

# РЕШЕНИЕ

№ 1826

гр. София, 22.03.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав**, в публично заседание на 05.03.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **9169** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „Г.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22221719002263-091-001 от 04.03.2020 г., издаден от Фиданка С. Й. - орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., потвърден с решение № 1120 от 17.07.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДС) в размер на 42 514.15 лв. главница и лихви в размер на 115.84 лв., общо в размер на 42 656.99 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивираност, необоснованост и неправилно приложение на закона. Счита, че ревизорите са основали изводите си за липса на реални доставки от [фирма] на съмнения, без същите да са подкрепени с доказателства. Поддържа, че в хода на ревизията са представени доказателства, които са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките – фактури, договори, приемно-предавателни протоколи (ППП), данни за кадрова и техническа обезпеченост на доставчика (трудова договори и наети МПС, Лиценз № 16560 за извършване на международен превоз на товари), както и доказателства за плащане по банков път, надлежно осчетоводени от двете страни по доставките. Твърди, че приходните органи не са доказали наличие на данъчна измама или злоупотреба, както и използването на документи с невярно съдържание. Сочил противоречие с практиката на Върховния

административен съд (ВАС) и на Съда на Европейския съюз (СЕС). Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване правото на приспадане на данъчен кредит (ДК). Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. Й.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура дава мотивирано становище за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221719002263-020-001 от 08.04.2019 г., издадена от Фиданка С. Й. - началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Т. Н. В. (ръководител на ревизията) и А. Г. Арнаудска за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2019 г. до 28.02.2019 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 12.04.2019 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 12.07.2019 г. Със ЗИД на ЗВР от 17.05.2019 г. е разширен обхвата на ревизията, като е включен данъчен период от 01.03.2019 г. до 30.04.2019 г., а с ЗИД на ЗВР от 11.07.2019 г. и от 12.08.2019 г. срокът на ревизията е удължен общо с два месеца съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 12.09.2019 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.23 на представена от ответника Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Фиданка С. Й. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК. Компетентността на органа, издал ЗИД на ЗВР от 11.07.2019 г. произтича от Заповед за заместване № РД-8422-00-768 от 08.07.2019 г. на директора на ТД на НАП С..

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.54-59 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221719002263-092-001/30.01.2020 г., връчен по електронен път на 01.02.2020 г. Не е подадено възражение срещу РД на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221719002263-091-001/04.03.2020 г., издаден от Фиданка С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С РА на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 42 514,15 лв. и лихви в размер на 115,84 лв. Същите произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1 от

ЗДДС, по фактура №0...49/28.02.2019 г. и фактура №0...50/28.02.2019 г., издадени от доставчик [фирма], ЕИК[ЕИК].

Установено е в хода на ревизията, че за ревизираните периоди, жалбоподателят извършва превоз /спедиция/ на стоки и товари в рамките на Европейския съюз. Съгласно представена декларация от ревизираното лице, дружеството ползва лицензирани транспортни дружества за осъществяване на основната си дейност срещу заплащане.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на клиенти и доставчици на ревизираното лице – [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] /клиенти/ и [фирма], ЕИК[ЕИК] /доставчик/. С Протокол №Р-22221719002263-ППД-001/16.04.2019 г. са приобщени доказателства от предходно производство на [фирма] с У. №П-22221719054791, а именно: Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице №П-22221719054791-040-001/22.03.2019 г., ведно с представените документи.

Органите по приходите са установили, че през периода от 01.02.2019 г. до 30.04.2019 г., ревизираното лице е приспаднало данъчен кредит за получени транспортни услуги от [фирма] в общ размер 62 633,07 лв.

След извършената насрещна проверка от [фирма] са представени: декларация за дейността на дружеството, нейното финансиране и притежавани обекти; оборотна ведомост и главна книга за периода 01.02.2019 г. – 28.02.2019 г.; заверени копия на всички издадени фактури за м. 02.2019 г. /протоколи, пътни листа, товарителници и СМР/; ведомости за заплати; хронологична справка за сметка 411, договори за наем на МПС, сключени с [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], ведно с приемо-предавателни протоколи. От [фирма] е представен и договор за наем на търговски обект, сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК]. Предмет на договора е отдаването под наем на паркинг и офис, находящи се в [населено място], главен път Е-79.

Относно кадровата обезпеченост от проверяваното лице са представени – Договор за предоставяне на персонал, сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], както и сключени трудови с А. В. А. – „автомеханик“, Г. И. В. – „шофьор товарен автомобил“, К. И. К. – „счетоводител“, К. Д. М. – „шофьор цистерна“, А. М. Г. – „управител транспорт“ и Р. Л. М. – „шофьор товарен автомобил“.

Връчено е второ ИПДПОЗЛ на [фирма], като от дружеството са представени: декларация за дейността на дружеството, притежавани обекти и финансиране; оборотна ведомост и главна книга за периода 01.03.2019 г. - 30.04.2019 г.; заверени копия на издадени фактури за м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г. /протоколи, заявки, пътни листа, товарителници и СМР/; ведомости за заплати; хронологична справка за сметка 411; трудови договори, заверени копия на регистрационни талони, фактури за покупки, ведно с договори с дружествата: [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

Ревизиращият екип е изготвил и връчил ИПДПОТЛ №П-22001419072997-041-001 от 26.06.2019 г. до [фирма], ЕИК[ЕИК]. Съгласно представените писмени обяснения, [фирма] няма подписани договори, анекси, приемо-предавателни протоколи с [фирма]. За периода 01.01.2019 г. – 30.04.2019 г., [фирма] е извършило периодична проверка на Влекач Скания с рег. [рег.номер на МПС] , , собственост на [фирма] и превозвач [фирма]. Посочено е, че [фирма], не е монтирало дигитални и/или

аналогови тахотрафи и не извършва търговия и обслужване на устройства за проследяване G./GRPS.

Изготвено е ИИДДКО №П-22001419072997-032-002/26.06.2019 г. до Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ – [населено място]. От Агенцията е изискано да представи заверени копия на разпечатки на дигиталните тахошайби, както и разчитане на информацията от дигитални карти или тахошайби на товарните автомобили, наети от [фирма]. Получен е отговор, в който е посочено, че на [фирма] е издаден лиценз на Общността за международен автомобилен превоз на товари №20321, който е валиден до 24.01.2029 г. Посочени са и собствениците на цитираните в искането превозни средства, обобщени в таблица на стр. 14-15 от РД. От Агенцията е посочено още, че в хода на проверката от превозвача [фирма] не са предоставени разпечатки от дигиталните тахографи, както и тахошайби от аналогови такива, поради което не може да бъде предоставена детайлна информация относно водачите, дестинациите и изминатите километри за всеки един автомобил за периода от 01.02.2019 г. до 30.04.2019 г.

След анализ на всички събрани доказателства в хода на ревизията, представени от [фирма] и от [фирма] при насрещната проверка, както и данните от информационните масиви на НАП, органите по приходите са установили следното:

Фактурираните транспортни услуги от [фирма] са относно извършени превози на биомаса през м. 12.2018 г. Към фактурите са приложени два броя Протоколи за извършени транспортни услуги на биомаса, пътни листа, товарителници и писмени обяснения. Посочено е, че фактура №[ЕГН] от 10.12.2018 г. е издадена от [фирма] към [фирма] през м. 12.2018 г. на основание протокол за извършени транспортни услуги на биомаса от [фирма]. Протоколът е подписан между [фирма] и [фирма] с данъчна основа – 418 013, 96 лв. и ДДС – 83 602,79 лв. По данни от представените документи от [фирма], дружеството е издало фактура №0...49/28.02.2019 г. към [фирма] през м. 02.2019 г.

Фактура №[ЕГН]/17.12.2018 г. е издадена от [фирма] към [фирма] през м. 12.2018 г. на основание протокол за извършени транспортни услуги на биомаса от [фирма]. Протоколът е подписан между [фирма] и [фирма] с данъчна основа – 358 285,72 лв. и ДДС – 71 657,14 лв. По данни от представените документи [фирма] е издало фактура №0...50/28.02.2019 г. към [фирма] през м. 02.2019 г.

Относно кадровата обезпеченост на [фирма], органите по приходите са анализирали представените договори за предоставяне на персонал, сключени с [фирма] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Извършили са справки в информационната система на НАП за декларираните трудови договори. Посочили са, че нито едно от лицата, назначени в [фирма] и [фирма] не фигурира в представените Протоколи за извършени транспортни услуги на биомаса за м. 12.2018г.

Установено е още, че в [фирма] за м. 02.2019 г. е имало назначени 8 лица на трудов договор, на длъжности – „управител транспорт“, „шофьор товарен автомобил“, „шофьор цистерна“, „автомеханик“, „счетоводител“. За м. 03.2019 г. и м. 04.2019 г. е имало назначени 5 лица на длъжност – „управител транспорт“, 2 лица на длъжност – „шофьор товарен автомобил“, „шофьор цистерна“ и „счетоводител“. За м. 12.2018 г. е имало назначени 3 лица по трудови правоотношения.

Съгласно представен от [фирма] Протокол за извършени транспортни услуги на биомаса за периода за 01.12.2018 г. до 09.12.2018 г., издаден към фактура №0...49/28.02.2019 г., лицето С. Г. М. е шофирало на 01.12.2018 г. композиция

СВ8928АК/С5720ЕК.

Съгласно протокола на 01.12.2018 г. с композиция рег. [рег.номер на МПС] /С5720ЕК са извършени три превоза с шофьори С. Г. М. и С. С. С.. Приложен е пътен лист серия G-3, №100602 за дата 01.12.2018 г. – 02.12.2018 г. Водач 1-ва смяна е С. С. С. с композиция рег. [рег.номер на МПС] /С5720ЕК. Водач 2-ра смяна е С. Г. М. с композиция рег. [рег.номер на МПС] /С5720ЕК.

Органите по приходите са посочили, че шофьорите С. С. С. и С. Г. М. не полагат труд по трудови правоотношения нито с [фирма], нито с дружествата предоставящи персонал – [фирма] и [фирма], с които [фирма] има сключени договори за наем на персонал.

На следващо място е посочено, че всички шофьори цитирани в протоколите за извършени транспортни услуги, съпътстващите ги пътни листа и товарителници нямат сключени трудови договори с превозвача [фирма], както и с [фирма] и [фирма] през м. 12.2018 г.

Органите по приходите са достигнали до извода, че превозвачът [фирма] няма кадрова обезпеченост за реалното изпълнение на фактурираните транспортни услуги към [фирма] по фактури №0...49/28.02.2019 г. и №0...50/28.02.2019 г.

С оглед изложената фактическа обстановка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от с.з. е прието, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит, по 2-те фактури, издадени от [фирма]. По останалите 58 фактури, издадени от това дружество, правото на приспадане на данъчен кредит не е незаконосъобразно упражнено.

Ревизионният акт е връчен на 27.04.2020 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №53-06-4060 от 11.05.2020 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 17.07.2020 г. В този срок е постановено Решение № 1120 от 17.07.2020 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден.

Решаващият орган е извършил допълнителни проверки относно лицата, извършили дейност по управление на превозно средство и транспорт на стоки, посочени в пътните листа, товарителниците и Протокол за извършени транспортни услуги на биомаса за периода 01.12.2018г. до 09.12.2018г. към фактура №0...49/28.02.2019 г. и Протокол за извършени транспортни услуги на биомаса за периода 10.12.2018г. до 16.12.2018г. към фактура №0...50/28.02.2019 г.

Установил е, че те не са заемали длъжност, въз основа на трудово правоотношение с нито едно от дружествата – [фирма], [фирма] и [фирма]. Предвид изложеното, решаващият орган е заключил, че лицата не са осъществили дейност по управление и транспорт на посочените моторни превозни средства, в качеството си на водачи през м. 12.2018 г., респективно е намерил за обосновани и законосъобразни констатациите на ревизиращия екип относно липса на кадрова обезпеченост за осъществяване на предмета на доставките – услуги по транспорт на стоки.

По отношение на техническата обезпеченост на доставчика горестоящата инстанция е съобщила, че съгласно пътните листа, товарителниците и протоколите за извършени транспортни услуги на биомаса, дейностите са осъществявани с моторни превозни средства, за които липсва индивидуализация чрез марка и модел, както и рама, а единствено чрез посочване на регистрационни номера, поради което органите по приходите са изискали справка от Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ /ИА АА/. Извършена е допълнителна справка в информационните масиви на НАП с цел установяване собствеността на моторните превозни средства.

Данните са съпоставени с представените от [фирма] договори за наем на моторни превозни средства от 01.10.2018 г. и приложени приемо-предавателни протоколи от същите дати, посочени подробно на стр. 9 и стр. 10 от РД. От анализа на представените доказателства и наличните данни е установено, че наемодателите на моторните превозни средства, чрез които са извършени услугите по транспорт на стоки, не са собствениците на същите, като липсват и доказателства относно основанието за евентуално преотдаване на същите. Посочените моторни превозни средства, чрез регистрационен номер, не съответстват на индивидуализираните в протоколите за извършени транспортни услуги на биомаса, в пътните листа и в товарителниците, т.е. направен е извод за невъзможност за осъществяване на доставките, фактурирани с фактура №0...49/28.02.2019 г. и фактура №0...50/28.02.2019 г., посредством наетите от [фирма] моторни превозни средства. Посочено е, че от страна на доставчика и от жалбоподателя не са предоставени, нито в хода на ревизията, нито пред решаващия административен орган, доказателства относно изминати километри, посредством законоустановените способности за измерване. С оглед изложеното, решаващият орган е намерил за обосновани и законосъобразни констатациите на ревизиращия екип относно липса на материална обезпеченост за осъществяване на предмета на доставките – услуги по транспорт на стоки.

Споделил е и изводът касателно липсата на плащане по двете фактури, издадени от [фирма], тъй като представените извлечения от банкови сметки са с титуляр Д. Г., а не [фирма]. Твърдението на жалбоподателя относно сключен договор за финансово обслужване с Д. Г. не било подкрепено с доказателства, като такива липсвали и за евентуално развилите се отношения между лицата.

Решение № 1120 от 17.07.2020 г. на ДОДОП С. е връчено на 22.07.2020 г. Жалбата вх.№ 53-04-613 от 03.08.2020 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на услуги по чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело

C-151/13 Le R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ.

Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална икономическа дейност.

За обосноваване на доставка на услуга, най-общо е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и престирането на резултата от получателя по доставката, както и да са налице съставени за това документи. За да бъде една услуга фактически осъществена, същото изисква полагане на труд от физически лица и използване на съответните технически средства, както и в повечето случаи влагане на материали. Без наличие на кадрови потенциал един субект не би могъл да извърши дадена услуга. Именно в тази връзка, като косвено указание за наличие на реална икономическа дейност, а не като елемент от фактическия състав на претендираното право на приспадане на ДК, приходните органи правилно са изследвали съвкупно с всички обстоятелства по делото кадровия и технически потенциал на прекия доставчик.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при спорните участници в търговския оборот - липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност. Всички тези обстоятелства са указание, че търговските субекти не осъществяват реална икономическа дейност, като предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит.

Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали *самият издател* на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 „G. T.“), какъвто е настоящият случай, доколкото

изводите на приходните органи са, че фактурираните доставки не са реално осъществени от издателя на фактурите.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Според декларация на управителя на [фирма] от м.май 2019 г., дадена в хода на ревизията, дружеството осъществява спедиция на стоки и товари, за което използва лицензирани транспортни фирми срещу заплащане. Когато приключи курсът, транспортната фирма издавала фактура към [фирма], а дружеството издавало фактура на своя клиент, заявил превоза, след което се извършвало разплащане в зависимост от договорения срок – от 5 до 60 работни или календарни. [фирма] имало сключен договор за финансово обслужване с Д. „Г.“. Според допълнително изискано обяснение, [фирма] е нает от [фирма] да извърши превоз на биомаса, за което наел транспортната фирма [фирма], на която възложил извършването на съответния транспорт. Дружеството нямало собствени или наети транспортни средства, а за ревизираните периоди имало назначено на трудов договор едно лице на длъжност „управител транспорт“.

Според декларация на управителя на [фирма], дадена в хода на ревизията (Приложение № 4, л.1074) към всяка фактура за транспорт има заявка-договор, товарителници или ЧМР, пътни листа, кантарни бележки и др. Осъществяването на контакт между фирмите се извършвало чрез подаване на заявки по имейл, телефон или устно. [фирма] не разполагало със собствени активи, а взимало под наем МПС от други фирми.

Процесните фактури са с предмет транспортна услуга. Придружени са с Протоколи за извършени транспортни услуги на биомаса за периода от 01.12.2018 г. до 09.12.2018 г. към фактура № 0..049/28.02.2019 г. и за периода от 10.12.2018 г. до 16.12.2018 г. към фактура № 0..050/28.02.2019 г. В протоколите са посочени: дата на разтоварване, три имена на водач, регистрационни номера на товарните композиции, количество в тонове, място на натоварване – [населено място], [населено място] или [населено място] и място на разтоварване – [населено място] село, Т. Б. дол, единична цена на тон и обща стойност на курса. Приложени са пътни листа, издадени от [фирма], съдържащи данни за дата на излизане и прибиране в гаража, три имена на водач, регистрационни номера на товарните композиции, начален и краен километропоказател и маршрут. В пътните листа са посочени номера на придружаващите ги товарителници. В товарителниците като изпращач е посочен [фирма], получател [фирма] и привозвач [фирма]. Посочени са мястото на натоварване и разтоварване, предмет – биомаса, тегло в килограми, три имена на водач, регистрационни номера на товарните композиции. Товарителниците са подписани от участниците в превозното отношение.

Не е спорно, че за доказване на кадрова обезпеченост превозвачът [фирма] представил два договор от 01.12.2018 г. за предоставяне на персонал от [фирма] и [фирма]. Приложени са издадени през м.03 и м.04.2019 г. фактури с предмет наем на персонал, както и разчетно-платежни ведомости на доставчиците на персонал, съдържащи три имена, длъжност „шофьор на товарен автомобил“, изплатени суми и

подписи на работниците.

За доказване на техническа обезпеченост са представени фактури от м.03 и м.04.2019 г. за наем на МПС, издадени от [фирма], договори за наем на МПС от 10.01.2019 г., от 01.02.2019 г. и от 05.02.2019 г. с [фирма], договори за наем на МПС от 01.02.2019 г. и от 21.03.2019 г. с [фирма], издадени от последното дружество фактури в периода м.03 и м.04.2019 г. и ППП към тях, договор за наем на МПС от 01.02.2019 г. от [фирма], фактура от 29.03.2019 г. и ППП към нея, договор за наем на МПС от 01.02.2019 г. от [фирма], фактура от м.03.2019 г. и ППП към нея, *договор за наем на МПС от 01.10.2018 г. с [фирма], ППП към него от 01.10.2018 г. и фактура от 31.03.2019 г., договор за наем на МПС от 01.10.2018 г. с [фирма], ППП към него от 01.10.2018 г. и фактура от 31.03.2019 г., договор за наем на МПС от 01.10.2018 г. с [фирма], ППП към него от 01.10.2018 г. и фактура от 30.04.2019 г., договор за наем на МПС от 01.10.2018 г. с [фирма], ППП към него от 01.10.2018 г. и две фактури от 31.03.2019 г. и от 30.04.2019 г., договор за наем на МПС от 01.10.2018 г. с [фирма] и ППП към него от 01.10.2018 г.*

Нито един от тези документи не удостоверява извършен от [фирма] транспорт през м.декември 2018 г.

Според декларация на управителя на [фирма] фирмата ползва външен транспорт от [фирма]. Представени са: заявки – договори за международен транспорт, международни товарителници, фактури от [фирма] от м.02.2019 г., м.03.2019 г. с предмет международна транспортна услуга и рег.номер на товарната композиция. Според международните товарителници превозът е осъществен от [фирма] и касае 58 броя фактури от м.03.2019 г., по които е признат данъчен кредит.

Прави впечатление, че управителят на [фирма] и [фирма] е един и същ – Ю. Ю. К.. Според негово писмено обяснение в хода на ревизията, с [фирма] има сключен договор за наем от 01.04.2018 г. с [фирма] на складова база в [населено място],[жк], Заводски строежи, и ползва [фирма] за външен транспорт. От името на [фирма] са приложени заявки – договори за международен транспорт до [фирма], международни товарителници, фактури от [фирма] от м.02.2019 г. с предмет международна транспортна услуга и рег.номер на товарната композиция. Според международните товарителници превозът е осъществен от [фирма] и касае 58 броя фактури, по които е признат данъчен кредит. Прави впечатление, че пътните листа към тези фактури са оформени по различен начин от спорните и към тях са приложени заявки от [фирма] и разпечатки от тахошайби (л.761 - л.785 от Приложение № 3, л.937 - л.941 от Приложение № 4 относно разпечатки от тахошайби, и л.970 - л.1060 от Приложение № 4 относно ръкописно попълнени пътни листа към товарителниците).

В отлика от тях, спорните две фактури не са придружени от заявки от страна на [фирма] към превозвача [фирма]. Приложените към спорните фактури пътни листа не съдържат ръкописно отбелязано име на водача на ПМС и също така ръкописно отбелязване на маршрута с начален час на тръгване и краен час на пристигане. Процесните пътни листа са изготвени изцяло на бланка, с предварително попълнен маршрут и дата на тръгване, като на ръка са попълнени данните единствено на километропоказателя, което изключително много улеснява документалното оформление на правоотношенията, каквато е именно тезата на приходните органи – че услугата не е изпълнена реално от издателя на фактурите, а правоотношенията са оформени единствено документално.

Приложените към спорните фактури товарителници също са с предварително и печатно изготвени реквизити, вкл. относно техния предмет биомаса, дати на натоварване и разтоварване, рег. номер на МПС и имена на водача на автомобила, като на ръка е попълнено единствено теглото на биомасата – винаги около 23 000 - 24 000 кг.

В допълнение, за доказване на техническа обезпеченост по фактурите, за които е признат ДК, превозвачът [фирма] е представил регистрационни талони на МПС (Приложение № 3, л.621 - л.630), докато за спорните две фактури такива не са установени.

В заключение, съдът приема, че различното документално оформление на правоотношенията между спедитор и превозвач по спорните две фактури от една страна и по другите, за които е признат ДК, е указание за отклонение от обичайната търговска практика, за което не е дадено логично обяснение. Многократно се посочи по-горе, че както от [фирма] към [фирма], така и от последното дружество към негови подизпълнители, са издавани заявки-договори за превози, съдържащи конкретизация на предмета на превоз и маршрут. За превоза по процесните две фактури такива заявки не се представени, въпреки, че и двамата търговци дават обяснения, че са изготвени такива. По напълно различен начин са оформени пътните листа и товарителниците към спорните фактури от тези към фактурите, за които е признат ДК. Изложеното е указание, че по спорните две фактури отношенията между страните са оформени единствено документално, без на същите да съответстват реални стопански операции.

Съобразно предмета на фактурите – транспортни услуги, съдът приема за правилен подхода на приходните органи по изследване на кадровата и техническа възможност за осъществяване на реален превоз. В тази връзка следва да се съобрази и установеното в хода на ревизията и от горестоящия административен орган, че посочените в пътните листа, товарителниците и Протокол за извършени транспортни услуги на биомаса за периода 01.12.2018г. до 09.12.2018г. към фактура №0...49/28.02.2019 г. и в Протокол за извършени транспортни услуги на биомаса за периода 10.12.2018г. до 16.12.2018г. към фактура №0...50/28.02.2019 г., физически лица не са заемали длъжност, въз основа на трудово правоотношение с нито едно от дружествата – [фирма], [фирма] и [фирма], през м.12.2018 г.

При извършената допълнителна справка в информационните масиви на НАП с цел установяване собствеността на моторните превозни средства е установено, че наемодателите на моторните превозни средства, чрез които са извършени услугите по транспорт на стоки, не са собствениците на същите, като липсват и доказателства относно основанието за евентуално преотдаване на същите. Нещо повече, посочените МПС, чрез регистрационен номер, не съответствали на тези, индивидуализираните в протоколите за извършени транспортни услуги на биомаса, в пътните листа и в товарителниците.

Въз основа на изложеното съдът намира за правилен и обоснован изводът на приходните органи, че през м.декември 2018 г. доставчикът [фирма] не е разполагал с техническа и кадрова обезпеченост за извършване на твърдяните транспортни услуги на биомаса. В подкрепа на този извод е пълната липса на доказателства относно изминати километри, посредством законоустановените способности за измерване – чрез тахошайби, данни за които съществуват по отношение на превозите, за които е признат ДК.

Изложените обстоятелства се подкрепят от приета по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) от 25.02.2021 г., изготвена от вещото лице проф. д-р С. А. А., която съдът кредитира като компетентно изготвена и неоспорена от страните. Експертът е отбелязал, че протоколите към двете спорни фактури касаят голямо количество превозен материал – 5289.66 тона и 4039.54 тона, средно по около 24 000 кг на автомобил. По отношение на този товар в о.с.з. на 05.03.2021 г. вещото лице уточни, че макар да съществува техническа възможност за превоз на биомаса с тегло около 24 000 кг в един автомобил, то по делото липсват доказателства като кантарни бележки или данни за опаковане, от които да се направи извод за реален превоз на стока с конкретно тегло, още повече, че мнението на експерта с оглед спецификата на товара „биомаса“ е, че *този товар не може да има такова относително тегло на веществото в единица обем.*

Вещото лице подробно е посочило в заключението си липсващите документи, които е изискало от жалбоподателя, но не са представени като: сертификат за произход, количество и местонахождение на товара „биомаса“, натоварване и реализиране на доставките от площадка на собственик/изпращач до площадка на краен получател, заявки за превоз (отбелязани и от съда като липсващи), както от [фирма] към [фирма], така и от последното дружество към [фирма], стокови и платежни документи между трите дружества.

Вещото лице отбелязва липсата на документи относно заявяване и разчитане на превоз на биомаса за м.декември 2018 г., вкл. справки от информационни системи и програми за складови, спедиторски, товаро-разтоварни, транспортни и счетоводни операции. Посредство ССЕ се потвърждава извода на приходните органи за липса на записи от тахошайби за процесните превози, разпечатки от Г. системи за проследяване местонахождението на автомобилите. Отбелязана е липсата на основен реквизит в спорните фактури по чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС – отбелязване на вид, период, количество на услуга, данни, че същата е придружена с конкретен протокол. Следва да се отбележи и липсата на дата на изготвяне на придружаващите протоколи, макар същите да са представени от двете страни по доставките още в хода на ревизията. Според предоставена в хода на ревизията информация от И. (л.1079-1080 от Приложение № 4) съществуват номера на превозни средства, с които превозвачът [фирма] претендира, че е осъществил превоз, но няма сключени договори за наем на автомобили, като: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Това обстоятелство е отбелязано и от вещото лице, според което наемодателите на МПС не са собственици на същите. Изложеното разколебава изпълнението на реална транспортна услуга. Експертът потвърждава констатациите на приходните органи за липса на доказателства за заплащане по спорните фактури, тъй като в посочените банкови преводи към [фирма] за 77 500 лв. не можело да се установи за кои точно транспорти и за кои периоди се отнася. Още повече при наличие на данни за призната реалност на правоотношенията по други 58 броя фактури за транспортни услуги. В о.с.з. на 05.03.2021 г. вещото лице А. потвърждава, че счетоводните записвания са вторични и не доказват реално извършване на доставки, т.е. касае се за документи, които са изработени вторично, поради което може да има разминавания с действително извършените услуги, с парични потоци и действителното състояние на фирмата.

Съвкупната преценка на събраните по делото доказателства – писмени и експертни навеждат на категоричен и несъмнен извод за липса на реално изпълнени от

доставчика [фирма] транспортни услуги по спорните две фактури. Нито едно от събраните по делото доказателства не удостоверява, че през м.декември 2018 г. [фирма] е осъществило транспортни услуги в полза на жалбоподателя. Предвид липсата на надлежно документално оформяне на превозните отношения – без заявки с конкретен предмет и маршрут, без превозни документи, които предоставят възможност за проследяване на движението на автомобилите и без данни за притежаван кадрови и технически потенциал у доставчика за изпълнение на превозни услуги при м.декември 2018 г., претендираната реалност на доставките по смисъла на чл.9 ЗДДС остана недоказана по делото – обстоятелство, което се потвърждава и от приетата ССЕ.

Следва да се сподели като правилно становището на приходните органи, че правото на приспадане на ДК по принцип е свързано с действително извършване на облагаема доставка и упражняването на това право не обхваща ДДС, само защото е начислен във фактура (т.30 от решение по дело С-642/11 С.). Различен извод не следва и от установеното счетоводно отчитане при страните по сделките, тъй като счетоводството е производно и отразяването в него на първични документи, на които не съответстват реални стопански операции, не им придава достоверност. По идентични съображения не може да се установи действителното основание на установените разплащания между търговците.

Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, е указание за неговата недобросъвестност. Когато липсата на доставка произтича от собствените действия на получателя по доставката, същият е невъзможно да не знае, че доставката е недействителна, поради което не е необходимо да се установява и допълнителен елемент на злоупотреба с ДДС, както необосновано се поддържа в жалбата.

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 42 656.99 лв., или възнаграждение в размер на 1809.71 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

## Р Е Ш Е Н И Е :

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „Г.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22221719002263-091-001 от 04.03.2020 г., издаден от Фиданка С. Й. - орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1120 от 17.07.2020 г. на директора на ДОДОП [населено място] относно установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 42 514.15 лв. главница и лихви в размер на 115.84 лв., общо в размер на 42 656.99 лв.

**ОСЪЖДА** „Г.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 1809.71 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

**СЪДИЯ:**