

РЕШЕНИЕ

№ 3302

гр. София, 20.05.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 11.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Клавдия Дали, като разгледа дело номер **3830** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

В постъпило в дирекция „ОДОП” С. на 27.03.2020г. оспорване от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. А., е заявено недоволство от Ревизионен акт № Р 22221418003016 091 001/ 01.11.2019г., издаден от М. С., началник сектор, възложил ревизията, и С. М., главен инспектор приходи и ръководител екип в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 376/ 10.03.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. в частта относно извършена корекция на правото на приспадане на данъчен кредит за доставки, за които са издадени фактури от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Въведени са подробно аргументирани оплаквания за материална незаконосъобразност на акта, противоречащ на основополагащи разбирания в съдебната практика на ВАС и СЕС и съдържащ взаимно изключващи се констатации.

Относно доставките от [фирма] се сочи, че основната му дейност е стопанисване и управление на автопарк – товарни автомобили и ремаркета, наети от [фирма] и [фирма] и обособена част от автобаза „М.“. Доставчикът преотдава част от автомобилите на РЛ, осигурявайки и тяхното техническо обслужване и почистване. [фирма] разполага с кадрова (3 лица на длъжност автомонтър) и техническа (хале с канал за ремонти и прилежащи външни площи) обезпеченост, с регистриран ЕКАФП с отчетени обороти. Представени са ремонтни карти с посочени механици. Доставчикът е ползвал подизпълнителите [фирма], [фирма] и [фирма], „Диекс плюс“, на които са извършени насрещни проверки, при които услугите са потвърдени.

Почистването на МПС е извършено чрез подизпълнителя [фирма], който от своя страна е натоварил [фирма]. При липса на легални критерии за рисков доставчик приходните органи са характеризирали всички подизпълнители по този начин. Отрича се обосноваването на довода, че вложените в ремонтите авточасти не били индивидуализирани с каталожен номер.

Във връзка с доставките на части и консумативи за МПС по фактури, издадени от [фирма] се сочи, че същите са придобити от [фирма] и [фирма]; доставчикът разполага със складово помещение с площ 50 кв. метра в [населено място]; в дружеството е назначен управител склад, представени са пътни листове с маршрут Б. – кв. В., стоките са приемани от К. М., служител на РЛ.

Изложено е в жалбата, че доставчикът на услугата поправка на брезент и ушиване на такъв [фирма] е изпълнител по договор за шивашки услуги от 1.12.2017г., сключен с жалбоподателя. Дружеството е наемател на недвижим имот, а обстоятелството, че управителят Б. е назначена в друго дружество, е без значение. [фирма] е осъществило разпространение на рекламни флаери.

Искането до съда е за отмяна на акта. Претендират се разноси по списък, включително юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" С., не ангажира становище по съществуването на спора.

От фактическа страна се установява:

Вписаното в ТР на 16.12.2015г. [фирма] е с капитал 2 лв. и дейност международен превоз на товари.

Със заповед за възлагане на ревизия № Р 22221418003016-020-001/ 25.05.2018г., издадена от М. С., началник сектор в ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия спрямо [фирма] с обхват задълженията по ЗДДС за периода от 01.04. до 30.04.2018г. Със ЗИЗВР № Р 22221418003016 020 002/ 25.06.2018г. обхватът на ревизията е разширен с включване на данъчен период м.05.2018г. Определеният 3-месечен срок за приключване на производството е продължен със ЗИЗВР № Р 22221418003016 020 003/ 31.08.2018г. на С. до 5.10.2018г., респ. до 4.11.2018г. с последваща ЗИЗВР (л.125). Ревизията е спряна със Заповед № Р 22221418003016 023 001/ 17.10.2018г. до приключване на обуславящото ревизионно производство спрямо [фирма] и възобновена със Заповед № Р 22221418003016 143 001/ 6.08.2019г. при определена крайна дата 24.08.2019г.

Касае се за първа за посочените задължения и периоди ревизия спрямо [фирма], което е титуляр на лиценз за международен автомобилен превоз на товари и упражнява дейността си в офис в [жк], а ползва по силата на договор, сключен със [фирма] на 3.01.2018г. недвижимост с площ 180 кв.м. – хале № 3 и прилежащите външни площи в [населено място], кв. В., автобаза М., както и паркоместа за автомобили и канал за ремонт на такива. Ревизираното лице (РЛ) ползва наети товарни автомобили по б договора за наем на МПС от 03.01.2018 г., (3 товарни влекача, марка „Д.“, с рег. [рег.номер на МПС] ; СА4878МС и СВ7644АР; 2 ремаркета, марка „Ш.“ рег. [рег.номер на МПС] и С7299ЕР и 1 полуремарке, марка „Ш.“ с рег. [рег.номер на МПС] / с наемодател [фирма]. Налични са и договор за наем от 15.02.2018 г. с [фирма] за товарен автомобил „Рено Канго“, с рег. [рег.номер на МПС] ; договор за наем от 01.07.2016г. с Т. Л. Н. за товарен автомобил „Форд Транзит“, с рег. [рег.номер на МПС] .

Съгласно договор за абонаментно техническо обслужване от 03.01.2018г. и анекс към

него, сключен между РЛ и [фирма], изпълнител, страните са постигнали съгласие изпълнителят да извършва абонаментна техническа и сервизна поддръжка на МПС, ППС и техника, предпътни технически прегледи, техническо обслужване ремонт и профилактика на обслужващите вещи, включително и тяхното почистване.

Сключен е и договор за поръчка, подписан на 20.07.2017г., между [фирма], в качеството му на доверител и [фирма], в качеството му на довереник с предмет осигуряване на периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи за дейността му при поискване и с преимущество пред останалите клиенти.

1. Непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 197,60 лв. и за двата процесни периода по 23 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка услуги.

В отговор на връченото по електронен път ИПДПОЗЛ от доставчика са представени договори за наем на недвижим обект, за наем на МПС и за абонаментно техническо обслужване, анекси към същите, спорните фактури, заявки и констативни протоколи. Приложен е и договор за наем на 6-те МПС и частта от автобазата с наемодател [фирма]. Според договора за абонаментно техническо обслужване [фирма] се задължава да извършва техническо обслужване, ремонт и профилактика на предоставените на наемателите товарни МПС, като при възникване на повреди същите ще бъдат отстранявани с помощта на назначените в дружеството автомонтъори, а при невъзможност ще осигури подизпълнител, който да ги извърши. Предвидено е, че ремонтите се извършват с авточасти и консумативи, предоставени от клиента.

Две от фактурите са с предмет наем на недвижим имот в автобаза „М.“ за м. 04.2018 г. и м. 05.2018 г.; 2 фактури са с предмет наем на МПС за двата месеца; 17 фактури са с предмет ремонти на МПС и 2 фактури са с предмет „комплексно почистване“. Във връзка с последните две фактури е наличен договор с подизпълнител [фирма] от 08.01.2018 г. За част от ремонтите също са ползвани услугите на подизпълнители – [фирма] и [фирма]. Тъй като автобазата и МПС не са собственост на [фирма], са приложени договори с наемодателя - [фирма]; също издадените от предходните доставчици фактури, както и счетоводни регистри.

Служебна проверка на ревизиращите показала, че [фирма] и [фирма] не разполагат с кадрова обезпеченост (нямат назначавани лица по трудови договори и не са изплащали суми по извънтрудови правоотношения), поради което са предприети насрещни проверки на посочените подизпълнители на услуги с предмет ремонт на МПС.

В отговор на връченото му по електронен път искане, от [фирма] са представени фактурите с получател [фирма], заявки, протоколи, дневни отчети от ЕКАФП, фактури от предходни доставчици – [фирма] и [фирма], придружени с протоколи за извършените услуги и договори с предмет авторемонтни дейности в базата на възложителя [фирма], с предоставени от него материали.

Извършени са насрещни проверки и на посочените предходни доставчици на услугите по ремонт на МПС [фирма] и [фирма]. От тяхна страна са представени фактурите, издадени към [фирма], договори за услуги, констативни протоколи за извършени авторемонтни услуги (конкретно тенекеджийско-бойджийски услуги), счетоводни регистри, ведомости за заплати, ПКО.

От [фирма] са представени фактурите с получател [фирма], заявки, протоколи,

дневни отчети от ЕКАФП, фактури от предходен доставчик – [фирма], придружени с протоколи за извършените услуги и договор за извършване на авторемонтни дейности в базата на възложителя [фирма], с предоставени от него материали.

При насрещната проверка на [фирма] са ангажирани идентични на гореописаните документи, включително и разчетно-платежни ведомости, както и месечни калкулации, изготвени съгласно приети заявки и констативни протоколи за извършената работа.

Приходните органи не ценили горните книжа поради факта, че от подизпълнителите не са посочени доказателства за притежавана от тях база, в която е могло да се извършат услугите. Изтъква се, че лицата, вписани като работници и служители на длъжности „автомонтьори“ в [фирма], са назначени едновременно и в други дружества, като трудовите им договори са действащи. [фирма] и [фирма] разполагат с кадрова обезпеченост, но назначените лица са на длъжности, неотнормирани с предмета на доставките. Освен това протоколите, в които са описани извършените дейности, не съдържат данни колко човекочасове са изразходвани, лицата, извършили цитираните услуги и мястото, в което са изработени.

Относно фактурите с предмет „комплексно почистване“, насрещна проверка е извършена на [фирма]. В отговор на връченото му по електронен път искане, проверяваното дружество е представило издадените към [фирма] фактури с предмет „комплексно почистване на товарни автомобили“ и „комплексно почистване на сграда - хале №3“, договор за почистващи услуги на тир композиции и договор за абонаментно почистване на сграда - хале №3 от 08.01.2018 г., заявки, дневни финансови отчети, счетоводни регистри, фактура от предходен доставчик [фирма]. Тъй като [фирма] не е обезпечено с кадри и превъзлага услугите по почистване на [фирма], на последното също е извършена насрещна проверка, при която са представени фактурите, издадени на [фирма], договори, счетоводни регистри, ведомости за заплати. Приходните органи сочат, че лицата, назначени по трудови договори в това дружество, са на длъжности, неотнормирани с предмета на доставка (секретар, дърводелец мебелист, строителен електротехник, работник строителство, бояджия сгради и др.), както и че не са приложени протоколи, в които да е вписано какво точно е извършено, кога и от кого.

На основание чл. 47 от ДОПК е поискано съдействие от Изпълнителна агенция „Главна инспекция по труда“, в чийто отговор е посочено, че на 23.10.2018 г. инспектори по труда са извършили проверка на [фирма] в обект хале с канал за ремонт на автомобили в автобаза „М.“, [населено място],[жк], при която работници и служители на търсеното дружество не са открити да полагат труд. Не присъствал и управителят на [фирма]. ИА Г. впоследствие отбелязва, че е в обективна невъзможност да извърши проверка по спазване на трудовото законодателство на посоченото дружество поради неоткриване на управителя С. Д..

2. Непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 49 894,10 лв. и за двата процесни периода по 33 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка стоки – резервни части и консумативи за МПС.

В рамките на насрещната проверка от това дружество са представени документи, идентични с тези, депозираните от РЛ: фактурите, които са отразени в отчетните му регистри, дневници за продажби, договор за поръчка от 20.07.2017 г., заявки, стокоски разписки, приемо-предавателни протоколи, счетоводни регистри, свидетелство за регистрация на касов апарат, дневни отчети и справка за разплатени фактури; договор

за наем на складово помещение от 10.08.2017 г., сключен с Д. И. А. за обект, находящ се в [населено място],[жк], [улица] (установено е, че на посоченото физическо лице, от дружеството е изплатена сума за отдадения под наем имот само за четвъртото тримесечие, но същото не е собственик на въпросния имот); писмени обяснения, съгласно които основната дейност се осъществява от управителя заедно със служител на длъжност „управител на склад“ (в дружеството има назначено лице на тази длъжност), а транспортирането на заявените стоки се извършва от клиентите и от доставчиците с техен транспорт; документи, относно търговски и финансови взаимоотношения с предходни доставчици [фирма] и [фирма] договори и фактури. Приходните органи се позовават на служебно известното им обстоятелство, че предходните доставчици са лица с риск за НАП профил - цитират резултатите от ревизия по ЗДДС за периодите от м. 11.2017 г. до м. 08.2018 г., приключила с РА №Р-22220618005773-091-001/03.06.2019 г., необжалван и влязъл в сила, в който е установено, че [фирма] и [фирма], както и посочените от тях предходни доставчици и техни такива, не притежават материална и технологична обезпеченост да осъществят доставки от подобно естество, в т.ч. складови бази, транспортни средства и лица, които да осъществят натоварването, разтоварването и превозването на стоки от подобно естество. Прието е наред с това, че от счетоводните регистри на дружествата не може да се установи идентичност на продаваните стоки, доколкото същите не се отчитат аналитично, а само стойностно. Подчертано е, че в представените протоколи не са индивидуализирани каталожни номера на фактурираните резервни части.

3. Непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 036,40 лв. и за двата процесни периода по 6 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставката поправка и ушиване брезент за тир покривала.

С Протокол №П-22221218117771-141-001/13.07.2018 г. е констатирано, че в отговор на електронно връченото искане от [фирма] са представени: процесните фактури, заявки, договор за шивашки услуги от 01.12.2017 г., приемо-предавателни протоколи, счетоводни регистри, писмени обяснения, съгласно които дейността се осъществява от представляващата дружеството М. Б..

Фактурите са отразени в дневниците за продажби на [фирма]. В дружеството няма назначени лица на трудови договори; не е декларирано обект, от който се осъществява дейността. По данни от обратната ведомост е преценено, че търговецът не разполага с необходимите за занятието му машини и съоръжения. Изложени е, че с оглед стандартната дължина и тежина на едно тир покривало управителката на дружеството не би могла сама да се справи с възложените ѝ задачи. По данни от информационната система на НАП въпросното лице е назначено по трудов договор на 8-часов работен ден в [фирма] на длъжност готвач заведение за бързо хранене, където е полагала труд през м. 04.2018 г. и м. 05.2018 г. Заключено е, че управителката на [фирма] е била във фактическа невъзможност да извърши услугите, посочени във фактурите.

4. Непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 400,00 лв. за данъчен период м. 05.2018 г. по 1 фактура, издадена от [фирма] с предмет разпространение на рекламни флаери.

С ПИНП №П-22220618139432-141-001/28.08.2018 г. е удостоверено, че в отговор на ИПДПОЗЛ от дружество са представени: фактурата, договор за разпространение на рекламни флаери, протокол за предаване на рекламни флаери от 03.05.2018 г., констативен протокол за извършено разпространение на рекламни флаери от

25.05.2018 г., приходен касов ордер, фискален бон и Свидетелство за регистрация на ЕКАФП, счетоводни регистри.

Приходните органи констатирани, че за периода на издаване на фактурата в [фирма] няма назначени лица по трудови договори и не са изплащани суми на лица по извънтрудови правоотношения. Управителят Н. Е. е назначен по трудов договор (макар и за периоди, предхождащи периода на спорната доставка) в няколко дружества на длъжности общ работник при производство на хляб и хлебни изделия и охранител.

Ревизиращият орган обобщил, че не са представени доказателства за наличие на материална, кадрова и техническа обезпеченост, респ. реално изпълнение на доставките по смисъла на чл. 6/чл. 9 от ЗДДС, за които да възникне право на приспадане на данъчен кредит; че РЛ, посочено като получател на стоките и услугите и претендиращо данъчен кредит по фактурите, не може да не знае, че участва в привидни сделки.

По тези съображения и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от горепосочените доставчици, възлизащо на сумата 59 528,10 лв.

Решаващият орган съобразява допуснатата в РА/РД техническа и сборна грешка, водеща до несъпоставимост между констативната и разпоредителна част на РА/РД относно установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 05.2018 г., който факт е от значение по отношение на правилното определяне на обжалвания размер на задълженията. Размерът на непризнатия данъчен кредит в разпоредителната част на РА е 58 140,26 лв., вместо посочената по-горе сума в размер на 59 528,10 лв. Налице е разлика в размер на 1 387,84 лв., която е в полза на жалбоподателя.

На основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛВДТДПДВ/ за невнесените в срок суми са начислени лихва за забава в размер на 253,19 лв. При административното обжалване на РА решаващият орган акцентира върху значителните количества стоки, които се префактурират от множество доставчици по веригата: така предходни доставчици на [фирма] са [фирма] и [фирма], за които във влязъл в сила РА е констатирано, че не са кадрово и ресурсно обезпечени и придобиват стоки от deregистрирани по ЗДДС търговци, сред които [фирма], което не декларира нито покупки, нито продажби. Предходните доставчици по веригата не представят приемо-предавателни протоколи, което означава, че [фирма] и [фирма] не са получили стоките и няма как да се разпоредят с тях в полза на РЛ. Липсват каталожни номера и година на производство на част от резервните части за автомобили, както и информационни източници къде са съхранявани тези стоки – договорът за наем, сключен между [фирма] и Д. А. не е ценен, тъй като наемодателката не е собственик на имота, а наемателят не осчетоводява документи за платен наем. Служебно известно на ответника е и обстоятелството, че наемодателката е сключила договор за наем за същия имот с площ 50 кв.м. за 2018г. и с [фирма]. Не са ценени и пътните листове, представени от [фирма] - отсъстват данни въз основа на какви права наемодателят на Рено Канго рег. [рег.номер на МПС] го отдава под наем. В

тях като шофьор е вписан К. М., работещ същевременно в [фирма] и в [фирма]. Пътните листове не съдържат задължителни реквизити – какво е превозвано, няма подпис на извършилия превоза, нито на контролен орган. Не са ангажирани калкулации, от които да личи начисляване на транспортни разходи в цената по доставките. Същевременно РЛ отчита общо по сметка „Гориво“ закупеното и изразходвано такова. Не е установено дали ползваните от РЛ МПС са се нуждаели от доставените резервни части. Доказателствата по преписката не позволяват установяване на връзка между закупените резервни части и тези, предоставени и вложени в ремонти. Счетоводството на РЛ не е редовно водено.

По отношение на доставките на услуги се подчертава, че липсват доказателства, които да ги идентифицират еднозначно и които да установяват, че такива са реално извършени. Касае се не за абонаментно техническо обслужване на наетите автомобили, а за допълнителни ремонтни услуги извън договора, за които [фирма] е наело подизпълнителите [фирма], [фирма] и [фирма], които от своя страна натоварват [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] – дружества без кадрова и техническа обезпеченост. Само [фирма] разполага с автомоньори, но те полагат труд и в други дружества. Липсват доказателства за ползваните от прекия изпълнител технически средства.

Неуточнена според органа по чл.152, ал.2 ДОПК е услугата разпространение на рекламни флаери, тъй като не е посочен дизайн на фирмените листовки и каква е основната идея, заложена от дружеството, щом в ревизираните периоди [фирма] има само 2 клиента, единият от които чуждестранен търговец.

Според заключението на ССЕ, което съдът цени като обективно, точно и професионално изготвено, фактурите, издадени от [фирма], са заведени в счетоводните регистри на РЛ. В резултат на проследяване на стоковия поток, отразен в таблица 2 от заключението, се установява, че почти всички консумативи и части са вложени в ремонта и поддръжката на наетите транспортни средства. Незначителен е броят на тези, които не са вложени в проверявания период. При РЛ фактурите с издател [фирма] и [фирма] са осчетоводени по сметка 601 Разходи за материали, а фактурите за услуги от [фирма] (без фактура №0...065/ 15.05.2018г.), [фирма] и [фирма], са осчетоводени като разход за външни услуги по сч см 602.

В счетоводството на жалбоподателя по спорните доставки са отчетени приходи по сч см 7022 Приходи от продажби на стоки на дребно. В счетоводствата на [фирма], [фирма] и [фирма] са осчетоводени по сч см 703 Приходи от продажба на услуги.

През проверявания период [фирма] разполага с транспортни средства и шофьори на товарни автомобили, което му позволява да осъществява основната си дейност международен транспорт на товари.

Текущото счетоводство на РЛ и на доставчиците е водено при спазени изисквания на ЗС, ЗДДС и НСФО.

Доставените консумативи и части със спорните фактури, издадени от [фирма], са използвани за ремонт и поддръжка на наетите от [фирма] товарни автомобили с рег. [рег.номер на МПС], СА 4878 МС, СА 0841 ТВ, С

7299 EP, C5742 EP, C 5099 EP, CA 7178 PT и CA 2448 KC, с които през ревизираните периоди РЛ е извършвало дейността си международен транспорт на товари, а също и транспорт на консумативите и частите от доставчика до изпълнителя на услугата.

Съпътстващите фактурите книжа са заявките от РЛ, констативни протоколи за удостоверяване на ремонтните услуги, извършени от [фирма] и услугите, свързани с поправка на брезент, прошиване, подлепване и ушиване на покривало, извършени от [фирма]; приемо-предавателни протоколи за извършени доставки на стоки и услуги; Услугата, извършена от [фирма] е свързана с рекламиране на дейност на [фирма] с цел привличане на клиенти – за изпълнението ѝ са представени протокол за приемане на рекламни флаери от 3.05.2018г. и констативен протокол за извършената услуга с описание на районите, в които са разпространени рекламните материали.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

РА № Р-22221418003016-091-001/ 1.11.2019г. е издаден от компетентни органи – възложилият ревизията М. С., определена поименно и функционално в т.1.11 от Заповед № РД 01 803/ 7.06.2017г. на териториалния директор и С. М., главен инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р- 22221418003016-020-001/ 25.05.2018г.

ЗВР, РД и РА са подписани с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на издаването на всеки от изброените документи, което се потвърждава включително от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образеца по чл.120, ал.3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р-22221418003016-092-001/ 26.09.2019г., съставляващ съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК неразделна негова част. Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Поискани са по чл.45, ал.2 ДОПК насрещни проверки на доставчиците по чл.45, ал.1 ДОПК по спорните фактури, които са извършени и получените ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици, извършени са насрещни проверки и на предходните доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица

да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, включително поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното й право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките, обаче не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Липсва спор, че разглежданите доставки касаят пряко осъществяваната от жалбоподателя търговска дейност, свързана с международен транспорт, тъй като доставяните стоки са предназначени за ремонт на товарните автомобили, ползвани от дружеството по силата на сключените от него договори за наем.

Доставки на услуги от [фирма]

Бе посочено, че между РЛ и това дружество е сключен договор за абонаментно техническо обслужване от 03.01.2018 г., по силата на който доставчикът поел задължението да извършва абонаментна техническа и сервисна поддръжка на МПС. в т.ч. да извършва предпътни технически прегледи, техническо обслужване, ремонт и профилактика. Не се спори, че с извършването на част от ремонтните дейности са натоварени [фирма], (последното превъзложило част от тях на [фирма] и [фирма]) [фирма] (то превъзложило същите на [фирма]).

[фирма] е подизпълнител на [фирма] по 2 фактури, от своя страна възложило почистването на ППС и на хале № 3 на [фирма].

Приходните органи отричат реалността на доставките (услуги) поради неустановена възможност на сочените доставчици и техни подизпълнители да осъществят конкретните техни параметри, тъй като липсват данни за лицата, които са ги извършили (имена, квалификация), място, период и обект, от който са извършени. В [фирма] и [фирма] няма назначени лица на трудови договори, както и данни за изплатени суми на лица по извън трудови

правоотношения. В [фирма] по трудов договор работят две лица на съответни длъжности, но те са същевременно страни и по трудови договори с други дружества. Работещите в [фирма] (дърводелец, електротехник, бояджия, секретар) нямали квалификация да осъществят почистване на тир композиции и хале.

Предметът на доставките е конкретизиран в сключения между страните договор за осигуряване на техническо обслужване, ремонт, поддръжка, профилактика и почистване на отдадените под наем товарни автомобили. [фирма] не разполага със собствени ДМА, а ползва наети товарни автомобили въз основа на договори за наем с наемодател [фирма]. Няма спор и че дружеството ползва под наем и обособена част от недвижим имот – автобаза „М.“ по договор за наем от 03.01.2018 г. с наемодател [фирма]. През двата ревизирани периода жалбоподателят е разполагал по договори за наем със съответните превозни средства, по отношение на които са осъществени ремонтните дейности. Самото престиране на услугите – извършването на ремонтите е доказано с констативни протоколи, вътрешни приемо-предавателни протоколи и ремонтни карти, в които конкретно и точно са описани извършените дейности. Тези документи не са оспорени от ответника по реда на чл.193 ГПК вр. чл.144 АПК и § 2 ДР на ДОПК и тъй като са редовни и кореспондират помежду си, няма основание да не бъдат ценени. Заключение на ССЧЕ е категорично, че спорните фактури включват реквизитите по чл.7 ЗСч. и чл. 114 от ЗДДС. Проследено е осчетоводяването при доставчика [фирма] на процесните фактури, с посочване на номер на фактурата, дата, контрагент, предмет, ДО, ДДС, общо, дебит счетоводна сметка /411 „клиенти“/, кредит счетоводна сметка. Съпътстващите фактурите книжа са систематизирани от вещото лице като относимост на ремонтните карти към конкретен автомобил Приложена е и счетоводна справка от доставчика [фирма]- Главна книга на счетоводна сметка 703“приходи от продажба на услуги“. Представените във връзка с превъзлагането документи (фактури, протоколи, констативни протоколи) са достатъчни да обосноват извод за извършване на услугите от сочените подизпълнители и сочат, че крайният изпълнител Аспект плюс“ Е. разполага с двама автомонтьори (неотносимо към спора е обстоятелството по колко трудови договора едновременно полагат труд тези лица), респ. изпълнителят [фирма] разполага с достатъчно служители, по силите на които да е почистването на тир композиции и хале. В. получателят на доставката няма задължение да установява материално-техническата и кадрова обезпеченост на своите доставчици, а само факта на осъществяване на доставките на услугите. Само поради липса на кадрова и материална обезпеченост не може да се ограничи правото на получателя по доставка на услуги да приспадне данъчен кредит за услугите, ползвани за целите и в икономическата му дейност, при липса на данни за данъчна измама - решение на СЕС по дело С-18/13. Отказът да се признае право на данъчен кредит поради това, че издателят на процесните фактури не разполага с кадрова обезпеченост да изпълни услугите противоречи на тълкуването на Директива 2006/112 /ЕО относно общата система на данъка за добавената стойност, дадено в решенията на СЕС по дела С-324/11 и съединени дела С-80/11 и С-142/11, според което

добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стока или услуга не следва да бъде санкциониран с отказ на признаване на право на данъчен кредит поради недобросъвестност или нарушения от страна на неговия доставчик. Освен това за фактурираните услуги жалбоподателят е извършил плащане, видно от експертизата, а това е още едно косвено доказателство за реалността на доставките.

Доставки на стоки от [фирма]

Не се спори, че те са във връзка с покупката на резервни части и материали, т.е. касае се за доставка на стоки. Съгласно чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима и недвижима вещ. В съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена. Тъй като спорните фактури касаят родово определени вещи, прехвърлянето на собствеността съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите се осъществява с предаването на стоките. Фактурите съдържат описание на видовете резервни части и консумативи с количество, единична цена и стойност. За удостоверяване предаването на тези стоки жалбоподателят е предоставил заявки за доставка, приемо-предавателни протоколи и стокови разписки за влагането на частите/материалите. Тези документи не са оспорени от ответника по реда на чл.193 ГПК вр. чл.144 АПК и § 2 ДР на ДОПК и тъй като са редовни и кореспондират помежду си, няма основание да не бъдат ценени. Чрез представените приемо-предавателни протоколи е извършено индивидуализирането на стоките по вид и количество и е прехвърлена собствеността. При неоспорване на посочените документи в тежест на приходните органи е да установят, че е налице знание у получателя за наличие на извършена от доставчика му данъчна измама. (реш. по адм. дело № 7544/ 2020г. на ВАС и мн. др.). Доставките са разплатени, плащането е осчетоводено при доставчика и получателя. Установено е съществуване на склад у доставчика с площ 50 кв.м. в [населено място], ползван по договор за наем с Д. А., чието неизпълнение на задължението да декларира дохода си от този източник не може да остане в тежест на РЛ. Без значение в тази връзка е и установения отрицателен факт, че наемодателката не е собственик на наетия имот – това обстоятелство не влияе върху валидността на наемния договор. Липсата на данни къде са съхранявали стоките предходните доставчици, непълните реквизити на пътните листове, липсата на каталожни номера и година на производство на част от резервните части, на калкулации за цената по доставката, на които се позовава решаващият орган, надхвърлят мярката на дължимо поведение у ревизирия търговец, за да установи влагането на резултатите от фактурите в последващата своя облагаема дейност.

В противовес с изводите на ревизиращите, доказано е и придобиването на стоките от доставчика, съответно възможността му на свой ред да ги прехвърли на жалбоподателя, тъй като за целта са представени фактури и стокови разписки, удостоверяващи закупуването на стоките. Изложените от органите по приходите доводи, свързани с т.нар. „рисков профил“ на доставчика и предходните доставчици, не могат да бъдат възприети, тъй като

не се касае за обективен факт или обстоятелство, а предполагаем оценъчен резултат от аналитична дейност. Що се отнася до изтъкнатите от приходните органи данни относно липсата на назначени по трудов договор лица при предходните доставчици, това няма пряко отношение към възможността им да осъществяват покупко-продажба на стоки. Дори обаче да се приеме, че не е доказан произход на фактурираните стоки, респ. материалната и техническа обезпеченост на доставчика, съгласно трайната практика на СЕС това не може да бъде основание да бъде отречена реалността на доставката, съответно да бъде отказано правото на данъчен кредит (решения на СЕС по дела C-324/11 и съединени дела C-80/11 и C-142/11).

Доставка на услуга от [фирма]

От този доставчик са издадени 6 фактури с предмет ушиване на Т. поправка и ушиване брезент за тир покривала. Между РЛ и [фирма] на 1.12.2017г. е сключен договор за изработка - шивашки услуги. Пояснено е, че те са извършени от управителя Б..

За да откажат правото на приспадане на данъчен кредит по двете фактури, органите по приходите се аргументират с липсата на доказателства за обект, където са извършени шивашките дейности, както и че предвид размерите и тежината на тир покривалата поправката и ушиването на брезента няма как да са по силите на Б., която пък е назначена по трудов договор в [фирма] като готвач. Но договорът и приемо-предавателните протоколи, не съдържат дължина/ширина на подлежащото на ушиване, така че да се прецени как технически и фактически то е осъществено и дали може да се извърши от М. Б. без тя да е подпомогната от друго лице. Но дори при споделяне на аргументите на органите по приходите без доказана и твърдяна от органите по приходите съпричастност на РЛ към данъчна измама не е достатъчно, за да обоснове отказа за правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура. Според постоянната съдебна практика правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на които са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, използвани за целите на техните облагаеми доставки, представлява основен принцип на общата система на ДДС. Както Съдът многократно е постановявал, предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, когато материалните и процесуалните изисквания или предпоставки, които обуславят това право, са изпълнени от желаещите да го упражнят данъчнозадължени лица (в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 37 и 38, от 3 октомври 2019 г., A., C-329/18, EU:C:2019:831, т. 27 и от 16 октомври 2019 г., G.). Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 39, както и от 19 октомври 2017 г.). Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи доставки на определени

услуги е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи на себестойността (решения от 6 юли 2006 г., К. и R. R., C-439/04 и C-440/04, т. 49 и от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, т. 40 и определение от 10 ноември 2016 г. по дело C-446/2015). Правото на приспадане на ДДС обаче се обуславя от изпълнението на изисквания или на материални условия и на условия от формално естество. Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива, и от друга, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице. Що се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане, които се приравняват на формални изисквания или предпоставки, член 178, буква а) от Директивата за ДДС предвижда, че данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и 238—240 (решение от 12 април 2018 г., V. —Indústria de R., C-8/2017). Освен това съгласно член 273, първа алинея от Директива 2006/112 държавите членки могат да наложат други задължения, наред с предвидените в тази директива, ако считат това за необходимо с оглед на правилното събиране на ДДС и предотвратяването на данъчните измами. Мерките, приети от държавите членки, не трябва обаче да излизат извън необходимото за постигането на такива цели.

[фирма]

Необосновано ревизиращите са приели и че липсва реална доставка по фактурата, издадена от [фирма]. Заключение на вещото лице потвърждава, че за възлагането на съответната услуга е налице договор, съставен е констативен протокол на 25.05.2018г., а за плащането е издаден приходен касов ордер. Наведените от ревизиращите органи доводи, че доставчикът няма назначени по трудов договор лица и че не е декларирал предмет на дейност и обект, от който осъществява дейността си, не са относими към възможността за извършване на конкретно фактурираната услуга, предвид предмет предмета ѝ (разпространение на флаери).

Бе посочено, че между РЛ като възложител и доставчика, изпълнител, на 3.05.2018г. е сключен договор за разпространение на рекламни листовки на територията на [населено място]. Между страните по договора е съставен протокол от 25.05.2018г. за проверка на случаен принцип, при която се приема, че услугата е изпълнена. Персонифициран е конкретният изпълнител на разпространението, което, макар да касае значителна част от територията на столицата, би могло да е по силите на управителя на [фирма] дори при ползване на обществен транспорт. Следователно между страните по договора е постигнато съгласие за параметрите на услугата, подлежаща на изпълнение, а в протокола за приемане на резултатите от нея тя е отново

подробно индивидуализирана. Тези частни документи не са оспорени от приходната администрация относно тяхната автентичност по реда на чл.193 ГПК вр. чл.144 АПК и § 2 ДР на ДОПК. При неоспорване на посочените документи в тежест на приходните органи е да установят, че е налице знание у получателя за наличие на извършена от доставчика му данъчна измама. (реш. по адм. дело № 7544/ 2020г. на ВАС и мн. др.). Осчетоводяването на услугата, начисляването на ДДС при РЛ е потвърдено и от заключението на ССЧЕ.

По тези съображения съдът приема, че ревизионният акт, макар да е издаден от компетентни органи, при спазване на изискванията за форма и съдържание, без да са допуснати съществени нарушения на процесуалните норми, противоречи на материалния закон и подлежи на отмяна.

Разноски са претендирани своевременно от жалбоподателя и с оглед изхода на делото на основание чл.161, ал.1 от ДОПК следва да се присъди сумата 3013,50 лв., включваща заплатена държавна такса 50 лв., депозити за ССЕ 682,50 лв. и юрисконсултско възнаграждение за първоинстанционното производство в размер на 2281 лв.

Мотивиран така, Административен съд София-град, I отделение, 15 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. А., Ревизионен акт № Р 22221418003016 091 001/ 01.11.2019г., издаден от М. С., началник сектор, възложил ревизията, и С. М., главен инспектор приходи и ръководител екип в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 376/ 10.03.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. в частта относно извършена корекция на правото на приспадане на данъчен кредит за доставки, за които са издадени фактури от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], обуславяща данъчно задължение в общ размер на 58140,26 лв. и лихви, възлизащи на 253,19 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. А., 3013,50 (три хиляди тринайсет цяло и петдесет стотни) лв. разноски за първоинстанционното съдебно производство.

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

СЪДИЯ: