

РЕШЕНИЕ

№ 5367

гр. София, 10.09.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 10.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **13602** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по делото е образувано по жалба вх. № 53-04-1128/06.11.2019 г. от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], вход „А“, ет. 1, ап.2, срещу Ревизионен акт №Р-22221418006892-091-001/30.07.2019г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., в частта потвърден с Решение №1770/21.10.2019г. на Директора на дирекция ОДОП С. при Централно управление на НАП.

В жалбата се сочи, че ревизионен акт, в обжалваната част е незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалния закон, като се излагат конкретни аргументи.Твърди се, че не са налице обективни данни, да се установява липса на спорните доставки, макар доказателствената тежест да е за органите по приходите. Иска се от съда постановяване на решение, с което да отмени Ревизионен акт №Р-22221418006892-091-001/30.07.2019г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., в частта потвърден с Решение №1770/21.10.2019г. на Директора на дирекция ОДОП С., както и присъждане на всички направени в производството по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от юрк. Ч., който поддържа подадената жалба.Претендира разноски, за които представя списък на разноските.Подробни съображения излага в писмени бележки, постъпили по делото.

Ответникът – в съдебно заседание се представлява от юрк. А., който оспорва жалбата

и моли същата да бъде отхвърлена, като неоснователна. Поддържа правните изводи в акта. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Счита, че на жалбоподателя не следва да бъде присъждано възнаграждение за юрисконсулт.

СГП – редовно призована, не изпраща представител и невзема становище по жалбата.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418006892-020-001/13.11.2018 г., връчена по електронен път на 14.11.2018 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчен период м. 09.2018 г. Първоначалната заповед е изменена със Заповед №Р-22221418006892-020-002/11.01.2019 г., с която са включени в обхвата на ревизията м. 10.2018 г. и м. 11.2018 г., №Р-22221418006892-020-003/08.02.2019 г., с която е включен в обхвата на ревизията м. 12.2018 г., №Р-22221418006892-020-004/12.02.2019 г., с която е определен краен срок за приключване на ревизията до 14.04.2019 г.

Всички заповеди са издадени от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418006892-092-001/23.04.2019 г., връчен по електронен път на 07.05.2019 г. На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството е подадено писмено възражение срещу констатациите на РД и са приложени допълнителни доказателства.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221418006892-091-001/30.07.2019 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 30.07.2019 г.

Видно от разпоредителната част на оспорения РА при деклариран от [фирма] данък за възстановяване в общ размер на 125 432,84 лв. за периодите от м. 09.2018 г. до м. 12.2018 г. с РА е установен резултат ДДС за възстановяване в общ размер на 30 750,92 лв., в резултат на начислен ДДС общо в размер на 17 344,58 лв. и непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 77 337,34 лв. С РА за м. 10.2018 г. е определена и лихва за забава в общ размер на 1 467,36 лв., поради неправомерно възстановен ДДС за този период във връзка с издаден акт за прихващане и възстановяване на основание чл. 129 от ДОПК във връзка с чл. 92, ал. 3 от ЗДДС.

В хода на процесното ревизионно производство са връчени пет Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/. В отговор от дружеството са представени документи, подробно описани в РД. На основание чл. 45 от ЗДДС са извършени насрещни проверки на транспортните

дружества [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

Изпратено е искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица до ИА "АВТОМОБИЛНА АДМИНИСТРАЦИЯ". В отговор с вх. №24-00-2230#2/19.04.2019 г. са представени изискваните документи. Изпратено е и искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица до [фирма], ЕИК[ЕИК]. В отговор с вх. №24-00-2230#1 от 11.04.2019 г. са представени извлечения от електронните тахографи на посочените МПС в представените от транспортните дружества международни товарителници /ЧМР/.

В хода на ревизията е извършен и преглед на първични счетоводни и търговски документи, за което е съставен Протокол №0852806/08.04.2019 г. Установено е, че през ревизираните периоди дружеството извършва спедиторски услуги, включващи организиране и координиране осъществяването на превози на товари по заявки на товародатели или чрез посредничеството на други български и чуждестранни спедиторски дружества.

Констатирано е, че основни доставчици на транспортни услуги на [фирма] са [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Посочените дружества - превозвачи имат сключени рамкови договори със [фирма], съгласно които ревизираното дружество им осигурява "карти за зареждане на гориво и заплащане на пътни и други такси" в България и Европа. [фирма] получава въпросните карти от [фирма], ЕИК [ЕГН], съгласно сключен Договор за ползване на услугата. Всеки месец [фирма] изпраща фактурите за заредено гориво, консумативи и платени такси на [фирма], като на всяка позиция на фактурата е описано количество и стойност на зареденото гориво и номерът на превозното средство. От своя страна, ревизираното дружество отчита като разход и ползва право на приспадане на данъчен кредит за гориво, консумативи и такси, заплатени с "шел карти", на база получените фактури от издателя на картите [фирма]. Впоследствие цената на закупеното гориво се прихваща от задълженията на [фирма] към превозвачите, съгласно сключени споразумения за прихващане. Съгласно писмени обяснения, дадени в хода на ревизията от ревизираното дружество, тази система на работа осигурява на дружествата-превозвачи /доставчици на [фирма]/ възможност да получават по-евтино гориво за осъществяваните от тях курсове, предвид обстоятелството, че за общото заредено количество [фирма] получава отстъпки от [фирма]. Отделно от това, по този начин транспортните дружества обезпечават МПС-тата си с гориво и заплащат всички пътни такси, свързани с транспорта, навременно и безкасово.

Във връзка с покупката на гориво и плащане на такси с "шел карти" в хода на ревизията е установено, че за периодите от 01.09.2018 г. до 31.12.2018 г. ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 16 157,02 лв. по фактури, описани в табличен вид на стр. 10-11 от РА, издадени от [фирма]. Съгласно последните в хода на ревизията споразумения за прихващане на насрещни задължения, подписани между ревизираното дружество и дружествата-превозвачи, последните прихващат дължимото им възнаграждение за

превоз на товари със своите задължения към [фирма] за предоставеното им гориво и платени такси с предоставените за ползване "шел карти".

Прието е, че в отношенията между [фирма] и доставчиците на транспортни услуги, е налице доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС от [фирма] към транспортните дружества. Ревизираното дружество заплаща на [фирма] зареденото гориво, но същото е за сметка на дружествата-превозвачи, като насрещните задължения на страните по рамковите договори за превоз на товари се уреждат със споразумения за прихващане. Тоест тези разходи за гориво са за сметка на превозвачите и съответно трябва да бъдат фактурирани от [фирма].

Органите по приходите са приели, че в случая се касае за прехвърляне на право на собственост върху стока /гориво/ и извършени услуги /такси/ по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Фактурите, издадени от [фирма], по които ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, са във връзка със заредено гориво и платени такси за обслужване на "шел карти" и са използвани от български дружества-превозвачи, регистрирани по ЗДДС, които съответно дължат насрещна престация за горивото и таксите към [фирма].

С РА е констатирано, че от [фирма] няма издадени първични счетоводни документи към българските дружества-превозвачи за стойността на предоставеното гориво, заредено на територията на страната, и таксите за обслужване. В резултат на изложеното е прието, че са налице основания за начисляване на данък със ставка 20% върху данъчната основа на доставките на гориво и такси.

Предвид гореизложеното на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 1 от ЗДДС с РА е начислен ДДС в общ размер на 16 157,02 лв. както следва: за данъчен период м. 09.2018 г. в общ размер на 3 813,65 в лв., за м. 10.2018 г. в общ размер на 3 234,30 лв., за м. 11.2018 г. в общ размер на 5 471,66 лв. и за м. 12.2018 г. в общ размер на 3 637,41 лв.

Органите по приходите са направили съпоставка на декларираните В. от жалбоподателя и отразените към него доставки в системата V. от други дружества от Е. съюз /ЕС/, при което е констатирана разлика. Съгласно писмените обяснения от управителя на [фирма] няма получени фактури от изброените в РА чуждестранни лица, поради което не са издавани протоколи по чл. 117 от ЗДДС и такива не са отразени в счетоводството на дружеството.

В РА е направен извод, че са налице недеklarирани вътреобщностни придобивания /В./ и/или получени услуги от [фирма]. Жалбоподателят не е издал протоколи по реда на чл. 117 от ЗДДС, с които да самоначисли ДДС общо в размер на 1 187,60 лв. по издадени към него фактури от чуждестранни контрагенти, които не са отразени в счетоводството.

На основание чл. 86, ал. 2, т. 3 от ЗДДС във връзка с чл. 117, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от същия закон е начислен ДДС за периодите: за м. 10.2018 г. общо в размер на 693,53 лв., за м. 11.2018 г. общо в размер на 274,98 лв. и за м. 12.2018 г. общо в размер на 219,05 лв.

С РА за данъчни периоди м. 09.2018 г., м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г. е отказано и право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 339,34 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], "О. БЪЛГАРИЯ О., ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК], и [фирма].

Съгласно приложените фактури предмет на доставките са изработка на дубликат на дистанционно, мобилен телефон, гориво, колонки, гвоздеи, точило за брадви, помпа, лекарства и т.н. Прието, че е налице хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС - стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

В ревизионното производство е констатирано, че от [фирма] са отчетени покупки с право на данъчен кредит на транспортни услуги от [фирма] и [фирма].

В хода на извършените насрещни проверки на посочените дружества, както и от ревизираното лице, са представени множество документи, описани в РД. За доказване на извършения транспорт са представени фактури за транспортни услуги, придружени с ЧМР, заявки за транспорт, счетоводни регистри, доказателства за плащане на фактурите, информация за шофьорите, извършили съответните превози, информация за сключени трудови договори, договори за извършване на транспортни услуги, извлечения от електронни тахографи за превозните средства.

При насрещни проверки на [фирма] и [фирма] е установено е, че тези дружества не притежават собствени превозни средства, имоти и други активи. За извършването на транспортните услуги посочените дружества ползват автомобили под наем, за което са представени договори за наем, съответно от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. При извършена проверка за регистрирани МПС в КАТ е установено, че отдадените под наем превозни средства от [фирма] са собственост на [фирма], ЕИК[ЕИК], а от [фирма] са собственост на [фирма], ЕИК[ЕИК]. Органите по приходите са установили, че в дневниците за покупки от [фирма] и [фирма] няма отразени фактури за "наем на МПС" от [фирма] и съответно от [фирма], което е прието като основание, че няма реално извършени транспортни услуги от [фирма] и [фирма] към жалбоподателя.

Органите по приходите са изискали информация от [фирма] за данни от електронните тахографи на посочените превозни средства в представените от транспортните дружества ЧМР. След анализ на представените данни е установено, че по две фактури, издадени от [фирма], съгласно които превозът е извършен с МПС с рег. [рег.номер на МПС], данните по посочената дестинация във фактурите не съответстват на информацията от електронния тахограф.

Отделно от това е констатирано, че съгласно получения отговор от ИА "Автомобилна администрация" жалбоподателят не притежава лиценз за извършване на международен превоз, а за посочените в запитването на органите по приходите лица, назначени на длъжности "международни шофьори" в транспортните дружества, не са издавани дигитални карти за ревизирания период.

Ревизиращите органи са установили, че транспортните дружества ползват данъчен

кредит за покупки на резервни части, гориво и консумативи от "рискови доставчици", основният от които е [фирма], на когото е извършена ревизия за периода м. 08.2017 г. и м. 09.2017 г. В хода на ревизията не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по реда на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС за покупките на резервни части и консумативи.

От РО е прието, че не е доказано, че декларираните от транспортните дружества услуги са действително извършени. Установено е, че жалбоподателят няма наети лица на трудови договори, няма лиценз за превоз на товари и не притежава ДМА. Органите по приходите са заключили, че дейността на [фирма] е само "комисионна" и чрез ползването на данъчен кредит за транспортните услуги е изградена "схема", чрез която се акумулира данъчен кредит за доставки без да са реално извършени между страните по процесните фактури.

Прието е, че така упражненото право на приспадане на данъчен кредит е с елемент на данъчна измама, като в конкретния случай е налице "относителна симулация", тъй като са фактурирани доставки, в които ревизираното лице не участва.

Като допълнителен аргумент в подкрепа на направения извод е посочено, че получателят на фактурите- [фирма] и транспортните дружества са с един и същ адрес по чл. 8 от ДОПК и адрес за кореспонденция.

С оглед на изложеното е направено заключение, че ревизираното лице не е реален получател на услуги, които впоследствие да реализира, а привидно осъществява спедиторска дейност. Направен е извод, че самото дружество е използвано за извършване дейности и доставки, които целят симулиране на реална стопанска дейност и са свързани с неправомерно ползване на данъчен кредит.

Отказано е правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 77 337,34 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] за ревизираните данъчни периоди в РА.

Жалбоподателят е оспорвал така посочените констатации като незаконосъобразни, необосновани и немотивирани. С Решение № 1770/21.10.2019г. Директора на дирекция ОДОП С. при Централно управление на НАП, е изменил Ревизионен акт Р-22221418006892-091-001/30.07.2019 г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. – ръководител на ревизията, както следва:

-установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 09/2018 г. ДДС за възстановяване в размер на 5 825,57 лева определен на ДДС за възстановяване в размер на 25 787,57 лева, ведно с лихвите за забава;

-установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 10/2018 г. ДДС за възстановяване в размер на 10 547,81 лева определен на ДДС за възстановяване в размер на 29 290,31 лева, ведно с лихвите за забава;

-установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 11/2018 г. ДДС за възстановяване в размер на 7 239,43 лева определен на ДДС за възстановяване в размер на 28 814,43

лева, ведно с лихвите за забава;

-установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 12/2018 г. ДДС за възстановяване в размер на 7 138,11 лева определен на ДДС за възстановяване в размер на 23 857,11 лева, ведно с лихвите за забава.

По делото е изпълнена и прието заключение на вещото лице по назначената съдебно счетоводна експертиза/ССЕ/, което съдът не кредитира, тъй като се позовава на доказателства които не са били представени пред органа.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице имащо правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, в съдебното производство съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

РА е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК и отговаря на изискванията на чл. 120 от ДОПК – съдържа всички задължителни реквизити. В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения.

По делото е установено, че при извършена проверка в ПП "V." ревизиращите органи са констатирани, че ревизираното дружество е получило доставки от дружества, регистрирани за целите на ДДС в Германия, Д. и Франция, през м. 09/2018 г., м. 10/2018 г. и м. 11/2018 г. Този извод е направен въз основа на съпоставка на декларираниите доставки от доставчиците и ревизираното дружество, като е установено, че [фирма] не е декларирало всички получени от него доставки.

Действително по преписката не са налице доказателства за

транспортиране на стоки от Германия, Д. и Франция до България и получаването им във фактическата власт на ревизираното дружество.

Съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС мястото на изпълнение на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Това означава, че мястото на изпълнение на процесните услуги е на територията на България.

Съгласно чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС когато доставчикът е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и доставката е с място на изпълнение на територията на страната и е облагаема, данъкът е изискуем от получателя на доставката при доставка на услуги-когато получателят е данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6. От тук следва, че ДДС по процесните услуги е изискуем от ревизираното дружество /като получател по доставката/. Съгласно чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС ревизираното дружество е следвало да отрази получените услуги с протокол и с този документ да начисли дължимия ДДС. Не се спори по факта, че тези действия не са осъществени.

Жалбоподателят е посочил, че този пропуск в декларирането единствено с факта, че не е получил фактури от своите доставчици. Неполучаването на тези фактури не освобождава ревизираното дружество от задължението да документира въпросните услуги с протокол по чл. 117 от ЗДДС. В чл. 117, ал. 2 от ЗДДС изчерпателно са изброени реквизитите на протокола, като сред тях няма посочване на фактура за извършената доставка. Аргумент в тази насока е и разпоредбата на чл. 81, ал. 3, т. 2 от ППЗДДС, която гласи, че в случаите по ал. 1, т. 1, когато доставчикът е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, освен реквизитите по чл. 117, ал. 2 от закона, протоколът по ал. 1 трябва да съдържа номер и дата на фактурата-когато такава е издадена до датата на издаване на протокола.

Във връзка с това РА правилно е потвърден, в частта на допълнително начислен ДДС относно получени доставки от дружества, регистрирани за целите на ДДС в Германия, Д. и Франция, през м. 09/2018 г., м. 10/2018 г. и м. 11/2018 г. общо в

размер на 1 187,60 лева.

По отношение на допълнително начисления на основание чл. 86 от ЗДДС данък за закупено гориво и такси по "шел карти".

Видно от преписката жалбоподателят е получател на транспортни услуги от [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма], а от друга страна осигурява на същите тези дружества-превозвачи "шел карти" за зареждане на гориво и заплащане на пътни и други такси в България и Европа, които разходи са за сметка на последните. От възнаграждението, което ревизираното дружество дължи за получените транспортни услуги, се прихващат задълженията на дружествата-превозвачи за зареденото гориво от посочените дружества. Ревизираното дружество е ползвало правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 16 157,02 лв. по фактурите, издадени от [фирма], за зареденото гориво с "шел карти" и такси за обслужване на същите.

Настоящата инстанция споделя извода, че безспорно в случая се касае за бартер съгласно разпоредбата на чл. 130 от ЗДДС.

Съгласно чл. 130 от ЗДДС, когато е налице доставка, по която възнаграждението /изцяло или частично/ е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава /ал. 1/. В ал. 2 на чл. 130 от ЗДДС е уредено, че данъчното събитие за доставките по ал. 1 възниква по общите правила на закона. В случая не е налице доставка на стоки, а доставка на услуги по смисъла на ЗДДС. Горивото е родово определена вещ и съгласно чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите, собствеността върху такива вещи се прехвърля с предаването им на купувача. В случая няма спор, че горивото въобще не е предавано във фактическа власт на ревизираното дружество, което означава, че последното не е придобивало право на собственост върху това гориво. От тук следва извода, че [фирма] няма как да е продало гориво, което не е било негова собственост.

В случая е налице доставка на услуга по смисъла на ЗДДС, защото ревизираното дружество е предоставило възможност на неговите контрагенти да използват "шел карти". По същество тези услуги се

изразяват, на първо място, в закупуването на "шел карти". В хода на ревизията е изяснено, че издаването и закупуването на тези карти се предхожда от фирмена процедура, при която освен всичко друго се прави преценка и относно платежоспособността на лицето-държател на "шел карта". Ревизираното дружество е предавало фактическата власт на тези карти на неговите контрагенти, както и [фирма] е разплащало задълженията по тези карти.

От горното следва извода, че [фирма] действително не е доставило стоки на своите контрагенти, но е извършило доставка на услуги към тях.

Съгласно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Мястото на изпълнение при доставка на услуга се определя по правилата на чл. 21 от ЗДДС. Съгласно ал. 2, изречение първо на същия член мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, т. е. релевантна в случая се явява именно посочената разпоредба, от което следва, че доставките на процесните услуги отново са с място на изпълнение на територията на страната.

Предвид на това жалбоподателят е следвало да издаде първични счетоводни документи на дружествата-превозвачи и да начисли дължимия данък на основание чл. 86 от ЗДДС. Съгласно чл. 86 ал. 2 от ЗДДС данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

Предвид изложеното, обосновано и законосъобразно с РА за данъчни периоди от м. 09.2018 г. до м. 12.2018 г. е начислен ДДС в размер на 16 157,02 лв.

По отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] и [фирма]:

Условията и редът за упражняване правото на приспадане на

данъчен кредит са уредени в разпоредбите на чл. 68 - чл. 72 от ЗДДС. Съгласно чл. 69, ал. 1 от същия закон, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави.

За да се признае на получателя правото на приспадане на данъчен кредит по облагаема доставка следва да са изпълнени условията, посочени в чл. 71 от ЗДДС, като се държи сметка дали ли е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС и едва след това да се проверява за изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в чл. 71 от ЗДДС. Необходимо е също така да се установи по категоричен начин не само дали доставките са осъществени по принцип, а дали са извършени именно от посочените доставчици, в посочените срокове и в пълен обем.

За доставки с посочения предмет релевантни за доказването на изпълнението им са доказателства, че доставчиците са разполагали с необходимите МПС и водачи за тях.

Правилно е прието, че сочените за доставчици на услугите дружества не притежават необходимия капацитет да извършат международния транспорт на стоки. [фирма] не притежава нито собствени превозни средства, нито недвижими имоти /складове, гаражи и други/. При извършена насрещна проверка [фирма] е изложило твърдения, че извършва своята дейност с превозни средства, които са наети от [фирма]. Последното обаче също не притежава превозни средства, като видно от доказателствата, въпросните вещи са собственост на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Не са били представени договори за наем, сключени между собствениците на превозните средства и наемодателите на ревизираното дружество. Установено е, че [фирма] и [фирма] не са включили въпросните фактури за наем в своите ДДС дневници.

Подобно е установеното и по отношение на доставчика [фирма]. Издателят на фактурите не притежава нито собствени превозни средства, нито недвижими имоти /складове, гаражи и други/. Не са налице договори между собствениците на превозните средства и

наемодателите на ревизираното дружество. При проверка в информационния масив на НАП е установено, че нито собствениците на превозните средства, нито наемодателите на ревизираното дружество, са включили фактурите за тези сделки в своите ДДС дневници.

Следователно събраните доказателства не доказват, че [фирма] и [фирма] са разполагали с транспортни средства и площи, където да местодуват тези вещи, когато не са в движение.

Ревизиращите органи са установили, че за нито един от водачите на превозни средства, назначени на трудов договор за последващи периоди, след ревизираните, не са налице дигитални карти. Тези факти са установени от информация, предоставена от ИА "Автомобилна администрация".

Жалбоподателят сам е посочил, че за издаване на "шел карти" [фирма] има изисквания за определен брой превозни средства и минимум на заредено гориво на месец, както и внасяне на депозит за гарантиране на плащанията. Ревизираното дружество е закупило "шел картите", защото неговите контрагенти /сред които [фирма] и [фирма]/ не отговаряли на тези изисквания.

В случая е налице верига от доставки, при които е видно, че нито доставчиците имат капацитет да осъществят фактурираните доставки, нито ревизираното дружество има ресурс да извършва своята дейност. В случая сочените за доставчици и ревизираното дружество са включени във верига от доставки с цел изкуствено генериране на данъчен кредит.

Установено е, че ревизираното лице не разполага със собствени или наети под наем транспортни средства, като извършването на транспортните услуги се възлага на лицензирани транспортни дружества, т.е. ревизираното дружество действа като спедитор. Транспортните услуги, фактурирани на жалбоподателя, са свързани основно с превози между две страни членки на ЕС.

Разпоредбите на чл. 30, ал. 2 и чл. 22, ал. 4 от ЗДДС определят като спедиторска услуга, услугата по организиране, осъществяване или обслужване на транспорт на стоки и включените в него дейности по транспортна обработка, обработка на документи,

складиране и застраховане. Документите, с които се удостоверява извършването на спедиторски услуги, оказвани във връзка с международен транспорт на стоки, са регламентирани в чл. 36, ал. 6 от ППЗДДС.

Д. режим при доставка на спедиторски услуги, оказвани във връзка с транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз или извън него, в сила от 01.01.2010 г., е в пряка зависимост от статута на получателя на услугата - данъчно незадължено лице или данъчно задължено лице.

Съгласно разпоредбата на чл. 22, ал. 1 от ЗДДС за предоставяни спедиторски услуги мястото на изпълнение при доставка на услуга по транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз, предоставена на данъчно незадължено лице, е на територията на държавата членка, където транспортът започва. Когато услугата е по транспорт на стоки, осъществяван извън Европейския съюз и същата е предоставена на данъчно незадължено лице, то предвид ал. 2 на чл. 22 от ЗДДС мястото на изпълнение е мястото, където се осъществява транспортът, пропорционално на реализирания пробег.

Независимо, че основната част от извършените доставки от жалбоподателя доставки са с място на изпълнение извън страната /на територията на друга държава членка/, за доставчика на основание чл. 69, ал. 2 от ЗДДС възниква право на приспадане на данъчен кредит за получените стоки или услуги, които се използват за осъществяване на спедиторските, куриерските и пощенските услуги. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква и се упражнява при общите разпоредби на закона.

За да се признае на получателя правото на приспадане на данъчен кредит по облагаема доставка следва да са изпълнени условията, посочени в чл. 71 от ЗДДС, като при изследване на предпоставките за възникване на това право следва винаги да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС и едва след това да се проверява за изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в чл. 71 от ЗДДС. Необходимо е също така да се установи по категоричен начин не само дали доставките са осъществени по принцип, а дали са извършени именно от посочените доставчици, в посочените

срокове и обеми.

Самото осъществяване на доставка предполага фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот. За доставки с посочения предмет, правно релевантни за доказването на изпълнението им са доказателства, че доставчиците са разполагали с необходимите МПС, чийто регистрационни номера са посочени в представените ЧМР. Не са оспорени представените договори за наем, а твърденията на органите по приходите, че липсват, издадени фактури за наем от предходните доставчици на [фирма] и [фирма] не се потвърждава от направената справка от настоящата инстанция, както и от представените допълнително към жалбата копия от фактури за наем и договори за наем, издадени след ревизирания период. Безспорно е, че посочените транспортни дружества разполагат с водачи на тежкотоварни автомобили за извършването на транспортната услуга. Доказателства в тази насока са събрани в ревизионното производство, а и самият ревизиращ екип е констатирал, че тези дружества разполагат с необходимия ресурс за осъществяване на доставките.

Извършена е проверка на представените електронни тахографи от [фирма] за МПС с рег. [рег.номер на МПС] и представените ЧМР във връзка с извършения транспорт към клиента на жалбоподателя - С. N., и не са установени разминавания. В ЧМР е посочено място на натоварване и място на разтоварване и датите на натоварване и разтоварване, което съответства на електронната справка от дигиталния тахограф и противоречи на направените констатации от органите по приходите./Посоченото МПС е натоварено на 13.11.2018 г. от Германия, L. по данни от ЧМР и тахограф, разтоварено в Германия на друг адрес, след това на 13.11.2018 г. е натоварено от Германия, А. и разтоварено във Великобритания на 15.11.2018 г., след което е натоварено на 16.11.2018 г. от Великобритания А. и разтоварено на 19.11.2018 в Б., след което е натоварено от Б. и е пътувало за Великобритания, където е разтоварено на 20.11.2019 г. Обстоятелството, че във фактура е посочен един маршрут, който е част от маршрута, посочен в дигиталния тахограф, и в представените ЧМР, не потвърждава изложените от ревизиращия екип мотиви, че транспортът не е извършен с посоченото МПС. Представените

доказателства от [фирма], потвърждават извършения транспорт.

Всички тези факти и обстоятелства разгледани в съвкупност обуславят реалността на доставките по фактурите, издадени на ревизираното лице от [фирма] и [фирма].

С оглед на гореизложеното в конкретния случай е доказано участието на [фирма] и [фирма], в качеството им на доставчици на ревизираното лице по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС, по отношение на изброените в РА фактури. Както от ревизираното лице, така и от преките му доставчици – [фирма] и [фирма], са представени множество документи за доказване на отношенията между тях.

Съгласно чл. 167 и следващите от Директива 2006/112 правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС. Такава е практиката и на ЕС, съгласно решения С-80/11, С-142/11, С-563/11 и С-444/12.

Данъчно събитие по смисъла на ЗДДС е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16 от ЗДДС. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. В тази връзка в конкретния случай е налице основанието на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Също така обстоятелството, че доставчиците на ревизираното лице и жалбоподателя, са регистрирани на един и същ адрес не е основание да се приеме, че последният е знаел или е следвал да знае, че участва в данъчна измама.

С оглед на това правилно е прието, че РА е необоснован, немотивиран и издаден при неправилна преценката на събраните доказателствата. В случая представените от ревизираното лице документи не са анализирани вцялост, като не са обсъдени и анализирани и представените доказателства и от неговите

доставчици – [фирма] и [фирма].

В издадения РА на [фирма] - предходен доставчик на [фирма] и [фирма], не са налице констатации, както и не са извършени корекции от органите по приходите и съответно няма установени задължения по отношение на доставки извършени към [фирма] и [фирма].

По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 339,34 лв. на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], РА е законосъобразен. Фактурите касаят доставки на лекарства, помпи, брави и други. Жалбоподателят не е представил доказателства, че тези доставки не попадат в ограничението на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. В жалбата единствено е посочено, че зареденото гориво от [фирма] е свързано с използването на служебен автомобил, за който са представени копие от договор за наем и доказателства за плащане по него, но не са представени други доказателства за използването на този автомобил за извършваната от жалбоподателя дейност като пътни листове, пътни книжки и др.

С оглед изложеното подадената жалба следва да бъде отхвърлена, като неоснователна.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, III отделение, 36 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], вход „А“, ет. 1, ап.2, срещу Ревизионен акт №Р-22221418006892-091-001/30.07.2019г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., в частта потвърден с Решение №1770/21.10.2019г. на Директора на дирекция ОДОП С. при Централно управление на НАП.

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

СЪДИЯ: