

РЕШЕНИЕ

№ 748

гр. София, 10.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 27.01.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **1500** 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 Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], М. Б., [жилищен адрес] представлявано от управителя Н. А. И., против ревизионен акт (РА) № Р-22221019000959-091-01/01.10.2019г., издаден от В. А. В. – началник на сектор, възложил ревизията и Н. Ц. Р., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 2136/18.12.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С., при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството са установени допълнителни задължения за ДДС общо в размер на 92897,71 лв. и лихви в размер на 12441,61 лв., Жалбоподателят твърди, че РА е издаден при съществени нарушения на процесуалните правила, изложени са доводи за противоречие на изводите на проверяващите с практиката на Съда на Европейския съюз в Л. (СЕС), както и на Върховния административен съд (ВАС). Счита, че са представени всички възможни доказателства, а изводите за нереалност на доставките са неправилни. Моли съда да отмени РА в обжалваната част като незаконосъобразен. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е

законосъобразен по мотиви изложени в решението на директора на дирекция "ОДОП" – С.. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221019000959-020-001 от 15.02.2019 г., връчена на 20.02.2019 г., изменена със заповед за изменение на ЗВР № №Р-22221019000959-020-002 от 16.05.2019 г. и Заповед №Р-22221019000959-020-003 от 19.06.2019, издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 . Предметът и периодът на ревизията обхваща задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.11.2017 г. до 31.01.2019 г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22221019000959-092-001/02.08.2019 г., връчен на 07.08.2019. С молба №53-00-786/21.08.2019 г. е поискано удължаване на срока за подаване на възражение срещу РД. С Уведомление №Р-22221019000959-РУС-001 от 23.08.2019 г. срокът е продължен до 20.09.2019 г. От дружеството е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието с вх. в №53-00-786/17.09.2019 г. В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22221019000959-091-001/01.10.2019г. е издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията /съгласно Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017г./, и Н. Ц. Р. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 07.10.2019г.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и

чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

На 17.10.2020г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба с вх. №53-06-10154 от 17.10.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и с вх. №23-22-1961 от 22.10.2019г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която „МИЛИ С.“ Е. оспорва РА №Р-22221019000959-091-001/01.10.2019г., с който на дружеството са установени допълнителни задължения за ДДС общо в размер на 92897,71 лв. и лихви в размер на 12441,61 лв., произтичащо от отказано право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, за отделните данъчни периоди от м. 11.2017 г. до м. 07.2018 г. и от м. 10.2018г. до м. 01.2019 г. по фактури, издадени от осем доставчика, като незаконосъобразен.

С решение № 2136/18.12.2019 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е товарен автомобилен транспорт. Установено е, че дружеството притежава 9 полуремаркета, 9 влекача и един товарен автомобил.

Упражнено е право на приспадане на данъчен кредит:

1. за данъчен период м. 11.2017 г., по 5 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка „резервни части“ и „гуми“, общо в размер на 6151,49 лв.;
2. за данъчен период м. 12.2017 г. по 7 фактури, издадени от [фирма] с предмет „резервни части“, общо в размер на 8002,98 лв.;
3. за данъчни периоди м. 01.2018 г. и м. 02.2018 г., по 18 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставка „резервни части“, „гуми“ и „моторни масла“, общо в размер на 19743,24 лв.
4. за данъчен период м. 11.2018 г., м. 12.2018 г. и м. 01.2019 г., по 11 фактури, издадени от [фирма] с предмет „части по опис“, общо в размер на 13999,99 лв.;
5. за данъчни периоди 05, м. 06, и м. 07.2018г.. по 10 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките „части по опис“, в общ размер на 15000,01 лв.;
6. за данъчни период м. 03.2018г. по 7 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките „части по опис“, в общ размер 10000,00 лв.;
7. за данъчен период м.10.2018г. по 6 фактури с предмет на доставките „части по опис“, издадени от [фирма], в общ размер 8000,01 лв.;
8. за данъчен период м.04.2018г., по 8 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставката „части по опис“, в общ размер на 11 999,99 лв.

В хода на ревизията, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221019000959-040-001/ 27.02.2019 г. и №Р-22221019000959-040-002 от 06.06.2019 г. Представени са документи с вх. № 53-00-786/12.03.2019 г. и вх. № Р-22221019000959-ПРД-001-И/ 27.06.2019 г. От ревизираното лице са представени копия на фактурите, с приложени фискални бонове и хронологични регистри за доставчиците.

На основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещни проверки на доставчиците, резултатите от които са обективирани в протоколи. [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] не са открити, поради което по реда на чл. 32

от ДОПК са им връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, касаещи доставките по издадените от тях фактури. При извършени служебни проверки в информационната система на НАП е установено, че посочените дружества са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, имат големи задължения, не притежават имоти и транспортни средства, не са подавали годишни данъчни декларации по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, нямат назначени лица по трудови правоотношения / [фирма] и [фирма]/. По отношение на процесните фактури е констатирано, че са включени от издателите им в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди.

Органите по приходите са посочили, че доставчиците не са представили доказателства за кадрова и материална обезпеченост, липсва информация за лицата, извършили изписването на стоките от склад, тяхното натоварване и транспортиране, няма данни за складови бази и обекти, от които е извършвана дейността. Приели са, че не е ясно на кое транспортно средство са вложени резервните части, са извършени ремонтните услуги или същите са за последваща реализация. Не е представена справка на стокосен поток на стоките /авточасти, гуми/, получени от спорните доставчици. Поради изложеното, на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите /за резервни части, гуми и моторни масла/, издадени от посочените доставчици.

Относно доставките от [фирма] от доставчика са представени заверени копия на фактурите, приемо-предавателни протоколи, оборотни ведомости и главна книга за периода от 01.05.2018 г. до 30.06.2018 г.

От [фирма] са представени копия на фактурите, приемо-предавателен протокол, фактура №[ЕГН]/ 20.02.2018 г. и фактура №[ЕГН]/01.03.2018 г., издадени от предходен доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК], договор от 01.03.2017 г. за наем на недвижим имот между [фирма], ЕИК[ЕИК] /наемодател/ и [фирма] /наемател/; граждански договор от 04.09.2017 г. между [фирма] /възложител/ и Д. М. А. /изпълнител/, граждански договор от 04.09.2017 г. между [фирма] /възложител/ и Е. И. П. /изпълнител/. Представени са и оборотни ведомости, главна книга за периода 01.01.2018 г. - 31.03.2018 г., дневници за покупки и продажби.

От [фирма] са представени копия на фактурите, приемо-предавателни протоколи, фактура №[ЕГН]/01.10.2018 г. с издател [фирма], ЕИК[ЕИК], оборотна ведомост за периода 01.10.2018 г. - 31.10.2018 г., главна книга за периода 01.10.2018 г. - 31.10.2018 г.

От [фирма] са представени заверени копия на фактурите, оборотни ведомости за периода от 01.04.2018 г. до 30.04.2018 г., дневници за покупки и продажби, касова книга, хронологични регистри.

След справка в информационния масив на НАП, органите по приходите са установили, че [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са deregистрирани лица по ЗДДС, не притежават недвижими имоти и транспортни средства. През периода на издаване на фактурите нямат назначени лица по трудови правоотношения. Нямат подадени справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми или удържан данък, имат данъчни задължения. Нямат подадени годишни финансови отчети в Агенцията по вписванията.

Ревизиращите са приели, че от доставчиците не са представени доказателства за кадрова обезпеченост – лицата, извършили изписване на стоките от склад, лицата извършили доставките на резервните части. Не са дадени обяснения за

местонахождението на обектите, от които са натоварени стоките, както и информация за лицата, взели участие при изпълнението. Не са представени данни за предходни доставчици, доказателства за складови бази и транспортиране на стоките. Липсва информация на кое транспортно средство са поставени/вложени тези резервни части и са извършени ремонтни услуги, или същите са за последваща реализация. Ревизираното лице не е представило справка за стоковия поток на стоките /авточасти, резервни части, автомобилни гуми, части по опис/, получени от този доставчик.

По тези съображения, органите по приходите са достигнали до извода, че не е налице реалност на фактурираните доставки и на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

С жалбата срещу ревизионния акт от жалбоподателя са представени нови писмени доказателства – работни карти с номер и дата, съдържащи марка и номер на автомобил и вида части, които са вложени при ремонта с количество, единична цена и обща стойност.

Съобразно приложените към административната преписка доказателства, директорът на дирекция “ОДОП” С. е приел за правилни и законосъобразни изводите на органа по приходите.

Като е анализирал събраните доказателства е приел, че липсват доказателства, от които да се установи, че доставчиците са разполагали със същите стоки, предмет на продажбите към ревизираното лице, че фактурите не могат да се обвържат с приложените към тях приемо-предавателни протоколи. Позовал се е на липсата на представен договор за доставки на стоки, от който да се установят договореностите между страните, както и на счетоводни документи, удостоверяващи заприходяването и изписването на въпросните стоки по конкретен вид и количество.

Приел е, че не са представени и документи за разплащане между страните, а приложените фискални бонове не представляват самостоятелни доказателства за извършени плащания именно към издателя на фактурите, доколкото не е доказано получаването на паричната престация в патримониума на кредитора.

След като се е позовал на липса на доказателства за транспортиране на стоките, решаващият орган е обсъдил представените с жалбата срещу РД ремонтни карти с издател ревизираното лице, като е приел, че липсва индивидуализираща информация на авточастите – марка, модел, сериен номер и т. н., както и че е вероятно да са съставени в последствие, с оглед факта, че не са представени в хода на ревизията.

В обобщение е счел, че ревизираното лице е знаело, че сделките, с които обосновава правото си на данъчен кредит са част от злоупотреба, доколкото е използвало фактури, които не отразяват реални доставки като основание за приспадане на данъчен кредит и намаляване на задълженията си за ДДС.

В заключение е обобщил, че намира за обосновано заключението на ревизиращия екип за липса на реално извършени доставки по фактурите, издадени от гореспоменатите доставчици и е потвърдил РА в оспорената част на установения резултат по ЗДДС.

В съдебното производство бе назначена съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение на вещото лице е прието без възражения от страните. В него е проследено отразяването на процесните фактури в счетоводството на жалбоподателя. При анализа на счетоводните регистри на жалбоподателя експертизата констатира, че закупените автомобилни части и консумативи не са завеждани в складова програма

като материали, а направо са изписвани на разход през сметка 601 Разходи за материали. Прилагането им в ремонтите става чрез ремонтна карта, в която като получател и изпълнител е посочено [фирма]. Посочен е автомонтьор, няма възложител, проверяващ или приел транспортното средство след ремонта. За всяка фактура е изготвяна ремонтна карта, като често са посочвани две или три транспортни средства в една ремонтна карта, като не става ясно кои резервни части в кое транспортно средство са монтирани. Няма аналитична информация нито по транспортни средства, нито по материали.

Спорните фактури са включени в дневниците за продажби и справки декларациите за ДДС на доставчиците, с изключение на [фирма].

В счетоводството на жалбоподателя фактурите са отразени само стойностно. Заплатени са брой, за което им издадени фискални бонове. Съгласно представените бонове и счетоводни справки, фактурите са разплатени.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици, които са издали процесните фактури, отразени в дневниците за продажби и справки-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на [фирма].

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 от ЗДДС.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от

наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. В настоящия казус това означава, че ревизирианият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законовите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанието за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предпоставя и не изисква установяване на произход на стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях.

В случая се касае за доставка на родово определени вещи и собствеността на такива вещи, съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗЗД се прехвърля чрез предаване или определяне по друг начин. Релевантно е да се установи, че получената от жалбоподателя стока е в изпълнение на престацията по договори именно с установените преки доставчици. В тази връзка е необходимо да се изследва изпълнението на фактическия състав на чл. 6 от ЗДДС, за процесните доставки от съответните доставчици.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на стоки могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност да осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят приемо-предавателните протоколи, стокони разписки и др.

По делото са представени заверени копия на документи, изходящи от част от доставчиците и имащи отношение към процесите доставки. В тях не се съдържат счетоводни регистри, от които би могло да се установи, какъв е начинът на счетоводно отразяване на процесите доставки в счетоводството на доставчиците.

Като частни документи приемо-предавателните протоколи, в случая съдържащи опис на фактурираните стоки, договорите, ремонтните карти не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

От събраните доказателства – писмени доказателства и приетото заключение по допуснатата ССЕ, се установява, че [фирма] извършва транспортни услуги, разполага с девет броя ремаркета, девет броя влекачи и един товарен автомобил.

Като част от административната преписка в хода на ревизията са събрани доказателства за осъществяваната от дружеството дейност – договор за паркиране и ремонт на товарни автомобили от 01.09.2014г. с [фирма], договор за пътните такси в Република С. от 30.10.2017г. с “ПЪТНИ ТАКСИ С.”ДОО и [фирма] с приложение към него от същата дата, кореспонденция за установени делови връзки с D., фактури за извършен от [фирма] международен транспорт с международни товарителници към тях, протоколи по ЗДДС за услуга ферибот с приложени фактури и др.

Относно доставките от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са представени единствено копие на фактурите. Във фактурите, издадени от [фирма] са посочени вида на резервните части, с количество, единична и обща цена. Фактурите обаче са подписани единствено от съставил, поради което не може да се приеме, че служат за индивидуализиране на стоките и съответно да докажат прехвърлянето на собствеността върху тях. Това важи и за фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]. Като относно [фирма] индигия в посока изводите на приходната администрация относно липсата на реални доставки е и фактът, че процесните фактури, издадени от [фирма], не са отразени в дневника за продажби на доставчика.

От представените фискални бонове и счетоводството на ревизираното лице, вещото лице е заключило, че всички процесни фактури са заплатени. Относно доказателствата за извършеното плащане съдът счита, че същите могат да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката, което при липса на преки доказателства за прехвърляне на собствеността върху стоките не могат да обосноват извод за реалност на доставката.

В случая освен преки доказателства относно доставките от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са представени и косвени такива, свързани със съхранението и транспорта на стоките, с факта, че доставчиците са разполагали с тях, за да могат да прехвърлят собствеността им върху жалбоподателя, както и че същите са използвани в икономическата му дейност.

Наличието на фактура, намерила отражение в счетоводството на дружеството, само по себе си не е достатъчно, за да обоснове реалност на извършената доставка.

Фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] са с предмет “части по опис”. Независимо, че от доставчика [фирма] в хода на ревизията са представени писмени документи по опис, то фактурите и от двамата доставчика не са придружени с опис, поради което не може да се установи предметът им.

В случая фактурите от тези двама доставчици не отговарят на изискванията по чл.114, ал.1, т.9 от ЗДДС и не съдържат конкретно описание на количеството и вида на стоката. Съгласно решението на Съда на ЕС по дело С-516/14 от тълкуването на чл. 178 буква а) от Директива 2006/112, не се допуска възможността националните данъчни органи да откажат правото на приспадане на данъка върху добавената стойност само на основание че

данъчнозадълженото лице притежава фактура, която не отговаря на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от тази директива, при положение че тези органи разполагат с цялата информация, която е необходима, за да проверят дали материалноправните предпоставки за упражняването на това право са изпълнени. В конкретния случай от събраните доказателства и с оглед липсата на документи, съпътстващи фактурите, от които да се установи вида на стоките и тяхното предаване, съответно да се установи прехвърляне на собствеността върху тях, не може да се приеме, че данъчните органи разполагат с цялата информация, която е необходима, за да проверят дали материалноправните предпоставки за упражняването на това право са изпълнени.

При липса на преки доказателства за реалността на доставката и такива свързани с нейния предмет, представените от [фирма] в хода на ревизията писмени доказателства, дневници за покупки и продажби, касова книга, хронологични регистри не могат да обосноват извод за реалност на фактурираните доставки.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на доставките от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и А.“ Е.. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчния кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Позоваването в жалбата на практиката на СЕС е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на стоки от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на стока в случая. За признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на СЕО по дело С-152/02 и решение на СЕС по дело С-324/11. С това доказване страната не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателят трябва да отговаря, каквито са доводите на касатора или че администрацията е прехвърлила върху данъчния субект собствените са задължения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално, то както доставчикът, така и самият получател следва да притежават до-ка-зателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не може да бъде до-ка-зателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито

в случая липсват.

Жалбоподателят цитира практика на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11., но в процесния случай няма противоречие с тази практика, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С цитираното от жалбоподателя Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

В т. 63 и 64 от същото решение е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело P. K., F., Juźwiak, Oriowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Ето защо, изводът на приходната администрация за липса на коментираните доставки на стоки се явява фактически и правно обоснован, поради което обжалването на [фирма] следва да бъде отхвърлено в тази част, относно установените задължения за данъчен период м.04.2018г., по 8 фактури, издадени от [фирма], за данъчен период м. 04.2018 г., по 5 фактури, издадени от [фирма]; за данъчен период м. 12.2017 г. по 7 фактури, издадени от [фирма]; за данъчни периоди м. 01.2018 г. и м. 02.2018 г., по 18 фактури, издадени от [фирма] и за данъчен период м. 11.2018 г., м. 12.2018 г. и м. 01.2019 г., по 11 фактури, издадени от [фирма], с общ размер на установения ДДС 59897,69 лв. и лихви в общ размер на 8367,78 лв.

Относно доставките от [фирма] за данъчни периоди м.05, м. 06 и м. 07.2018г. по 10 фактури, с предмет на доставките „части по опис“ и ДДС в общ размер на 15 000,01 лв; доставките от „Т. Г.“ Е. за данъчни периоди м. 03.2018г. по 7 фактури, издадени от с предмет на доставките „части по опис“ и ДДС в общ размер 10 000,00 лв.; и доставките от [фирма] за данъчен период м.10.2018г. по 6 фактури с предмет на доставките „части по опис“, и ДДС в общ размер 8 000,01 лв., при извършената в хода на ревизията насрещна проверка на доставчиците към всяка от фактурите е приложен „опис приемо-предавателен протокол към фактура“, който е двустранно подписан от страна на получателя по фактурите – [фирма] и представител на съответния доставчик. Освен посочване на немера на фактурата, за който се отнася

съответния опис, е описан подробно и предметът на доставката с наименование на стоката, брой, /количество, единична цена и стойност. Следователно, в случая са налице преки доказателства за прехвърляне собствеността върху вещите предмет на спорните доставки, които не са оспорени относно тяхната автентичност – авторство, от страните и следва да бъдат ценени с оглед на останалите доказателства по делото.

Неоснователни са доводите в решението на директора на дирекция “ОДОП”, че представените описи, които представляват и приемо-предавателни протоколи, не могат да бъдат обвързани с конкретните фактури. От представените приемо-предавателни протоколи се установява, че във всеки един от тях е посочено изрично към коя фактура се отнася с номер и дата.

Освен това, тези документи, макар и частни са двустранно подписани и съдържат описание на предадените стоки с вид, количество и единична цена и са представени още в хода на ревизията. Непосочването на марка или фабричен номер в приемо-предавателния протокол не пречатства прехвърлянето на собствеността на стоките, доколкото в случая се касае за родово определени вещи, които, ако имат посочен фабричен номер, то няма да са определени по своя род, а ще бъдат индивидуализирани и в такъв случай не би било необходимо предаване, а собствеността щеше да се прехвърли по силата на самия договор, на основание чл.24 ал.1 ЗЗД.

От представените преки доказателства - приемо-предавателните протоколи - се установява, че стоките са предадени, с което на осн. чл.24, ал.2 ЗЗД е прехвърлено правото на собственост, тъй като се касае за родово определени вещи.

От доставчиците са представени и копия от счетоводни регистри, от които се установява отразяване на фактурите в счетоводствата им. От „Т. [фирма] са представени и фактури от предходен доставчик, договор за наем на склад от посочения предходен доставчик и граждански договори. От [фирма] също е представена фактура за авточасти на предходен доставчик.

Сред доказателствата за реалното извършване на доставките от съществено значение е разплащането по издадената фактура. Както е установено и от заключението на ССЕ фактурите са заплатени в брой, за което има издадени фискални бонове, заплащането е отразено и в счетоводните справки.

Фактурите са включени с СД и дневниците за продажби на доставчиците.

Последващата реализация на фактурираните стоки също представлява косвено доказателство за реалността на доставката. В случая не се оспорва фактът, че стоки като посочените в предмета на спорните доставки се използват в дейността на дружеството при ремонта и поддръжката на притежаваните от него влекачи и ремаркета, с които извършва икономическата си дейност. Този факт се установява, както от представените ремонтни карти, в които са описани вложените в ремонта и поддръжката на конкретен автомобил части и материали, на конкретна дата, така и заключението по назначената ССЕ, според което получените доставки са използвани за автопарка на жалбоподателя, не са обект на последваща продажба и не са договаряни с клиенти.

Не се установява дружеството жалбоподател да е получател по доставки на резервни части – масла, гуми, филтри, радиатори, фарове и др. от други

доставчици. В същото време се установява, че такива части и материали са използвани за ремонт и поддръжка на автомобилите, с които извършва дейността си, което се установява и от представените ремонтни карти. Тези ремонтни карти са вътрешни документи на дружеството и макар да не могат да докажат съпоставимост на получени по конкретна фактура части с влагането им в конкретен автомобил, доказват, че части от вида на фактурираните са използвани за поддръжката на автомобилите на [фирма], с които последното осъществява дейността си.

Относно транспорта на стоките, като косвено доказателство за реалността на доставката, не могат да се приемат разсъжденията на приходната администрация, че липсата на доказателства за транспорт е доказателство за нереалност на фактурираните доставки, доколкото от описите / приемо-предавателните протоколи към процесните фактури се установява, че предмет на доставката са между три и десет стоки, които са в брой по едно или две и по-голямата част от тях не са обемни, като фарове, филтри, кабели и др., за да изискват специален транспорт.

Относно посочените трима доставчици е установено, че стоките са осчетоводени както при доставчиците, така и в счетоводството на жалбоподателя.

Доводите в решението на директора на дирекция „ОДОП“ за липса на договори също е неоснователен. Издадените фактури могат да заместят липсата на договори, което да установи възникнали облигационни правоотношения между страните по доставките. Приложените описи приемо-предавателни протоколи, подписани двустранно от страните, доказват и изпълнението.

Представени са и доказателства за придобиване на стоките от доставчиците-фактури, счетоводни документи.

В своята практика СЕС приема, че липсата на доказателства за установяване произхода на стоките, за наличието на кадрова обезпеченост на доставчика, както и доказателства за наличието на търговски обект, от който дружествата осъществяват дейността си, които обстоятелства предвид Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 г., при липса на доказателства или поне твърдения от органа по приходите, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, не следва да бъдат основание за отказ на правото на данъчен кредит за получателя по доставката, а констатациите на органа по приходите са свързани най-вече с придобиването на стоките от предходните доставчици – произхода на стоките. Липсата на кадрова, материална и техническа обезпеченост на доставчиците, не може да се вмени като отговорност на получателя, тъй като той не може да бъде държан отговорен за действията и/или бездействията на неговите доставчици. Негово задължение е да установи, че фактурираните му доставки, са действително осъществени, което означава, че следва да представи достатъчно категорични доказателства, че стоките (различни авточасти и масла) са му предадени. В този смисъл е и практиката на СЕС по дела С-324/11 (G. T.), С-80/11 и С-142/11 (M. Kft и P. D.) и С-18/13 (M. P.). Предвид дефиницията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО тя изисква не да се

прехвърля собственост, каквото е изискването на чл. 6, ал. 1 ЗДДС в относимите редакции върху фактурираните стоки, а само правото на разпореждане, което означава, че е достатъчно за правото на данъчен кредит за получателя доставчикът му да е предал стоката, въпреки че той не е неин собственик.

Поради изложеното, РА, в частта в която не е признато право на приспадане на данъчен кредит: за данъчни периоди 05, м. 06, и м. 07.2018г.. по 10 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките „части по опис“, в общ размер на 15 000,01 лв.; за данъчни период м. 03.2918г. по 7 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките „части по опис“, в общ размер 10 000,00 лв. и за данъчен период м.10.2018г. по 6 фактури с предмет на доставките „части по опис“, издадени от [фирма], в общ размер 8 000,01 лв., следва да се отмени като незаконосъобразен.

От страните се претендират разноски, които предвид посочения изход на спора на основание чл.161, ал.1 от ДОПК и съгласно Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 2322,23 лв, съобразно материалния интерес и отхвърлената част от жалбата. На жалбоподателя следва да се присъдят разноските по делото и възнаграждението за един адвокат за настоящата инстанция, съразмерно с уважената част на жалбата в размер на 1724,54 лв.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд София-град, LXV състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № Р-22221019000959-091-01/01.10.2019г., издаден от В. А. В. – началник на сектор, възложил ревизията и Н. Ц. Р., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 2136/18.12.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта в която на [фирма] са установени данъчни задължения по Закона за данъка върху добавената стойност - непризнат данъчен кредит - в общ размер 33000,02 лв. и съответните лихви в размер на 4073,83 лв. за данъчни периоди 05, м. 06, и м. 07.2018г.. по фактури, издадени от [фирма]; за данъчен период м. 03.2918г. по фактури, издадени от [фирма] и за данъчен период м.10.2018г. по фактури, издадени от [фирма].

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу ревизионен акт № Р-22221019000959-091-01/01.10.2019г., издаден от В. А. В. – началник на сектор, възложил ревизията и Н. Ц. Р., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 2136/18.12.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите в останалата част, с която не е признато право на приспадане на данъчен кредит - в общ размер на 59897,69 лв. и са начислени лихви в размер на 8367,78 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 2322,23 (две хиляди триста двадесет и два лв. и двадесет и три ст.) лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], разноски в размер на 1724,54 (хиляда седемстотин двадесет и четири лв. и петдесет и четири ст.) лв.

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

СЪДИЯ: