части и консумативи; вътрешни приемо –предавателни протоколи. За транспортиране на авточастите от складовата база на [фирма] и на [фирма] до автобаза М. са съставяни пътни листа, издадени от [фирма] 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 съдебно –счетоводна експертиза.

Не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието на чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ (фактури) от страна на ревизираното лице, издадени от преките доставчици. В конкретния случай, жалбоподателят излага твърдения, че е доказал правото си на данъчен кредит чрез ангажираните в хода на ревизията фактури, стокови разписки, приемо-предавателни протоколи и редовно водено счетоводство.

Установено, че от жалбоподателя е изпълнено и императивното изискване на чл. 3, ал. 3 от Закона за счетоводството (ЗСч) съгласно която норма предприятията осъществяват счетоводството на основата на документалната обосновааност на стопанските операции и факти,като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство.Процесните фактури,издадени по спорните доставки,съдържат изискуемите реквизити съгласно чл.114 от ЗДДС и чл.7 от Закона за счетоводството.Експертизата не е установила нарушения относно съставените

счетоводни операции. Дружеството жалбоподател е осчетоводило процесите фактури, по които му е отказано право на данъчен кредит, начислило е посочения във фактурите ДДС по счетоводна сметка 4531-ДДС на покупките, регистрирало е фактурите в дневниците за покупки. Подробна справка за осчетоводените фактури и данъчните периоди през които са съставени счетоводните записвания е приложена към заключението на СЧЕ – Стр.75 от експертното заключение. Съдът приема, че в счетоводната документация на ревизираното лице и неговите доставчици, са приложени документи за всяка една от спорните фактури. Същите са коректно отразени в счетоводството на жалбоподателя. Установено е, че фактурите издадени на жалбоподателя са включени в дневниците на продажби на всички доставчици за съответните данъчни и по тях е начислен ДДС, като задължение към бюджета.

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 съгласно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, доставка на услуга е всяко извършване на услуга, като услуга по смисъла на чл. 8 от закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Общата формулировка на понятието "услуга" включва в себе си не само сделките, квалифицирани от гражданскоправна гледна точка като договори за изработка или поръчка, но и всякакви други сделки и правни действия, които могат да се определят като доставка по смисъла на чл. 8 и чл. 9 от ЗДДС.

Следва да се посочи, че за да се направи ясен извод за наличие на конкретно осъществена доставка, следва да се установи съответно приемане и предаване на конкретния вид стоки и за извършването на услугата и заплащане на възнаграждението - паричните суми по процесните доставки, в който случай са налице безспорни доказателства в тази насока. Реалността на извършените доставки на стоки и услуги, се установява с удостоверяване на надеждно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчиците. След като съответния доставчик е издал на жалбоподателя фактури за стоки или услуги, то към посочената дата на издаването им разходите за тях следва да са направени и да могат да бъдат надеждно измерени. Вместо да изследва тези обстоятелства, ревизиращия екип е направил опит да обвърже реалността на доставките с обстоятелства, свързани основно с доставчиците на [фирма], [фирма], [фирма], като например липса на т.нар. кадрова, материална и ресурсна обезпеченост по фактурите с получател посочените по горе дружества.

Съдът намира, че в случая органите по приходите са направили незаконосъобразен извод, че данъкът по процесните фактури с издатели [фирма], [фирма], [фирма], е начислен неправомерно, доколкото е начислен в нарушение на императивните изисквания на закона за вярно и обективно отразяване на действителни доставки в издадените първични счетоводни

документи.Констатацията е в противоречие с принципа на неутралност на ДДС,установен с Директива 2006/112/ЕО, който изисква от държавите членки да позволят приспадане на данъчен кредит при осъществяване на всички съществени изисквания, дори и данъчният субект да не е изпълнил изцяло някое формално изискване.Данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчно задълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, да провери, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчно задължено лице, разполагал е със стоките,предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или пък да разполага със съответни документи в това отношение.Съобразно практика на СЕС,фактът,че доставчикът, а в случая и на предходния доставчик, не е доказал т. нар. кадрова, материална и ресурсна обезпеченост,които е основния мотив за отказ на ревизиращия екип и на решаващия орган по доставките [фирма], [фирма], [фирма] не може да бъде сам по себе си основание за извод, че доставката не е фактически извършена, респ. това не съставлява и обективни данни за наличието на измамни действия.Също така по аргумент от Решение на СЕС по дело С-324/11 е посочено, че липсата на кадрова обезпеченост при доставчика, може да бъде само индиция за липса на реалност на документираните доставки, по които се претендира правото на приспадане на данъчен кредит, но обстоятелството, че издателят на фактурата не е декларирал в регистъра по чл. 62 от *Кодекса на труда /КТ/* наетите работници или не е заплащал осигурителни вноски, не може да се вмени в тежест на получателя и не е самостоятелно условие да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит. В този смисъл е т. 1 от диспозитива на решение на СЕС по дело С-18/13.В тази връзка е и съдебната практика на ВАС по идентични случаи / Решение № 61106/27.11.2019г. по адм.дело № 6493/2019г. по описа на ВАС, 8-мо отделение, Решение № 15687/19.11.2019 по адм.дело № 8091/2019г. по описа на ВАС, I-во отделение, Решение № 17200/16.12.2019г. по адм.дело № 7649/2019г. по описа на ВАС, -8-мо отделение/, съгласно която поведението на доставчика, като цяло не може да се контролира и гарантира от претендента за приспадане на ДК т.е от получателя по доставката. Във връзка с доставките на авточасти и консумативи, ревизиращият екип е установил ,че при доставчика се съхраняват фактури, приемо-предавателни протоколи, стокони разписки, счетоводни регистри и документи.Приел е че не са били представени документи за извършено плащане на наемната цена на склада и липсват доказателства за ползвано от доставчиците помещение, търговски обект, няма доказателства за налични активи и наети работници и служители.

Тези констатации се опровергават от вещото лице по назначената по делото ССчЕ ,което установява че към всяка от описаните по-горе фактури стоките са описани с точното им наименование, марка, количество,единична цена и

стойност/л.214, том 1 от делото /. Освен сключените договори за поръчка, са представени стоки разписки, приемо –предавателни протоколи, подписани и от двете страни, вътрешно –приемо –предавателни протоколи. Обратно на твърдяното от ревизиращите органи по делото са приложени пътни листове за ревизирания период по повод доставката на резервните части от [фирма], [фирма] с маршрут от/до кв.В.,автобаза М.,като е посочен и рег. номер на автомобила.

В тази връзка изводите на решаващия орган, с които е отказано право данъчен кредит на жалбоподателят с посочените доставчици са неправилни.

Относно предоставените услуги от [фирма], съдът намира също, че изводите на органите по приходите са незаконосъобразни и необосновани. 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 от 03.01.2018г. 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.07.,08 и м.09.2018г., с описание на ремонтните дейности, вложени резервни части или консумативи, дата на извършване, служител, извършил ремонта или поддръжката, фирма осъществила ремонта. Относно предоставените услуги на жалбоподателя от същия доставчик за почистване освен договора за абонаментно почистване от 08.01.2018г., са представени заявки от [фирма], констативни протоколи от 20.08.2018г., подписани и заверени и от двете страни, в които са индивидуализирани номерата на МПС, по отношение на които е извършено почистването.

Относно останалите доставчици, Л. БЪЛГАРИЯ" Е., [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], от които жалбоподателя е закупил гориво, съдът намира че с оглед изложените му изводи в настоящото решение, по отношение на тези доставки, жалбоподателят правомерно е упражнил правото си на приспадане на данъчен кредит в посочените в настоящото решение размери за всеки един от цитираните доставчици. След като са представени надлежни доказателства за осъществените доставки на авточасти и консумативи, следва да се приеме, че за транспортирането им е закупено и използвано посоченото количество гориво в процесния период, което е надлежно осчетоводено и заприходено въз основа на съставените и приложени фактури и фискални касови бонове.

Настоящият състав следва да посочи, че във връзка с установяване на обстоятелството, относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид и приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи,съгласно Закона за счетоводството.Видно от заключението на вещото лице по допусната и приета СЧЕ,която съдът намира за компетентна и безпристрастна:процесните фактури са осчетоводени,отразени са в СД за съответен период и при доставчика и при получателя, платена от дружеството– жалбоподател през същия период, през който е упражнено право на данъчен кредит.Поради изложените съображения,съдът намира, че в случая

органите по приходите са направили незаконосъобразен извод, че данъкът по процесните фактури е начислен неправомерно, доколкото е начислен в нарушение на императивните изисквания на ЗДДС, поради което ревизионният акт, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит на ревизираното лице по фактурите, издадени му от посочените по горе дружества, следва да бъде отменен. Няма съмнение и спор, че дружеството е упражнило процесното право на данъчен кредит въз основа на данъчни фактури, съответстващи на изискванията на закона относно формата, в която следва да са обективирани. Крайният извод на настоящата инстанция е, че жалбата е основателна и като такава следва да бъде уважена, а РА, като неправилен и незаконосъобразен, следва да бъде отменен в обжалваната част.

При този изход на спора, основателна се явява претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски. Общият материален интерес по делото е в размер на 123 271,61 лева / отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за ревизирания период и лихви в размер на 634,80 лева, общо в размер на 123906,41 лева. В полза на [фирма] следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, съобразно разпоредбата на чл.8 ал.1 т.5 от Тарифата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, с оглед общия материален интерес, което възлиза на 3769,06 лева и останалите разноски на 50 лева – държавна такса и 1579,20 лева -разноски за ССЧЕ, общо в размер на 5398,26 лева

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 61-ви състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш Е Н И Е:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция–гр.С.,ж.к.“Г. М.“, [улица], ет.1, ап.2, представлявано от управителя С. С. К. Ревизионен акт№ Р-2222158005037-091-001/26.03.2019г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията и В. В. П.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1586/18.09.2019г. на Директора на Дирекция“ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС в размер на 123 271,61 лева и са начислени лихви за забава в размер на 634,80лева за данъчни периоди м.юли 2018г, месец август 2018г и месец септември 2018г., по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция–гр.С.,ж.к.“Г. М.“, [улица], ет.1, ап.2, представлявано от управителя С. С. К., сумата от 5398,26 лева / пет хиляди триста деветдесет и осем лева и двадесет и шест стотинки/ 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: