

# РЕШЕНИЕ

№ 1052

гр. София, 18.02.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12  
състав**, в публично заседание на 21.10.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **3166** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл.156 и следващите от ДОПК.

Делото е образувано във връзка с Решение № 3982/19.03.2019г. по адм.д. 13035/2018г. на Върховен административен съд (ВАС), с което е отменено Решение № 5109/01.08.2018г. по адм.д. 12118/2017г., като делото е върнато за ново разглеждане от друг състава съда.

Съгласно мотивите на решението на касационната инстанция, съдът е следвало да укаже и разпреди конкретно доказателствената тежест с оглед установяване на обстоятелствата, изложени в жалбата.

Образувано е по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], в качеството на правопреемник на [фирма] с адрес за кореспонденция [населено място], кв. В., Индустриална зона, А. „М.“, с ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя И. В. Х., с адрес за призоваване [населено място], [улица], ет. 1, ап. 2, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002216008107-091-001/14.07.2017 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място] - М. Й. С. – на длъжност Началник сектор и възложител на ревизията и Е. М. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията,, потвърден с Решение № 1576/06.11.2017 г., издадено от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ („ОДОП“) [населено място].

Във връзка с указанията на касационната инстанция, настоящият състав с определение от 19.04.2019г. е дал указания на жалбоподателя и му е предоставил възможност да

посочи доказателства, във връзка с което същият е представил молба от 06.06.2019г.в която е изложил доводи по доказателствата във връзка с руския контрагент "А." О. и приетото от органа, че не е данъчно-задължено лице, в която връзка е представил разпечатка от електронния държавен регистър на руските юридически лица, прието като доказателство по делото в превод на български език - л.12-31 от делото. Отделно от това, по искане на жалбоподателя от страна на ответника са представени и приети като доказателства по делото писмени доказателства, приложени от жалбоподателя към жалбата му срещу РА пред ответника по делото по административен ред - 34-46 от делото. По доводите в молбата на л. 57 от делото че съгласно придружителното писмо, преписката съдържа 504 листа, а в 2 папки приложение към делото се съдържали само номерация на страници от 1-450. съдът съобрази, че част от административната преписка е приложена в основния том на съдебното дело, в случая по адм.д. 12 118/2017г. на АССГ, по което видно от същото се съдържат страници от 504 до 351 от административната преписка и този довод не може да обоснове непълнота на представените от административния орган доказателства.

От страна на жалбоподателя [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], в качеството на правопреемник на [фирма] се иска от съда да постанови отмяната на РА.

От ответника - директорът на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП - С., чрез юрк. К. се претендира неоснователност на жалбата, иска от съда да съобрази доводите, изложени пред касационната инстанция и в писмената защита, представена при първото разглеждане на делото.

Съгласно мотивите на касационната инстанция, са дадени указания във връзка с материалната законосъобразност на оспорения РА, в това число, освен указания за попълване на преписката с доказателствата и по тежестта на доказване, е посочено, че в оспореното решение липсвали мотиви в частта за извършени услуги по международен транспорт.

Съдът като съобрази указанията на касационната инстанция, обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, по материалната законосъобразност на РА от фактическа и правна страна прие за установено следното:

С РА са установени задължения по ЗДДС, които произтичат от доначислен ДДС в размер на 20 814,88 лв. за декларираните доставки на транспортни услуги, свързани с международен транспорт; както и непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 261 998,54 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма], на основание извод за липса на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, начислени са и лихви за просрочие в размер общо на 50 382,25 лв.

Установено е, че през ревизираните периоди -01.09.2014 г. до 31.01.2016 г., дружеството-жалбоподател е извършвало международен автомобилен превоз на товари, за което притежава лиценз №8379/27.12.2011 г., издаден от Министерство на транспорта, валиден до 26.12.2016 г., но не разполага със собствени транспортни средства, във връзка с упражняването на дейността по лиценза е представило договори за наем на МПС.

За установяване реалността на доставките, от жалбоподателя е ангажирано пред съда изслушване на заключение на вещо лице по съдебно -счетоводна експертиза, което е дало заключение за всеки от доставчиците-приложено на лист 211-262 от адм.д. 12 118/2017г. на АССГ, и което при второто разглеждане на делото следва да бъде ценено от съда. Заключение на вещото лице не е оспорено от страните, същото е подробно мотивирано с установеното от фактическа страна при проверките на документите.

Предвид изложените от органите по приходите доводи в РА, РД и в решението на ответника, както и изложените доводи при първото разглеждане на делото относно представените доказателства за счетоводното отчетност, ценени в контекста на основание за възникване на данъчно събитие, свързано с доставката на услуга, настоящият състав на съда намира за необходимо да посочи, че при преценката им ще се съобрази приложимостта на чл.12 ППЗДДС в съответствие с постановеното по трети въпрос от диспозитива на Решение на Съда (седми състав) от 13 февруари 2014 г. по Дело C-18/13, М. -П., Е.:EU:C:2014:69, второто изречение, а именно:

"В това отношение Директива 2006/112 не допуска национална разпоредба, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от съответната доставка."

Отговорът на този преюдициален въпрос е даден конкретно във връзка с изискването по чл.12, ал.1 от ППЗДДС - отменен отм. - ДВ, бр. 8 от 2016 г., в сила от 29.01.2016 г.), като преди това текстът на разпоредбата е имал следното съдържание: "С изключение на случаите по чл. 25, ал. 3, 4 и 5 от закона услугата се счита за извършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти." Тази разпоредба е била действаща по време на част от доставките, но предвид даденото тълкуване, че противоречи на правото на ЕС, не следва да се прилага.

В първото изречение от отговора на трети въпрос Съдът на ЕС е приел за допустимо, предвид изискването по чл.242 от Директивата за ДДС всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна счетоводна отчетност за целите прилагането на ДДС и на неговия контрол от данъчните органи, то се допуска държавата членка в предвидените от чл.273 граници да изисква от всяко задължено лице да съблюдава съответните счетоводни стандарти, стига мерките в този смисъл да не надхвърлят необходимото за постигането на целите да се осигури правилното събиране на данъка и предотвратяване на измамите.

По доставките от отделните доставчици, по които е отказано правото на данъчен кредит, съдът приема следното:

1)Фактурите от [фирма], подробно описани в РД по т.3.10, общо 20 броя, издадени през 10, 11 и 12 2014г. и м. 01, 02, 03 и 04 2015г. са с предмет на доставка разпространение на рекламни флаери, към част от фактурите е приложен приходен касов ордер, а за друга част органите по приходите са установили плащане по банков път- Към всяка от фактурите е приложен Констативен протокол. Фактурите са на обща стойност 86 721,20 лв. и начислен ДДС общо в размер на 17 344,24 лв.

В хода на ревизията от доставчика са представени уведомление за представени СД,

самите СД, банкови бордера за платен ДДС, данни за наети работници - декл. обр. 6, разчетно-платежна ведомост, рекапитулация, счетоводна справка, вноски по кодове, договор за услуга, договор за счетоводни услуги и анекс, свидетелство за регистрация на фискално устройство, договор за гаранционно обслужване, акт за регистрация, дневни финансови отчети, хронологичен регистър на сметки 501, 411, 703 и 453/2. За представените счетоводни документи - счетоводни регистри от този доставчик органите по приходите са приели, че в същите е в нарушение на чл.11 от Закона за счетоводството липсвали имената на съставителите и подписаните счетоводните документи, поради това са приели, че не са годно доказателствено средство. Въз основа на представените доказателства за персонала на доставчика е прието по фактите, което не е и спорно, че за периода 10.2014г. до 04.2015г. доставчикът имал назначени само 4 лица на длъжности рекламен агент, офис мениджър, разпространител на безплатни вестници и брошури и, асистент офис, нямало данни за изплатени доходи по чл.73 ЗДДФЛ по извънтрудови правоотношения. Също е взето предвид, че представените документи от името на доставчика са входиран с опис, подписани за управител на дружеството без да е посочено име, отчетено е, че е поставен печат. При извършената съпоставка на подписа, положен от лицето, издало фактурите, констативните протоколи, договора за услуги с подписа на управителя на доставчика [фирма], съгласно образца по Търговския регистър се установило, че не е подписано от управителя на дружеството. Също не било посочено име на лицето, заверило документите за вярно с оригинала. При тези обстоятелства е направен извод, че документите не изхождат от счетоводството на доставчика.

Що се касае до представения договор от 08.09.2014г. сключен между дружеството-жалбоподател като възложител и "Е. Т." като изпълнител, е с предмет разпространение на рекламни флаери на територията на столицата по райони, определени от възложителя чрез разпространение в пощенските кутии и чрез директно разпространение на ръка, извършено на оживени места., възложителят се е задължил да осигури материалите, а приемането на работата е уговорено да бъде извършено с констативни протоколи, договорена е и цена. От представените за плащането документи е прието за установено, че по сметка 501 за съответните периоди на издаване на фактурите са отразени плащания по всички фактури, като към фактурите, в които е предвидено плащане по банков път, са приложени приходни касови ордери за плащане в брой и дневни финансови отчети от фискално устройство.

При извършена справка за доставчика, органите по приходите са взели предвид, че с РА на доставчика за периодите на издаване на процесните фактури към жалбоподателя, във връзка с включените в дневниците за продажби фактури за периоди от 01.06.2014г. до 02.2015г., не са признати за действителни доставките към жалбоподателя, а следователно и процесните фактури, издадени през периода от м. 10.2014г. до м.02.2015г. Посочено е, че дружеството доставчик не е могло да бъде намерено от органите по приходите в хода на ревизионното производство на доставчика, актовете на органите по приходите са връчвани по реда на чл.32 ДОПК. При извършена справка в базата данни е установено, че доставчикът има задължения в големи размери. Извършена е справка за физическото лице, управител на дружеството доставчик и установено, че П. Д. не е осигурявана като управител на дружеството, същата е осигурявана по трудови правоотношения като чистач-хигиенист и секретар от други дружества. Във връзка с данните за назначени лица от доставчика е посочено, че липсват данни за ангажирането им при

извършването на конкретните фактурирани доставки към жалбоподателя. Не можело да се установят лица, които са приели и извършвали разпространението на флаерите по спорните фактури.

Органите по приходите са обосנוвали изводите си и на обстоятелството, че никоя от двете страни по договора не е предоставила доказателства за предаването на рекламните материали - флаерите за разпространение, няма данни за ползването на подизпълнители.

Органите по приходите са формирали по фактите и извод, че спорните фактури са за 242 500 флаери, а от друг доставчик - [фирма] са предадени на жалбоподателя само 130 000 флаери.

Във връзка с фактурите от [фирма] в хода на ревизията дружеството-жалбоподател е предоставило обяснение и данни, че флаерите за разпространение са отпечатани в печатницата на ИК [фирма] и след отпечатването им се предоставяли на [фирма], на което дружество било възложено разпространението. Рекламните материали - флаери били със съдържание, рекламиращи дейността на дружеството-жалбоподател с цел привличане на нови клиенти. Предвид последното и изискванията за разпространението им - е прието, че поради спецификата на дейността - международен превоз, рекламата би следвало да бъде насочена към дружества, а не към физически лица, т.е. липсвала всякаква житейска и икономическа логика за извършването на разходи за реклама в такъв обем.

В заключение, правото на данъчен кредит не е признато с РА на основание, че не се установявали данни за реално осъществявана дейност, издадените фактури сами по себе си не съставлявали доказателство, че доставките са реални и извършени конкретно от посочения във фактурите доставчик. (стр. 56 РД в края), като в случая била налице относителна симулация, при която били фактурирани услуги, но действителният им доставчик не е посочения във фактурите. Формиран е извод за неправомерно ползвано право на данъчен кредит от страна на жалбоподателя, чрез което са намалени резултатите за внасяне на ДДС, на основание чл. 68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 вр. чл.9 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите от [фирма] за данъчни периоди м.10.2014г. до м. 004.2015г. общо в размер на 15 034,90лв., като за всеки от посочените данъчни периоди е извършена корекция на декларирания данък за приспадане с данъка по съответната фактура от този доставчик.

Настоящият състав на съда намира за обосновани и споделя изводите на органите по приходите, че не се потвърждава съществуването на самите рекламни флаери (брой, съдържание), предаването им за разпространение от страна на жалбоподателя, за което ако действително е извършено, би следвало да разполага с доказателства, и за да се приеме, че рекламни материали от вида на посочените във фактурите са реален предмет на безадресно разпространение по договора. Жалбоподателят не е доказал, че е изпълнил задължението си като възложител по договора с доставчика, още повече, е представил доказателства за почти два пъти по-малък обем рекламни материали, за които няма доказателства за предаването им на доставчика по спорните фактури.

Съдът като споделя изводите на органите по приходите, че поради липсата на данни за изпълнението на възложената услуга и то именно от страна на жалбоподателя, не може да се приеме, че посоченото в спорните фактури дружество е действителния доставчик на услуги с такъв предмет.

Освен горното, дори и да се приеме декларираното от жалбоподателя, че флаерите

касят реклама на неговата собствена търговска дейност, разпространението на такива материали освен безадресно е и безплатно до крайните потребители на реклама. Доставките по процесните фактури не са свързани с облагаема икономическа дейност, жалбоподателят не доказва, че самите флаери, предназначени за крайните получатели са на значителна стойност и не е приложимо изключението по чл.6, ал.4, т.2 ЗДДС, съгласно която ал.3 не се прилага, т.е. за доставка на стока не се счита "2. безвъзмездното предоставяне на стока с незначителна стойност с рекламна цел или при предоставяне на мостри;" Следователно, самото разпространение на флаерите по процесните фактури към жалбоподателя, доколкото рекламират неговата дейност, не се доказва да съставлява доставка, свързана с последваща облагаема доставка за жалбоподателя, доколкото на първо място само възмездните доставки са такива и законодателят е поставил праг за същественост на стойността им по т. 9 на пар. 1 от ДР на ЗДДС.

В хода на съдебното производство не се представиха доказателства, които да докажат, че доставчикът действително е получил за разпространение рекламни флаери в количеството, посочено в спорните фактури и от жалбоподателя. Това обстоятелство, наред с другите описани по-горе за доставчика водят до извода, че фиктивно е документирано изпълнение по протоколите към спорните фактури от доставчика, съответно спорните фактури не документируют действително осъществена доставка на услуги към жалбоподателя, свързана с неговата икономическа дейност.

Представените доказателства от доставчика и жалбоподателя, относими към счетоводното признаване на прихода по чл.12, ал.1 ППЗДДС, понастоящем отменен, не се приемат от настоящия състав на съда като относими към доказване и възникване на правото на данъчен кредит, предвид дадения отговор на трети въпрос, второто изречение от диспозитива на цитираното по-горе решение по преюдициално дело М. П., тези доказателства могат да бъдат ценени наред с всички други, на не и като решаващи за възникването и признаването на правото на данъчен кредит.

Предвид изложеното, тъй като не се установи фактурите от [фирма], с предмет разпространение на рекламни флаери на обща стойност 86 721,20 лв. и начислен ДДС общо в размер на 17 344,24 лв., правото на данъчен кредит правилно не е признато, с РА, тъй като не се доказва изискването по чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. Жалбата в тази част е неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

2) По фактурите за доставки от [фирма],

За данъчни периоди м. 10.2014 г., м. 11.2014 г. и м. 12.2014 г. жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 372,00 лв. по 3 фактури, с предмет поддръжка и обновяване на уеб сайт. Представен е договор между жалбоподателя като възложител и [фирма] като изпълнител от 10.02.2014 г. с предмет изготвяне на идеен проект и визия на интернет сайт. С анекс от 08.05.2014 г. от доставчика е прието да извършва поддръжка и обновяване на интернет сайта на жалбоподателя, посредством отправена заявка от последния. В хода на производството в писмени обяснения от управителя на дружеството доставчик са входирани обяснения, към които е посочено, че "предоставя копие на въпросния интернет сайт", но

такива доказателства не са предоставени фактически, като е обяснено, че сайтът е бил хостван на сървър на "Супер хост" и към момента на обясненията сайтът не е активен - 21.02.2017г. Във връзка с представените доказателства под опис от доставчика и заверени разпечатки на счетоводни регистри и копия на документи, без обозначение на подписалото лице, органите по приходите са извършили съпоставка на подписа на управителя в търговския регистър и за управителя на дружеството - М. А. и приели, че представените документи не са подписани от него. В резултат на това е прието, че представените доказателства за счетоводството на този доставчик не го ангажират и не могат да бъдат ценени като годни доказателства.

Установено е, че доставчикът е начислил, но не внесъл данъчно-осигурителни задължения по декларации обр. 6 за назначени по трудови договори лица: секретар, разпространител на безплатни вестници и брошури, рекламен агент и техник компютърно програмиране. Прието е от органите по приходите, че не е установена връзка между конкретно положен от тях труд в полза на [фирма] и предмета на фактурираните доставки, както и няма данни да притежават квалификация и да са извършвали работа, представляваща поддръжка и обновяване на интернет сайт на жалбоподателя. За О. М. М., назначен в [фирма] като техник компютърно програмиране е установено, че е назначаван многократно в други дружества на нискоквалифицирани длъжности като работник в строителството и монтажник на дограма. Направен е извод, че доставчикът не разполага с кадрова обезпеченост за извършване на фактурираните услуги и не се установява и реалното получаване на предмета на доставките от ревизираното лице.

Видно от заключението на вещото лице по изслушаната ССЧЕ е осчетоводен приход при доставчика от тези фактури, но не може да се съотнесат отчетените разходи за заплати, осигуровки, материали и услуги във връзка с поддръжка и обновяване на сайта на жалбоподателя.

От страна на жалбоподателя в писмено обяснение и приложени доказателства от 21.02.2017г. по електронен път са представени писмено обяснение, в което е посочено, че към момента сайта на дружеството не е активен, рекламният сайт бил хостван на адрес [www.export-import2011.com](http://www.export-import2011.com), представена била разпечатка на сайта на дружеството, представени са копия на фактурите от доставчика [фирма], договора от 10.02.2014г. и анекс от 08.05.2015г., обсъдени по-горе.

При направената служебна проверка от ревизиращите органи било установено, че домейн с посочения уеб адрес съществували към момента бил свободен и можело да бъде закупен, установено било наличие на един единствен скрийншот и 29 броя записи, нямало данни за създателя на сайта, регистрирано име, нито данни кога бе извършвано обновяването на сайта.

Ревизиращите органи са посочили в РД, че за да се създаде уеб сайт е необходимо да се направи избор на домейн име, име на сайта и хостинг(услуга, която свързва сайта с интернет. За да се получи домейн, се заплащала годишна такса на регистратор на домейн имена за правото на ползване на това име. „У. хостингът“ се предоставял от специални фирми, които имали специално конфигурирани компютри, постоянно свързани с Интернет. Тези фирми позволявали да се разположи съответният уебсайт на

техните компютри, за да може да бъде видян от всички в Интернет, компютрите се ползвали под наем и това се наричало „уеб хостинг“, за което се заплащала месечна или годишна такса на фирмата, чиито компютри се ползвали за услугата.

Такива доказателства - изискани от жалбоподателя и доставчика, не били представени, в това число договор за хостинг услуга и фактури за предоставената услуга, доказателства за създаването и реалното функциониране на интернет сайта, нито доказателства за извършено плащане за такава услуга.

Съществено в случая е обстоятелството, че нито в хода на ревизията нито впоследствие са представени доказателства от страна на жалбоподателя за визията и съществуването на сайта на дружеството, предмет на договора за услуга и на фактурите от [фирма]. Липсват данни за предаване на изработеното по договора. Най-малкото, ако жалбоподателят действително е възложил изработването на електронен сайт, следва да разполага с данни за всички елементи, свързани с взаимоотношенията му с доставчика по повод изпълнението на договора и анекса към него, предмета на спорните фактури. Дори не са представени заявки за поддържането на сайта към доставчика [фирма]. В случай, че действително жалбоподателят действително е изпълнил задълженията си на възложител на услугите по спорните фактури, би следвало да разполага в пълнота с доказателства за действителното им изпълнение и за резултатите от тях. Посоченото води до извод за липсата на каквото и да е намерение за изпълнение на договореностите, съответно на това фактурите не документират действително осъществени доставки.

По тези съображения правилно с РА не е признато правото на приспадане на данъка по трите фактури от [фирма], на основание чл.68, ал.1, т. 1 вр. чл.69, ал.1, т.1 вр. чл.9, ал.1 ЗДДС и с размера на данъка са коригирани резултатите за съответните данъчни периоди.

Жалбата в този част е неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

### 3. По доставки от [фирма]

С РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит за данъчните периоди от м. 01.2015 г. до м. 04.2015 г. общо в размер на 664,00 лв. по 6 бр. фактури, издадени от [фирма]. Четири от фактурите (всеки месец от периода) са с предмет абонаментна поддръжка и обновяване на интернет сайт и 2 от тях- през м. 01.2015г. и м. 03.2015г. са с предмет доставка на проект за рекламни надписи брезент. Към фактурите са приложени приходни касови ордери за плащане в брой, в същите е предвидено плащане по банков път. Плащанията по фактурите са отразени като приходи по сметка 501 Каса. От името на доставчика при проверката са представени уведомления и СД, банкови бордера за платен ДДС, протоколи за подадени данни вр. персонала, разчетно-платежна ведомост, рекапитулация, договор за услуга ,счетоводни документи в т.ч. инвентарна книга амортизационен план, свидетелство за регистрация на фискално устройство, договор за гаранционно обслужване, оборотни ведомости - хронологичен регистър на сметка 411, 703,453/2, 501 и писмени обяснения от управителя на дружеството-доставчик

Д. М. към момента на представяне на обясненията, а до 26.03.2015г., управител на дружеството е С. М., т.е. в периода на издаване на процесните фактури. При съпоставка на подписа на управителя по представените документи в хода на ревизията, с наличния образец по Търговския регистър е прието, че документите не са подписани от управителя на дружеството-доставчик.

В представеното от името на доставчика копие на договор от 05.01.2015г. с предмет периодична поддръжка и обновяване на интернет сайт на възложителя - дружеството-жалбоподател, срещу месечна такса - само за техническа поддръжка, липсва положен подпис за дружеството жалбоподател. За персонала на доставчика също са формирани изводи, че дружеството има 4 лица по трудово правоотношение рекламен агент, експерт реклама, разпространител на безплатни вестници и брошури, секретар. Липсвали доказателства, че посочените лица са извършвали трудова дейност вр. фактурираните услуги по спорните фактури към жалбоподателя. ревизиращите също са установили, че декларираните като начислени осигуровки за лицата не са внесени от доставчика - при справка в базата данни на НАП.

Доставчикът не е посочил активен интернет адрес, който е поддържан от него, не е представен проект на рекламните надписи по двете фактури, не са представени приемо-предавателни протоколи за услугите или за други обстоятелства, свързани с изпълнението им.

Във връзка с доставките по фактурите от "Е. Б." жалбоподателят е представил договора от 05.01.2015г. с предмет периодична поддръжка и обновяване на интернет сайт с приложение 1 към него, като също липсва подпис за възложителя [фирма], спорните фактури, като към две от тях са приложени протоколи за извършена услуга - тези от 01.2015г., приложени са фискални бонове. Приложени са данни за осчетоводяването на фактурите от [фирма] в счетоводството на жалбоподателя.

Органите по приходите са извършили служебна справка в архив на страници относно съществуването на сайта на дружеството-жалбоподател, посочена по-горе за доставчика [фирма], като също са формирали извод, че няма данни затова кой е извършил поддръжката и обновяването на сайта.

Относими са изложените по-горе съображения във връзка с поддържането на сайта на жалбоподателя и към доставките с предмет техническа поддръжка на интернет сайт от доставчика "Е. Б.". Представените доказателства и обсъдените обстоятелства, установени още в хода на ревизионното производство, неопровергани от събраните доказателства пред съда-заклучението на вещото лице, не са достатъчни за обосноваване на извод за възникване на данъчно събитие. Не се доказва, че доставчикът е реален изпълнител на услуги от вида на тези по процесните фактури. Жалбоподателят не установи и реалното получаване на предмета на доставките от по спорните фактури от доставчика Е. Б." Е.. Вещото лице не е установило документи за разходи във връзка с поддръжката и обновяването на сайта на [фирма] съответни на отчетените от доставчика приходи в размер на 3320лв.

Изложеното обосновава извода, че не се доказва възникнало данъчно събитие,

свързано с доставка на услуга от вида, посочен в издадените фактури от [фирма], по които жалбоподателят е упражнил правото на данъчен кредит, поради което правилно ревизиращите органи на основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.9, ал.1 не са признали правото на приспадане на данъка и са извършили корекция с размера на данъка за съответния данъчен период.

4.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя една фактура с № 0..57/17.10.2014г. с предмет на доставката "ремонт на ремарке" с данъчна основа 1 044,00лв. и ДДС 208,80лв.Не спорно, че фактурата е отразена в СД на доставчика и в счетоводството на жалбоподателя, за плащането са представени доказателства приходен касов ордер и дневен отчет от фискално устройство, отчетена по съответните счетоводни сметки като приход и разход. съгласно писмените обяснения от управителя на доставчика, фактурата е документирала извършен ремонт на под на ремарке по задание на жалбоподателя, доставчикът е представил доказателства за наети 5 лица: административен специалист, работници в строителството и шофьор на лекотоварен автомобил. За активите е предоставена инвентарна книга. Освен другото за непредставени документи по искането, органите по приходите са формирали извод, че липсва информация за това на кое точно ремарке е извършен ремонта, за вложените материали за извършването на ремонта и за чия сметка са, нямало данни за подизпълнител. Прието е, че от страна на доставчика не са представени доказателства за реално извършена облагаема доставка по спорната фактура. .

За доставката от [фирма] жалбоподателят е представил копие на фактурата и писмени обяснения за взаимоотношенията на жалбоподателя с доставчиците му.Идентично не е представил данни за всички обстоятелства по искането във връзка с предмета на фактурата, в това число затова на кое точно ремарке е извършен ремонта, документиран с фактурата какви материали са използвани, за чия сметка са те, липсва данни за договорни отношения.

Правото на приспадане на данъка по фактурата не е признато на основание извода, че е фактурирана фиктивна доставка на услуга от [фирма], а жалбоподателят е ползвал неправомерно данъчен кредит и е намалил резултата за ефективно внасяне на ДДС, на основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 вр. чл.9, ал.1 ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъка.

Пред съда не се установиха допълнителни данни, свързани с предмета на фактурата, в това число вещото лице по делото въз основа на счетоводните записвания не е могло да установи отчетени разходи и за конкретно превозно средство, използвано за икономическата дейност на жалбоподателя. Както се посочи, жалбоподателят не разполага със собствени превозни средства. Осъществява дейността си по международен превоз на товари чрез наети превозни средства.

5.Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя три фактури. При извършената насрещна проверка доставчикът е представил:

-Фактура №94/06.01.2015 г. на "стойност -1094.00 лв.и ДДС -218.80.00 лв." с предмет на доставка работно облекло най-общо: зимен панталон - 4 бр., зимно яке с качулка - 4 бр., зимна полушуба - водоустойчива-4 бр. ватирана блуза -4 бр. с плащане - по банков път. Към фактурата е приложен приходен касов ордер № 10/27.02.2015 г. за разплащане в брой, дневен фискален бон и стокова разписка - неподписана от получателя на стоките.

-Фактура № 99/05.02.2015 г. на стойност -1296.00 лв.и ДДС - 259.20 лв. с предмет на доставка поправка на Т.-покривало - брезент 2 бр.,начин на плащане - по банков път. Към фактурата е приложен приходен касов ордер № 23/02.04.2015 г. за разплащане в брой,дневен фискален бон, заявка за поправка и протокол;

--фактура №247/15.12.2015 г. на стойност -5000.00 лв.и ДДС - 1000.00 лв. с предмет на доставка годишно приключване, с приложен приходен касов ордер №4/19.01.2016 г. за разплащане в брой, протокол;

Доставчикът е представил за месеците на издаване на трите фактури: Уведомление за подадена СД; СД; Дневник продажби; банкови бордера за платен ДДС; Протокол за подадени данни ФРЗ; Декларация обр. 6; разчетно платежна ведомост; Рекапитулация, Счетоводна справка; Вноски по кодове;Трудови договори и 2 бр. дипломи за завършено образование; Данъчни фактури; Договор за услуга; Оферти - 3 бр. и заявки,стокови разписки, протоколи; Калкулация; Инвентарна книга; Счетоводен амортизационен . план; Активи по категории; Годишни амортизационни квоти; Оборотни ведомости; хронологичен регистър сметка 411, 701, 453/2, 501; Договор за ползване - 2 бр., приемо предавателни протоколи - 2 бр., анекс към договор за ползване - 2 бр.; ф-ра №139/18.12.2014 г. касов бон и 2 бр. протоколи и писмени обяснения от управителя на дружеството Д. М..

От доставчика е представен и договор от 16.12.2014 г., сключен между жалбоподателя като възложител и [фирма] – изпълнител с предмет шивашки услуги по ушиване на работно облекло и поправка на същото ако е необходимо, както и ушиване и/или поправка на Т. покривало от брезент по предварителна заявка на възложителя, по цени, посочени в оферта – три приложения към договора, посочено е мястото на услугите - в шивашко ателие на изпълнителя на конкретен адрес в [населено място].

Също към фактурите са представени предварителни заявки, калкулации към всяка заявка, стокова разписка за доставка на стоки и протоколи за извършените услуги. за шивашките услуги е прието, че няма данни , че са извършени от конкретно наетите от доставчика лица. За шивашките услуги от страна на доставчика са представени доказателства за разполагаеми активи-договор за ползване на професионални шивашки машини със дружество-собственик на шивашки цех, оборудван с професионални шивашки машини. - възмездно и за 3 броя работни места. За закупените материали за ремонта на Т. покривала е представена фактура за закупени материали - № 139/18.12.2014г. от Е. 4 Е. към доставчика, предадени с протокол. Представена е калкулация за стойността на изделията.

Документите за доставчика са входирани с опис, представен от името на управителя на дружеството, но органите по приходите възразяват, че писмото е подписано от управителя на дружеството-доставчик. При справка в

Търговския регистър било установено, че тези документи не са подписани от управителя на дружеството - Д. М.. Заверката за вярно с оригинала - само подпис и печат без авторство на лицето, липсва име и подпис на съставител на счетоводните документи, като лице отговорно за достоверността на информацията по извлеченията от сметки и другите документи.

Съгласно чл.10 от Закона за счетоводството, Лицата, които са съставили и подписали счетоводните документи и техническите информационни носители, носят отговорност за достоверността на информацията в тях. В случая, тъй като представените счетоводни документи за доставчика не съдържат данни за лице, отговорно за стопанската операция, не следва да бъдат преценявани като достоверни относно данните във тях. Също така чл.54 от ДОПК съдържа изрични изисквания за преценка на достоверността на счетоводни документи, представляващи разпечатки от счетоводен софтуер. Съгласно чл.54, ал.2 ДОПК, като доказателства се допускат заверени от субекта или от трето лице разпечатки на данни от технически носители. Също съгласно ал.3 от същата разпоредба, допускат се като доказателства разпечатки на данни от технически носители, ако се установи, че са създадени или ползвани от субекта или от лице, което е или е било негов съконтрагент. Второто изречение на разпоредбата установява обстоятелствата, при наличието на които се счита, че това е така: „Смята се, че данните са създадени или ползвани от субекта, съответно от съконтрагента, ако се съдържат в компютрите или други технически носители, намиращи се на местата, където тези лица упражняват дейността си, където се съхранява или води счетоводството им или върху които единствено лицето има контрол.“ Нито органите по приходите нито вещото лице по делото са имали възможност чрез достъп до мястото, където се води и съхранява счетоводството на доставчика. Независимо от изложеното за недопустимост на счетоводните документи за [фирма], при преценката на съдържанието им във връзка с отговора на първи въпрос – л. 30 от заключението на вещото лице е видно, че в същите не се съдържат данни, свързани с икономическата дейност на доставчика, свързана с издаването на процесните фактури. Така вещото лице не е установило в представените оборотна ведомост и оборотна ведомост и аналитични регистри в това число и по сметките за активи – за „материали“ и дълготрайни активи, данни свързани с отчетени разходи за материали или данни за собствени или наети активи, свързани с доставката с предмет работно облекло или поправката на Т. покривала. Вещото лице е установило данни за закупени материали в размер на 6218,95 лв. но без да е отчетено, че са вложени в производството, също за данъчния период, в който е издадена фактурата с предмет работно облекло, няма отчетени разходи за материали, а само разходи за външни услуги. Също така вещото лице е установило, че дружеството отчита като дълготрайни активи, свързани с икономическата му дейност само компютърна техника, няма отразено производството оборудване. Посочените изводи на вещото лице са относими както за доставката по фактура № 94/06.01.2015г. с предмет работно облекло и по фактура № 99/05.02.2019г. с предмет поправка на Т. покривало.

В хода на ревизията е установено, че доставчикът има наети по трудово правоотношение лица шивач, крояч текстил, счетоводител - оперативен и

главен и бизнесконсултант информационни технологии. За лицата счетоводители са представени доказателства за завършено висше образование - дипломи, други доказателства не били ангажирани за счетоводната услуга от страна на доставчика. а основание че жалбоподателят е представил договор за счетоводно обслужване с друга фирма – [фирма], е прието, че не е ясно кой е извършвал услугите по годишното счетоводно приключване от страна на доставчика, не били представени доказателства за реално извършени услуги.

За услугите от разглеждания доставчик жалбоподателят е представил копия на:

- договора от 16.12.2014г.

- фактура № 94/06.01.2015г. и стокова разписка за работното облекло,

- фактура № 99/05.02.2019г., заявка за поправка на Т. покривало и протокол, като според органите по приходите е следвало, но не са представени данни за номера на МПС, чийто покривала са ремонтирани

- фактура № 247/15.12.2015г., като по тази фактура не са ангажирани доказателства за извършени услуги, свързани с годишно счетоводно приключване на жалбоподателя и от конкретния доставчик.

Представените документи от жалбоподателя и доставчика за изпълнението на доставката по фактура № 94/06.01.2015г. с предмет работно облекло, са противоречиви:

- от една страна доставчикът разполага с персонал, материали за извършване на доставката, наети активи, но няма данни, видно от заключението на вещото лице, тези ресурси да са свързани с икономическата му дейност.

- същевременно са отчетени разходи за външни услуги от доставчика, но не се предоставят данни за подизпълнител, който действително е извършил изработката на работното облекло.

- стоковата разписка, представена от доставчика не е подписана от жалбоподателя, идентично жалбоподателят е представил същата стоковата разписка, най-малкото, следваше да е подписана от лице от негова страна, което действително е приело работното облекло

- данните, установени от вещото лице по делото е видно, че фактура 94/06.01.2015г. е отразена по дебита на сметка 601 "Разходи за материали" в счетоводството на жалбоподателя, като не е предоставен документ от който да е видно, че работното облекло е зачислено на работници/ служители на дружеството.

Посоченото за отразяването на спорната доставка с предмет работно облекло само като приход и разход в счетоводствата на жалбоподателя и доставчика, без други данни за връзка и за двете страни с действителна икономическа дейност, наред с установеното в хода на ревизията, че дружеството-жалбоподател обичайно закупува работно облекло и такива доставки са признати от търговци като [фирма], [фирма], И. Т.“ Е. и др., води до извод, че фактурата само формално отразява доставка с посочения в нея предмет без да се доказва действителното ѝ осъществяване.

Идентичен извод съдът формира и за изпълнението на доставката по фактура -№ 99/05.02.2019г. с предмет поправка на Т. покривало. Идентично в

счетоводствата на доставчика и жалбоподателя има данни само за отразяване на фактурата на приход и разход, без данни за връзка на доставката с действително осъществена икономическа дейност от двете страни. . Видно от данните по делото, жалбоподателят не разполага със собствени транспортни средства, а ползва само такива под наем. Видно е също от заключението на вещото лице (л. 34 от него), че жалбоподателят е осчетоводил и тази фактура директно като разход за дейността - по сметка „разходи за външни услуги“ и няма други данни във връзка с тази доставка. Макар и да е представен приемо-предавателен протокол към фактурата, без данни за преценката, дали е спазено изискването по чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не следва да бъде признато. е При това без да са посочени конкретни МПС, към които принадлежи предмета на доставката, е невъзможно да се формира извод за това дали доставката е свързана с последваща облагаема доставка- част от икономическата дейност на жалбоподателя, т-е. изискването по чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, което следва да бъде кумулативно дадено за да се признае правото на приспадане на данъка

Що се касае до фактурата с предмет годишно счетоводно приключване, то няма каквито и да са данни за изпълнение на такава услуга. от страна на доставчика - нито въз основа на представените от негово име доказателства, нито от страна на жалбоподателя. Освен това фактура №0..0247/15.12.2015г. е издадена преди приключването на 2015г. Освен това фактурата е издадена за извършена услуга преди изтичането на годината, което само по себе си поставя под въпрос действителното извършване на годишно счетоводно приключване за 2015г., доколкото всички счетоводни отчети се съставят към дата 31.12. за годината. Освен това е установено, че друго лице, без връзка с този доставчик, е подписало ГФО на жалбоподателя за 2015г. по справка от Търговския регистър - [фирма] .

Следователно, по отношение на упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма], жалбата е изцяло неоснователна, поради което правилно не е признато правото на приспадане на данъка, съответно на това правилно с РА е коригиран резултатът по СД за м.01, 02 и 12.2015г. с размера на данъка ,съответно по фактура №94/06.01.2015 г. с ДДС -218.80.00 лв., фактура № 99/05.02.2015 г. с ДДС - 259.20 лв. №0..0247/15.12.2015г. с ДДС 1000.00 лв. Съдът следва да отхвърли жалбата срещу РА в тази част.

#### 6.По доставките от [фирма]

Жалбоподателят е упражнил правото на приспадане на данъчен кредит по 12 фактури, издадени от [фирма] общо в размер на 1 806,00 лв. и за данъчни периоди от м. 10.2014г. до м. 04.2015г. с предмет почистване на МПС, конкретно посочени, които фактури са подробно описани на л. 50 гръб от РД.

По връченото ИПДПОЗЛ, от доставчика са представени копия на фактурите,документи за плащане и констативни протокол за предаване-приемане на услугата- почистване на посочените в протоколите превозни средства., както и данни за фирмата, извършваща счетоводното обслужване

на доставчика – [фирма], което води и счетоводството на жалбоподателя. Също са представени доказателства – инвентарна книга за разполагаеми активи – прахосмукачка, уред за почистване, касов апарат, за фискално устройство и регистрацията му. Представени са разчетно-платежни ведомости за персонала на доставчика. За предмета на доставките е представен и договор от 24.04.2014 г., подписан между жалбоподателя и доставчика [фирма]

От представена инвентарна книга и амортизационен план е установено, че в дружеството са заведени като активи прахосмукачка за мокро и сухо почистване, пароструйка и уред за почистване. От разчетно-платежните ведомости се установява наличието на назначени по трудови договори три лица на длъжност секретар, чистач, мияч на превозни средства.

Правото на приспадане на данъка е отказано, на основание че не са представени и не са открити в дневниците за покупки на доставчика данни за покупки на необходимите материали за почистване на Т.-композиции, нито за подизпълнители на услугите, от където е направен извод, че фактурите не отразяват реално изпълнени от [фирма] доставки.

Обстоятелствата, свързани с начина на почистване – дали с препарати или само с вода например или само почистване с прахосмукачка, са предмет на преценката за изпълнението на услугата от възложителя, в това число и дали същата се отклонява от договора, както и дали да бъде прието изпълнението. Няма стандарти или задължение за извършването на такива услуги само с препарати за почистване. Също няма съмнение и не е повдигнат пор, че почистените автомобил, предмет на доставките, не са свързани с икономическата дейност на дружеството.

Не е спорно, че доставчикът разполага както с персонал, така и с активи да извърши доставките с предмет почистване на автомобили, изпълнението е прието, няма спор по плащането, съответно приемане на извършеното, то необосновано е приетото, че представените документи не отразяват реално изпълнени от [фирма] доставки на услуги към жалбоподателя. С оглед на това неправилно е отказано право на дан.кредит по фактури издадени от горепосочения доставчик за данъчни периоди м. 10.2014г. до м. 04.2015г. с ДДС общо 1806 лв. – данъка по фактурите, по данъчни периоди както следва:

Зам. 10.2014г. – 224лв. по една фактура

За м. 11.2014г. 182лв. по една фактура

За м. 12.2014г. – 294 лв. по две фактури с ДДС съответно 182лв. и 112лв.

За м. 01.2015г. – 476лв. по три фактури с ДДС съответно 112лв и две - 182лв.

-за м. 02.2015г. 294лв. по две фактури с ДДС съответно 112лв. и 182 лв.

За м. 03.2015г. – 154бв. по две фактури с ДДС 84 лв. и 70лв.

за м. 04.2015г. – 182лв. по една фактура.

#### 7. По доставките от [фирма]

За данъчните периоди от м. 05.2015 г. до м. 01.2016 г. ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 153 501,09 лв. по фактури, издадени доставчика както следва:

- За данъчен период м. 05.2015г. по 10 фактури, не е признат данъчен кредит общо 20613,62лв., фактурите са с предмет „доставка по договор и една

фактура „услуга по договор“

- За данъчен период м.06.2015г. по 12 фактури, всички с предмет „доставка по договор“ не е признато правото на приспадане на данъка в размер на 22 844,03лв.

- -за данъчен период м. 07.2015г. не е признато правото на приспадане на данъка по 9 фактури в общ размер 17604,94лв. с предмет на доставките „доставка по договор“.

- - за данъчен период м. 08.2015г. не е признато правото на приспадане на данъка по 6 фактури в общ размер 12800,00лв. с предмет на доставките „доставка по договор“.

- - за данъчен период м. 09.2015г. не е признато правото на приспадане на данъка по 6 фактури в общ размер 11973,75лв. с предмет на доставките „доставка по договор“.

- за данъчен период м. 10.2015г. не е признато правото на приспадане на данъка по 7 фактури в общ размер 14638,26лв. с предмет на доставките „доставка по договор“.

- за данъчен период м. 11.2015г. не е признато правото на приспадане на данъка по 10 фактури в общ размер 19231,28лв. с предмет на доставките „резервни части“, „авточасти“, „резервни части и консумативи“ ремонтна услуга“ и „префактуриране на ремонтни услуги“.

- за данъчен период м. 12.2015г. не е признато правото на приспадане на данъка по 12 фактури в общ размер 17470,54лв. с предмет на доставките „доставка по договор“, „доставка по договор - части“, „доставка по договор - консуматив“ и „ремонтни услуги“

- за данъчен период м. 01.2016г. не е признато правото на приспадане на данъка по 12 фактури в общ размер 16324,67лв. с предмет на доставките „автокосумативи“, „авточасти“, „ремонтни услуги“ и „ремонтна услуга-циклене и лакиране“ „комплексно почистване“.

За доставките по тези фактури в хода на двете ревизионни производства не са представени доказателства и от двете страни.

При насрещната проверка на [фирма] са представени копия на част от спорните фактури, писмено обяснение от управителя и следните документи:

-договор за абонаментно техническо обслужване,

-договор за стопанисване и управление на автобаза със сервиз за тежкотоварни автомобили и паркоместа,

-договор за наем на недвижим имот,

-регистрационни талони на 8 товарни влекача и ремаркета,

-документи за плащане по доставките,

-оборотни ведомости за процесните периоди,

-извлечения от счетоводни справки, доказателства за плащане по доставките.

Според писменото обяснение от управителя, доставчикът [фирма] е с основната дейност временно и възмездно ползване, стопанисване и управление на автомобилен парк с товарни автомобили – над 20 като осигурява отдаването под наем и пълна заетост на товарните автомобили. За отдадените под наем автомобили доставчикът осигурява техническото обслужване, ремонта, поддръжката, профилактиката и обновяването на същите. С жалбоподателя са подписани -договори за наем на товарни МПС и

-договор за абонаментна и техническа поддръжка на същите, както и договор за ползване на автобаза със сервиз и паркоместа за домуване на товарните автомобили. По договорите доставчикът се е задължил да извършва техническо обслужване, ремонт и профилактика на предоставените на жалбоподателя, като задължава се при възникнали повреди да изпрати свои специалисти да ги отстранят. В случай, че дружеството-жалбоподател не е предоставило необходимите резервни части и консумативи, същите се предоставят от доставчика, а жалбоподателят е длъжен да ги заплати.

За горната дейност прекият доставчик [фирма] е ползвал подизпълнители, от които се закупуват резервни части и консумативи за товарните автомобили и са превъзлагани ремонти при невъзможност да бъдат отстранени от персонала на доставчика. За необходимостта от ремонти на предоставените под наем МПС, жалбоподателят заявявал необходимия ремонт, резервните части и консумативи се заявявали от доставчика на подизпълнителите му и след получаването им са предоставяни за ремонта по договора за абонаментно техническо обслужване с жалбоподателя. С транспорт на доставчика резервните части се получавали от складовите бази на доставчиците.

Доставчикът осъществявала услугите по ремонт и поддръжка на отдадените на жалбоподателя МПС в автобаза „М.“, намираща се в [населено място],[жк], Индустриална зона, а при необходимост и в автосервизни бази на подизпълнителите.

Като подизпълнители на ремонтните дейности на автомобилите и техническата им поддръжка са посочени [фирма], [фирма], а като предходни доставчици на резервните части и консумативи за МПС – [фирма] и [фирма], комплексното почистване на автомобилите било превъзложено на [фирма].

Спорните фактури са включени в дневниците за продажби на доставчика [фирма] за процесните периоди, а дължимият ДДС е начислен и внесен в приход на бюджета. В дружеството са били назначени три лица на трудови договори. В хода на ревизионното производство на 04.04.2017 г. ревизиращият екип е извършил посещение в офиса на [фирма], намиращ се в [населено място], [улица], ет. 1, офис 1, допуснати от намиращо се там лице, което заявило, че на посочения адрес не се помещава такова дружество и не се съхраняват негови документи.

На тези дружества са извършени насрещни проверки като резултатите са следните:

- от [фирма] не са представени изисканите документи и писмени обяснения,
- от [фирма] писмено е заявено, че за периода от 01.09.2014 г. до 31.01.2016 г. не е отдавало под наем МПС на жалбоподателя или на [фирма].

По фактурите от доставчика [фирма], вещото лице е формирало извод, че във фактурите не е посочен опис на стоки, неразделна част от всяка, също организацията на счетоводството на доставчика не отразява доставките и продажбите по вид стоки, количество и стойност.

А що се касае до счетоводството на жалбоподателя, не е водена текущо отчетността му по сметка 611 „Разходи за дейността, а в счетоводството на дружеството автоконсумативите и резервните части не са отчитани по вид,

количество, единична цена и стойност, поради което не може да се проследи стоковия поток., на вещото лице не са представени искания, от които да се установи основанието за влягането на автоконсумативи и резервни части в основната дейност на жалбоподателя по отделни автомобили. Също от страна на счетоводството на жалбоподателя не са предоставени документи за заприходяването на стоките или изписването им на разход за дейността на резервните части и консумативите по отделни автомобили.

Вещото лице е посочило, че разходите за дейността на получените стоки и услуги не са документално обосновани.

Между [фирма] - като наемодател и жалбоподателя - като наемател, са сключени договори за наем на МПС: пет договори от 01.05.2015г. за наем на полуремарке марка К., товарен влекач марка Д. – 3 броя и ремарке за товарен автомобил Ш.; договор от 01.11.2015г. за наем на товарен автомобил марка Форд - Транзит; два договора от 04.01.2016г. за наем на товарен автомобил марка Ситроен Б. и ремарке Ш.. Съгласно договорите за наем, наемателят е длъжен да заплати всички разходи за ползването на вещта да отремонтира наетото МПС и да поеме за своя сметка всички разходи за обикновени текущи ремонти и поправки. Представени са свидетелствата за регистрация на описаните автомобили, от които е видно, че са собственост на Д. Лизинг АД, а в клетка С.3.1.е вписано [фирма] с БУЛСТАТ[ЕИК].

Съгласно договор от 01.05.2015г. между жалбоподателя като възложител и [фирма], има за предмет да извършва абонаментна сервизна и техническа поддръжка на описани в приложение 1 МПС, ППС и техника, в обем и дейности, изброени в абонаментен план, както и информационни услуги и логистична поддръжка, описани в същия план. Техническото обслужване се извършва съгласно абонаментния план и по заявка на възложителя, а периодичната профилактика - ежесечно и при всеки престой на МПС.. Изпълнителят се задължавал да изпрати свои специалисти да отстрани възникналите повреди в срокове и при условия, уговорени в същия договор. Изпълнителят влягал свои резервни части и материали при ремонта (членове 1 и 2 от договора). Всред задълженията на възложителя е уговорена и забрана да извършва ремонтни работи на вещите, предмет на договора, без предварително писмено съгласуване с изпълнителя - чл.12 от договора.

Вещото лице по делото е описало на л.23-29 на заключението фактурите от [фирма], с ДДС общо 153 501,09лв., всички осчетоводени от доставчика по дебита на сметка 411 Клиенти в кореспонденция със сметка 703 Приходи от продажба на услуги и съответно за данъка по сметка 4532 „ДДС за продажбите“, с което е начислено задължение към бюджета. Вещото лице е описало подробно приложени документи към фактурите, като с изключение на 11 фактури, към които няма придружаващи документи и една фактура, към която е приложен само приемо-предавателен протокол, всички останали са придружени от складови разписки, приемо предавателни протоколи и заявки (частично - фактурите на л. 28 и 29 от заключението.

От счетоводството на [фирма] не са предоставени на вещото лице доказателства за извършени разходи във връзка с фактурите към жалбоподателя – л. 33 от заключението.

На трети въпрос от заключението – дали доставките по спорните фактури са

използвани в основната икономическа дейност на жалбоподателя, на л. 46 от заключението на вещото лице е посочено, че данъчната основа на фактурите в счетоводството на жалбоподателя е отразена пряко в разходна сметка - по с/ка „Разходи за материали“ и с/ка 601 „Разходи за външни услуги“, видно от колона 10 на таблица 11, л. 24 и сл. от заключението. Вещото лице изрично е посочило, че документите за получени стоки и услуги от [фирма], описани в приложените към фактурите стокови разписки и приемо-предавателни протоколи за автоконсумативи и автомобилни резервни части, не са отчитани по вид и количество, ед. цена и стойност, поради което не може да се проследи стоковия поток. Вещото лице е посочило изрично, че не са му предоставени искания или други документи, от които да се установи основанието за влягането им в основната дейност на дружеството по отделни автомобили.

По четвърти въпрос вещото лице е отговорило, че „процесните фактури съдържат изискуемите в закона реквизити“, но „във фактурите не било посочено, че стоките са отразени в опис, неразделна част от фактурата“. Вещото лице е посочило в Таблица 11, колона 4 от заключението- л. 24 и сл. Както се посочи по-горе, органите по приходите са признали, че на [фирма] са предоставени временно и безвъзмездно над 20 товарни автомобили – л. 65 от РД, част от които са отдадени под наем на дружеството жалбоподател и при условия, за които доставчикът [фирма] се е задължил към своите контрагенти във връзка с конкретните автомобили при последващото им отдаване под наем: за осигуряване на паркинг, за цялостното им поддържане – ремонти и консумативи.

Също не е спорно между страните, че дружеството-жалбоподател има за основна икономическа дейност международен транспорт на стоки, както и, че доставките от [фирма], конкретизирани чрез съпровождащите фактурите документи като услуги по ремонти и поддръжка или стоки – консумативи, са относими към конкретните МПС, отдадени под наем от доставчика.

Изрично в РД – л. 65 се съдържа констатацията, че дружеството [фирма] има необходимата кадрова и техническа обезпеченост, за да извърши само поетите задължения или чрез подизпълнители- автосервизни фирми и фирми доставчици за резервни части и консумативи за товарните автомобили. Също така ревизиращите на същото място в РД са посочили, че доставчикът [фирма] има подписани договори със своите доставчици, както и, че закупените и вложените от дружеството в товарните автомобили резервни части и консумативи са превозени с автомобили на [фирма] и са представени доказателства за същите – л.65 от РД на гърба, също така се съдържа и констатация, че дружеството доставчик в отделни случаи имало възможност да осигурява резервни части и извън страната. Съдържа се и констатация за мястото на извършване на ремонтите. Също органите по приходите са отбелязали на същото място в РД – последен абзац и следващата страница, че след доставката на частите и консумативите същите са влягат в съответното превозно средство, в която връзка имало издадени следните документи: заявки за извършване на ремонтни услуги и заявки за доставка на части и консумативи, както и приемо-предавателни протоколи ведно с издадените фактури., а при извършването на ремонт от

подизпълнител – са издадени и подписани тристранни протоколи., удостоверяващи извършения ремонт и с данни за кое точно МПС или ППС е било обект на ремонтни услуги и техническа поддръжка, а при извършени услуги от автомонтьора на [фирма] - са издадени и подписани двустранни протоколи. Предоставени са оборотни ведомости за периода, извлечение от счетоводните сметки, както и документи и доказателства за извършените плащания.

В мотивите на РД – л. 67 органите по приходите също са посочили, че в периода на спорните фактури [фирма] е имал сключени трудови договори средно със седем лица, сред които един автомонтьор, работник поправка на джанти и гуми, шофьор товарен автомобил, и на длъжности продавач – консултант. За персонала са генерирани задължения за осигурителни вноски, които не били внесени, а също и задължения към бюджета в особено големи размери.

При насрещната проверка на подизпълнителя [фирма], л. 66 – гръб от РД, органите по приходите са установили, че не е представен договор между конкретния подизпълнител и прекия доставчик и [фирма], но от изготвените заявки от последното дружество към подизпълнителя – с посочени конкретни МПС- рег. номер, които трябва да се ремонтират, и мястото на извършване на ремонта – [населено място] кв. В., А. М., както и конкретен период от време, в който превозното средство следвало да се ремонтира. Забележката на органите по приходите че заявките са без дати, касаело се за електронна кореспонденция, поради което заявките не били подписали и се отправяли така, но според органите по приходите не били предоставени данни за електронна кореспонденция, от която да са видни датите на изпращане на заявките и получаването им. Тези обстоятелства не са съществени според съда, доколкото органите по приходите изрично са констатирали и не е спорно, че между прекия доставчик, жалбоподателя и този подизпълнител са изготвени и подписани приемо-предавателни протоколи, от една страна за предаване на части и консумативи, необходими за ремонтните услуги от жалбоподателя на подизпълнителя, и констативни протоколи – тристранни, подписани от [фирма] като възложител, от [фирма] като изпълнител и от жалбоподателя като получател на услуга по договора за абонаментно техническо обслужване на МПС, с което „са удостоверени и приети извършените ремонтни услуги“. Органите по приходите са установили, че подизпълнителят [фирма] има назначени на трудов договор лица, сред които и автомонтьор, работник поправка на гуми и джанти, описани са и активите на доставчика – л. 66 от РД машина за монтаж и демонтаж, подежник, машина баланс, масина за изправяне на джанти, водоструйка, гайковерт, машина монтаж и 2 бр. товарни автомобили. От подизпълнителя са представени разчетно-платежни ведомости и счетоводен амортизационен план, оборотни ведомости за клиента му [фирма].

Органите по приходите са приели, че предоставените документи за [фирма] са входирани с писмо с опис на документите, подписан от управителя на дружеството, но при проверка и сравнение на подписите, не съвпадал с този в Търговския регистър, позовавали са се, че представените счетоводни документи за подизпълнителя са подписани и заверени с печат на дружеството но без

посочването на лицето, отговорно за счетоводната информация. Органите по приходите също са посочили, че в хода на проверката не са представени доказателства за извършени прегледи и диагностициране на превозното средство за определянето на вида на необходимите ремонтни дейности, информация за начина на калкулиране на цената на услугата, доказателства за това кой е извършил услугата – име ЕГН, документ за квалификация, документ за извършено плащане на изпълнителя на услугата, липсвала каквато и да е информация за лицата, пряко извършили ремонтите на МПС, в която връзка се позовава на извършената справка в базата данни за регистрираните от подизпълнителя договори, за непълно време на лицата автомонтьор и общия работник.

Действително, предвид данните по заявките, че подизпълнителят е следвало да извърши ремонтните дейности в посочената автобаза М., „Р. Стандарт“, то следва, че ремонтите е следвало да бъдат извършени са активите в тази база и разполагаемите активи по представената инвентарна книга са неотнормими. Предвид на данните то следва, че подизпълнителят е следвало да предостави само свои работници за изпълнението на услугите – автомонтьор и работник поправка на гуми и джанти, наети на непълнен работен ден. Няма данни, че техниката на подизпълнителя е участвала в ремонтни дейности във връзка със разглежданите доставки.

Във връзка с проверката на услугите, предоставени от подизпълнителя [фирма] и анализа на данните за наетия персонал, както и мястото на извършване на услугите – посочената по-горе А. М. в [населено място], органите по приходите са достигнали до извод, че с дейности по ремонт на автомобили са се занимавали само две лица, същите са упражнявали трудова заетост на непълнен работен ден. Предвид големия брой издадени фактури за извършени авторемонтни услуги, то според тях било невъзможно двама човека на 4-часов работен ден да извършват в пълен обем фактурираните дейности и конкретно са посочили: „Невъзможно е да се извърши смяна на 16 бр. въздушен филтър, 16 бр. маслен филтър, 20бр. уплътнители за двигатели, 5 бр. филтър дизел, 3 бр. горивен филтър при еднократен ремонт на 1 бр. влекач и 1 бр. ремарке. (...) Предвид посочено място за извършване на ремонтните услуги, а именно [населено място] , кв. В., автобаза М. не са представени доказателства за придвижване на лицата при изпълнение на услугата, както и доказателства за извършен превоз на уредите за извършване на ремонтите /посочването вида на Транспортното средство и прилагането на доказателства за отразени в счетоводството разходи - пътни листа, разходи за гориво, или други съпътстващи документи, дружеството [фирма] не представя никакви доказателства. (л.67 от РД на гърба).

По посоченото възражение от органите по приходите, че протоколите не отразяват ремонтни дейности, които логически могат да се отнесат към броя на посочените в протоколите ремонтни средства, пред съда не са наведени нито доводи, нито са представени доказателства за констатации за необходимостта от ремонтите на конкретните МПС, посочени в протоколите. Жалбоподателят се позовава само на подписаните подробни приемо-предавателни протоколи към фактурите и счетоводните записвания, плащанията по фактурите и разчитането на ДДС. За подизпълнителя на

ремонтните услуги – [фирма] е установено, че разполага с назначен персонал на длъжност, относима към такива услуги - автомонтьор, с монтажни машини, подежник, балансова машина, машина за джанти и много други.(л. 88-90 от доклада). Също така жалбоподателят претендира, че са осъществени последващи доставки с МПС, във връзка с които са получени доставките от [фирма] – международен транспорт на стоки.

Пред съда от страна на жалбоподателя не са ангажирани допълнителни доказателства по фактурите от [фирма], касаещи действителността на така документираните услуги, свързани с ремонти на МПС.

Органите по приходите са извършили насрещни проверки на подизпълнители във връзка с издадените от [фирма] фактури към жалбоподателя с предмет циклене на силно замърсени повърхности и лакиране, по фактури от м. 01.2016г. – с подизпълнител [фирма]. От представените заявки с посочения предмет е видно, че [фирма] изрично е посочило мястото на извършване на услугите – същата А. М., посочен е номера на транспортното средство, което следва да се цикли и лакира, както и датата, на която следва да се извърши. Въз основа на представените доказателства е формиран извод, че подизпълнителят В. ЕМ“ Е. е разполагал наети общо две лица на длъжности дърводелец – мебелист и тапицер, но не е доказано, че действително е извършил услугата, нямало данни за отчетени разходи за услугата, прието е, че само формално са отчетени възнаграждения, за същите небили внесени осигурителни вноски. Идентично са посочени мотиви за подписа на представляващия, предоставил документите под опис – различен от образца по търговския регистър, непосочването на лице, отговорно за стопанската операция в счетоводните документи.

Във връзка с издадените от [фирма] фактури към жалбоподателя с предмет доставка на резервни части и консумативи за МПС, е извършена насрещна проверка на подизпълнителя на прекия доставчик [фирма], който е представил писмени доказателства, в това число значителен брой фактури за ревизираните периоди, описани подробно на л.69 – 70 от РД, всички издадени от [фирма],към [фирма] и с предмет „продажба на стоки“, като според обясненията стоките се предавали в нает имот от [фирма] в [населено място], за наемното правоотношение са представени доказателства.към всяка от фактурите е приложена стокова разписка, съответна на датата на фактурата и приемо-предавателен протокол. [фирма] е представило доказателства и за закупуване на стоките от негови доставчици, като органите по приходите са констатирали, че [фирма] е продавало стоките на [фирма] с изключително ниски надценки.

Също органите по приходите са посочили, че доколкото се касае за стоки за автомобили, същите са специфични спрямо марка, модел година и т.н. характеристики на превозното средство, за което могат да бъдат употребени, в издадените документи не са посочени такива данни и не ставало ясно за каква марка, модел на транспортното средство се отнасят. Прието е, че [фирма],не е действителен доставчик на [фирма] на стоки с предмет доставка на резервни части и консумативи

Във връзка с издадените от [фирма] фактури към жалбоподателя с предмет

доставка на резервни части и консумативи за МПС, е извършена насрещна проверка на подизпълнителя на прекия доставчик [фирма], което дружество е предоставило счетоводна отчетност, в това число и за закупуването на стоките от негови доставчици, договор за наем на помещение в [населено място], договор за поръчка между дружеството и [фирма] от 05.11.2015г. Декларираната основна дейност на [фирма] е търговия със стоки на едро - автомобилни добавки, както и, че стоките се доставяли на адреса на клиента. Идентично са изложени съображения относно липсата на лице, отговорно за стопанската операция и предоставените счетоводни регистри не са годно доказателство. Органите по приходите са констатирали, че проверяваното дружество не имало стоки в наличност, закупило е и продало стоки с малка наличност в края през м. 01.2016г. Към фактурите от този подизпълнител не са представени приемо-предавателни протоколи, няма данни къде точно са предавани стоките и за чия сметка е транспорта, прието е, че не е доказано предаване на стоките по фактурите от предходния доставчик на [фирма]. Прието е, че [фирма] не е действителен доставчик на [фирма] на стоки с предмет доставка на резервни части и консумативи

По посочените възражения на органите по приходите във връзка с доставките с предмет резервни части и консумативи, от страна на жалбоподателя не са ангажирани допълнителни доказателства, в това число за конкретизация на стоките съобразно вида на превозното средство във връзка с получаването от него на стоките. Данни за друго не се установиха и от заключението на вещото лице, тъй като всички доставки са водени само стойностно и отчитани на право като разходи.

Във връзка с издадените от [фирма] фактури към жалбоподателя с предмет комплексно почистване на влекач, е извършена насрещна проверка на подизпълнителя на прекия доставчик [фирма], което дружество е предоставило фактури, издадени през периода от м.05. 2015г. до м.01.2016г., счетоводни документи и писмени обяснения от името на управителя., договор от 28.04.2015г. с възложител [фирма] и изпълнител [фирма] и с предмет комплексно почистване на Т. композиции по заявка от възложителя. Услугите следвало да се извършат на въпросната А. М. в [населено място]. От страна на управителя на [фирма] е декларирано, че са извършени услуги по почистване, както и че дружеството разполага с персонал и активи, за които са предоставени счетоводни документи, но тъй като същите не съдържат лице, отговорно за стопанската операция, нито данни за лицето, подписало, че същите са верни с оригинала, а предвид характера им на частни документи не можело да се направи извод, че изхождали от счетоводството на [фирма]. В последното дружество са полагали труд две лица от проверката в базата данни на НАП, подадена била информация с декларации обр.1 и обр. 6 и са генерирани задължения за осигурителни вноски, но не били внесени, също [фирма] има установени задължения в големи размери, а за управителя на дружеството не е подавана декларация за регистрация като самоосигуряващо се лице, установено е че управителят – И. Б., е бил представляващ и на друго дружество, както и назначен по трудов договор в конкретно дружество на длъжност готвач в заведение за бързо хранене а също и като работник

строителство. Също органите по приходите са приели, че няма каквито и да са данни, че дейност по почистване на Т. композиции е извършвана от конкретно декларираните лица. Също е посочено, че от проверяваното дружество не е не са представени заявки, констативни протоколи за предаване, респективно приемане на извършените услуги, нямало и доказателства за използвани материали. Също тъй като фактурите са издадени общо без изрично посочени МПС-та, на които е извършвано почистването, без да бъдат индивидуализирани като регистрационен номер и вид, единственото разделение е на товарни и леки автомобили. *При тези обстоятелства органите по приходите са формирали извод, че посоченото като подизпълнител дружество [фирма] не е доказал, че е реален доставчик на услуги към жалбоподателя.*

Във връзка с издадените от [фирма] фактури към жалбоподателя е извършена насрещна проверка на [фирма], но по връченото ИПДПОЗЛ не са представени доказателства – лицето не е намерено на декларирания адрес по чл.8 ДОПК нито на друг допълнителен адрес. Събрани са данни за подизпълнителя от базата данни на НАП, но от същите не се установява предмет на доставките. Жалбоподателят е представил договор за наем на МПС сключен между [фирма] и [фирма], но при извършената проверка в информационната система на НАП е установено, че АВТОПАРК М.“ ЕАД не е включвало в дневниците си фактури от [фирма]. Следователно, не е доказано че последното дружество е подизпълнител на услуги към жалбоподателя във връзка с фактурите от прекия му доставчик [фирма].

Във връзка с издадените от [фирма] фактури към жалбоподателя е извършена насрещна проверка на [фирма], но от същото е представено писмено обяснение, за което няма съмнение, че изхожда от управителя му, че не е отдавало МПС под наем на [фирма] или на жалбоподателя.

В заключение, по отношение на издадените фактури от [фирма] към жалбоподателя с предмет ремонт на МПС, циклене на силно замърсени повърхности и лакиране, поправка на брезенти и комплексно почистване не са представени доказателства нито от страна на ревизираното лице нито от доставчика за извършването им, в това число посоченото място за извършването им – А. М..

Относно доставките с предмет „доставки по договор“ и по-конкретно доставка на стоки – гуми и резервни части, консумативи за МПС не се представени безспорни доказателства нито от жалбоподателя нито от доставчика, че са извършени реално. Този извод органите по приходите са формирали на основание съдържанието на приложените съпътстващи документи към фактурите – приемо-предавателни протоколи, складови разписки и заявки с описание на стоките, предмет на фактурираните доставки – консумативи, гуми и други резервни части за автомобили. Тъй като се касае за вещи за автомобили, както се изложи по-горе за подизпълнителите, органите по приходите и в обобщение са приели, че е следвало стоките да бъдат индивидуализирани във връзка с конкретни автомобили, за които се отнасят – марка модел и други данни. Също от жалбоподателя не са предоставени

документи за транспортирането на закупените стоки по фактурите. Съгласно издадените фактури от [фирма], жалбоподателят е закупувал разнородни резервни части в изключително големи количества, като същевременно жалбоподателят е закупувал и резервни части в „умерени“ количества от друго дружество - [фирма], О. България и други. Също е изтъкнат и довод, че счетоводството на жалбоподателя не съдържа аналитична информация. а аз-а изпълнението им било необходимо както доставчикът така и получателят да разполагат с достатъчно убедителни доказателства. Органите по приходите са посочили на л. 76 гръб на РД, че е създадена една правна привидност зад която не стои нищо. В случай, че не са извършени доставки по чл.6 и чл. 9 ЗДДС, не възниквало и задължение по чл.12 ЗДДС за начисляването на данъка, съответно не възниквало и правото на приспадане. Приели са също, че процесните фактури макар и формално да съдържали изискваните се от закона реквизити са съставени от доставчика в противоречие с изискванията на чл.114 ЗДДС тъй като са издадени без да са осъществени действителни доставки.

Посочените изводи и оспорване за реалност на доставките в мотивите на РД, са възприети изцяло в РА, както и в решението на ответника по отношение на фактурите от [фирма], към жалбоподателя, като ответникът допълнително поддържа ,че при доставка на услуга е необходимо да са налице доказателства за изпълнението й конкретен изпълнител или от негов подизпълнител, изложени са и мотиви за приложимостта на чл.24, ал.2 от ЗЗД, като се счита, че предходните доставчици и прекият доставчик не са доказали предаването на токи, доколкото определящо за това е доказването, че са разполагали с такива стоки.

В хода на съдебното производство от страна на жалбоподателя не са предоставени нови доказателства, ангажираното заключение на вещото лице относно счетоводното отразяване в счетоводството му на доставките по фактурите от [фирма] само потвърди изводите на органите по приходите – че е водена отчетност стойностно и не може да се установи връзка между процесните доставки и ползването им за конкретен автомобил, от тези, ползвани за осъществяването на икономическата дейност на жалбоподателя.

Предвид всичко изложено за доставките по фактурите от [фирма], съдът формира следните изводи:

1)Формално, фактурите са със съдържание "доставки по договор", не съответстват на изискванията по чл. 71, т.1 ЗДДС вр. чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС и чл.226, т.6 от директива 2006/112/ЕО за съдържание на фактурата - относно изискването за посочване на вида на стоката или естеството на услугата, количество и стойност. В подкрепа на този извод са следните правни съображения:

Едно от изискванията за да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит от получателя по облагаема доставка, и което жалбоподателят претендира, че е изпълнено, е лицето да притежава данъчен документ по чл.71, т.1 от ЗДДС. Доставчикът следва да издаде фактура, която

за да бъде основание за приспадането на данъка, съгласно чл.71, т.1 от ЗДДС, следва да отговаря на минималните нормативно установени изисквания за съдържанието ѝ, необходимо за целите на приспадането и за осъществяване на контрола от органите по приходите - изискванията на чл.114 от ЗДС и чл.226 от Директивата за ДДС, както и на изискванията на Закона за счетоводството.

Съгласно член 178, буква а) от Директива та за ДДС, упражняването на правото на приспадане по член 168, буква а) от тази директива, е обусловено от притежаването на фактура. Съгласно член 220, точка 1 от същата директива, фактура се издава за всяка доставка на стоки или услуги, която данъчнозадължено лице е извършило за друго данъчнозадължено лице. Също в член 226 от Директивата се уточнява, че доколкото не е предвидено друго в специалните разпоредби, за целите на ДДС само посочените в този член данни задължително трябва да са посочени във фактурите, издадени в съответствие с член 220 от същата директива. Държавите членки не следва да въвеждат условия за упражняването на правото на приспадане на ДДС, които не са изрично предвидени в разпоредбите на Директива 2006/112. Това следва от член 273 от тази директива, който предвижда, че държавите членки могат да наложат задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на избягването на данъчното облагане, но тази възможност не може да се използва, за да се налагат допълнителни задължения при фактурирането спрямо предвидените в частност в член 226 от посочената директива изисквания.

От съдебната практика на Съда на ЕС по прилагането на директивата за ДДС следва, че следва да се откаже правото на приспадане по фактурите, които не съответстват на изискванията за съставянето им. По т.1 от диспозитива на Решението от 08 май 2013г. по дело С – 271/12, Р. Т., Съдът на ЕС е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. По т.30 от решението по делото A. Colle на Съда на ЕС, е прието, че сделките трябва да бъдат облагани като се вземат предвид обективните им характеристики, а по т.31 от същото решение, е прието, че принципът на данъчен неутралитет изисква да се признае освобождаването от ДДС, ако са изпълнени основните изисквания, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания, "(..) Би било различно само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени основните изисквания". В решението си по дело С – 271/12, Съдът на ЕС изрично е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им.

В съответствие с тези правни положения е изискването по чл.4, ал.1, т.5 от Закона за счетоводството, за принципа за предимство на съдържанието пред

формата - „сделките и събитията се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма“. В този контекст се вписва изискването по чл.7, ал.1, т.4 от Закона за счетоводството фактурата да съдържа предмет, както и по чл.114, ал.1, т.9 от ЗДДС относно изискването фактурата да съдържа „количеството и вида на стоката, вида на услугата“, както и по чл.226, т.6 от Директивата за ДДС относно изискването фактурата да съдържа „количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или степента и естеството на предоставените услуги“. Също в съответствие с посочените тълкувания от съда на ЕС е и постановеното с Тълкувателно решение №5/2004г. на ВАС, според което винаги, когато във фактурата няма информация относно облагаемото данъчно събитие, същата няма доказателствена сила. Съдържанието на фактурите следва да позволява да се установи съответствието на предмета им с действително осъществена стопанска операция, както изисква принципът за предимство на съдържанието пред формата.

По горните съображения, естеството на престацията следва да бъде индивидуализирано с точни параметри, които позволяват доказването ѝ. Конкретизирането на доставката следва да бъде в достатъчна степен и по начин, който да позволява последваща проверка и установяване действителното ѝ извършване. Посочените изисквания към фактурата не са формални, тъй като са свързани с материално-правните изисквания към доставките и преценката дали се касае за облагаема доставка по принцип. Спазването на формалните изисквания при съставянето на фактурите не е решаващо за преценката на процесните доставки.

Решаващо в случая е обстоятелството, че тази непълнота на фактурите възпрепятства доказването на изпълнението на материалноправните изисквания за възникването на данъчно събитие по фактурите - извършването на конкретната доставка.

2) Във връзка с процесните фактури, материално-правните предпоставки за упражняване на правото на приспадане на данъка по спорните фактури, са недоказани.

Материалноправните предпоставки за да се ползва правото на приспадане на ДДС са : от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице." Съгласно чл.68, ал. 1, т.1 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква само за получени стоки и услуги по облагаеми доставки и следователно, за да се признае възникнало право на приспадане, следва да бъде доказано „получаването“ на съответната доставка. За да възникне данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.2 и ал. 6 вр. ал.1 ЗДДС по

предоставянето на услуга по чл.9 от същия закон, изискуемост на данъка и задължението за начисляването му в издадена от доставчика фактура, следва услугата да е извършена. Член 69, ал.1 ЗДДС изисква доставките да са свързани с облагаемата икономическа дейност на получателя.

Дори и да се приеме, че фактурите са индивидуализирани с представените към всяка фактура съпътстващи документи, обсъдени по-горе и описани подробно в Таблица 11 от заключението на вещото лице, съдът намира, че не е доказано предаването на въпросните вещи - консумативи и резервни части за автомобили. На първо място не е посочено място на предаване на стоките, от кой автомобил са натоварени - на дружеството-жалбоподател или на прекия доставчик- Автопарк мениджмънт ЕАД, съгласно обяснението на управителя на последното дружество. Видно от заключението на вещото лице, и както са установили и органите по приходите, предходни доставчици на [фирма] са такива дружества, които са доставчици и на дружеството-жалбоподател. Освен това, както са изтъкнали и органите по приходите, авточастите не са индивидуализирани по начин – нито в съпровождащите фактурата документи нито чрез аналитична отчетност в счетоводството на жалбоподателя, който да позволи да се установи, че същите действително са относими към неговата дейност, доколкото както изтъкват органите по приходите е следвало да се индивидуализират вещите съобразно вида на превозното средство, за което са предназначени. Дори вещото лице по делото със своите специални познания при проверка в счетоводството на жалбоподателя не е могла да формира изводи за относимост на спорните доставки към, автомобилите, ползвани от жалбоподателя за икономическата му дейност – международен превоз на стоки.

Както отбелязват органите по приходите, не е мотивирана нито необходимост от ремонти, нито практически и логически е възможно при ремонта на едно МПС да бъдат сменявани резервни части в описаните количества, - примера по-горе, доколкото е известно, че някои от тях са само в единична бройка като принадлежност. Тези доводи на органите по приходите нито се опровергаваха, нито се представиха доказателства за действителна необходимост от ремонти и влагане на резервни части в описаните количества в протоколите. Също така, липсват данни по чл.12 от договора за абонаментно обслужване - съгласие на изпълнителя, т.е. на АВТОПАРК М. ЕАД, за влагане на заявените части в ремонта на конкретно МПС или ППС, предоставено на жалбоподателя, както наето от първото дружество. Липсват каквито и да са данни, обозначени в заявките, в складовите а разписки или приемо-предавателните протоколи, от които може да се направи заключение, че описаните стоки се отнасят за ремонта на конкретен автомобил или ремарке от кръга на наетите по договорите между Автопарк мениджмънт ЕАД и жалбоподателя.

Данни за изписването на разход на стоките по складовите разписки и приемо-предавателните протоколи не могат да се установят и в счетоводството на дружеството-жалбоподател, тъй като видно от заключението на вещото лице - се отразяват само стойностно без аналитична отчетност. Вещото лице не е могло да установи и начина на изписване на

материалните запаси.

От изложеното може да се направи извод, че процесните фактури, които не отговарят на формалните изисквания за съдържание, не са подкрепени с доказателства, които потвърждават материално правните изисквания за възникване и упражняване на правото на данъчен кредит, първото от които е да е възникнало данъчно събитие, свързано с доставка на стока или услуга, свързано с икономическата дейност на получателя по доставката - изискванията по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.25, ал.2 и чл. 6 и 9 ЗДДС и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Следователно, при данните по делото не следва да бъде съобразено и правното положение, изведено в решението по т.63 от делото Е. (EU:C:2008:267) на съда на ЕС, според което принципът на данъчен неутралитет налага правото на приспадане на ДДС по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори и данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания. В т. 64 от същото решение Съдът е приел, че щом разполага с необходимата информация за да установи, че данъчнозадълженото лице като получател на разглежданите доставки е платец на ДДС, данъчната администрация не може да му налага допълнителни условия във връзка с правото му да приспадне този данък, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право. Посоченото правно положение е изведено в контекста на самоначисляване на данъка, но съставлява принципно положение по прилагането на общата система за ДДС, потвърдено многократно в последващата съдебна практика, в това число в т.62 от решението по делото Е. –В. Т., EU:C:2012:458.

Видно е, че се касае за втора ревизия, органите по приходите са извършили насрещни проверки на всяко дружество, за което е имало данни, че е подизпълнител по доставките. Предвид от дена страна спецификата на вещите, влагани в ремонт на МПС – следва да се посочат съобразно вид, модел на МПС с оглед преценката, че действително имат връзка с икономическата дейност на жалбоподателя- изискването по чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. На следващо място, както е оспорено още в мотивите на РД, видно е, че всички дейности, свързани с автомобилите е следвало да бъдат извършвани в А. М. и в конкретно време. Няма данни, че подизпълнителите са извършвали със своите активи услугите в базата, дори от представените доказателства не става въпрос, че посочените като подизпълнители лица – например за услугите по ремонтите , са разположили своите активи на посочената автобаза. Предвид на това доводите на жалбоподателя, че подизпълнителите са разполагали с персонал, обсъдено по-горе, и с активи да извършват услуги от съответния вид, са необосновани.

На основание всичко изложено, правилно с РА е отказано правото на приспадане на данъка, по фактурите от [фирма] за данъчни периоди от м. 05.2015 г. до м. 01.2016 г. ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 153 501,09 лв. Жалбата в тази част е неоснователна и съдът следва да посатнови отхвърлянето ѝ.

8.По доставките от [фирма] - по 23 фактури, за данъчни периоди м. 09.10,11 и 12. 2014г. и м. 01.02.03 и 04 2015г. с ДДС 9 540,20лв. с предмет скреч-карти,

органице по приходите са приели, че документираните продажби на скреч карти не отразяват реални доставки от [фирма] към жалбоподателя.

От доставчика са представени копия на процесните фактури, придружени със стокови разписки, приемо-предавателни протоколи и заявки, за периода от м. 09.2014 г. до м. 04.2015 г. От представения договор за покупко-продажба, сключен между страните на 26.09.2014 г. се установява, че продавачът [фирма] се задължава да прехвърли на купувача [фирма] правото на собственост върху предплатени карти за мобилни телефонни разговори на националните мобилни оператори М. и Г.. Представени са още хронологични регистри от счетоводството на доставчика на сметки 304, 411, 702, 4532, 501 за проверяваните периоди. От разчетно-платежните ведомости се установява наличието на назначени по трудови договори 2 лица на длъжност разпространител на безплатни вестници и брошури и специалист приложно програмиране.

Като предходни доставчици по фактурите от [фирма] към жалбоподателя са посочени [фирма] и [фирма], които отделно от това са издали фактури пряко към жалбоподателя с предмет гуми, резервни части за автомобили и др. като са представени издадени от тях фактури и приемо-предавателни протоколи.

При извършените насрещни проверки на прекия и предходните доставчици не са представени договори за покупко-продажба на предплатени карти за мобилни телефонни разговори, сключени с лицензиран мобилен оператор, като М., Г. или В..

При анализ на дневниците им за покупки е формиран извод за верига от доставки между едни и същи лица, за които органице по приходите са приели, че да с „рисков профил.“, на базата на конкретни (данни за задължения, дерегистрация, ненамирането им на адреса за кореспонденция, служебно прекратена регистрация по ДДС).

Предходните доставчици [фирма] и [фирма] са декларирали получени доставки от дерегистрирани по ЗДДС лица и не са открити данни за покупки на скреч-карти от мобилните оператори при проследяване на веригата от доставки.

Вещото лице на л. 30 от заключението си е установило, прекият доставчик е отчетел като приходи сумите по всяка от фактурите към жалбоподателя, както и отчетна стойност на продадените стоки. Вещото лице е посочило, че стоките не са отчитани по количество и стойност, не е предоставен документ, въз основа на който да е извършено изписването на стоките, но тъй като е извършено изписване на всички продадени през месеца стоки чрез отчетна стойност, от което и извода, че би следвало да включва и отчетната стойност на стоките по фактурите към жалбоподателя. Вещото лице е посочило в таблица за този доставчик само стойностни параметри на налични и продадени стоки през всеки от месеците, през които са издадени фактури от [фирма] както и отчетени приходи, но без аналитичност за стоки „скреч карти“ – наличности по количество и стойност и движението им. За получаването на стоките от предходен доставчик, [фирма] е представило документи от „Е. експрес“ но същите са за получена стока с описание „колетни пратки под 0,500кг. “

От доставчика са представени фактурите към жалбоподателя, приемо-предавателни протоколи или стокова разписка, но са със същите данни както фактурата – количество и стойност без индивидуализиращи данни за „скреч-картите“ – индивидуални серийни номера.

Съдът споделя изложеното от органите по приходите, стоките „скреч-карти“ са движима вещ, съдържащи код за достъп до услуга на мобилен оператор, а с прехвърлянето им на друго лице - се прехвърля и правото на получателя по доставката да ползва достъп до услугите на мобилния оператор. Предвид на това към доставката на стока с предмет „скреч карти“ е приложимо разграничението по чл.24 от ЗЗД за доказването на прехвърлянето на права върху индивидуално и родово определени вещи. В случая се касае за индивидуално определени вещи - скреч-карти за мобилни услуги, всяка карта притежава сериен и идентификационен номер, предоставян от съответния мобилен оператор, също съдържа данни за датата, до която може да бъде ползвана предплатената услуга – за валидността ѝ.

В казуса по делото нито в хода на ревизията, нито пред съда се доказаха каквито и да са индивидуализиращи данни за процесните скреч-карти, най-малкото не се доказва, дали са в срока на валидността им, т.е. годността им да бъдат използвани по предназначение от жалбоподателя.

При тези данни за прекия доставчик и за предходните негови под изпълнители, само от стойностното отчитане на разходи за продадени стоки, без каквато и да е аналитичност, не може да се формира извод, че по веригата от подизпълнители действително е прехвърлено каквото и да е право върху въпросните „стреч карти“, и от там – на жалбоподателя. Видно от установеното от вещното лице по делото, л. 34 от заключението, в счетоводството на жалбоподателя фактурите от [фирма] са отчетени като разходи за външни услуги. Изрично е посочено в заключението, че жалбоподателят не е представил на вещното лице данни и документация за завеждането на отчет и документи, от които да се установи ползването им в основната дейност на дружеството – чрез предоставянето на картите, описани със съответните индивидуални серийни номера на нает персонал на дружеството. Няма спор, че такива карти биха могли да се използват от наетите шофьори на дружеството за връзка с тях по време на осъществяване на превозите, но това по никакъв начин не е доказано.

Предвид на изложеното, на първо място не се доказва, че жалбоподателят е придобил действително „скреч карти“, предвид, че такива могат да бъдат закупени по веригата единствено от лицензиран мобилен оператор, като М., Г. или В., а по веригата от доставчици няма данни за това, на следващо място няма данни, че така фактурираните доставки на „скреч –карти“, са използвани за облагаемата икономическа дейност на дружеството-получател.

Предвид на изложеното, не само под съмнение е поставена доставката на стреч-картите, но няма данни, да са ползвани за икономическата дейност на дружеството, предвид специфичния начин на използването им по предназначение – от персонала на дружеството-жалбоподател. Предвид на това отразяването на фактурите само като разходи, не доказва използването им за дейността на дружеството, поради което не е изпълнено изискването по чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Следователно правилно с РА не е признато правото на приспадане на данъка, общо в размер на 9540.20лв по фактурите за доставки от [фирма] за дан.периоди от м. 09.2014 г. до м. 04.2015 г. на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. Жалбата в тази част е неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

9.По доставките от [фирма] - за данъчен период м. 11.2014 г. по 3 фактури с общо начислен ДДС в размер на 2 360,00 лв., с предмет различни видове автомобилни гуми, с РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на основание, че не доказано реалното изпълнение на доставки с такъв предмет - . . .

При извършената насрещна проверка на доставчика е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, но същото не е връчено поради „грешен адрес“ и „непотърсен“ ,изпратено на деклариран електронен адрес – не е потвърдено получаването му. Връчено е по реда на чл.32 ДОПК като от доставчика не са постъпвали доказателства.

За доставчика органите по приходите са извършили проварки в достъпните им бази данни и са установили, че издадените към жалбоподателя три фактури - № 24/20.11.2014г., № 35/24.11.2014г. и 38/25.11.2015г. са включени в дневника за продажби на доставчика. Същевременно [фирма] е декларирало получени доставки от [фирма], за който е отбелязано, че е рисков доставчик и от „Домостроене А.- К., За м.11 .2015г. прекият доставчик не е имал назначени лица по трудово правоотношение, като има задължения в особено големи задължения към бюджета – по ЗДДС за периода 03.10.2014г. – 29.02.2015г. , установени с РА, които не били внесени.

От жалбоподателя са представени копия от фактури № 24/20.11.2014г., № 35/24.11.2014г. и 38/25.11.2015г., с предмет на доставка „гуми“ с приложени към тях касови бонове, без данни за предаването им и приемането им или за транспорта им или други косвени доказателства, от които да се формира извод, че стоките са получени от жалбоподателя. В случая се касае за родово определени вещи, прехвърлянето на права върху тях - на собственост или правото на разпореждане с тях,следва да бъде доказано на основании ечл.24, ал.2 от ЗЗД чрез предаването им. Предаването може да бъде извършено пряко от доставчика на получателя на стоките или на превозвач, който да ги предаде на получателя. В случая не се представиха документи за нито една възможна хипотеза, свързана с предаването на стоките – пряко или опосредено, от доставчика на получателя по тези фактури. Касае за двустранна сделка по която е страна дружеството-жалбоподател. Изпълнението на задължението на доставчика за предаването на стоките не може да бъде извършено без участието другата страна или трето лице – превозвач, което впоследствие да предаде стоките на жалбоподателя. Във всички случаи ако жалбоподателят действително като страна по доставката би следвало да разполага със доказателства за изпълнението на всички елементи от насрещната престация, свързана с предаването на стоките.

Следователно правилно с РА не е признато правото на приспадане на данъка, по три фактури от [фирма] за данъчен период м. 11.2014 г. – ДДС 2 360,00 лв. общо, на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. Жалбата в тази

част е неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

10. По доставки от [фирма] през ревизираните периоди жалбоподателят е упражнила правото на приспадане на данъка по 82 фактури – общо ДДС в размер на 39 537,70 лв. за данъчните периоди от м. 09.2014 г. до м. 04.2015 г., с предмет автоконсумативи и резервни части за автомобили. От доставчика в хода на ревизията са представени копия на процесните фактури, издадени във връзка със сключен между страните на 12.09.2014 г. договор за поръчка с предмет периодична доставка на автопрепарати, автокозметика, добавки за масла и горива, автоаксесоари и принадлежности, след предварителна заявка. Като предходен доставчик на стоките са посочени [фирма] и [фирма] – по представени фактури към [фирма].

Също доставчикът [фирма] е представил доказателства за активи - конкретен товарен автомобил по договор за наем с [фирма] - наемодател, документи за автомобила и фактури за закупено гориво от [фирма].

За фактурите към жалбоподателя доставчикът Т. М. ТМ“ Е. е представил справки за продадени стоки, оборотни ведомости; аналитични регистри на счетоводни сметки 304, 401, 411, 4531, 4532, 501, 601, 702; СД по ЗДДС за проверяваните периоди. От управителя на дружеството-доставчик е представено и писмено изявление, според което са извършени спорните доставки. Посочен е предмета на дейност на доставчика – търговия с добавки за автомобили, посочени са данни за персонал и начина на извършване на доставките – с наетия автомобил, транспортът бил за сметка на доставчика, стоките се съхранявали в склад в [населено място] на конкретен адрес, за който органите по приходите са констатирали, че същият склад е предоставен под наем и на други преки и предходни доставчици на жалбоподателя.

При справки в базата данни е установено, че доставчикът е подал данни за трудови договори с 6 лица на длъжности електромонтьор, диагностик, монтьор двигатели, автомонтьор, ръководител автосервиз, а управителят на дружеството-доставчик е назначен на трудов договор и извършва трудова дейност в друго дружество.

, също така е управител на още 4 дружества, сред които и [фирма] – пряк доставчик на жалбоподателя също по спорни фактури.

За доставките от [фирма], са извършени проверки и на предходни доставчици [фирма] и С. Е., а фактурите от тях към прекия доставчик на жалбоподателя са описани на л. 59-61 от РД, като е направен извод, че същите по съдържание не съответстват на изискванията по чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС, тъй като не са посочени количеството и вида на стоката, към всяка фактура е приложен опис в табличен вид, като не ставало ясно от кого е издаден, липсвало име на издател, както подпис и печат на лицето, определило вида и цената на закупените стоки. Към фактурите от предходен доставчик С. 10 Е. от прекия доставчик са предоставени поръчки с посочени артикули по количество и начин на получаване – в обект на доставчика към фактурите с предмет автоаксесоари от „С. мания“, не са предоставени поръчки. От прекия доставчик на жалбоподателя не са предоставени приемо-предавателни протоколи за получаването на стоките от неговите доставчици.

При допълнително извършената насрещна проверка на предходните доставчици за [фирма] е установено от представените документи, че с изключение на описите към фактурите от 2014г. – с предмет автодобавки, гориво, стоки, консумативи по опис, описите към останалите фактури не съдържат данни в колоните количество и стойност на артикулите – колоните не са попълнени, като също не е ясно кой е съставил тези описи – липсва име на издател и подпис, няма и печат.

За фактурите от С. 10 към– Т. М. Е., към които са представени описи с подробно посочване на артикули по вид, количество и ед. Цена, авторство на съставилото ги лице, с предмет автодобавки, гориво, стоки, консумативи по опис, са посочени като предходни доставчици [фирма] и [фирма], а от представените фактури за тези доставки е видно, че са предмет стоки по опис като колоните за единична цена и количество не са попълнени, идентично приложените описи нямат авторство за лице, което ги е съставило – няма име и подпис, също не съдържат и печат. Предоставените документи не са в заверени за вярно с оригинала. Идентично органите по приходите са посочили, че тези фактури не съдържат изискуемите реквизити по чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС . Към фактурите не са представени приемо-предавателни протоколи. В заключение за подизпълнителя С. 10 е формиран извод, че дружеството не е доставчик на Т. макс Е. във връзка с издадените от последното дружество фактури към жалбоподателя.

При извършената насрещна проверка на С.“ Е. като подизпълнител на [фирма] във връзка с доставките от последното дружество към жалбоподателя, е формиран идентичен извод, в това число, че се касае за доставка на родово определени вещи, за предаването на които не са представени приемо-предавателни протоколи с оглед чл.24 ЗЗД, извод за това не може да се направи и от други обстоятелства, данни за търговска кореспонденция не са предоставени.

Действително, в разпоредбите на ЗДДС касаещи правото на данъчен кредит няма изискване да бъде установен произхода на стоката. В хода на съдебното производство не се предоставиха допълнителни доказателства вр. доставките от [фирма].

От страна на жалбоподателя за доставките от Т. М. ТМ е представено писмено обяснение, че са подавани заявки по електронен път за консумативите, но имало изключения, при които при спешна необходимост се посещавал доставчика директно ,правена била преценка за цените на същите стоки от други со.доставчици, а тези доставчици, с които са избирани, работели с 7-10% по-ниска цена. Частите се доставяли в голяма част от случаите с транспортни средства на жалбоподателя за което се съставяли пътни листа. Що се касае до предоставените пътни листа от страна на жалбоподателя – то е формиран извод, че са съставени за целите на ревизията (представен е такъв за автомобил Ситроен Б.), тъй като съдържат маршрути, но без вид на товара и свързаните с него документи, нямат подписи, органите по приходите са формирали извод, че предоставените пътни листа са съставени за целите на ревизията. Във връзка с това е прието, че не са представени документи за извършен транспорт на стоките, подписи на лицето, което фактически е приело стоките и транспортирало

същите, Също органите по приходите са изложили довод, че идентични доставки но в умерени количества по употребения израз от органите по приходите са закупувани и от други доставчици – Авто свят О., А. Хит О., В. Е., Г. 7799 Е. Комплект 33 ОАОД, О. България и много други, като закупените фактури дружеството отчита директно като разход, по счетоводна сметка 601 Разходи за материали като не се води аналитична отчетност, свързана с влагането на консумативи, материали и резервни части за автомобили. Идентично е формиран извод, че не са извършвани доставки въобще по смисъла на чл.6 ЗДДС, съответно не е възникнало задължение за начисляване на данъка от доставчика и правото на приспадането му.

Вещото лице по делото в заключението си е описало подробно фактурите от доставчика [фирма] към жалбоподателя – по месеци и стойностно – таблица 14 от заключението. На л. 32 от заключението вещото лице е посочило, че за месеците, през които са издадени фактурите към жалбоподателя, по счетоводните справки на доставчика са отчетени разходи за дейността му - разходи за материали по стойности, описани на л.32 от заключението, отчетени са и разходи за външни услуги, но не са отчетени разходи за възнаграждения. Вещото лице е посочило, че не е извършвано приключване на счетоводните сметки по месеци за отнасяне по принадлежност на разходите по партии на продадените стоки, поради което не можело да се установи какъв е делът на разходите за стоките по процесните фактури към жалбоподателя, по които са отчетени приходи от продажби.

Фактурите от този доставчик към жалбоподателя ведно със съпътстващите документи, са описани на л.18 и следващите от заключението, Таблица №10 като в колона 5 вещото лице е посочило вида и датите на съпътстващите доставките документи. – по 59 фактури, останалите от 60 до 81 фактури са без съпътстващи документи и са с предмет автоконсумативи.Следва да се отбележи, че вещото лице е открило и описало общо 81 фактури, като 1 фактура не му е предоставена. Фактурите са отразени в счетоводството на доставчика по дебита на сметка 411 Клиенти, а данъчната основа – приходи по сметка 702 Приходи от продажби на стоки и данъка по сметка 4532 ДДС за продажбите.Към 5 о фактурите от м. 09.2014г. с предмет автоконсумативи са представени заявки, стокови разписки и приемо-предавателни протоколи, към останалите – 54 фактури – приемо-предавателни протоколи.

Вещото лице при проверка на счетоводството на жалбоподателя е установило, че фактурите от този доставчик също са отразени стойностно – по сметка 601 Разходи за материали, - таблица 16, колона 9 на л. 39 от заключението като на вещото лице не са предоставени документи от страна на жалбоподателя, въз основа на които да са заприходени в склад по дебита на сметка 302 „ Материали и за изписването им ,както и документи, от които да се установи влагането им в основната дейност на дружеството по отделни автомобили.

Що се касае до съдържанието на фактурите, то вещото лице е отговорило, че съдържали изискуемите от закона реквизити, към фактурите били приложени документи по повод извършването и приемането на доставките.

И за този доставчик важи заключението на вещото лице по 6 въпрос, според

което че организацията на счетоводното отчитане на стоките не отразява доставките и продажбите по вида на стоките, количество и стойност, поради което не можело да се установи хронологичното счетоводно отчитане на доставката, изписването и продажбата им съответстват на наличността им към датата на продажбата. Също е посочило в отговора на 6 въпрос, не е водена текущо счетоводната сметка 611 „Разходи за дейността“ в която следва да се отразяват разходите за заплати, осигуровки и материали, амортизации и услуги за произведената продукция и предоставените услуги въз основа на счетоводни документи, определящи принадлежността на разходите по вид артикули и услуги.

Следва да се посочи, че заключението на вещото лице изцяло е потвърдило изводите на органите по приходите за воденото счетоводство от страна на дружеството-жалбоподател и доставчиците – за липса на аналитичност и невъзможност да се установи влагането на стоките по отделни автомобили, използвани за икономическата дейност на жалбоподателя – изискването по чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. Що се касае до реалността на доставките, и предоставените съпътстващи документи към 59 броя от фактурите, то видно от самото обяснение на дружеството-жалбоподател, че за получаването на стоките в голяма част от случаите с превозно средство на дружеството-жалбоподател, то следвало получаването от доставчика да е оформено от лицето, което фактически е получило стоките да има съставени съответни документи за транспорта като пътен лист в който да са посочени документи за превозваната стока. Установява се верига от доставки, в рамките на която са съставяни подробни описи, приемо-предавателни протоколи за стоките, част от тях неподписани, докато се стигне до предходен доставчик по веригата, по доставките за които няма данни за точно какви стоки става на въпрос. Тези обстоятелства, наред с изводите на вещото лице и на органите по приходите за липсата на каквато и да е аналитичност и невъзможност да се установи заприходяването, изписването и влагането на стоките, не доказва от своя страна нито действителна икономическа дейност, нито действителното извършване на доставки на стоки – действителното им предаване, нито дори формалното изпълнение на изискванията за съставянето на документи, въз основа на които законодателят предвижда да бъде упражнено правото на данъчен кредит. Както се посочи до сега, идентично не може да се установи стоките по доставките за какви точно автомобили са закупени, доколкото се касае за специфика, а видно от описанието им, ползваните от жалбоподателя автомобили не са идентични – касае за 4 разновидности автомобили, като марки, без да се следи затова, дали автомобилите от една марка са идентичен модел, по арг. от описанието им на л. 65 от РД.

Предвид на изложеното, правилно с РА на основание неизпълнение на кумулативните предпоставки по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите за доставките от [фирма], общо в размер на 39 537,70 лв.

11. По фактурите за доставките от [фирма] и [фирма], органите по приходите не са признали правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на

31 715,27 лв. за данъчни периоди от м. 02.2015 г. до м. 04.2015 г. с предмет, гуми, резервни части и консумативи за автомобили. При насрещната проверка от доставчика са представени копия на процесните фактури, придружени със стокови разписки, заявки и приемо-предавателни протоколи. Декларирано е, че транспортът на стоките е за сметка на жалбоподателя, а същите са съхранявани в склад, нает от [фирма]. Органите по приходите са установили, че същият склад е отдаден под наем и на други преки доставчици на жалбоподателя - [фирма] и [фирма].

При извършената проверка на [фирма], не са представени доказателства, доставчикът не е намерен и няма данни за установени факти и обстоятелства вр. фактурите към жалбоподателя. Идентични са и констатациите на вещото лице по делото.

По отношение произхода на стоките по фактурите от [фирма] са представени фактури от [фирма] и [фирма], които са преки доставчици на стоки от същия вид на ревизираното лице и за които основателно би могло да се приеме, че са префактурирани с оглед ползване на право на дан. кредит.

При тези обстоятелства, се касае за префактуриране на стоки, а не за действителното им извършване от [фирма] към жалбоподателя.

Що се касае до фактурите от . [фирма] , издадени към жалбоподателя, по същите за м. 11.2014 г. от жалбоподателя е упражнено право на приспадане на данъчен кредит по 2 фактури с общо начислен ДДС в размер на 3 471,24 лв., с предмет резервни части за автомобили. При насрещната проверка на доставчика са представени копия на фактурите, в които като предмет на доставка е посочено „резервни части по опис“. Ревизиращите органи са установили, че в приложените към фактурите описи на продаваните резервни части и консумативи няма данни за издателя, като не са подписани и подпечатани. В процесните фактури и приложените към тях описи не са посочени данни за авточастите и не става ясно за каква марка и модел автомобил са предназначени. Като предходен доставчик на стоките е посочено отново Д. „ДОМОСТРОЕНЕ – А. К.“, а като наемодател на складово помещение – [фирма], [населено място]. Прието е, че фактурите не отговарят на изискванията на чл. 114, т. 9 от ЗДДС, тъй като в тях не е посочено количеството и вида на стоката, както и единичната цена, което, според органите по приходите е пречка за упражняването на данъчен кредит. Относитими са изложените по-горе обстоятелства и изводи относно [фирма] и неговите предходни доставчици.

Изводите на вещото лице за доставчиците [фирма] и [фирма], както и за жалбоподателя, обсъдени до тук, са изцяло относитими – няма данни за аналитичност на стоките, не може да се установи нито заприхождаването им , нито изписването им нито използването им за конкретно МПС, с което жалбоподателят е упражнявал икономическата си дейност, поради което независимо от другото за недоказано предаването на стоките, не може да се установи изпълнението на изискването по чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС – доставката да е свързана с икономическата дейност на жалбоподателя, което следва да бъде кумулативно дадено наред с изискването по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС-извършването на доставка, тъй като конкретните данни, не могат да се

отнесат към факти и обстоятелства, логически свързани с действително осъществявана икономическа дейност. В тази връзка са относими констатациите на органите по приходите, че в умерени количества, доставки от същия вид са закупувани и от други дружества, цитирани по-горе.

12. Що се касае до доставките с предмет международен транспорт на стоки, с РА е начислен ДДС по Глава трета, чл.30 ЗДДС – транспортни услуги във връзка с международен транспорт с възложител руското дружество „А.“ ОГРН (ОКПО), установено по руското право и със седалище в [населено място], за които са издадени 13 фактури с нулева ставка за ДДС.

В изпълнение на указанията на касационната инстанция, съдът е разпределил доказателствената тежест на жалбоподателя и на ответника, в резултат на което във връзка с твърденията за непълноти на преписката, отстрана на жалбоподателя са представени в превод на български език документи за регистрацията на руското дружество през 2016г. - л.12 -23 от делото, останалите доказателства се съдържат по адм.д.12118/2017г. по представената ревизионна преписка от ответника, в това число договорът от 20.01.2015г. за спедиторски и транспортни услуги – в това число в превод на бълг. език, същото извлечение за регистрацията на дружеството от Единен държавен регистър на юридическите лица л. 165 от делото.

Съгласно чл. 30, ал. 1 от ЗДДС международният транспорт на стоки е облагаема доставка с нулева ставка когато превозът се извършва:

1. От място на територията на страната до територията на трета страна или територия или до територията на островите, образуващи автономните области А. и М., или
2. От територията на трета страна или територия или от територията на островите, образуващи автономните области А. и М., до място на територията на страната, или
3. Между две места на територията на страната, когато е част от превоз по т. 1 и т. 2.

Съгласно чл.30, ал.2 ЗДДС, законодателят приравнява към услугата за международен транспорт на стоки и други услуги, в това число и спедиторските, когато се оказват във връзка с транспорта.

Спедиторската услуга е дефиниран от чл. 30, ал. 3 от ЗДДС и включва организиране, осъществяване или обслужване на международния транспорт на стоки по ал. 1 и включените в него дейности по транспортна обработка, митническо оформяне, складиране и застраховане.

За доказването на предпоставките за облагането по чл. 30 ЗДДС, с чл.37, ал. 1 от ЗДДС относно писмените доказателствени средства, удостоверяващи извършването на доставките, се препраща към правилника за прилагане на закона. Относими са изискванията по чл. 23, ал. 2 от ППЗДДС:

- 1.лиценз за извършване на международен превоз на товари, ако транспортът е автомобилен;
2. международни превозни документи, в които е вписан като превозвач - товарителница, коносамент, авиотоварителница или друг международно признат превозен документ или копие от тях;
3. фактура за доставката.

Видно от чл. 37, ал. 1 от ЗДДС, документите, с които се удостоверява наличието на обстоятелствата по тази глава, се определят с правилника за прилагане на закона. Ако доставчикът не се снабди с документите по ал. 1 до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът е станал изискуем, разпоредбите на тази глава не се прилагат. Ако впоследствие доставчикът се снабди с документите по ал. 1, той коригира резултата от прилагането на тази алинея по ред, определен с правилника за прилагане на закона (чл. 37, ал. 2 от ЗДДС).

При така изложеното от правна страна, въз основа на обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство, то следва неоснователност на жалбата и в тази част. От жалбоподателя не са предоставени доказателства за дейност в полза на руското дружество „А.“ ОГРН (ОКПО) в това число няма данни за конкретно осъществени пътувания до трета страна, доказателства за командироване на конкретни шофьори за извършване на превозите, за предоставени и отчетени аванси за пътуванията, доказателства за съществуването на посочения в товарителниците получател на стоките. От органите по приходите още в РД е направен е извод, че ревизираното лице не притежава документи, които да потвърдят извършването на международен транспорт на товари по смисъла на чл. 30 от ЗДДС.

В издадените от жалбоподателя фактури към руското дружество е начислен приход по кредита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“. Въз основа на установеното е прието, че жалбоподателят е осъществил фактурираните транспортни услуги, но мястото им на изпълнение е на територията на страната и за него не е налице основание за прилагане на нулева ставка. Поради това и на основание чл. 86, ал. 1 и 2, във връзка с чл. 66 от ЗДДС е начислен допълнително ДДС по 13 фактури, издадени на „А.“ ОГРН (ОКПО) общо в размер на 20 814,88 лв.

Във фактурите с получател руското дружество е посочено единствено „транспорт“, като липсват данни за конкретно осъществени пътувания до трета страна.

Видно от решението на ответника, (л.17 от същото) и мотивите на РД, още преди съдебното производство е оспорена верността на отразените във фактура №3...044/10.11.2014 г., №1...063/30.09.2015 г. (представени две фактури с този номер, но с различен предмет) и №1...057/25.09.2015 г. обстоятелства за извършване на международен автомобилен превоз на стоки от България до У. и поради липсата на относимост на приложените към тях копия на ЧМР по съображения, че няма доказателства за осъществяването на посочените в ЧМР обстоятелства като командироване на конкретни шофьори за извършване на превозите, доказателства за преминаване на границата с У. на определени дати от тези лица със съответното превозно средство, доказателства за съществуването на посочените в товарителниците получатели на стоките в У. и др.

Следва да се посочи, че изцяло лаконично в жалбата се посочва, че във връзка с доставките били предоставени по фактурите, описани на л. 14 и 15 от РД документи, бланкетно е посочено, че дружеството притежава всички документи за доказването на международен транспорт – лиценз, международни превозни документи, в които дружеството било вписано като

превозвач и фактура. Пзовава се на договора за спедиторски и транспортни услуги, на регистрацията на руското дружество в единия регистър и данните за осъществяваната от него дейност. Жалбоподателят твърди, че в хода на производството органите по приходите не били провели никакво „изследване на руския контрагент, обичайно само въз основа на онлайн справки.

Тези изводи са опровергани от данните по преписката. Видно е, че с искане от 02.02.2017г. органите по приходите са изискали данни от Изпълнителна агенция автомобилна администрация затова, дали жалбоподателят разполага с лиценз –номера ,валидност, за идентифициране на МПС и данни за дигиталните тахошайби/G. за конкретни товарни влекачи, с които жалбоподателят е осъществявал дейността си и да бъдат приложени копия на същите. Също са предоставени данни от СДВР за излизанията и влизанията на автомобилите, с които жалбоподателят е осъществявал международните превози на стоки в ревизираните периоди, в това число данните са и за шофьорите на автомобилите – л. 101 от приложение 1 към делото. като за част от автомобилите не разполагат с данни. Идентично са изискани и предоставени данни за излизане и влизане на лицата, шофьори в дружеството-жалбоподател от Дирекция Български документи за самоличност.това число с данни за излизанията и влизанията на лицата.

В отговор .от страна на изпълнителната агенция на л.116 от преписката са предоставени данни за резервация на разрешителни за У. от страна на жалбоподателя, общо 24, но без възможност да бъдат предоставени копия,тъй като са изтекли сроковете за съхранение, лицензът е във валидност, а данни за автомобилите не се съхраняват. Видно от данните от агенцията, разрешителните е следвало да бъдат получени на българско ГКПП – Р. мост, има данни за датите на разрешителните през ревизираните периоди. .

Жалбоподателят твърди, че превозите за руското дружество в нито един момент нямат връзка с територията на страната – нито започват, нито преминават през страната.

Следва да се направи извод, че от формална страна, жалбоподателят не опроверга изводите на органите по приходите, че фактурите с предмет единствено „транспорт“ не съдържат данни за възникнало данъчно събитие – конкретни пътувания до трета страна. Фактурите, като издадени за доставка на услуги, с предмет транспорт, следва да съответстват на изискванията по чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС вр. чл.71,т.1 от същия закон – следва да съдържат естеството на услугата и данни за количеството ѝ. Доколкото предметът е формулиран общо, без данни за данъчно събитие, същото следва да се установи от други данни. Не се представиха допълнителни доказателства, такива не са открити и при насрещните проверки от трети лица, в това число най-малкото жалбоподателят е могъл да предостави данните, изискани от изпълнителната агенция, които не са съхранявани.

Тази изводи и оспорвания от страна на органите по приходите са поддържани в хода на две ревизионни производства, като на жалбоподателя е предоставен втори шанс да докаже твърденията си. Предвид тези съображения, за доказване на международен транспорт на първо място не е изпълнено изискването жалбоподателят да притежава „фактури“ с

изискващото се съдържание по смисъла на чл.114, ал.1 ЗДДС.

Доколкото приходите по така издадените фактури към руското дружество са отчетени, и по принцип доставки с предмет транспорт са облагаеми за жалбоподателя, то правилно на основание чл. 12, ал. 1 от ЗДДС са преценени като приходи от облагаема доставка на услуга по чл. 9 ЗДДС, доколкото е приходът е признат за такъв вид доставка, а тъй като няма данни, фактурите към руското дружество да са с предмет на доставката международен транспорт, следва да се приеме, че се касае за доставки с място на изпълнение на територията на страната. Доставките към руското дружество не следва да се третират по чл.30, ал.1 ЗДДС с нулева ставка и правилно е начислен допълнително данък върху тях.

Жалбата в тази част е неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

В заключение, жалбата е изцяло не основателна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

Предвид частичното уважаване на жалбата ще следва да се присъдят разноски на ответника, в размерите по чл.8, ал.1, т.5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вр. чл.161, ал.1 ДОПК и съобразно материалния интерес, 251 767,67 лв. и лихви 50 382,25лв. – за разноски в размер 5551 лв.

Водим от горното съдът

#### РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на РУСИ С. 19 Е. с ЕИК[ЕИК] и седалище С., в качеството на правоприемник на [фирма] със същия ЕИК, представлявано от управителя на първото дружество Руси Д., срещу Ревизионен акт № Р-22002216008107-091-001/14.07.2017 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място] - М. Й. С. – на длъжност Началник сектор и възложител на ревизията и Е. М. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1576/06.11.2017 г., издадено от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - Централно управление [населено място] на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА РУСИ С. 19 Е. с ЕИК[ЕИК] и седалище С., в качеството на правоприемник на [фирма] със същия ЕИК, да заплати по бюджета на Националната агенция за приходите, Централно управление [населено място], чрез директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ сумата от 5551 (пет хиляди петстотин петдесет и един) лв. за разноски

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14-дневен срок от съобщението на страните.

Съдия: