

РЕШЕНИЕ

№ 1217

гр. София, 23.02.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 28.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **6918** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 - чл. 161 ДОПК.

Делото е образувано по жалба на „ПАН АУТО ЛАЙН” ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], представлявано от управителя П. Д. против Ревизионен акт № Р-22221021004894-092-001/22.03.2022г., издаден от Д. Б. К.-началник сектор, възложил ревизията и Г. В. К.- главен инспектор по приходите при ТД на НАП-С., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 923/13.06.2022 г. на Директора на ОДОП при ЦУ на НАП С..

По изложени в жалбата мотиви дружеството оспорва изцяло ревизионния акт. Твърди, че в констатациите на ревизионния акт (РА) и ревизионния доклад (РД) са допуснати множество пропуски, водещи да тяхната неточности и незаконосъобразност на акта. По-конкретно, по отношение на доставките от „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД счита, че изложените в акта констатации биха могли да се отнесат до евентуално ревизионно производство на това дружество, като неправилно е той да търпи правни последици от взаимоотношенията между доставчика му и негов пряк доставчик, за чието съществуване научава едва от ревизионния доклад. Счита, че подобен подход на приходната администрация е порочен и противоречи на правото на ЕС. В тази връзка се позовава на европейска съдебна практика, като цитира Решение на Съда на Европейския съюз от 04.06.2020 г. по дело С-430/19 г. и Решение от 22.10.2015 г. по дело С-277/14. Твърди, че в настоящия случай органът по приходите е направил своя извод за отказ от упражняване на правото на данъчен кредит, нарушавайки европейското и национално законодателство. Счита, че ревизиращият екип е допуснал

нарушение на административно производствените правила при преценка на събраните доказателства. На следващо място счита, че органът по приходите е извършил нарушение на материалния закон. Отказал е правото на данъчен кредит на основание, различно от посоченото в Решение на СЕС от 04.06.2020 г. по дело С-430/19. Непредставянето на документи и обяснения за доставка, в която ревизираното дружество не е участвало, нито въобще е знаело за нея, не е основание за отказ на упражняване на правото на данъчен кредит. Сочи, че основанието за отказ е посочено и детайлно разгледано в практиката на СЕС – наличие на измама и се свежда до 3 хипотези –пряко участие в измама, знание за измама или задължение за знание за извършена измама. Според жалбоподателя административният орган не разполага с правомощието да определи доставка като „относителна симулация“ или „правна привидност“ относно доставчика и предходния такъв. Посочените определения се отнасят до качества на сделките в гражданския оборот, а правната им регламентация се съдържа в чл. 17 от Закона за задълженията и договорите(ЗЗД). Подчертава, че транспонираното европейско законодателство в областта на ДДС допуска отказ от правото на приспадане на ДДС единствено при наличие на обективни факти за участие или знание за в измама, нагоре по веригата от доставчици. В тази връзка сочи, че всъщност приходната администрация дори не твърди, че жалбоподателят е участвал в измама, че е знаел или е бил длъжен да знае за измама, т.е. ревизиращият екип не твърди да е налице основанието за отказ на данъчен кредит, разгледано и конкретизирано в европейската съдебна практика. Посочва, че в случая жалбоподателят не само разполага с фактура, но също така е представил на ревизиращите допълнителните документи, доказващи получаването на стоките (приемо-предавателни протоколи и др.), макар и да не е длъжен да разполага с тях и приходната администрация да не може да го задължи да разполага с тях. В заключение прави искане за отмяна на ревизионния акт, като издаден при съществени нарушения на правилата за събиране на доказателства в ревизионното производство и при неспазване на изискванията на данъчното законодателство.

В проведеното съдебно заседание, жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв.Н., който моли жалбата да бъде уважена по съображения, изложени в нея. Претендира присъждане на разноски.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез юрк.В., моли за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана и потвърждаване на решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 4063 лв.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не взема становище.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Процесното ревизионно производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР)№Р-22221021004894-020-001 от 27.08.2021г., връчена на 03.09.2021г., изменена последователно със Заповед №Р-22221021004894-020-002 от 25.11.2021г., връчена на 02.12.2021г., и Заповед №Р-22221021004894-020-003 от 04.01.2022г., връчена на 04.01.2022г., всички издадени от Д. Б. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., оправомощена като компетентен орган за възлагане на ревизията (О.) на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за

Националната агенция за приходите (ЗНАП), във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед №РД-01-287/10.05.2021г. на директора на ТД на НАП С., Заповед №З-ЦУ-2795 от 26.08.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №З-ЦУ-1659 от 05.05.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП. Ревизията е с обхват установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди 30.09.2020г. до 31.07.2021г., с която е определен срок от три месеца от връчване на ЗВР от 27.08.2021г. за приключване на ревизията, т.е. до 03.12.2021 г., изменен до 03.02.2022 г.

За установеното при ревизията е издаден Ревизионен доклад (РД) №Р-22221021004894-092-001/17.02.2022г., връчен на 23.02.2022г. С доклада е направено предложение за определяне на задължения за ДДС и лихви общо в размер на 18 712,71 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 23 593,59 лв. Ревизираният субект не е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221021004894-091-001 от 22.03.2022 г., издаден от Д. Б. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. – орган, възложил ревизията, и Г. В. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 31.03.2022 г.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство с оспорвания РА на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 42 664,10 лв., в т.ч., както следва: ДДС в размер на 39 030,00 лв. и лихви в размер на 3 634,10 лв. за данъчни периоди м.02.2021г., м.03.2021г. и м.04.2021г.

От констатациите в РД и РА се установява следната фактическа обстановка:

„ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД е регистрирано в Търговски регистър (ТР) на 18.09.2020г. и по ЗДДС на 30.09.2020г. Декларираната дейност пред НАП, НСИ е с К. 2008 код: 4511 – Търговия с леки и лекотоварни автомобили. През ревизирания период основната дейност на дружеството е търговия на едро с разнообразни промишлени стоки и резервни части за автомобили. Дружеството извършва своята дейност съгласно предоставен Договор от 07.10.2020 г. за безвъзмездно ползване на складова площ на адрес ТЦ „И.“, [улица], сключен с „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

В хода на процесното ревизионно производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способи. Така, в хода на производството на основание чл. 37, ал. 3 и чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на 11.10.2021 г. и на 16.12.2021 г. на жалбоподателя са връчени 2 искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ), описани на стр. 3 в РД. По исканията са представени документи, коментирани в РД и РА.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на 4 други дружества, документирани с протоколи по съответния ред, както следва:

ПИНП №П-22221021172955-141-001 от 18.11.2021г. – относно „ЕЛЛИ ФАРМА“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; ПИНП №П-22221021172956-141-001 от 06.12.2021г. - относно „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ-2020“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; ПИНП №П-22221021172957-141-001 от 18.11.2021г. – относно „ФАРМ ЕВРО ТРЕЙД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; ПИНП №П-22221122001131-141-001 от 02.02.2022г. - относно „ТЕХНОПРОГРЕС БИЛД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] (с предходно наименование „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД).

На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК са изпратени искания за представяне на документи, данни, сведения, книжа и т.н. до лица, държавни и общински органи и са получени отговори с писма от АГЕНЦИЯ „ПЪТНА ИНФРАСТРУКТУРА“, [населено място]; МВР, ГД „Гранична полиция“, ОД на МВР, [населено място] и „ПАНАЙОТИС ДЖЕНЕРАЛ ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], описани на стр. 3 и 4 в РД. С Протокол №Р-22221021004894-П.-001/07.09.2021 г. са присъединени документи, изготвени в хода на извършена преди ревизията проверка на ревизираното лице, приключила с Протокол №П-22221021004045-073-001/14.05.2021 г.

С Протокол №Р-22221021004894-П.-002/07.09.2021 г. са присъединени документи, изготвени в хода на извършена ревизия на „ТЕХНОПРОГРЕС БИЛД“ ЕООД (с предходно наименование „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД), приключила с РА №22221020006369-091-001/28.01.2022 г.

След анализ на събраните доказателства са констатирани следните основания за корекция на декларираните от дружество данни по ЗДДС:

От общо ревизираните по ЗДДС 11 данъчни периоди (от м.09.2020г. до м.07.2021г.) с РА са изменени резултатите по ЗДДС за следните 3 периода: м.02.2021г., м.03.2021 г. и м.04.2021г., предмет на спора.

Допълнително установените спорни задължения произтичат изцяло от корекция на правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, общо в размер на 39 030,00 лв. за периодите: м. 02.2021 г., м. 03.2021 г. и м. 04.2021 г., поради формиран извод за липса на реални доставки на дълготрайни материални активи (ДМА), документиран с 4 фактури, описани на стр. 24 в РД, издадени от прекия доставчик „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД (с ново наименование „ТЕХНОПРОГРЕС БИЛД“ ЕООД). Фактурите са с предмет на доставка - рамково скеле алуминий подвижно 14,40 м., напречен предпазен борд, работна платформа за скеле, хоризонтал (парапет) за скеле 2 м. и вертикална рамка за скеле, описани по количество и ед. цена на стр. 24 в РД. Констатирано е, че закупените стоки по фактурите са осчетоводени при жалбоподателя като ДМА – Съоръжения, на стойност 195 150,00лв. Към всяка от фактурите за покупка са приложени приемо-предавателни протоколи от съответната дата на издаване на фактурите. В протоколите е посочен транспорт: „Склад. Транспорт на клиента“. Документи за транспорт не са представени.

От жалбоподателя е представена главна книга на с-ка 401 – Доставчици за контрагент „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД за счетоводно отразяване на доставките. Представени са банкови извлечения, както и справка за дължимите и платени суми, от която е установено, че всички дължими суми по фактурите са платени на доставчика по банков път.

На прекия доставчик „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД (с ново наименование „ТЕХНОПРОГРЕС БИЛД“ ЕООД) е извършена насрещна проверка. За целта на 18.01.2022г. по електронен път на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221122001131-040-001 от 10.01.2022 г. В определения срок от доставчика не са представени доказателства. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 27.08.2019 г. – по избор, независимо от облагаемия оборот. Процесните 4 фактури са отразени от доставчика в подадени от него дневници за продажбите и СД за ДДС за съответните периоди. След приключване на проверката в отговор на връченото искане от прекия доставчик пред ревизиращия екип са представени документи с вх. №1155/04.02.2022г., описани на стр. 25-26 в РД. Представени са заверени копия на

спорните 4 фактури. Към всяка фактура е приложен приемо-предавателен протокол от съответната дата на фактурата, в които е описана предадената стока по вид и количество, обект на предаване на стоката – Складова база „В.“, [населено място] поле, обл. С., с транспорт на клиента и срок за изтегляне на стоката 90 дни.

За произход на стоката от прекия доставчик са представени следните 2 фактури: - ф-ра №[ЕГН]/14.02.2020г. с данъчна основа 83700,00 лв. и ДДС16 740,00лв., издадена на „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД от „АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с предмет – аванс за доставка на строителна техника и материали. Към фактурата са представени преводно нареждане и банково извлечение от 14.02.2020г. и - ф-ра №[ЕГН]/28.02.2020г. с данъчна основа 116292,00 лв. и ДДС23258,40лв., издадена на „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД от „АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, с предмет: рамково скеле алуминий подвижно 14,40 м. – 24 бр., напречен предпазен борд – 48 бр., работна платформа за скеле – 24 бр., хоризонтал (парапет) за скеле 2 м. – 48 бр. и вертикална рамка за скеле 24 бр. (описани по ед. цена на стр. 26 в РД) и приспадна аванс 83 700,00 лв. Към фактурата са представени банкови извлечения за извършени плащания в общ размер на 90046,00 лв. Приложени са заверени копия на 8 сертификати от 2009г. и 2014г. към доставка на алуминиево скеле. От ревизиращия екип е констатирано, че представените сертификати са на немски език, не са преведени и в тях са посочени серийни номера, които не могат да се обвържат с предмета на доставките, посочен във фактурите, издадени от „ИЛИНАБИЛД“ ЕООД и с приемо-предавателните протоколи. Представени са заверени копия на 3 Договори за строителство на обекти, където е използвано алуминиевото скеле – общо 23 листа. Възложител по договорите е „ВЕРА СТРОЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и изпълнител „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД. Предмет на договорите е изграждане на кравеферма и мандра в [населено място], общ. Г. Д. и доставка и монтаж на оборудване за сортиране и съхранение наотпадъци на обект, находящ се в [населено място]. Приложени са Хронологични ведомости на с-ка 401 за доставчик „АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и на с-ка411 за клиент „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД. За получените плащания са представени 16 листа банкови извлечения.

Заклучението на ревизиращия екип е, че представените документи от прекия доставчик целят да докажат придобиването и използването на скелето от „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД, но не доказват последващата му продажба на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД. От ревизираното дружество и от доставчика не са представени документи за извършен транспорт по фактурите. В представените приемо-предавателни протоколи се посочва, че транспортът се извършва от клиента, като срокът за изтегляне на стоката е 90 дни, но липсват представени доказателства в тази връзка. Предвид големия физически обем и тегло на закупения актив, както и необходимост от достатъчна складова площ, от ревизираното дружество не са представени доказателства за възможността за съхранението му в обекта на предаване на стоката – Складова база „В.“, [населено място] поле. Не е представена информация за лицата, извършили натоварването на скелето от склада на продавача и разтоварването му при купувача.

В хода ревизията са присъединени документи, изготвени в хода на контролно производство на прекия доставчик, които са относими към определянето размера на задълженията по ЗДДС на ревизираното дружество.

С Протокол Кд-73 №Р-22221021004894-П.-002/07.02.2022г. са приобщени документи от извършена ревизия на прекия доставчик „ТЕХНОПРОГРЕС БИЛД“ ЕООД (с

предходно наименование „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД), за която е издаден РА №Р-22221020006369-091-001/28.01.2022г.

При ревизията е установено, че от „ТЕХНОПРОГРЕС БИЛД“ ЕООД е ползвано правото на данъчен кредит в общ размер на 269 510,07 лв. по фактури, издадени от „АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. За установяване правомерно упражняване на правото на данъчен кредит и реалност на доставките е извършена насрещна проверка на „АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, документирана с ПИНП №П-22220320195862-141-001/03.11.2021 г. При насрещната проверка е установено следното:

„АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е регистрирано по реда на ДОПК на 08.06.2007 г. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 19.06.2007 г. и е с прекратенарегистрация, считано от 10.03.2021 г. - на основание чл.176 от ЗДДС. За проверявания период -2020 г. задълженото лице не е декларирало код на основната дейност, която е извършвало. От проверяваното лице с ИПДПОЗЛ №П-22220320195862-040-001/25.11.2020 г., са изискани 28 фактури за периода м.02.2020г. – м.08.2020г., издадени на „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД (с ново наименование „ТЕХНОПРОГРЕС БИЛД“ ЕООД), ведно с прилежащите към тях документи за извършено разплащане, първичен документ за произход на стоките, търговска кореспонденция, както и счетоводни записвания и писмени обяснения. Искането е връчено по електронен път на 14.12.2020г. В законоустановения 14-дневен срок от проверяваното лице не са представени документи. Видно от декларираното, предмет на описаните фактури е аванс и стоки. В хода на насрещната проверка не е установен предметът на доставките. От проверяваното лице не са представени изисканите фактури и документи, доказващи реалното извършване на доставките, както и счетоводни записвания. Не са установени разплащания между контрагентите. Не е установено каква дейност е извършвало проверяваното лице. От „АПАРТ ЛОГИСТИКА“ ЕООД не са приложени доказателства за авансово плащане и реалност на доставките. По отношение на декларираните доставки на стоки също не са представени документи – фактури и прилежащите към тях документи, счетоводни записвания, документи за произход на стоките, място/обект на доставка. Не е установено мястото на изпълнение на доставките, от кой и как са извършени, и наличие на реална доставка по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. В резултат на извършената ревизия на „ТЕХНОПРОГРЕС БИЛД“ ЕООД с РА №Р-22221020006369-091-001/28.01.2022г. не е признато правото на данъчен кредит по издадените фактури от „АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД в общ размер на 269 510,07 лв.

Вследствие така установеното, при ревизията на жалбоподателя органите по приходите са констатирани, че не са налице доказателства за реално извършени доставки от предходния доставчик „АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД към прекия доставчик „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД по посочените по-горе фактури, в това число и по двете фактури (ф-ра №[ЕГН]/14.02.2020 г. и ф-ра №[ЕГН]/28.02.2020 г.), представени от прекия доставчик „ТЕХНОПРОГРЕС БИЛД“ ЕООД („ИЛИНА БИЛД“ ЕООД) при насрещната проверка като доказателство за произход на фактурираните процесни стоки към жалбоподателя. Формиран е извод, че за посочения предходен

доставчик по сделката - „АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД не са налице доказателства за материална и кадрова обезпеченост и ресурс за извършване на доставките. Липсват данни за налични стоки, назначен персонал и ДМА за извършване на посочените в издадените фактури доставки, поради което това дружество не следва да се счита за действителния доставчик на активите. Обстоятелството, че от „АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД не са подадени годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл.92 от ЗКПО за 2019г. и 2020г. е косвено доказателство за извършване на фиктивни доставки. Отбелязано е, че няма представени доказателства за предаването на стоките във владение от „АПАРТ ЛОГИСТИКА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД на прекия доставчик „ТЕХНОПРОГРЕСБИЛД“ ЕООД („ИЛИНА БИЛД“ ЕООД).

От представените документи в отговор на ИПДПОЗЛ до ревизираното лице и документите от насрещната проверка на прекия доставчик, също не са представени категорични доказателства за транспортирането, физическото предаване и съхранение на процесните ДМА на ревизираното дружество. Не са представени данни за лицата, пряко участвали при предаването на актива и приемането му от служител на ревизираното дружество. Направен е извод, че представените Приемо-предавателни протоколи имат формален характер, без необходимата доказателствена тежест по отношение реалността на доставката. В подкрепа на гореизложеното в РД е отбелязано обстоятелството, че придобиването на актива по никакъв начин не е свързано с извършваната от жалбоподателя основна икономическа дейност, а именно търговия с разнообразни промишлени стоки и резервни части за автомобили. В заключение е формиран извод за липса на реални доставки по спорните 4 фактури, издадени от прекия доставчик „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД.

В съответствие с посочените мотиви и правни основания за корекция на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните 4 фактури, с РА са изменени резултати за спорните 3 данъчни периода и са определени съответните лихви за просрочие.

Ответникът, в решението си, е преценил подадената пред него жалба за неоснователна, като възприема посочените изводи на органите по приходите по отношение на получените доставки и данъчния кредит, мотивира подробно и аргументирано отказаното право на данъчен кредит по спорните фактури. Допълва, че изискванията за признаване правото на приспадане на данъчен кредит са посочени в чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, като най-същественото от тях е наличието на реално осъществена доставка по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Позовава се на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС), а именно стоките да са били доставени или услугите – извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от конкретната държава-членка, може да се счита за служещ за фактура. За изпълнението винаги трябва да се представят от лицата достатъчно убедителни доказателства. Посочва, че щом ревизираното лице сочи като доставчик издателя на съответната фактура, по силата на чл. 170, ал. 1 от АПК негова е тежестта да докаже, че доставката е извършена именно от този икономически субект, позовавайки се на Решение №5099 от 07.05.2015 г., постановено по адм. дело №9634/2014 г. по описа на ВАС и практиката на СЕС по дело C-324/11, GaborToth, според която

принципът на данъчен неутралитет допуска националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая, дали самият издател на фактурата е извършил съответната сделка. Позовава се и на дело С-439/04 AxelKittel, че държавите-членки могат да сметат като участник в измама данъчнозадължено лице, което приспада ДДС, посочен във фактура, за която той знае или би трябвало да знае, че е изготвена неправомерно, а именно, защото не отговаря на реално извършена доставка. В контекста на установеното от ревизиращия екип, ответника в решението си приема, че цялостната преценка на установените в хода на ревизията обстоятелства и факти, обективно дават основание да се приеме, че е доказано наличието на сделки, с цел данъчна измама и законосъобразно на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, следва корекция на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС в посочения размер за съответните периоди по процесните 4 фактури, издадени от прекия доставчик „ИЛИНА БИЛД“ ЕООД, документиращи доставки, които не са реално осъществени от вписания във фактурата издател. С тези изводи и мотиви, ответникът е преценил, че РА следва да бъде потвърден в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчните периоди от 01.02.2021г. до 30.04.2021г., ведно със съответните лихви. В хода на съдебното производство, по искане на жалбоподателя е назначена комплексна съдебно-техническа и съдебно-счетоводна експертиза. Вещото лице, изготвило съдебно-техническа експертиза е използвало доказателствените материали, приложени към делото. Посочило е, че се касае за два товарни автомобила марка Пежо, като предвид габаритите на товарния отсек на всеки от посочените товарни автомобили и габаритите на скелето в разглобено състояние, то е възможно елементите на скелето да бъдат натоварени и транспортирани с товарен автомобил Пежо Боксер. Уточнило е, че предвид изложеното и подробно разгледаните габарити на товарния отсек на товарен автомобил Пежо Боксер с рег. [рег.номер на МПС] и товарен автомобил Пежо Боксер с рег. [рег.номер на МПС] , както и отчитайки габаритните размери на алуминиево скеле К. Стабило Н 14,4 м, то превозването на скелето е било възможно с броя курсове на товарен автомобил Пежо Боксер, посочени по фактури №№ [ЕГН]/27.02.2021г., [ЕГН]/01.03.2021г., [ЕГН]/01.04.2021г. и [ЕГН]/21.04.2021г. Вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната(ССЧЕ) дава заключение, че по делото няма доказателства за отдаване под наем на процесното скеле –посочва, че липсват по делото и не са представени (въпреки изискването им), копия на издавани фактури за наем, ако са налице такива и копия на договори, ако са налице такива с наемателите. По отношение на осчетоводяване в счетоводните регистри на И. билд ЕООД на продажбите към П. А. Л. ЕООД, вещото лице от счетоводните регистри на И. Б. ЕООД, които са приложени по делото, е установило, че: не са налице данни за счетоводни записи по отношение на фактура [ЕГН]/27.02.2021г. на обща стойност 46 476лв; от счетоводните операции при доставчика И. Б. ЕООД относно фактура [ЕГН]/01.03.2021г. е начислен приход в размер на 91 656,00лв., както и същата сума е платена от купувача П. А. Л. ЕООД към И. билд ЕООД; видно от счетоводните операции при доставчика И. Б. ЕООД относно фактура

[ЕГН]/21.04.2021г. е начислен приход в размер на 48024,00лв., като от тях платена от купувача П. А. Л. ЕООД към И. билд ЕООД е сума в размер на 8034,79лв. или има неплатен остатък по фактурата в размер на 39 989,21лв.; Видно от счетоводните операции при доставчика И. Б. ЕООД относно ф-ра [ЕГН]/01,04,2021г. е начислен приход в размер на 48024,00лв., както и същата сума е платена от купувача П. А. Л. ЕООД към И. Б. ЕООД.

Изготвено е допълнително заключение по ССЧЕ за проследяване стокския поток при жалбоподателя относно установяване на факта дали процесното скеле е ползвано за извършване на последващи доставки от жалбоподателя към негови доставчици. Вещото лице дава заключение, че от счетоводните записвания се установява, че полученото от жалбоподателя скеле е използвано за последващи доставки към клиента MAR I., , като в кредитната сметка411“Клиенти“ е записано „ приходи от продажба на услуги преди 2023г.“

Съдът кредитира експертните заключения като обективно и компетентно изготвени и неоспорени от страните по делото.

Разпитан по делото е и свидетел, по искане на жалбоподателя,-Г. И. Д., от чийто показания се установява, че е присъствал при огледа и закупуване на процесното скеле от [населено място] поле, където се е съхранявало. Посочва, че самият той е шофирал бус Пежо Боксер с рег.№ 58-53, с който на модули са транспортирали скелето до Гърция в рамките на три месеца с около 10-12 курса.

Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните правни изводи:

Предвид конкретните обстоятелства по делото - датата на образуване на ревизионното производство и ревизираните периоди, то към тази дата не са изтекли сроковете по чл. 109, ал. 1 ДОПК и процесният РА е издаден в рамките на допустимо ревизионно производство.

РА, РД и ЗВР са издадени като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис, за което са представени доказателства -разпечатки на хартиен носител за проверка на електронните подписи, въз основа на които и останалите доказателства по делото съдът приема, че тези актове са издадени от компетентни органи. При издаването на същите актове е спазена и изискващата се писмена форма и съдържание, предвидени съответно за ЗВР по чл. 113, ал. 2 ДОПК, за РД по чл. 117, ал. 2 ДОПК и за РА - по чл. 120, ал. 2 ДОПК, в това число, в мотивите на РА е посочено, че се потвърждават мотивите на РД и съставляват неразделна част от РА.

По спазването на сроковете по чл. 114 ДОПК, съдът намира, че не са допуснати нарушения, доколкото първоначално е определен срок на ревизията три месеца от връчването на първата ЗВР (л.42), впоследствие продължен до 05.01.2022г., предвид заповедта на л.44 от делото.

В хода на ревизионното производство от страна на жалбоподателя са представени писмени доказателства в негова защита, актовете на органите по приходите - ЗВР, РД и РА, както и искания за представяне на доказателства са му връчвани по електронен път. Тези актове са издавани като електронни документи, за което са представени доказателства по делото - за подписването им с квалифициран електронен подпис, равностоен на

саморъчен подпис и установяващ авторството на подписалите съответните актове органи по приходите.

При така изложеното, съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган, доказателствата са събрани по допустими от ДОПК способи, не са нарушени права на жалбоподателя, доколкото същият се е възползвал от правата си да участва в ревизионното производство като представя доказателства, подава възражения и жалби.

В случая, релевантните за разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл. 112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Не се констатира нарушение на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, видно от представените заповеди №№ЗЦУ-ОПР-2/19.04.2021г.; РД-01-287/10.05.2021г.; З-ЦУ-1659/05.05.2021г.; З-ЦУ – 2795/26.08.2021г.;З-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021г.;

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Спорният въпрос между страните е за реалността на доставките на стоките (алуминиево рамково скеле) по процесните фактури, като доводите на ревизиращите са: липсата на кадрова и материално техническа обезпеченост на доставчика да извърши договорените доставки; непредставяне на документи за транспортиране на процесното скеле и невъзможност то да бъде транспортирано със собствения на дружеството автомобил „Пежо Боксер“; придобиването на скелето не е свързано с извършваната от ревизираното лице основна икономическа дейност – търговия на разнообразни промишлени стоки и резервни части за автомобили. Изложени са твърдения за данъчна измама, т.к. фактурите са фиктивни и не отразяват реална облагаема доставка и ревизираното лице е целяло да се облагодетелствува неправомерно.

Безспорно разпоредбите на чл. 68, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС обуславят възникването на правото на приспадане на данъчен кредит от кумулативното осъществяване на елементите на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, отговарящ на нормативните изисквания за реквизити, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие), е основополагаща предпоставка за прилагане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит. Трайната практика на С. и СЕС приема, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит получателят следва да разполага с фактури за доставка, която е реално

осъществена. В този смисъл е решението по дело С-152/02 на С.. От значение за признаване право на данъчен кредит е данъкът да е начислен правомерно, което означава да е налице данъчно събитие, т. е. да е прехвърлено правото на собственост върху стоките или да са извършени услугите.

В настоящия случай, установени от събраните в хода на административното производство доказателства и безспорни по делото са обстоятелствата, че: страни по процесните доставки са регистрирани по ЗДДС лица; сделките са обективирани в данъчни фактури, съдържащи реквизитите по чл. 114 от ЗДДС; фактурите са отразени в дневника за покупки на ревизираното лице и размерът на данъчния кредит е включен в справката декларация за съответните данъчни периоди; за фактурираните доставки е начислен данък върху добавената стойност; към фактурите са изготвени и приложени приемо-предавателни протоколи, които са в логическа последователност помежду си.

Относно твърдението на ответника за липсата на материална и техническа обезпеченост на доставчика, правилно е възражението на жалбоподателя, че обезпечеността на доставчицика не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е съдебната практика на СЕС-решение по дело С-324/11, решението по съединени дела С-80/11 и С-142/11 и решение С-18/13, която е възприета и в решенията на ВАС. Съгласно тази практика липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя на доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят наличие на данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя на доставките. В настоящия случай не се установява, че данъчно-задълженото лице е имало знание за измамни действия от неговия доставчик.

Доколкото предмет на доставката на процесните стоки са родово определени вещи – алуминиево скеле, то с оглед разпоредбата на чл.24, ал.2 ЗЗД, следва да се докаже размяна на насрещно дължимите престации, съответно на предмета на доставката по смисъла на ЗДДС. Безспорно с представените приемо предавателни протоколи, издадени на датата на фактурите, се установява предаването на вещите. При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на определени факти и обстоятелства, меродавен за преценката дали една доставка на стока е действително осъществена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. В преобладаващата си част и с оглед спецификата на търговската дейност те са частни документи, тъй като за относими към данъчното облагане факти и обстоятелства официалните документи по чл. 179 ГПК са рядкост в оборота. Поради това не би могло да се приеме, че доказателствената сила на частните документи следва да се изключи а priori, тъй като липсата на обвързваща материална сила не е равнозначна с липсата на каквато и да е доказателствена сила. Този извод следва от нормата на чл. 180 ГПК, която при преценката на доказателствената сила на частни документи, касаещи правоотношения между търговци, следва да бъде съобразена и с разпоредбите чл. 55, ал. 1 ТЗ, която сочи, че редовно водените търговски книги и записванията в тях могат да се приемат като доказателства между търговци за установяване на търговски сделки.

От събраните по делото доказателства, в т.ч. и експертни, съдът приема че е прехвърлена собствеността върху вещите, предмет на спорните фактури. С подписване на протоколите и фактурите е постигнато съгласие за прехвърляне собствеността върху индивидуализирани движими вещи. За доказване на тяхното реално предаване и получаване от жалбоподателя са представени приемо предавателни протоколи, които не бяха оспорени от ответната страна, като е налице идентичност между описаните в протоколите и фактурите движими вещи. Освен фактурите, в битието им на частен свидетелстващ документ, информационна следа за придобиването на стоки от вида на процесните се съдържа в счетоводството на ревизираното лице. В РД и РА не се констатира нередовно водене на счетоводството, поради което позоваването на записванията в него за установяване на благоприятни за ревизираното лице факти, е допустимо – чл.51 ДОПК.

Относно доказване на транспортирането на процесното скеле, по искане на жалбоподателя бе назначена и изслушана съдебно техническа експертиза, заключението по която не е оспорено. Вещото лице, отчитайки габаритните размери на алуминиево скеле К. Стабило Н 14,4 м, дава заключение, че превозването на скелето е било възможно с броя курсове на товарен автомобил Пежо Боксер(за който няма спор, че е собственост на жалбоподателя), посочени по фактури №№ [ЕГН]/27.02.2021г., [ЕГН]/01.03.2021г., [ЕГН]/01.04.2021г. и [ЕГН]/21.04.2021г. С това доказателствено средство се опровергава извода на ответника, че не е било възможно транспортирането на скелето със собствения автомобил на жалбоподателя. В тази насока са и кредитираните свидетелски показания.

Със съдебно счетоводната експертиза се установи, че от счетоводните записвания се установява, че придобитото от жалбоподателя скеле е използвано за последващи доставки към клиента MAR I., т.е. налице са последващи разпоредителни действия с процесното скеле, от които жалбоподателя е реализирал приходи. Вещото лице дава заключение за надеждна одитна следа между фактурите, издадени от доставките по тези фактури, включително и за последващата им реализация. Чрез експертизата се установява, че е възможно проследяването на стоките, предмет на фактурите, от момента на постъпването им в дружеството до крайната реализация. Не без съществено значение е и обстоятелството, че е установено плащане от страна на получателя, в т.ч. и по банков път, което без да е елемент от фактическия състав на правото на данъчен кредит е косвено доказателство за реалност на доставките.

С оглед гореизложеното, не се установява фактурите, по които е упражнено правото на приспадане, да са с невярно съдържание, за да се квалифицират като част от данъчна измама по критериите на т. 49 от решението на СЕС по дело С-285/09. В тази насока е необходимо да се съобрази постановеното Решение на Съда на Европейския съюз от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Неизменно поддържаното становище на Съда е, че предвиденото в чл.167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане на данъка е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, и по-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки. Изключение от

този принцип е налице, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба, в които случаи националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят правото на приспадане. Данни по делото в тази насока няма. Напротив - въз основа на констатациите по делото следва да се приеме, че фактурираните доставки на стоки са фактически изпълнени, издадени са фактури, съдържащи нормативно установените реквизити, отразени са счетоводно, данъкът е начислен от доставчиците като задължение към бюджета. В този порядък и съобразно разбирането на Съда на ЕС, следва да се приеме, че са изпълнени материалните и процесуални условия, изисквани от Директива 2006/112 за възникване и упражняване правото на приспадане.

В хода на производството не се установи, жалбоподателят, като получател на стоки, да е знаел или да е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки е участвал в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги. С оглед гореизложеното настоящият съдебен състав приема, че са налице всички предпоставки за упражняване правото на данъчен кредит по издадените от доставчика фактури и незаконосъобразно с ревизионния акт това право е отказано.

При този изход на спора основателна е своевременно заявената претенция на жалбоподателя за присъждане на разноски за държавна такса в размер на 50 лв. и 1042,00 лв. за експертиза, или общо 1092 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, Първо отделение, 4 - ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221021004894-092-001/22.03.2022г., издаден от Д. Б. К.-началник сектор, възложил ревизията и Г. В. К.- главен инспектор по приходите при ТД на НАП-С., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 923/13.06.2022 г. на Директора на ОДОП при ЦУ на НАП С., с който на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] са установени задължения за довносяне общо в размер на 42 664,10 лв., в т.ч., както следва: ДДС в размер на 39 030,00 лв. и лихви в размер на 3 634,10 лв., за данъчни периоди м. 02.2021г., м.03.2021г. и м.04.2021г.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „ПАН АУТО ЛАЙН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], представлявано от П. Д., разноски по делото в размер на 1092(хиляда деветдесет и два) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаване на решението на страните.

СЪДИЯ: