

РЕШЕНИЕ

№ 7734

гр. София, 11.12.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 04.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **8617** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на ГРИФИНС ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [жилищен адрес] ет. партер, чрез упълномощен процесуален представител – адв. И. М., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221021005542-091-001 от 01.04.2022 г., издаден от М. Ц. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП - В. – орган възложил ревизията, и Д. Д. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1133/18.07.2022 г. на заместник-директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите (ДОДОП – С. при ЦУ на НАП).
С жалбата се оспорва горепосочения РА № Р-22221021005542-091-001 от 01.04.2022 г. с твърдения за необоснованост и незаконосъобразност като постановен в нарушение на ЗДДС, ППЗДДС и ДОПК. На първо място, се сочат съществени нарушения на процесуалните правила, изразяващи се в неизпълнение на задълженията на органите по приходите съгласно чл. 2, чл. 3, чл. 5 и чл. 6 от ДОПК, както и на чл. 37, ал. 1 от ДОПК, съгласно които органът по приходите е длъжен да събере всички относими доказателства и едва след това да пристъпи към установяване на данъчни задължения. По отношение на ЗДДС жалбоподателят оспорва изводите на ревизиращия екип за нереалност на доставките, по които му е отказано право на данъчен кредит на основание чл. 69, ал. 1, т. 1, във вр. с чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Твърди, че

ревизиращите не аргументират становището си за симулативност на сделките с цел намаляване на резултата по ЗДДС за съответния данъчен период. Излагат се доводи, в смисъл че спорните доставки са извършени от издателите на фактурите и платени от жалбоподателя, който не е задължен по силата на закон да доказва обстоятелства, касаещи търговската дейност на доставчика му и предходния му доставчик, каквито са кадровата, материалната и техническа обезпеченост, както и транспорта на стоките. Следователно, приема за неправилно въз основа на такива аргументи да се отказва правото на данъчен кредит на получателя по доставките, при положение че са спазени изискванията на закона. Позовава се на чл. 112 от ЗДДС и чл. 220 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, както и на съдебна практика на ВАС – Решение № 5831 от 25.04.2013 г. по адм. дело № 9161/2012 г. на ВАС, както и на Съда на ЕС, а именно на т. 39 от Решение от 06.09.2012 г. по дело С-324/11, също на приетото от Съда на ЕС с решения по съединени дела С-80/11 и С-142/11, по дело С-78/12 и по дело С-285/11. Изразява искане за отмяна на оспорвания РА като незаконосъобразен и необоснован.

В открити съдебни заседания по делото жалбоподателят се представлява от пълномощник – адв. М., който поддържа жалбата по изложените в нея съображения и развити доводи в представени писмени бележки. Претендира присъждане на направените разноски по делото съгласно представен списък по чл. 80 от ГПК.

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, се представлява по делото от юрисконсулти М. и В., които оспорват жалбата с искане да бъде отхвърлена с аргументи, подробно изложени в решението на ответника. Претендира се юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител в производството.

Административен съд София-град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221021005542-020-001 от 01.10.2021 г., връчена на дружеството по електронен път на 14.10.2021 г. съгласно удостоверение в този смисъл на л. 35, изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221021005542-020-002 от 10.01.2022 г., с която на основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК е удължен срокът за извършване на ревизия, и двете издадени от М. Ц. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - В., е възложено извършването на ревизия на ГРИФИНС ЕООД за установяване на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м. 09.2020 г. до м. 04.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221021005542-092-001 от 02.03.2022 г. в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, който е връчен на ревизираното лице по електронен път на 07.03.2022 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизията приключва с РА № Р-22221021005542-091-001 от 01.04.2022 г., издаден от М. Ц. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - В. – орган възложил ревизията, и Д. Д. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. - ръководител на ревизията. РА е връчен на ревизираното лице по електронен път на 05.04.2022 г. съгласно представеното удостоверение за активиране на електронната препратка към електронното съобщение съгласно чл. 30,

ал. 6 от ДОПК.

С РА на дружеството са установени допълнителни задължения за ДДС в общ размер от 79 114.68 лв., от които 70 930.15 лв. главница и лихва в размер на 8 184.53 лв. за отделни данъчни периоди от м. 09.2020 г. до м. 04.2021 г., подробно описани в акта в табличен вид с посочване на основание, период и размер на задължението. Същите произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1, вр. чл. 6 и чл. 9, както и чл. 71, т. 1, във връзка с чл. 114, ал. 1, т. 9 и чл. 25 от ЗДДС по фактури, издадени от АСТАРГО 3 ЕООД, ЕВРОЛАЙН ЕООД, М. Т. 2015 ЕООД и АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД.

От фактическа страна в хода на ревизията е установено, че основният предмет на дейност на ревизираното дружество през ревизирия период е международен пътнически и товарен транспорт.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество в хода на ревизията са предприети процесуални действия, подробно описани в РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от издадения РА.

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 № Р-22221021005542-040-001 от 21.10.2022 г., № Р-22221021005542-040-002 от 07.01.2022 г., № Р-22221021005542-040-003 от 10.01.2022 г., № Р-22221021005542-040-004 от 13.01.2022 г., № Р-22221021005542-040-005 от 13.01.2022 г. и № Р-22221021005542-040-006 от 13.01.2022 г., в отговор на които от същото са представени документи по електронен път, подробно описани в РД.

С протокол към ревизионното производство са присъединени доказателства, събрани в хода на извършена на ревизираното лице проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с Протокол № П-22221020207175-073-001 от 03.09.2021 г. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на Б. Е. ЕООД, ЕИК[ЕИК], АСТАРГО 3 ЕООД, ЕВРОЛАЙН ЕООД, М. Т. 2015 ЕООД и АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД, резултатите от които са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки, подробно описани в РД.

Изпратени са искания до СДВР и ОД на МВР с цел установяване пребиваването в страната на управителя на дружеството и подотчетните лица на датите на извършване и разплащане на спорните доставки.

Изпратени са искания до контрагенти с дългогодишни партньорски отношения, извършили доставки на авточасти, автоуслуги, гуми, с цел анализ на процесните доставки, а именно до АВТО Л. ЦЕНТЪР ООД, ЕИК[ЕИК], СУПЕР СЕРВИЗ 2000 ЕООД, ЕИК[ЕИК], ФЛЕКСИ БОКС ЕООД, ЕИК[ЕИК], БАЛГЕРИЪН Т. С. ООД, ЕИК[ЕИК], П. ЕООД, ЕИК[ЕИК] и П. Р. ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Въз основа на събраните в хода на ревизионното производство материали органите по приходите са приели, че реално не са извършени доставките на стоки и услуги по фактурите, издадени от АСТАРГО 3 ЕООД, ЕВРОЛАЙН ЕООД, М. Т. 2015 ЕООД и АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД, с мотиви подробно изложени в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА, включително изложените в него мотиви.

РА е оспорен по административен ред на основание чл. 152, ал. 1 от ДОПК пред директора на дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП. Жалбата е приета от органа за неоснователна и РА е потвърден с Решение № 1133/18.07.2022 г. на

заместник-директора на Д ОДОП – С., издадено в условията на заместване на директора на дирекцията съгласно Заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021 г. и Заповед № 8847/15.07.2022 г. на изпълнителния директор на НАП. Изложени са мотиви, в смисъл че с оглед цялостната преценка на всички доказателства и данни, събрани в хода на ревизията, следва заключението за наличието на сделки, сключени с цел данъчна измама, състояща се в неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит. Сочи се, че не се установява добросъвестно поведение от страна на жалбоподателя в насока полагането на необходимата грижа на добър търговец, липсват данни за обмен на информация между търговците и обективни критерии за избор на доставчици, а освен това е установено, че доставчиците са без назначен персонал и търговски обекти. Излагат се доводи, че основна предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит по облагаема доставка е реалното й извършване и се отнася само до действително дължимите данъци, т.е. данъци, съответстващи на сделките, върху които е начислен данък върху добавената стойност, или който е изплатен, доколкото е бил дължим. В тази връзка органът се позовава на практика на Съда на ЕС по дело С-285/09, дело С-454/98 и по съединени дела С-80/11 и С-142/11.

Решението е връчено на жалбоподателя на 26.07.2022 г. по електронен път, видно от активиране на електронната препратка към електронното съобщение съгласно чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

Срещу РА е подадена жалба по реда на чл. 156, ал. 1 от ДОПК пред Административен съд София-град чрез административния орган на 29.07.2022 г., видно от датата на приемане на пратка от адв. М., съдържаща „жалба срещу Решение № 1133/18.07.2022 г.“, от лице, което е лицензирано за извършване на пощенски услуги съгласно справка в публичния регистър по чл. 38, т. 1 – 3 от Закон за пощенските услуги към Комисия за регулиране на съобщенията, във връзка с която е образувано настоящото съдебно производство.

По делото са приобщени материалите от ревизионната преписка. Не са представени нови доказателства, не са ангажирани доказателствени искания за събиране на такива в съдебното производство.

При така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи: Жалбата до съда е подадена в срока и по реда на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с правен интерес от оспорване, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, и след изчерпване на административния ред за обжалване, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

В случая РА Р-22221021005542-091-001 от 01.04.2022 г. е издаден от М. Ц. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП - В. – орган възложил ревизията, и Д. Д. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. – ръководител на ревизията. Представена е Заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. на

директора на ТД на НАП – С., с която възложителят на ревизията М. Ц. М. е оправомощен като компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК (т. 1. 3 от заповедта).

Безспорно е, че посочените органи по приходите към момента на провеждане на ревизията и издаване на РА са служители на ТД на НАП – В., което се установява и от представени по делото писмени доказателства като част от ревизионната преписка.

Липсва спор също така, че ревизираното лице – ГРИФИНС ЕООД, към момента на ревизията – от възлагането ѝ до приключването ѝ с издаване на РА, а и към настоящия момент, е със седалище и адрес на управление в [населено място].

Съгласно чл. 7, ал. 1 от ДОПК „актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция“. На основание чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на юридически лица е ТД на НАП, където е седалището им. Седалището на ревизираното търговско дружество е в [населено място], съгласно съответното вписване в Търговския регистър при Агенция по вписванията. Следователно в случая териториално компетентна е ТД на НАП – С..

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по седалището на търговското дружество. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки.

Предвиденото в чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган гласи, че „правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор“. В тази връзка разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП гласи, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

В настоящия случай е представена Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на ЦУ на НАП, издадена при условията на делегация на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК съгласно Заповед № 3ЦУ-ОПР-2/19.04.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, която е служебно известна на съда. Със Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК е определено, че не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК относно териториално компетентния орган за извършване на ревизии по отношение на М. Ц. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП - В., и Д. Д. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. (т. 2 от заповедта). Представена е още Заповед № 3-ЦУ-3000/30.09.2021 г., издадена от заместник-изпълнителния директор на НАП на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП, с която са определени М. Ц. М. и Д. Д. Н. – органи по приходите в ТД на НАП – В., като компетентни органи да осъществяват производства по данъчно-осигурителен

контрол, за които на основание чл. 8 от ДОПК е компетентна ТД на НАП – С., по отношение на лица, посочени в приложение към заповедта (в табличен вид на л. 30 гръб), включително и ГРИФИНС ЕООД.

Заповед № З-ЦУ-3000/30.09.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, в която са посочени конкретно компетентните органи по приходите по отношение на жалбоподателя, е издадена на основание чл. 10, ал. 9 от ЗНАП въз основа на горната заповед, съгласно изричното позоваване в същата относно определените в нея длъжностни лица, за които не се прилагат правилата на чл. 7 и чл. 8 от ДОПК.

С оглед на горното е спазен редът по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП за оправомощаване на органи по приходите от една териториална дирекция да извършват действия и да издават актове по ДОПК спрямо лица, по отношение на които е компетентна друга ТД на НАП. Издадена е заповед на оправомощено от изпълнителния директор на НАП лице за определяне на конкретни служители, за които не се прилага чл. 8 от ДОПК, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Следователно, оспорваният РА е издаден от компетентен орган – определените с горните заповеди възложител и ръководител на ревизията.

Спазена е предвидената в закона писмена форма – РА е издаден като електронен документ, подписан с квалифициран електронен подпис от компетентните органи – възложителя и ръководителя на ревизията. Съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ писмената форма се счита за спазена, ако е съставен електронен документ, съдържащ електронно изявление. Съгласно писмо от изпълнителния директор на ИНФОРМАЦИОННО ОБСЛУЖВАНЕ АД от 13.09.2023 г. във връзка с разпореждане на съда по настоящото дело се установява, че на М. Ц. М. са издадени две квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 25 от Закона за електронния документ и електронния подпис, с валидност на първото от тях от 16.11.2021 г. до 16.11.2022 г., а на второто – от 14.11.2022 г. до 14.11.2023 г. Съгласно представени писмени доказателства, съдържащи изображение, се установява, че Д. Д. Н. притежава валидно удостоверение на квалифициран електронен подпис със срок от 29.04.2021 г. до 29.04.2022 г. Следователно, към датите на възлагане на ревизията, както и издаване на РД и РА, възложителят на ревизията и ръководителят на същата са притежавали валидни удостоверения за квалифициран електронен подпис, с които са подписани издадените в хода на ревизията документи, включително РА.

С оглед на горното съдът намира, че актът е издаден от компетентни органи и в този смисъл липсват основания за обявяване на нищожността му.

РА е мотивиран с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и разпоредителна част в табличен вид с посочени правно основание, период, вид и размер на данъчните задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА.

Ревизията е извършена и приключила в предвидените в закона срокове. ЗВР № Р-22221021005542-020-001 от 01.10.2021 г. е връчена на 14.10.2021 г. на ревизираното лице по електронен път съгласно представени доказателства за активиране на електронната препратка към електронно съобщение за връчване (на л. 129), като от този момент тече 3-месечният срок по чл. 114, ал. 1 от ДОПК за извършване на ревизията. Същият е удължен до 14.03.2022

г. със ЗИЗВР № Р-22221021005542-020-002 от 10.01.2022 г., издадена от оправомощен орган, на основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК. РД е издаден на 02.03.2022 г. в установения в чл. 117, ал. 1 ДОПК срок, а РА е издаден на 01.04.2022 г. – в срока по чл. 119, ал. 2 ДОПК. Следователно, в случая ревизията е приключила в предвидените в чл. 114, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК срокове.

Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен. Всички данни и материали, приложени към преписката, са събрани по реда на ДОПК и не се нарушени правата на ревизираното лице в производството.

С РА на дружеството са установени допълнителни задължения за ДДС в общ размер на 70 930.15 лв. главница и лихва в размер на 8 184.53 лв. за отделните данъчни периоди от м. 09.2020 г. до м. 04.2021 г. Същите произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1, чл. 6 и чл. 9, чл. 71, т. 1, във връзка с чл. 114, ал. 1, т. 9 и чл. 25 от ЗДДС по фактури, издадени от АСТАРГО 3 ЕООД, ЕВРОЛАЙН ЕООД, М. Т. 2015 ЕООД и АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД.

Между страните е налице спор правомерно ли е упражнено от дружеството жалбоподател правото на данъчен кредит по извършени от горните дружества доставки, както следва:

От АСТАРГО 3 ЕООД:

Ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по 6 фактури, издадени през данъчен период м. 12.2020 г. в общ размер на 8 001.66 лв., с предмет на доставките - „авточасти“, „гуми“ и „автоуслуги“ /ремонт на МПС/.

За дружеството доставчик е констатирано, че не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г. и 2020 г., както и че е deregистрирано по ЗДДС, считано от 07.07.2021 г., поради установени обстоятелства за прилагане на чл. 176 от ЗДДС.

Във връзка с извършена насрещна проверка от доставчика е представен хронологичен регистър, удостоверяващ осчетоводяването на фактурите и извършеното плащане по тях в брой, както и приемо-предавателни протоколи. Не са представени първични документи за придобиване и произход, осчетоводяване и разплащане на фактури от предходни доставчици. Органите по приходите са установили, че в дневника за покупки на доставчика е декларирана само една доставка, съответстваща на декларираните продажби с контрагент - М Д Г. ЕООД, ЕИК[ЕИК]. От представените счетоводни регистри е установено, че стоките – предмет на спорните фактури, не са заведени в счетоводството на дружеството. Следователно е направен извод, че не е доказан произходът на същите от предходен доставчик.

Ревизиращите органи са посочили, че не са представени документи за извършен транспорт на стоките /авточасти/ по доставките към ГРИФИНС ЕООД, а именно – фактури, издадени от превозвачи, товарителници, пътен лист, договори за извършване на транспортна услуга.

Към фактурите за извършена автоуслуга е посочено в РД, че не е представена

заявка или работна карта за извършване на механичен ремонт на МПС за установяване вида на извършения ремонт, датата на постъпването на МПС в сервиз, времето, през което са извършвани ремонтните дейности, както и датата на напускане на сервиза или обекта, в който са предоставени услугите. След справка в информационните масиви на НАП е установено, че при АСТАРГО 3 ЕООД има назначени 2 лица на трудов договор - М. Щ. Л. и И. Д. Д.. За М. Щ. Л. е установено, че има сключени и други трудови договори, а именно:

- с Б. С. Г. ЕООД, ЕИК[ЕИК] – от 26.11.2020 г., на длъжност „охранител“, на 8-часов работен ден. Дружеството е подавало за това лице Декларация обр. 1 за периода от м.11.2020 г. до м.04.2021 г. при 8-часов работен ден;

- с ВП Т. 2020 ЕООД, ЕИК[ЕИК] – от 31.07.2019 г., на длъжност „тракторист“, на 8-часов работен ден. Дружеството е подавало за лицето Декларация обр. 1 за периода от м.11.2020 г. до м.04.2021 г. за отработени месеци при 8-часов работен ден.

В тази връзка е формиран извод, че е невъзможно М. Щ. Л. да съвместява изпълняването на трудовите си задължения при 8-часов работен ден при трима работодатели едновременно.

Относно И. Д. Д. е установено, че има сключен трудов договор от 13.02.2018 г. със С. Т. ЕООД, ЕИК[ЕИК], като със споразумение от 14.07.2020 г. е преназначен на длъжност „специалист с контролни функции търговия“, на 8-часов работен ден, с работно място в [населено място]. Дружеството е подавало за това лице Декларация обр. 1 за периода от м.09.2020 г. до м.04.2021 г. с отработени месеци при 8-часов работен ден. Формиран е извод, че е невъзможно И. Д. Д. да изпълнява трудовите си задължения при 8-часов работен ден при двама работодатели едновременно в две различни населени места.

Същевременно е установено, че АСТАРГО 3 ЕООД не е подавало декларации за изплатени суми по чл. 73 от ЗДДФЛ по извънтрудови правоотношения, не е декларирало и не притежава движимо и недвижимо имущество, няма подадени ГДД за 2019 г. и 2020 г. по чл. 92 от ЗКПО и не са публикувани ГФО в Търговски регистър.

Органите по приходите са констатирани, че от получените отговори от СДВР, ОД на МВР, товарните автомобили, на които е посочено, че е направен ремонт, и лицата, извършили плащането по спорните фактури и приемането на резултата от доставките с подписването на приемо-предавателни протоколи (ППП), не са били на територията на страната. Данните за влизане и излизане на МПС и водачите от и на територията на страната са подробно описани в РД.

Посочено е още че е невъзможно да бъдат извършени ремонти на МПС с рег. [рег.номер на МПС] и С., тъй като същите не са собственост и не са наети от ревизираното лице през м. 12.2020 г., когато са издадени фактури № 744/29.12.2020 г. и № 748/29.12.2020 г. и относимите към тях ППП.

Достигнато е до извода, че АСТАРГО 3 ЕООД не разполага с материална, техническа и кадрова ресурсна обезпеченост за извършване на фактурираните доставки.

Във връзка с горното и на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1, във

връзка с чл. 6, чл. 9, чл. 25 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС с оспорвания РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от АСТАРГО 3 ЕООД в общ размер на 8 001.66 лв.

От ЕВРОЛАЙН ЕООД:

Установено е, че ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по 13 фактури, издадени от това дружество през данъчни периоди м. 01.2021 г., м. 02.2021 г., м. 03.2021 г. и м. 04.2021 г. в общ размер на 20 926.66 лв., с предмет на доставките - „авточасти“, „материали“, „услуга“ и „автоуслуги“.

За дружеството доставчик е констатирано, че не е подавало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г., както и че е deregистрирано по ЗДДС на 28.09.2021 г. на основание установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

При извършена в хода на ревизията насрещна проверка от доставчика са представени хронологичен и аналитичен регистър, отразяващи осчетоводяването на издадените фактури при доставчика, копия на приемо-предавателни протоколи към тях, с изключение на такъв за фактура № [ЕГН]/23.04.2021 г. Всички фактури са с начин на плащане в брой и са разплатени на датата на издаването им.

Посочено е от ревизиращите органи, че от ЕВРОЛАЙН ЕООД не са представени първични документи за придобиване и произход на стоките, предмет на доставките към ГРИФИНС ЕООД, писмени обяснения в тази връзка и доказателства за извършено разплащане по същите. От представените счетоводни регистри е установено, че такива стоки не са заведени в патримониума на дружеството.

Ревизиращите органи са посочили, че не са представени документи за извършен транспорт на стоките /авточасти/ по доставките към ГРИФИНС ЕООД, а именно – фактури, издадени от превозвачи, товарителници, пътен лист, договори за извършване на транспортна услуга.

Към фактурите за извършена автоуслуга не е представена заявка или работна карта за извършване на механичен ремонт на МПС за установяване вида на извършения ремонт, датата на постъпването на МПС в сервиз, времето през което са извършването на ремонтните дейности, както и датата на напускане на сервиза или обекта, в който същите са извършени.

Във връзка с горното и на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6, чл. 9, чл. 25 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС с оспорвания РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от ЕВРОЛАЙН ЕООД в общ размер на 20 926.66 лв.

От М. Т. 2015 ЕООД:

Установено е, че ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по 20 фактури, издадени през данъчни периоди м. 09.2020 г., м. 10.2020 г., м. 11.2020 г. и м. 01.2021 г. в общ размер на 36 001.83 лв., с предмет на доставката - „авточасти“, „автоуслуги“, „услуга“, „гуми“ и „материали“.

Констатирано е от органите по приходите, че доставчикът не е подавал ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г.

Deregистриран е по ЗДДС на 26.01.2021 г. от орган по приходите на основание

установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

Посочено е, че „ГРИФИНС“ ЕООД е декларирало в дневниците за покупки и е ползвало данъчен кредит по фактури за периода 26.01.2021 г. – 28.02.2021 г. в размер на 11 293,33 лв., издадени след датата на дерегистрация по ЗДДС.

В хода на ревизията при извършена насрещна проверка от доставчика са представени аналитичен регистър за отразените в счетоводството на дружеството продажби и плащания по процесните фактури. При проверка в регистрите на НАП е установено, че издадените документи са отразени в дневник продажби за съответния период и размера на данъка е включен при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125. Не са представени копия на платежни документи.

Констатирано е, че от М. Т. 2015 ЕООД не са представени първични документи за придобиване и произход на стоките, предмет на процесните доставки към ГРИФИНС ЕООД, както и за осчетоводяване и разплащане на такива. Няма документи за извършен транспорт на авточастите /фактура, товарителница, пътен лист, договори с физически лица/.

От доставчика не е представено обяснение и не е посочено мястото на физическото извършване на фактурираните автоуслуги. Не е представена заявка или работна карта за извършване на механичен ремонт на МПС за установяване вида на извършения ремонт, датата на постъпването на МПС в сервиз, времето, през което са извършвани ремонтните дейности, както и датата на напускане на сервиза или обекта на М. Т. 2015 ЕООД. Няма деклариран търговски обект, от който се осъществява дейността.

След справка в информационния масив на НАП е установено, че в дружеството има назначени 4 лица на трудов договор.

Констатирано е, че Д. В. О. има сключен и трудов договор от 20.07.2020 г. със СВ Б. К. ЕООД, ЕИК[ЕИК], на длъжност „общ работник строителство на сгради“ на 8-часов работен ден. Посочено е, че Д. В. О. няма техническа компетентност за извършване на услугите и освен това физически е невъзможно да съвместява изпълняването на трудовите си задължения при 8-часов работен ден при двама работодатели едновременно, в различни населени места.

За Н. Д. Г. е установено, че има сключен и трудов договор от 30.03.2020 г. с работодател М. ТОП СТРОЙ ЕООД, ЕИК[ЕИК], на длъжност „зидар“ на 8-часов работен ден, с работно място – [населено място]. Дружеството не е подавало за Н. Д. Г. Декларация обр.1.

За С. В. Г. е установено, че има сключен трудов договор от 30.03.2020 г. и с работодател М. ТОП СТРОЙ ЕООД на длъжност „зидар“ на 8-часов работен ден, с работно място – [населено място]. Договорът е прекратен на 18.07.2020 г. Лицето има сключен договор от 30.04.2020 г. с М. 14 ЕООД, ЕИК[ЕИК], на длъжност „зидар“ на 8-часов работен ден, с работно място – [населено място]. Договорът е прекратен на 04.06.2020 г.

За Ц. Т. И. е установено, че има сключен трудов договор от 20.07.2020 г. със СВ Б. К. ЕООД, ЕИК[ЕИК], на длъжност „общ работник строителство на сгради“ на 8-часов работен ден, с работно място в [населено място]. Трудовият договор е прекратен на 16.12.2020 г. Лицето има сключен договор от

05.04.2021 г. със СВ Б. К. ЕООД на длъжност „общ работник строителство на сгради“ на 8-часов работен ден, с работно място в [населено място]. От 16.03.2021 г. до 20.04.2021 г. лицето е назначено в Р – ЛЕС ЕООД, с ЕИК[ЕИК], на длъжност „резач горски дървен“, на 8-часов работен ден, с работно място в [населено място]. Дружеството е подавало за Ц. Т. И. Декларация обр.1 за отработените дни за периода м. 03 - м. 04.2021 г., с 8-часов работен ден. Органите по приходите са констатирани, че Ц. Т. И. няма техническа компетентност за извършване на услугите и освен това физически е невъзможно да съвместява изпълняването на трудовите си задължения при 8-часов работен ден при двама работодатели едновременно, в различни населени места.

Органите по приходите са констатирани, че от получените отговори от СДВР, ОД на МВР, товарните автомобили, на които е посочено, че е извършен ремонт от горните три дружества, и лицата, извършили плащането по спорните фактури на датите на издаването им, както и приемането на услугата с приемо-предавателните протоколи /ППП/, не са били на територията на страната, както и че дружеството не разполага с МПС с рег. [рег.номер на МПС] , тъй като не е собствено и наето от ревизираното лице през съответните данъчни периоди.

Във връзка с горното и на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6, чл. 9, чл. 25 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС с оспорвания РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от М. Т. 2015 ЕООД в общ размер на 36 001.83 лв.

От АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД:

Установено е, че ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по 4 фактури, издадени през данъчен период м. 02.2021 г., в общ размер на 6 000.00 лв., с предмет на доставката - „рекламни материали“ /работен календар, химикалки, чадъри, ключодържатели, тениски, работни гащеризони и др./.

Установено е, че АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на 15.03.2021 г. по инициатива на орган на НАП на основание: задължителна при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД не е подавало декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г. и 2020 г. Не е публикувало ГФО в Търговски регистър за отчетни 2019 г. и 2020 г.

Установено е още, че дружеството няма движимо и недвижимо имущество, няма декларираны търговски обекти за осъществяване на дейността.

Изпратено е Искане за представяне на информация от трети лица № П-22221022000791-041001 от 12.01.2022 г. до ГЕОГРАФСКА ИНФОРМАЦИОННА СИСТЕМА – С. /Г.-С./, ЕИК[ЕИК], за удостоверяване на актуалност/реалност на деклариран адрес на управление и седалище на АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД. От получения отговор е установено, че на територията на Столична община не съществува адрес – [населено място], [улица] В.

До дружеството-доставчик е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221022001726-040-001 от 10.01.2022 г., връчено по електронен път на 10.01.2022 г., в отговор на което проверяваното лице не е представило

изисканите документи и писмени обяснения.

Установено е, че АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД през ревизирания период е декларирано 2 трудови договора - на 28.03.2019 г. с Д. В. Г. на длъжност „мениджър покупко-продажби, с предмет на дейност „търговия на дребно с части и принадлежности за автомобили“, при 8-часов работен ден, и на 04.11.2019 г. с Я. М. Ф. на длъжност „куриер“, с предмет на дейност „търговия на дребно с части и принадлежности за автомобили“. През същия период, до 29.10.2020 г., Я. М. Ф. е имал сключен трудов договор в КОРОНД ЕООД, ЕИК[ЕИК], на длъжност: търговски посредник, с място на работа в [населено място].

От ревизираното лице са изискани мострени екземпляри от доставените рекламни материали по спорните фактури от АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД. Такива не са представени. Ревизираното лице не е представило търговска кореспонденция за избор на конкретните артикули, заявка за поръчка, договор за изпълнение или други документи, доказващи потвърждаването и изпълнението на поръчките за доставка на рекламните артикули. Това е било основание за органите по приходите да приемат, че в случая не са извършени реални доставки по фактурите от това дружество, във връзка с които жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит.

Ревизиращите са посочили още че след направена проверка за съответствие между стойността на доставката по фактура и включените в ППП материали е установено несъответствие по ф-ри № [ЕГН]/16.02.2021 г. и № [ЕГН]/19.02.2021 г. Не се пояснява в какво се състои това несъответствие.

Относно закупените рекламни материали е посочено от органите по приходите, че в по-голямата си част те са работно облекло, а именно тениски, работни гащеризони и якета. Подчертано е, че през м. 02.2021 г. ревизираното лице е имало 28 лица, назначени на трудов договор, като през месеците февруари, март и април на основание чл. 325, ал. 1, т. 1 от Кодекса на труда (КТ) са освободени 21 лица. На датата на освобождаване от ГРИФИНС ЕООД всички са назначени на трудов договор със същите длъжности в ГРИФЛОГ ЕООД. На следващо място, е посочено, че през месец април ревизираното лице е извършило продажба на 12 товарни автомобила. Дружеството е намалило обема на извършваните транспортни услуги през м. 01.2021 г. с 18%, през м.02.2021 г. с 44%, през м.03.2021 г. със 74%, спрямо м.11.2020 г. През месец април същото не е извършвало никаква транспортна дейност. Съгласно представени писмени обяснения от управителя на дружеството е установено, че ревизираното лице преустановява международния транспорт, продава товарните автомобили и прекратява трудовите договори с шофьорите след месец март.

Предвид изложеното, ревизиращите органи са достигнали до заключението, че дружеството не е използвало/разходило фактурираните рекламни материали, поради прекратяване на дейността през месеците февруари и март на 2021 г.

Във връзка с гореизложеното на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6, чл. 9, чл. 25 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС с оспорвания РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД в общ размер на 6 000.00 лв.

С оглед изложените в РД и РА мотиви на органите по приходите, възприети и от решаващия орган по чл. 152, ал. 2 от ДОПК, на жалбоподателя е отказано право на данъчен кредит по спорните фактури от АСТАРГО 3 ЕООД, ЕВРОЛАЙН ЕООД, М. Т. 2015 ЕООД и АУТОТАЙЪРС 2019 с мотиви, че не е доказан произходът на предмета на доставки, както и че същите не разполагат с материална, техническа и кадрова ресурсна обезпеченост за извършване на фактурираните доставки.

На следващо място, спорно е предоставени ли са услуги по ремонт на МПС предвид констатациите на ревизиращите, че ГРИФИНС ЕООД не притежава и не е наел МПС – предмет на същите, както и че те са били извън територията на РБ към датите на подписване на приемо-предавателни протоколи за приемане на резултата от услугата.

В тази връзка съдът намира от правна страна следното:

Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, вр. с чл. 69, ал. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. За упражняване на правото да приспадне на платения по получени доставки ДДС е необходимо данъчно задълженото лице да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред – по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател – чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

Не са спорни обстоятелствата, че процесните доставки са облагаеми към датата на възникване на данъчното събитие, за тях са издадени фактури, които са отразени в дневниците за продажби на доставчиците и в справките-декларации за съответните данъчни периоди. Към този момент жалбоподателят и доставчиците са регистрирани по ЗДДС лица.

Представени са всички спорни фактури, които съдържат всички изискуеми реквизити съобразно изискването на чл. 7 ЗСч, чл. 114 от ЗДДС, съответно чл. 226 от Директива 2006/112, придружени с приемо-предавателни протоколи, с които е предаден от доставчика на жалбоподателя предметът на доставките – стоки, съответно резултат от извършените услуги.

На база на анализ на събраните в хода на ревизията доказателства органът по приходите е изградил констатации за липса на реални доставки по процесните фактури, обосновани с нередности при доставчика, както и с това, че събраните доказателства не установяват доставчикът през процесните периоди да е разполагал с доставеното количество стоки, както и с технически и материален ресурс за извършването на фактурираните услуги.

Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит на основание чл. 6, ал. 1, съответно чл. 9, ал. 1, във връзка с чл. 25, чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС.

На основание чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху

стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик. Разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС предвижда, че доставка на услуга е всяко извършване на услуга, каквото съгласно чл. 8 от с.з. е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

Следва да се има предвид, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане. Това е и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. При сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, докато при доставката по смисъла, вложен от законодателя в чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а следва да се установи нейното реално осъществяване - предаване на стоката или резултата от извършването на услугата. В този смисъл предаването на стоките или резултата от услугите следва категорично да е установено.

По аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки. С оглед на това доказателствената тежест в този процес пада върху ревизираното лице, което трябва с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства да установи реалното осъществяване на фактурираните доставки. В този смисъл не е достатъчно само издаването на фактури, а те следва да са придружени от други документи, водещи да извода за реалност на извършените стопански операции. След като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, негово задължение е да притежава документи за реалното предаване на стоката или услугата.

Предметът на доставката, по която се претендира приспадане на данъчен кредит, определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки отделен случай.

В настоящия случай предмет на спорните доставки са стоки – авточасти, материали, гуми, рекламни материали и услуги – ремонт на МПС.

По делото е безспорно, че вписаният в Търговския регистър предмет на дейност на ГРИФИНС ЕООД е: транспортна дейност, международен пътнически и товарен транспорт, товаро-разтоварителна дейност, търговска дейност, както и всяка друга дейност незабранена от закона. Има лиценз № 5757 за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение, издаден от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията на 13.04.2016 г., с валидност до 12.04.2026 г. За осъществяване на дейността си дружеството е притежавало 11 бр. товарни автомобили, 2 бр. ремаркета и два леки автомобили – Рено К. и Мазда 3, които се отдават под наем, както и 1 бр. ремарке за лек автомобил, както и наети 4 бр. влекача, 4 бр. ремаркета, 3 бр. товарни автомобили и 2 бр. атмосферозолирани фургона от контрагент Б. Е. ЕООД.

На 01.09.2020 г. жалбоподателят е притежавал 8 бр. товарни автомобили, 2 бр. леки автомобили и 1 бр. ремарке за лек автомобил. През месеците март и април са извършени продажби на товарните автомобили. Към 01.10.2021 г.

има собственост върху 1 бр. товарен автомобил с рег. [рег.номер на МПС] /стар [рег.номер на МПС] / и 1 бр. ремарке с Рег. [рег.номер на МПС] . За осъществяването на дейността дружеството е наело допълнително 10 бр. товарни автомобили /в т.ч. 6 бр. влекача/, 6 бр. ремаркета и 2 бр. атмосфероизолирани фургона от контрагент Б. Е. ЕООД.

ГРИФИНС ЕООД има сключен договор за наем с контрагент П. ООД на 5 бр. паркоместа и складова площ от 300 кв.м. в [населено място], [жк], [улица]. През ревизирания период от 01.09.2020 г. до 30.04.2021 г. от жалбоподателя по трудов договор са назначени 28 лица, повечето от които на длъжност „шофьор на товарен автомобил“. От страна на ГРИФИНС ЕООД в качеството му на осигурител са подавани Декларации обр. 1 и обр. 6 в нормативно определените срокове.

В хода на ревизията е установено, че ревизираното лице е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и счетоводните стандарти при спазване на основните принципи. Водена е аналитична счетоводна отчетност, съставяни са оборотни ведомости, аналитични и синтетични счетоводни сметки по групи. Отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС са в съответствие с изискванията на закона.

За периода на ревизията ГРИФИНС ЕООД декларира извършени транспортни услуги в рамките на ЕС на регистрирани по ДДС лица в страни от ЕС, с обща данъчна основа в размер на 45 272.29 лв. Установено е, че получателите са с валидни VIN. При извършена проверка в ИМ на НАП е установено, че ревизираното лице е подавало VIES декларации за извършените услуги. За периода на ревизията е извършило международен транспорт на стоки за лица извън ЕС, за които е начислило нулева ставка на ДДС. Представени са фактурите, ведно със заявка-договор за транспортна услуга и ЧМР от ревизираното лице, от които е установено, че поръчителите /платци/ на транспорта са лица извън ЕС.

За периода на ревизията ГРИФИНС ЕООД е декларирано извършени доставки, подлежащи на облагане със ставка 20 %, към данъчнозадължени лица, с данъчна основа в размер на 1 374 855.29лв. и начислен ДДС в размер на 274 971.05 лв.

За ревизирания период дружеството жалбоподател не е декларирано В. по смисъла на чл. 13 от ЗДДС, както и внос.

По доставките от АСТАРГО 3 ЕООД, ЕВРОЛАЙН ЕООД и М. Т. 2015 ЕООД с предмет авточасти, материали, гуми и автоуслуги са представени по делото копия на процесните фактури, ведно с приемо-предавателни протоколи, съгласно които са предадени на жалбоподателя стоките, предмет на доставките, съответно резултатът на услугите по ремонт на МПС. Приемо-предавателните протоколи са подписани и подпечатани от двете страни по доставката.

Относно придобиването на стоките от АСТАРГО 3, ЕВРОЛАЙН ЕООД и М. Т. 2015 ЕООД ревизиращите са направили констатации, че не са представени първични документи за придобиване и произход, писмени обяснение за произход на стоката, ведно с осчетоводяване, разплащане на същите. Не са представени доказателства, че стоките предмет на последваща продажба са заведени в патримониума на дружеството. По отношение на доставките на

услуги са стигнали до извод, че доставчиците не разполагат с кадрови и материален ресурс да ги извършат, както и с обекти с необходимото оборудване.

Във връзка с горното следва да се посочи, че съгласно чл. 14 от Директива 2006/112/ЕО не се изисква доставчикът да е собственик, а да се установи фактическото предаване на стоката. Това означава, че е допустимо за целите на данъчното облагане доставката на стока или услуга да се осъществи и от лице, което не е собственик, съответно не е действителният извършител на услугата, но при всички случаи, както в ЗДДС, така и в Директива 2006/112/ЕО се изисква да се установи реалното предаване на стоките или резултата от услугата.

В периода 22.12.2020 г. – 30.12.2020 г. АСТАРГО 3 ЕООД е издало на жалбоподателя 4 фактури с предмет „авточасти“, „ремонт на МПС“, „гуми“.

В периода 21.01 – 26.01.2021 г. ЕВРОЛАЙН ЕООД е издало на жалбоподателя фактури, описани подробно в РД, с предмет авточасти, материали, услуги, автоуслуги.

В периода от 25.09.2020 г. до 25.01.2021 г. М. Т. 2015 ЕООД е издало на ГРИФИНС ЕООД 20 фактури с предмет „авточасти“, „материали“, „гуми“, „услуги“, „автоуслуги“.

По доставките от АСТАРГО 3 ЕООД се установява въз основа на представените копия на фактури и приемо-предавателни протоколи, че предмет на услугата е ремонт на МПС с рег. [рег.номер на МПС] и С. по фактура № [ЕГН]/23.12.2020 г., рег. [рег.номер на МПС] и С. по фактура № [ЕГН]/29.12.2020 г., рег. [рег.номер на МПС] и С. по фактура № [ЕГН]/29.12.2020 г.

От ревизиращите е констатирано, че товарните автомобили, на които е посочено, че е направен ремонт, и лицата, извършили плащането по долуцитираните фактури, на датите на издаването на фактурите и приемането на услугата с ППП и плащането им в брой с касов бон не са били на територията на страната. Конкретно е установено следното:

- по ф-ра № [ЕГН]/22.12.2020 г. с предмет на доставка – авточасти;
- по ф-ра № [ЕГН]/23.12.2020 г. и ППП от 23.12.2020 г. с предмет на доставка - ремонт на МПС - С. / С.;
- по ф-ра № [ЕГН]/24.12.2020 г. с предмет на доставка - Гуми 235/65 R16 121R - 20бр.;
- по ф-ра № [ЕГН]/29.12.2020 г. и ППП от 29.12.2020 г. с предмет на доставка - ремонт на МПС - С. и С.;
- по ф-ра № [ЕГН]/29.12.2020 г. и ППП от 29.12.2020 г. с предмет на доставка - ремонт на МПС - С. и С..

По доставки на автоуслуги от ЕВРОЛАЙН ЕООД се установява, че предмет на същите са ремонтни дейности на МПС с описани рег. № във фактурите и ППП, както следва: С. и С. по фактура № [ЕГН]/18.02.2021 г., С. и С. по фактура № [ЕГН]/26.03.2021 г., С. и С. по фактура № [ЕГН]/23.04.2021 г.

По доставките на автоуслуги от ЕВРОЛАЙН ЕООД е установено в хода на ревизията, че товарните автомобили, по отношение на които е посочено, че е направен ремонт по процесните фактури, на датите на приемането на ремонтните услуги, респективно на съставяне на ППП, не са били на

територията на страната, както следва:

- по ф-ра № [ЕГН]/18.12.2021 г. и ППП - ремонт на МПС -С./С.;
- по ф-ра № [ЕГН]/26.03.2021 г. и ППП от 26.03.2021 г. с предмет на доставка - ремонт на МПС - С./С.;
- по ф-ра № [ЕГН]/23.04.2021 г. и ППП от 23.04.2021 г. с предмет на доставка - ремонт на МПС - С./С..

От представените приемо-предавателни протоколи, подписани и подпечатани от ГРИФИНС ЕООД като купувач и М. Т. 2015 ЕООД като продавач се установява, че предмет на услугите по ремонт на МПС са посочените в същите превозни средства и ремаркета, както следва: от 30.09.2020 г. (С./С.), от 29.10.2020 г. (С./С.), от 31.10.2020 г. (С./С.), от 28.11.2020 г. (С./С.), от 22.01.2021 г. (С./С.). Същите са наети от Б. Е. ЕООД съгласно договори за наем и анекси към тях.

От ревизиращите е установено по доставките от М. Т. 2015 ЕООД, че товарните автомобили, на които е посочено, че е направен ремонт, на датите на издаването на фактурите и приемането на ремонтната услугата с ППП не са били на територията на страната, както следва:

- по ф-ра № [ЕГН]/30.09.2020 г. и ППП от 30.09.2020 г. с предмет на доставка - ремонт на двигател - С./С.;
- по ф-ра № [ЕГН] / 29.10.2020 г. и ППП от 29.10.2020 г. с предмет на доставка - ремонт на МПС - С./С.;
- по ф-ра № [ЕГН]/31.10.2020 г. и ППП от 31.10.2020 г. с предмет на доставка - ремонт на МПС - С./С.;
- по ф-ра № [ЕГН]/28.11.2020 г. и ППП от 28.11.2020 г. с предмет на доставка - ремонт на МПС - С./С. - дружеството не притежава и няма наето МПС с рег. [рег.номер на МПС] , извършва дейност с МПС влекач с рег. [рег.номер на МПС] с ремарке с рег. [рег.номер на МПС] . Товарен автомобил с рег. [рег.номер на МПС] е бил извън територията на страната на датата на подписване на ППП и издаване на фактурата;
- по ф-ра № [ЕГН]/22.01.2021 г. и ППП от 22.01.2021 г. с предмет на доставка - ремонт на МПС - С./С. – на датата на приемо-предавателния протокол се установява, че е в страната;
- по ф-ра № [ЕГН]/18.02.2021 г. и ППП от 18.02.2021 г. с предмет на доставка - ремонт на МПС - С./С. - дружеството не притежава и няма наето МПС с рег. [рег.номер на МПС] , извършва дейност с МПС, с рег. [рег.номер на МПС] с ремарке С.. Товарен автомобил с рег. [рег.номер на МПС] е бил извън територията на страната на датата на подписване на ППП и издаване на фактурата.

Във връзка с процесните доставки от АСТАРГО 3 ЕООД, ЕВРОЛАЙН ЕООД и М. Т. 2015 ЕООД с предмет ремонтни услуги /автоуслуги/ ревизираното лице е представило спорните фактури с приложения към тях протоколи и фискални бонове (за АСТАРГО 3 ЕООД и Е. ЕООД). Към всяка фактура е приложен приемо-предавателен протокол, подписан и подпечатан от жалбоподателя – като приел резултата от услугата, и от посочения във фактурите доставчик – като изпълнител на същата. Изрично са посочени в приемо-предавателните протоколи регистрационните номера на превозните средства.

Установява се въз основа на представените по делото писмени доказателства

като част от административната преписка, че жалбоподателят ползва гореописаните превозни средства на законно основание – договори за наем със собствениците им като наемодатели. Представени са сключени договори за наем от 13.05.2016 г., от 26.10.2016 г., от 12.04.2017 г., от 14.07.2016 г., от 27.01.2017 г., всички с наемодател Б. Е. ЕООД, като срокът на всеки от тях е удължен с 5 години с анекси, подписани и подпечатани от двете страни. Предмет на същите е отдаването срещу възнаграждение на следните МПС – тежкотоварни автомобили с рег. [рег.номер на МПС] и С., както и ремаркета с рег. [рег.номер на МПС] и С. (по д-р от 26.10.2016 г.); рег. [рег.номер на МПС] и С., както и ремаркета с рег. [рег.номер на МПС] и С. (по д-р от 12.04.2016 г.); рег. [рег.номер на МПС] и С., както и ремаркета с рег. [рег.номер на МПС] и С. (по д-р от 13.05.2016 г.); рег. [рег.номер на МПС] и С. (по д-р от 14.07.2016 г.), рег. [рег.номер на МПС] (по д-р от 27.01.2017 г.) – Приложение № 3 от делото.

Представени са също така доказателства – копия на свидетелства за регистрация на МПС /приложение № 9 по делото/, от които е видно, че Б. Е. ЕООД е собственик на гореописаните автомобили и ремаркета.

Следователно, услугите касаят ремонт на МПС и ремаркета, които дружеството жалбоподател ползва въз основа на договори за наем, сключени с Б. Е. ЕООД, чийто срок е удължен с анекси към тях и съпада с ревизираните периоди и с периодите на издаване на спорните фактури.

Представени са още свидетелства за регистрация на МПС, от които се установява, че ГРИФИНС ЕООД е собственик на товарни автомобили с рег. [рег.номер на МПС] , С., С., С., С., С., С., С., С., С., С., ремаркета с рег. [рег.номер на МПС] , С., С., както и на леки автомобили с рег. [рег.номер на МПС] и С..

Относно изложените от ревизиращия екип аргументи, че на датите на извършения ремонт и на подписването на протоколите за приемане описаните автомобили не са били на територията на страната следва да се отбележи, че това обстоятелство не е безспорно доказано. Възможно е преминаването на автомобилите през границата на държавата и влизането им в Република България да не е било регистрирано и отразено. Не се установява конкретното местопребиваване на автомобилите.

По отношение на констатираното разминаване по ф-ра № [ЕГН]/28.11.2020 г. и ППП от 28.11.2020 г. с предмет на доставка – „ремонт на МПС - С./С.“, се установява, че ППС с рег. [рег.номер на МПС] кореспондира с ремарке, а липсата на данни за основание за ползване на ППС с рег. [рег.номер на МПС] може да се обясни с техническа грешка, предвид това че жалбоподателят е сключил договор за наем на МПС с рег. № „С.“, което не е коментирано в РД и липсват констатации по отношение на същото. В тази връзка от значение е действителното предоставяне на услугата, а приспадането на ДДС по фактури, които имат нередовности или неточности се признава от Съда на ЕС – в този смисъл решение от 15.09.2016 г. по дело С-516/14. В тази връзка се сочи в пар. 37 от мотивите на решението, че съгласно постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява

основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (решение от 13 февруари 2014 г., М. П., С - 18/13, EU:C:2014:69, т. 23 и цитираната съдебна практика). Съдът е постановил, че основният принцип на неутралитет на ДДС налага приспадането му за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните предпоставки, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални предпоставки. Следователно, щом разполага с информацията, необходима да се установи, че материалноправните предпоставки са изпълнени, данъчната администрация не може да предвиди във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (вж. в този смисъл решения от 21 октомври 2010 г., Nidera Handelscompagnie, С- 385/09, EU:C:2010:627, т. 42, от 1 март 2012 г., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W. Niesiewicz, С - 280/10, EU:C:2012:107, т. 43 и от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, С - 183/14, EU:C:2015:454, т. 58 и 59 и цитираната съдебна практика) – пар. 42. В този смисъл е прието, че данъчната администрация не може да откаже правото на приспадане на ДДС просто със съображението, че дадена фактура не отговаря на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от Директива 2006/112, ако тя разполага с всички данни, за да провери дали материалноправните предпоставки, свързани с това право, са изпълнени. Следователно, не може да се сведе проверката относно изпълнение на материалноправните условия за упражняване на правото единствено до самата фактура. Тя трябва да вземе предвид и допълнителната информация, предоставена от данъчнозадълженото лице.

Относно твърденията на ревизиращия екип, че дружеството не разполага с МПС с рег. [рег.номер на МПС] и ремарке с рег. [рег.номер на МПС], жалбоподателят е представил писмени доказателства – сключен договор за наем с НЕКС ГЕН Л. ЕООД, с ЕИК[ЕИК]. Съгласно същия, ППС с рег. [рег.номер на МПС] и С. са наети за срок от 3 години, като наемната цена се формира в зависимост от индивидуалните нужди и изминати километри на месечна база. Не се споделят от настоящия състав твърденията на органите по приходите, че срокът на договора е изтекъл преди издаване на фактури № 744 и № 748 от 29.12.2020 г. от АСТАРГО 3 ЕООД, или на 14.02.2020 г. Договорът за наем на движими вещи, в т.ч. и на превозни средства не е формален и липсва нормативна забрана да бъде сключен и в устна форма, на още по-голямо основание липсва пречка да бъде продължено действието му, без да се оформя съгласието на страните за това в писмена форма. В този смисъл е и чл. 236, ал. 1 от Закона за задълженията и договорите. Същия предвижда, че ако след изтичане на наемния срок използването на вещта продължи със знанието и без противопоставяне на наемодателя, договорът се счита продължен за неопределен срок.

Обстоятелството, че в дневниците за покупки на ревизираното лице липсва отразяване на наем на тези МПС след м.01.2018 г., както твърдят органите по приходите, може да се разглежда на плоскостта на нарушение на реда за съставяне на изискуемите по ЗДДС документи, евентуално да бъде

ангажирана административнонаказателната му отговорност, но само по себе си не означава и не доказва, че превозните средства не са били наети/ползвани от дружеството.

По отношение на твърденията на органите по приходите, че лицето, подписало приемо-предавателните протоколи от името на дружеството жалбоподател, е било извън РБ на посочените дати, съдът намира, че не е изследвано конкретно кое е това лице. В протоколите е посочено фирменото наименование на същия без отбелязване на физическото лице, което го е представлявало. Предвид това че за тази дейност не се изисква специално упълномощаване, предмет на доказване е самоличността на това лице. В случая твърденията на ответника по делото не са подкрепени с доказателства, като дори не се споменава името на същото лице и съвпада ли то със законния представител на дружеството. Предвид изложеното изводът, че лицето, участвало в предаване на предмета на доставките, физически не е било в състояние да го стори на посочените в протоколите дати, защото не е било на територията на РБ, е необоснован и недоказан. Плащането също е действие, което може да бъде извършено от името на дружеството без упълномощаване в писмена или друга форма за действителност.

Поради изложеното настоящият състав намира, че горните твърдения на ревизиращия екип не са относими към преценката относно реалността на спорните доставки.

Горното е валидно и по отношение на доставките с предмет авточасти и гуми, при които е констатирано, че управителят е извън страната на датите на подписване на ППП. Във връзка с тези доставки са направени следните констатации в хода на ревизията:

Въз основа на справка за актуално състояние на действащите трудови договори към 01.09.2020 г. и представени платежни ведомости органите по приходите са направили констатация, че жалбоподателят няма наети автомеханик, автомонтьор или друг персонал с доказана техническа компетентност да извършва авторемонти, диагностика, демонтаж и монтаж на резервни авточасти, както и не притежава техническо оборудване и съоръжения за самостоятелна диагностика, извършване на авторемонтни дейности, демонтаж и монтаж на гуми за товарни автомобили.

На следващо място, е посочено, че резервните части не са заприходени в складово стопанство и няма счетоводен и оперативен документ, с който да се удостовери момента на монтирането/разходването на същите и моторното превозно средство, в което са вложени/монтирани. Същите са отнесени директно по разходна сметка 601 Разходи за материали, анал. с/ка 15 „авточасти и консумативи“.

На първо място, следва да се посочи, че 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 процесните фактури касаят родово определени вещи - авточасти, гуми, които не са индивидуализирани, на основание чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху тях се прехвърля след индивидуализирането

им чрез посочване на конкретните вещи, предмет на сделката или чрез предаване на купувача. Видно от представените приемо-предавателни протоколи е извършено индивидуализиране на стоките по вид и количество и е прехвърлена собствеността чрез тяхното предаване. За удостоверяване предаването им са поставени подписи и печати за „приел“ и „предал“ в протоколите. От тях се установява, че стоките – предмет на доставките, са индивидуализирани чрез предаването им и е прехвърлена собствеността върху тях. Същите са вложени в превозни средства, които жалбоподателят безспорно използва за икономическата си дейност и извършване на превози в страната и чужбина. Както се посочи по-горе, това обстоятелство е безспорно по делото, а освен това се доказва от представените писмени доказателства – издадени фактури, товарителници и ЧМР.

По доставките на автомобилни гуми от представени от ГРИФИНС ЕООД документи е установено, че през ревизираните периоди е закупувал гуми от П. ЕООД, М. Т. 2015 ЕООД и АСТАРГО 3 ЕООД. Гумите закупени по фактури от М. Т. 2015 ЕООД и АСТАРГО 3 ЕООД са отнесени директно по разходна сметка 601 Разходи за материали, анал. с/ка 15 „авточасти и консумативи“ и анал. с/ка 33 „Гуми“.

От предоставените първични счетоводни документи е установено, че през ревизирания период са закупени и отнесени на разход 306 броя гуми, 98 броя от които са монтирани на конкретно МПС в сервиз П., който е специализиран за такава дейност. Останалите 208 броя гуми са закупени от М. Т. 2015 ЕООД и АСТАРГО 3 ЕООД и се сочи, че са с параметри за ширина, съотношение и диаметър: 235/65 R16 115R и 235/65 R16 121R, съгласно приложени ППП.

Ревизиращите органи са приели, че процесните фактури, издадени от М. Т. 2015 ЕООД и АСТАРГО 3 ЕООД, които документират закупуването на 208 броя гуми с параметри 235/65 R16 не отразяват реална доставка поради липсата на капацитет на ГРИФИНС ЕООД да използва/вложи и разходи същите. Направили са констатация, че закупените от горните доставчици гуми са с характеристики, отговарящи на лекотоварни автомобили, от които жалбоподателят притежава 10 броя - В. и БУС. От тях 9 бр. се използват в дейността. През ревизирания период ревизираното лице е закупило 20 бр. гуми за 5 броя лекотоварни автомобили. Въз основа на това е направен извод, че за да бъдат използвани в дейността на дружеството закупените 208 бр. гуми от М. Т. 2015 ЕООД и АСТАРГО 3 ЕООД, същото трябва да притежава или да има наети допълнително 52 бр. лекотоварни МПС, за които да са необходими гуми с параметри 235/65 R16. Отделно от това, е отбелязано, че ГРИФИНС ЕООД не разполага с технически ресурс и обект, от който да извършва дейност по монтаж и демонтаж на гуми, с оглед влагането на закупените гуми в дейността си. За целта ползва услугите на специализирани автосервиси П..

Съдът счита, че данъчни събития по процесните фактури са настъпили, тъй като е извършено прехвърляне на правото на собственост върху стоките, които са надлежно индивидуализирани, както и са използвани от получателя за целите на осъществяваната от него икономическа дейност – извършване на транспортни услуги в страната и чужбина, за което притежава лиценз, издаден от компетентен държавен орган. От събраните писмени доказателства се

установява, че за извършване на дейността жалбоподателят е разполагал с превозни средства – собствени и наети съгласно представени договори за наем. Наличните по делото доказателства свидетелстват за наличието на облигационни отношения между получателя на стоките и издателя на фактурите, предаване на стоките и преминаване на собствеността върху тях. На следващо място, както се посочи, получените доставки на стоки имат връзка с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирия период, а именно извършване на транспортни услуги по превоз на стоки. Липсва нормативно изискване предмета на доставки да бъде използван /реализиран/ в определен срок след издаване на фактурите, за да се признае на получателя правото да приспадне платения данък. С оглед на това съдът намира за необоснован и несъответен на материалноправните изисквания на закона извода на органите по приходите, че дружеството следва да разполага с повече лекотоварни автомобили, за да му се признае право на данъчен кредит. На следващо място, в хода на ревизията е установено, че за дейността по монтаж и демонтаж на гуми същият е ползвал услугите на сервиз П., а не собствен такъв, поради което са неотнормими към спора по делото твърденията, че гумите не са използвани от жалбоподателя поради липсата на техническа база.

По доставка на авточасти по фактура № [ЕГН]/29.3.2021 г. от ЕВРОЛАЙН ЕООД се установява, че е осчетоводена при жалбоподателя по сметка 302/4/1/1 - Горивни материали и е заприходено гориво 8220лв. х 1лв. Същото е отнесено на разход към 31.03.2021 г. по сметка 601/анал. с/ка 22 гориво. От направена справка в информационната система на НАП ревизиристите са констатирани, че ЕВРОЛАЙН ЕООД няма регистрирани съдове за съхранение на горива, не е представило разрешителни за търговия с горива и не е подало Е. за зареденото от името на дружеството гориво от бензиностанция на лицензирано задължено лице.

В тази връзка следва да се отбележи, че освен посочените записи в счетоводството на жалбоподателя липсват други данни за закупуване от същия на горива от посочения доставчик. Неправилното счетоводно отразяване на фактурата в счетоводството на жалбоподателя не е основание да бъде направен извод, че доставки не са реално извършени. На следващо място, липсата на техническа и материална обезпеченост на доставчика да достави конкретната стока не следва да се вменява във вина на получателя по доставката, съответно да му се отказва правото да приспадне платения за нея данък.

Доставките на рекламни материали от АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД са извършени в данъчен период м. 02.2021 г.

От представените приемо-предавателни протоколи, подписани от двете страни, се установява, че предмет на доставките по спорните фактури са следните рекламни материали:

- работен календар – 660бр., химикалка Senator -3000бр. и чадър – 20бр. – всички с тампонен печат на лого;
- ключодържател с лазерно гравирано лого – 1500бр.;
- запалка с тампонен печат на лого – 600бр.;
- тениска с яка Single J-LS – 100бр.;

- тениска с яка Pique P. LS - 100бр.;
- яке с високо деколте с бродерия на лого – Parka Roly E. – 70бр.;
- елек – 16бр.;
- тениска с яка Pique P. LS с бродирано лого – 100бр.;
- полотениска, мъжка adler pique polo с бродирано лого – 200бр.;
- работен гащеризон Woody W02 - 50бр.;
- работен гащеризон R. W04 - 20бр.;
- работно яке Woody W02 - 50бр.;
- работно яке R. W04 - 20бр.

Следователно, с подписаните между страните приемо-предавателни протоколи е прехвърлена собствеността върху родово определените вещи, представляващи рекламни материали. Както е посочил ревизиращият екип, в по-голямата си част те представляват работно облекло. В тази връзка е установено, че през ревизирания период до м. март 2021 г. ГРИФИНС ЕООД е имало наети по трудов договор 28 лица. Следователно, придобитите материали от АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД са използвани в дейността на дружеството.

В определения от органа по приходите срок АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД не е представило никакви документи и писмени обяснения за извършени доставки към ГРИФИНС ЕООД с ЕИК[ЕИК] за периода 01.02.2021 г. - 28.02.2021 г., включително първични и вторични счетоводни документи и регистри за извършени продажби, декларирани в дневниците за продажби за периода 01.02.2021 г. - 28.08.2021 г.; договори, оферти, спецификации, сертификати, търговска кореспонденция, количествено-стойностни сметки, приемо-предавателни протоколи, складови разписки, транспортни документи и други за извършените доставки, документи за разплащане по сделките, мострен екземпляр, документи за закупени стоки, суровини и материали, за налични ДМА, с които са изработени рекламните материал.

Установено е, че АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 13.01.2020 г. по инициатива на задълженото лице на основание: регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот. АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД е дерегистрирано по ЗДДС на 15.03.2021 г. по инициатива на орган на НАП на основание: задължителна при установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС.

В РД се сочи, че видно от справки в информационните масиви на НАП дружеството няма движимо /МПС/ и недвижимо имущество, не е декларирало търговски обекти за осъществяване на дейността. Вписаният в Търговския регистър адрес на управление на дружеството – [населено място], [улица] В, не съществува адрес на територията на Столична община.

Посочено е също така, че от ревизираното лице не са представени търговска кореспонденция за избор на конкретните артикули, заявка за поръчка, договор за изпълнение или други документи, безспорно доказващи потвърждаването и изпълнението на поръчките за доставка на рекламни артикули.

В тази връзка съдът намира, че предметът на доставките е индивидуализиран в представените приемо-предавателни протоколи, съответно е прехвърлена собствеността върху него, както се посочи по-горе.

По отношение на изложените от приходните органи мотиви за липса на доказан произход на стоките, следва да се посочи, че произходът на стоката

не е елемент от фактическия състав на правото на данъчен кредит. За формиране на извода за реалност на процесните доставки не е определящ произходът на стоката от доставчика, а прехвърлянето на собствеността върху родово определената вещь чрез фактическото ѝ предаване, което се удостоверява от представените в хода на ревизионното производство приемо-предавателни протоколи към спорните фактури. Липсата на доказателства за наличието при доставчика на персонал с подходяща квалификация също не е основание за направения от органите по приходите извод за нереалност на процесните доставки. Последното не следва да се доказва от жалбоподателя, който носи доказателствената тежест да представи категорични доказателства, че е получил предмета на доставката, а не начинът, времето и мястото на производството ѝ или придобиването ѝ от предходен доставчик. В случая това е установено по делото въз основа на констатираното съответствие на доставените стоки по вид и количество чрез представените двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, чиято автентичност не е оспорена по делото.

В обобщение, следва да се посочи, че за да мотивира липсата на реално извършена доставка, органът по приходите за всеки един от доставчиците посочва, че е с прекратена регистрация по ЗДДС, което в случая е ирелевантно, още повече че към датата на издаване на процесните фактури доставчиците са били регистрирани лица по ЗДДС. В тази връзка следва да се посочи, че Съда на ЕС е имал възможност да се произнесе по този въпрос в мотивите на решение от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 – пар. 32, който препраща към решение от 22.12.2010 г. по дело C-438/09 на същия съд, и в който се сочи, че „получател има право на приспадане дори ако доставчикът на услуги е данъчнозадължено лице, което не е регистрирано за целите на ДДС, когато фактурите за предоставените услуги съдържат цялата изискуема информация по член 226 от Директива 2006/112, и в частност информацията, която е необходима за идентифициране на лицето, издало посочените фактури, и на естеството на тези услуги“.

Неоснователен е и другият основен аргумент, послужил да обоснове извод за липса на реалност на фактурираните доставки, изразяващ се в липсата на кадрова обезпеченост на доставчиците по услугите. Органите по приходите са приели, че за фактурираните ремонти не са представени доказателства за вложения труд от изпълнителя по вид и количество, но следва да бъде подчертано, че трудностите в процеса по събиране на доказателства при доставчиците не могат да се тълкуват във вреда на ревизираното лице. Обстоятелството, че по делото в главното производство не е установено, че доставчиците са разполагали с необходимия персонал, материал, активи, разходи за услугата, само по себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане на данъчен кредит. Този извод противоречи на Директива 2006/112/ЕО, както и на практиката на СЕС, според която добросъвестният получател по облагаема 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.

В решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело C-18/13 Съдът изрично е приел, че

обстоятелството, че по делото в главното производство доставената услуга не е била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимия персонал, материал, активи, разходи за услугата, липса на оправдание в счетоводната документация или се оказва, че някои от документите не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, само по себе си не е достатъчно да се изключи правото на приспадане на данъчен кредит.

Практиката отразява разбирането, че не може получателят на доставките да бъде задължен да доказва, респективно да е отговорен за действия и/или бездействия на доставчика си, включително с какви работници е работил доставчика, дали е спазил трудовото и осигурително законодателство, дали е имал на разположение складове и бази за съхранение на доставените стоки, как е водил счетоводната си отчетност и др., когато няма данни за измамни действия от ревизираното лице, съответно за знание или участие в такива действия /решение по дело С-324/11 на СЕС/.

Получателят по съответната доставка, за да упражни правото на данъчен кредит, е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, но от него може да се изисква да представи само тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Всички други, които изхождат само от доставчика, каквито са тези за предходни доставки, за неговата кадрова и материална обезпеченост да изпълни доставката, както и относно счетоводното отчитане на доставките при него, не може да се вменява в доказателствена тежест на получателя на доставката. Съдебната практика на СЕС и ВАС безпротиворечиво приема, че не може получателят да отговаря за действията, респ. бездействията на своите доставчици, вкл. да доказва тяхната обезпеченост да извършат доставките. В този смисъл са решенията по дела С-80/11, С-142/11, С-285/11, С-324/11 и др.

В процесния случай жалбоподателят е ангажирал доказателства, свидетелстващи за реалното извършване на декларираните доставки на стоки и услуги, като същите са в логическа последователност и обвързаност по между си. Съдът приема, че по делото са налице доказателства за предаването на стоката от доставчика към жалбоподателя, нейната индивидуализация е доказана въз основа на представени приемо-предавателни протоколи, в които стоката е определена по вид, количество и цена, както и е налице логическа последователност по дати, вид и количество на предмета на доставка – авточасти, гуми и автоуслуги, във всички придружаващи процесните фактури документи, а именно в горепосочените приемо-предавателни протоколи.

На следващо място, още в хода на ревизията жалбоподателят е представил доказателства, че получените стоки са вложени в последващи облагаеми доставки по извършване на транспортни услуги. Безспорно се установи, че спорните доставки на авточасти, автогуми и авторемонтни услуги са вложени в притежавани или наети от жалбоподателя превозни средства, които същият е използвал в дейността си. По отношение на закупените рекламни материали се установи, че същите представляват в по-голямата си част работно облекло

и също са използвани от ГРИФИНС ЕООД при извършване на икономическата му дейност чрез наетите по трудови договори работници, за които са подавани данни за извършвана трудова дейност и осигуряване.

Безспорно е, че процесните фактури са отразени в счетоводството на жалбоподателя, а видно от констатациите на ревизиращите, изложени в РД, при извършена проверка в информационния масив на ТД на НАП С. е установено, че същите са декларирани от доставчиците в подадените СД и дневници за продажбите за съответния период. Освен това за фактурираните доставки от АСТАРГО 3 ЕООД и ЕВРОЛАЙН ЕООД жалбоподателят е извършил плащане в брой, като са издадени и касови бонове, а това е още едно косвено доказателство за реалността на доставките.

Относно констатациите на органите по приходите за липса на доказателства за извършено плащане по някои от доставките следва да се има предвид, че наличието или липсата на плащане не е предпоставка за признаване правото на данъчен кредит, а е косвено доказателство, което се обсъжда съвкупно с останалите по делото доказателства, които сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване реалността на доставките.

Съдът приема, че принципно правилно органите по приходите приемат, че доставчикът следва да разполага с вида и количеството на фактурираната стока, за да бъде прехвърлено правото на разпореждане с тях към получателя по доставката, но, както се посочи по-горе, произходът на стоките не е елемент от фактическия състав, обосноваващ възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. В настоящия случай от събраните доказателства се изяснява механизма на доставките и изследването на предходните доставки надхвърля рамките на необходимата проверка. Този извод следва от трайната практика на СЕС по тълкуване и прилагане на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, според която отказът на органа по приходите да признае на ревизираното лице право да приспадне данъчен кредит поради това, че издателят на фактурата или някой от неговите доставчици са извършили нарушение, противоречи на изискванията на чл. 167, 168, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО и тълкуването ѝ от Съда на ЕС, съдържащо се в Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11.

Съгласно дадените от Съда на ЕС тълкувания на разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, в посочените решения, не се допуска национална практика за отказ от право на приспадане на данъчен кредит поради извършени нарушения от доставчика или негови доставчици или поради това, че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурите е разполагал със стоките, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на данъка, или поради това, че не притежава други документи извън фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, когато са изпълнени процесуалните и материалноправни предпоставки за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Ако поради нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е

действително извършена, трябва да се установи въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, че е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС. В настоящия случай това не е установено. Практиката на СЕС е последователна в разбирането, че на изследване подлежи пряката доставка и именно за нея националната юрисдикция дължи преценка на всички доказателства и обстоятелства, в съответствие с националните правила за доказване /Решение на СЕС по дело C-78/12 г./.

Всъщност всички изложени съображения относно доказателствата за произхода на стоките и материална и кадрова обезпеченост на доставчиците сочат към догадки, че ревизираното лице е недобросъвестно, но тези твърдения следва да бъдат установени въз основа на обективни данни от страна на ответника, които еднозначно да сочат, че на ревизираното лице са били известни обстоятелствата за некоректно поведение на прекия му доставчик, както и за намерение за нанасяне на вреда на публичния фискален интерес, а такива доказателства по делото не са ангажирани по отношение на спорните доставки. Нещо повече – такива твърдения въобще не се правят от органите по приходите в мотивите на РД и РА. В РА единствено се цитира практика на Съда на ЕС относно правото на държавите членки да се борят с опитите за злоупотреба и отклонение от данъчно облагане като принципно положение, но никъде не се сочи, че такива обстоятелства са налице в конкретния случай. Напротив, твърди се, че не са изпълнени материалноправните изисквания за възникване на правото на данъчен кредит поради липсата на действително извършени доставки. За пръв път такова основание за непризнаване на правото на данъчен кредит се навежда с решението на заместник-директора на ДОДОП – С..

С оглед всичко гореизложено и при съвкупна преценка на доказателствата се установява наличието на облагаеми доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, поради което са налице материалноправните предпоставки по чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал.1, т.1 от ЗДДС за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по фактурите, издадени от АСТАРГО 3 ЕООД, ЕИК[ЕИК], ЕВРОЛАЙН ЕООД, ЕИК[ЕИК], М. Т. 2015 ЕООД, ЕИК[ЕИК] и АУТОТАЙЪРС 2019 ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Следователно, оспорваният в настоящото производство РА е незаконосъобразен като противоречащ на материалния закон и следва да бъде отменен.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. първо от ДОПК заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на разноски по делото е основателно. Следователно, ответникът следва да му заплати 50 лв. за държавна такса и сумата от 3480 лв. за процесуално представителство от пълномощник, за която представя доказателства за точния размер и реалното заплащане на уговореното адвокатско възнаграждение, или общо разноски в размер на 3530 лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 16-ти състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на ГРИФИНС ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [жилищен адрес] ет. Партер, **Ревизионен акт № Р-22221021005542-091-001 от 01.04.2022 г.**, издаден от М. Ц. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП - В. – орган възложил ревизията, и Д. Д. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1133/18.07.2022 г. на заместник-директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, с който на ГРИФИНС ЕООД, ЕИК[ЕИК], са установени допълнителни задължения за ДДС в общ размер на 79 114.68 лв., от които 70 930.15 лв. главница и лихва в размер на 8 184.53 лв. за отделни данъчни периоди от м. 09.2020 г. до м. 04.2021 г.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на ГРИФИНС ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [жилищен адрес] ет. партер, сумата от 3530.00 (три хиляди петстотин и тридесет) лева, представляваща направени разноски по делото.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

Съдия: