

РЕШЕНИЕ

№ 7684

гр. София, 14.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69
състав**, в публично заседание на 23.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **1086** по описа за **2022** 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 „Старт спед“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] 1113,[жк], [улица], партер, офис 1, чрез управителя Б. М. А., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221421001040-091-001 от 12.10.2021 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и В. И. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1924 от 20.12.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 369 398,74 лв. по фактури, издадени от „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. С РА са установени задължения за внасяне, както следва: 71 693.93 лв. главница и 6065.88 лв. лихва за забава, или общо в размер на 77 759.81 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради допуснати съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на закона. Счита, че са изпълнени предпоставките за признаване на правото му на данъчен кредит (ДК), за което в хода на ревизията са ангажирани необходимите доказателства – договори, заявки, приемо-предавателни протоколи (ППП), документи за изписване и предаване на стоките, доказателства за плащане и за влагането им за осъществяване на реални стопански операции. Твърди, че приходните органи са игнорирали представените доказателства, поради което РА почивал на предположения. В резултат на това ревизираното дружество търпяло санкции за

поведението на лица, върху които не може да осъществи контрол. Поддържа, че има десетгодишна активна търговска дейност в сферата на международния транспорт, която извършва с наети МПС. Оспорва изводите на приходните органи, че произходът на стоката може да обоснове нереалност на доставките. Поддържа, че е доказал предаването на стоките и тяхното последващо използване в независимата си икономическа дейност, за което разполага с автобаза със сервиз, оборудван за ремонт на товарни автомобили в [населено място], вилна зона „В.“, [улица], докато ревизорите неправилно били посетили автобаза „М.“, която дружеството не използва от м.05.2020 г. Техническото обслужване, ремонта, поддръжката и профилактиката се осъществявали от наемодателя на базата въз основа на договор за абонаментно техническо обслужване (А.). Влаганите при поддръжката резервни части се закупували от „Старт спед“ ЕООД за негова сметка. Излага подробни съображения относно правоотношенията си с доставчиците „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД и „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД и тяхното документирани, като поддържа, че доставчиците са издали данъчен документ, фактурите са включени в отчетните регистри по ЗДДС на доставчика и получателя, налице е реално плащане и редовно счетоводно отразяване. Подкрепя доводите си с практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) и на Върховния административен съд (ВАС). Оспорва възможността произходът на стоките или кадровата и техническа обезпеченост на доставчиците да обосноват извод за липса на реалност на доставките. Счита, че за оборването им е представил достатъчно доказателства – договори, заявки, ППП, счетоводни записи, пътни листа, плащане, стокови разписки. Твърди незаконосъобразност на РА поради излагане на мотиви относно дружества, които не са ангажирани с процесните доставки и на шаблонни мотиви. Сочи, че органите по приходите следва да установят кой е реалният доставчик на спорните стоки и услуги, респ. наличието на обективни данни за злоупотреба или упражняване на права с измамна цел. Твърди, че единствените документи, изискуеми по закон, за надлежно доказване на реално осъществени стопански операции са фактура и касов бон, които удостоверяват физическо движение и предаване на стоки. Счита, че относно доставките на услуги са представени доказателства от кого и къде са осъществени, както и относно техния предмет. Излага доводи за нарушение на принципите по чл.3 и чл.6 ДОПК. Оспорва възможността да се откаже право на ДК с доводи за „рискови доставчици“ и „липса на каталожни номера на стоките“. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт, като му присъди сторените разноски и юрисконсултско възнаграждение.

В писмена защита от 01.12.2022 г. изразява несъгласие със заключението на съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ).

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

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-22221421001040-020-001 от 22.02.2021 г., издадена от М. С. Х. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите В. И. С. (ръководител на ревизията) и Г. С. С.-К. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчен период 01.09.2020 г. – 31.01.2021 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване

на ЗВР на 01.03.2021 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 01.06.2021 г. Със ЗИД на ЗВР от 31.05.2021 г. е удължен срокът на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК с един месец до 01.07.2020 г., а със ЗИД на ЗВР от 30.06.2021 г. с още един месец до 30.07.2021 г., което е в общия двумесечен срок по чл.114, ал.2 ДОПК. 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.10 на представена от ответника Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на М. С. Х., 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.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.105-118 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 съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221421001040-092-001 от 31.08.2021 г., връчен електронно на 07.09.2021 г. Срещу констатациите в РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221421001040-091-001 от 12.10.2021 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията, и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С оспорвания РА е установен резултат за периода данък за внасяне и лихви в общ размер на 77 826,81 лв., при деклариран резултат за ревизираните периоди - ДДС за възстановяване в общ размер на 297 637,78 лв. Разликата от 375 464,59 лв. произтича от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 369 398,74 лв. по фактури, издадени от „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и определените в тази връзка лихви за забава в размер на 6 065,88 лв., които задължения са предмет на спор в настоящото производство.

Установено при ревизията, че „СТАРТ СПЕД“ ЕООД е извършвало автомобилен транспорт на стоки, в т.ч. международен. Притежава Лиценз за международен автомобилен превоз на товари №20485/21.02.2019 г., издаден от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията. Не разполага със собствени МПС, а ползва наети такива. Представени са множество сключени договори за наем през 2019 г. с наемодател „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД, съгласно които се отдават/наемат товарни композиции - влекачи, ремаркета и полуремаркета, описани подробно на стр. 7-9 в РД. Представени са и договори за наем на МПС от същия вид и с наемодатели - различни физически и юридически лица, описани на стр. 9 в доклада.

В хода на ревизията не е осигурен достъп до счетоводството на дружеството. Извършено е посещение на адрес в кв. В., където ревизираното дружество декларира, че стопанисва под наем хале и прилежащи външни площи с паркоместа. Установено е, че там се намират бивши казарми, като част от обекта се охранява от военни и не е позволен достъпът на външни лица. При оглед на обекта не са открити халета, стопанисвани от „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД или „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД, всичките представили документи за наем на този

обект, както и не е имало паркирани товарни автомобили. Осъществен е контакт със служителите на НАП - ГДФК, които в същия ден са извършвали друга проверка на обекта, които са потвърдили, че на този адрес не се намира А. „М.“ и не им е известен наемател „СТАРТ СПЕД“ ЕООД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД и „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД - преки доставчици на ревизираното дружество, както и на две физически лица, вписани като шофьори в транспортните документи. Извършена е проверка в информационната система на НАП по отношение на товарни автомобили с регистрационни номера: Р., С., С., С., С., С., С., С. и С.. Установено е, че за посочените товарни автомобили не са налични данни за преминаване при ГКПП на територията на Република България.

Констатирано е, че през ревизираните периоди „СТАРТ СПЕД“ ЕООД е действало като превозвач и е извършвало облагаеми доставки на транспортни услуги с получател „СИГМА ГОЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и доставки по глава трета от ЗДДС с получатели, установени в Русия – „Н. ЛОГИСТИК“, №[ЕГН] и „ТРАНСПОРТ И ЛОГИСТИКА РУС“, №[ЕГН]. Същите са декларирани като международен превоз на стоки по смисъла на чл. 30, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС. След анализ на представените документи, органите по приходите са определили доставките като такива с място на изпълнение, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, съгласно чл. 22, ал. 3 от ЗДДС. С оглед на това и на основание чл. 21, ал. 2 във връзка с чл. 22, ал. 3 от ЗДДС не са извършени корекции на начисления данък за ревизираните периоди.

В заключение, с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит на „СТАРТ СПЕД“ ЕООД общо в размер на 369 398,74 лв. по всички фактури, издадени от „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД и „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД, тъй като не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

Ревизионният акт е връчен по електронен път на 13.10.2021 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-06-8046 от 14.10.2021 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 20.12.2021 г. В този срок е постановено Решение № 1942 от 20.12.2021 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Горестоящата инстанция е извършила анализ на представените доказателства относно доставчика „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД, представляващи договор, фактури, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки. Приела е, че същите следва да се преценят в контекста на следните факти и обстоятелства относно правосубектността и представителната власт на участващите в доставката: дружеството – доставчик е вписано в Търговския регистър с капитал 10,00 лева и с управител – А. С., сръбски гражданин, без посочен адрес нито в Република С., нито в Република България. Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 28.11.2018 г. Според данни в информационната система на НАП, същото започва да издава фактури с начислен данък почти веднага след регистрацията по ЗДДС. Декларира големи обороти и малки размери на ДДС за внасяне, които не внася. Така установеният статус очертава дружеството като „липсващ търговец“ – понятие, дефинирано за целите на Регламент /ЕО/ 1925/2004 г. на Комисията от 29.10.2004 г. Съгласно определението на чл. 2, пар. 1 от този Регламент, „липсващ търговец“ означава търговец, регистриран като

данъчнозадължено лице за целите на ДДС, което потенциално, с намерение за измама, придобива или създава впечатление, че придобива стоки или услуги, без да заплаща ДДС и доставя тези стоки или услуги с ДДС, без да превежда дължимия ДДС на съответния национален орган.

В Решение № 1942 от 20.12.2021 г. на директора на ДОДОП С. е посочено, че при доставка на стоки доказването на факта на реалното предаване на същите и прехвърлянето на получателя на правото да се разпорежда с тях като собственик, изисква установяване на следното: първо, че доставчикът е разполагал със стока от същия вид и количество, като фактурираните и второ, че това количество стока физически е предадено на получателя. Установяването на факта на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване в разпореждане на получателя, предполага изследването на въпроса за предходните и последващите продажби, за съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при доставчиците, физическата ѝ наличност при тях /което пък от своя страна изисква установяване на възможността за съхраняването ѝ/, съответно за извършването на последващи продажби. В този смисъл е и тълкуването дадено от СЕС в Решението по дело С-78/12, точка 38. Само при данни за горепосочените обстоятелства може да се направи обоснован извод за реално съществуваща стокова верига, участниците, в която са установими, а стоката - подлежаща на идентифициране.

В заключение, решаващият орган е приел, че макар и представените документи да са сред обичайните за доказване на реалността на доставките на стоки, същите не доказват наличието на стока при доставчика, по видове и количествата, вписани във фактурите. Това е така, тъй като „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД не е представило документи за произход на стоките, справка за отделните видове стоки /количество и стойност/, които е придобило през процесните периоди и справка за извършените за същите периоди доставки към други лица, както и съответните документи, потвърждаващи информацията в справките. От доказателствата по преписката било видно, че не е налице аналитична счетоводна отчетност, която да удостовери без съмнение наличността на конкретните стоки – предмет на спорните фактури и изписването им. Нямало възможност да се установи своевременното им заприхождаване и изписване при продажбата им чрез дебитиране и съответно - кредитиране на съответната материална сметка, на датата на издаване на процесните фактури. Освен, че не било доказано наличието на стоки от съответния вид и количество при доставчика, липсвали доказателства във връзка с тяхното складиране и транспортиране. Представените пътни листа не можело да удостоверят извършен транспорт на процесните стоки, предвид, че в тях липсват данни за основанието на изминатите маршрути и обстоятелството, че не е доказано мястото на съхранение на стоките, посочено като дестинация в документите. Освен горното, част от резервните части следвало да притежават индивидуализиращи данни като каталожен номер, модел, марка, година на производство на МПС, за които липсвали данни в случая, както при доставките, така и при влагане по предназначение. Отсъствието на тази информация във фактурите и придружаващите ги стокови разписки и протоколи било индикация за фиктивност на документиранияте сделки. Точните данни за мястото на предаване на стоките и лицата, участвали в този процес, не били доказани от страните по преките доставки. Липсвали документи, въз основа на които да се установи как и на база какви разходни норми са определяни необходимите за заявяване и закупуване

количества консумативи и автокозметика. Липсвали доказателства за предаване на съответния вид и количество резервни части или консумативи, предназначени за конкретно МПС и приемането им от „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД.

Относно доставчика „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД решаващият орган е съобразил, че 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. Извършването на доставките на оспорените в случая услуги било свързано със съответното престиране на труд. При преценка за това дали доставката на услуга, по която е ползван данъчен кредит, е реално извършена, задължително следвало да се изследва въпросът дали възложената работа/дейност – като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, т. е. резултатът е възникнал. В случая не били представени доказателства нито от ревизираното дружество, нито от доставчика, които да доказват, че такива услуги са реално получени от жалбоподателя. Фактурираните доставки изисквали наличие на персонал със съответната квалификация и необходимите технически средства, каквито реално не били установени при „С. ЕКСПЕРТ“. Доставчикът е разполагал с един автомонтьор, назначен на трудов договор, който не би могъл да извърши обема фактурирани ремонтни услуги, като се имало предвид и това, че същото лице е назначено на трудови договори и в други дружества през процесните периоди. Не били представени и доказателства за превъзлагане на услугите на подизпълнители. Липсвали доказателства за реално извършване на услугите по почистване на Т. композиции от страна на „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД. Дружеството не притежавало собствено или наето помещение, където да извърши почистването /автомивка или др./. За извършване на една услуга било необходимо полагане на личен труд от физически лица, както обичайно и използване на техника, с каквито доставчикът не разполагал.

В заключение, директорът на ДОДОП С. е формирал извод, че в конкретния случай по цялата верига от участници се генерира ДДС по доставки, които *формално погледнато са оформени документално*. Ефективно в бюджета данък не е внесен, тъй като лицата, които са го начислили междуременно са се възползвали от правото си да упражнят данъчен кредит. Като краен резултат последният по веригата /в случая „СТАРТ СПЕД“ ЕООД/ освен, че упражнява право на приспадане на данъчния кредит, за разликата упражнява и право на ефективно възстановяване на данъка по реда на чл. 92 от ЗДДС, тъй като декларира основно доставки, облагаеми с нулева ставка. От м.09.2020 г. до м. 12.2020 г. ревизираното дружество декларирало ДДС за внасяне в общ размер на 131,92 лв., а за м. 01.2021 г. е деклариран ДДС за възстановяване в размер на 297 769,70 лв. Формиран е извод, че ревизираното дружество участва в документиране на доставки, с които се цели злоупотреба с механизма на ЗДДС.

Решение № 1924 от 20.12.2021 г. е връчено на 04.01.2022 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 10.01.2022 г. - 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. Изложеното определя спорът като материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6/9, 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 Rayon 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 приемно-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, *е въпрос за конкретния механизъм на всяка от спорните доставки*, така както е претендиран от субектите по нея или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. 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.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти (индиции), който са в основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г.

на ОСГК на ВКС. 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 даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, „мълчаливо да свидетелства“ относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им. Доводите на жалбоподателя за ирелевантност на тези обстоятелства са неоснователни.

Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може „мълчаливо да свидетелства“ относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК.

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 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „Gabor Toth“). Националният съд следва да определи във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик (т.34 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С.78/12 Е.-К ЕООД) и в съответствие с националните правила на доказването да направи обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора (т.37 от същото решение), за целта на която преценка може да вземе предвид данни **относно предхождани или**

следващи доставки (т.38 от същото решение), като част от обективните данни за наличие или не на реални доставки. Когато документите, представени от получателя по спорните доставки, също разкриват нередовности, това следва да бъде отчетено при извършване на общата преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства в главното производство от националната юрисдикция (т.57 и т.63 от решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 „ЛВК-56“ ЕООД). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него.

Неоснователна е тезата на жалбоподателя, че приходните органи носят доказателствена тежест за установяване на отрицателния факт на липса на реални доставки на стоки, както и кой е конкретния доставчик на стоките/услугите - обстоятелство, за което жалбоподателят е уведомен с разпореждането за насрочване на делото в открито съдебно заседание.

По отношение на спорните доставчици изложените принципни положения налагат следните правни изводи:

1. Относно доставчика „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД с оспорения РА за данъчни периоди от м. 09.2020 г. до м. 01.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 34 752.12 лв. по 77 фактури с предмет на доставка: префактуриране на ремонт на МПС, такса обслужване и наем база, наем МПС по договор, комплексно почистване на Т. композиция, различни по вид резервни части и консумативи и са описани подробно на стр. 34-39 от РД.

Констатирано е в РД и РА, че резултатите от насрещната проверка на „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД са отразени в ПИНП №П-22221421038978-141-001/16.04.2021 г. В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ от провереното дружество не били представени документи.

При справка в информационната система на НАП било установено, че в „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД са били назначени по трудово правоотношение юрисконсулт и автомонтьор, като към 01.10.2020 г. и 01.03.2021 г. трудовите им договори са прекратени. Следователно провереното дружество не било кадрово обезпечено през процесните периоди, като не били представени и доказателства за превъзлагане на услугите /ремонт и комплексно почистване на МПС/ на предходен доставчик. Прекият доставчик не притежавал собствени обекти и МПС, а за наемането на такива не били представени доказателства. Същевременно документирал отдаване под наем на МПС на ревизираното дружество. Не представил и информация за предходни доставки на фактурираните на жалбоподателя резервни части и консумативи за МПС.

При анализ на данните от дневниците за покупки на „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД било установено, че сред доставчиците му са „ЕМ СИ 25“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „МИЛЕНА МИЛЕНИУМ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ТЕНСЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], които участвали в съставянето на привиден документооборот, зад който нямало реални доставки на стоки и услуги, тъй като декларирал покупки на стоки и услуги от едни и същи рискови доставчици, като първият по веригата от доставки не отчитал никакви покупки и продажби.

От жалбоподателя били представени множество договори за наем, сключени през 2019 г. с наемодателя „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД, съгласно които се отдават/наемат товарни композиции - влекачи, ремаркета и полуремаркета, описани подробно на стр. 7-9 в РД. При служебна проверка в ИС на НАП било установено, че вписаните в договорите МПС са собственост на други юридически лица – „АВТО ТРАНС ПАРК“

ЕООД и „МЕГАТРАНС ТОП“ ЕООД, които се представляват и управляват от едно и също лице и имат еднакъв адрес на регистрация и управление. На последните, по електронен път, са връчени искания за представяне на документи и обяснения във връзка със собствеността на МПС, отдаването под наем и ремонта им, но такива не били представени.

При ревизията е установено от представените документи, че едни и същи МПС са отдавани под наем на ревизираното дружество за един и същ времеви период, както от „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД, така и от „АВТО ТРАНС ПАРК“ ЕООД и „МЕГАТРАНС ТОП“ ЕООД. Даден е пример с влекач Д., модел Ф. с рег. [рег.номер на МПС], който се отдавал едновременно на „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, съгласно договор за наем от 25.01.2019 г., а по силата на сключения договор от 01.03.2019 г. - на „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД, като и в двата договора било вписано, че срокът на наемане е три години от датата на подписването му. Влекач Д., модел Х. с рег. [рег.номер на МПС] бил нает от „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД по силата на договор за наем от 27.02.2021 г., което от своя страна го отдавало на „СТАРТ СПЕД“ ЕООД.

По отношение на фактурирания от „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД наем на база е отбелязано, че при извършеното посещение от органите по приходите на адреса в кв. В., документирано с Протокол №1634148/22.07.2021 г., не било открито, както ревизираното дружество, така и соченото за наемодател „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД. Не била установена собствеността на имота, описан в договора за наем от 20.02.2019 г. Органите по приходите са отбелязали и служебно известни им данни /от извършена ревизия на „МАКРОТРАНС БГ“ ЕООД/, че този имот е нает от „КАВЪН“ ЕООД, което го е наело от „АВТО ТРАНС ПАРК“ ЕООД. Последното го е наело от „ИНТЕРТРАНС 96“ ЕООД, но при справка в службата по вписванията е установено, че по имотната партида на същото дружество няма данни за собственост на отдадения недвижим имот. Освен това са установени данни, че „КАВЪН“ ЕООД е предоставяло под наем същият имот и на „ДОНМАРК“ ЕООД, „ИНТЕР НАЙС“ ЕООД и „НОЛИ НОРД“ ЕООД по едно и също време. Направен е извод, че е практически невъзможно такъв обект да бъде експлоатиран едновременно от няколко дружества за местодомуване и ремонт на товарни автомобили. Установено е, че в базата не са налични техника, инструменти и работници за извършване на ремонти в такъв мащаб /предвид количеството на закупените авточасти, за които се твърди, че са вложени при ремонт на товарните автомобили/. Както от доставчика, така и от ревизираното дружество не били представени доказателства, че обектът разполага с необходимата регистрация и разрешителни за извършване на такъв вид дейност и че е оборудван с необходимите машини, ремонтно хале с коловози, канали, крикове за вдигане на возила и гараж. Такива не били открити и при посещението на органите по приходите на обекта.

Установено е при ревизията, че освен договорите за наем на МПС и база между „СТАРТ СПЕД“ ЕООД и „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД е подписан и договор за абонаментно техническо обслужване/поддръжка и ремонт на наетите товарни автомобили /предимно от същото дружество/, извършвано от „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД. Съгласно клаузите на договора изпълнителят влага *свои* резервни части и материали, когато те са необходими за извършване на техническото обслужване или ремонта в случаите, в които възложителят „СТАРТ СПЕД“ ЕООД не му ги е предоставил. От ревизираното дружество не била предоставена информация за закупените и вложени при ремонтите резервни части.

От представените ремонтни карти е установено, че са влагани части и консумативи с вписани данни на МПС и механици, за които няма данни да са наети по трудови правоотношения в „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД. Органите по приходите са отбелязали също, че по данни от ремонтните карти са влагани голям обем авточасти от един и същ вид, като за основен ремонт на влекачите и ремаркетата. Същевременно *от страна на жалбоподателя не е осъществяван никакъв контрол при ремонтите*, кога и какви резервни части са влагани при техническото обслужване и ремонта на ППС, които са му отдавани под наем, предимно от същото това дружество. Анализирани са и пътните листа и вътрешните приемо-предавателни протоколи и е установено, че не съвпадат с датите на процесните фактури, като се сочи, че ревизираното дружество е закупувало резервни части и консумативи през ревизираните периоди и от други доставчици, включително с рисков профил и с прекратена регистрация по реда на ЗДДС. Закупувани са резервни части и през предходни периоди, поради което не можело да бъде проследено наличието на същите по вид и количество при жалбоподателя и съответно влагането им именно при ремонтите на конкретни МПС.

Поради липсата на техническа и кадрова обезпеченост на „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД с РА е оспорена реалността и на фактурираните услуги по почистване на Т. композиции.

Органите по приходите са приели, че не е доказан произходът и наличността на процесните резервни части и консумативи при доставчика „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД, за да бъдат продадени впоследствие на ревизираното дружество. Последното не било представило никакви документи при насрещната му проверка. Липсвала информация за счетоводното отразяване на стоките при доставчика, за мястото на предаването им и за лицата, извършили предаването и приемането, както и за превоза им до обект на ревизираното дружество. Не били представени доказателства за вида, количествата, фирмените марки и каталожните номера на съответните резервни части. В хода на ревизията, във връзка с връчено му ИПДПОЗЛ от 02.03.2021 г. жалбоподателят представил обяснения, че техническото обслужване, ремонта, поддръжката, профилактиката и обновяването на използваните от дружеството товарни автомобили и ремаркета се осъществява от наемодателя по договор за техническо обслужване (л.323 от Приложение 2). Влаганите резервни части и консумативи се закупували от „Старт спед“ ЕООД, за чиято сметка било и транспортирането им, за което се издавали пътни листа. Ремонтите се извършвали в автобаза в [населено място],[жк], [улица] въз основа на договор за сервизна клетка и 8 броя паркоместа от 11.05.2020 г.

Относно фактурите с предмет: наем на МПС, наем база по договор и такса обслужване по договор съдът намира оспорения РА за незаконосъобразен. В хода на ревизията са представени (Приложение № 2) договори за наем на МПС, въз основа на които „Спиди Експерт“ ЕООД предоставя на „Старт спед“ ЕООД конкретни МПС, индивидуализирани по марка, модел, ДК № и номер на шаси – ДК [рег.номер на МПС] , С., С., СВ 5860 АМ, С., С.. Макар житейски да е нелогично, от юридическа страна няма пречка за отдаване под наем на чужда вещ, както в случая е установено пренаемане на МПС от страна на „Спиди Експерт“ ЕООД към ревизираното дружество.

При ревизията са събрани многобройни доказателства за реално осъществен от жалбоподателя международен превоз (л.397-709 от ревизионната преписка), вкл. с отдадените от „Спиди Експерт“ ЕООД МПС ДК [рег.номер на МПС] (л.397, 430,

452, 459, 478 и др.), СВ 5860 АМ (л.399, 409, 417, 422, 432, 436, 438, 442, 454, 476, 482 и др.), С. (л.401, 405, 413, 415, 424, 428, 440, 448, 450, 461, 463, 480 и др.) и С. (л.403, 407, 411, 420, 426, 434, 444, 446, 456, 458, 465, 467 и др.). По изложените съображения съдът приема, че наемната цена на ползваните МПС се дължи на наемодателя. Твърденията на ревизорите за липса на данни за преминаване на МПС през граница не са подкрепени с доказателства.

Идентични са съображенията за дължимостта на наема на ремонтната база в [населено място],[жк], [улица]. Неотнормирани са констатациите на приходните органи относно ремонтна база с адрес в кв. В., документирана с Протокол №1634148/22.07.2021 г., тъй като касаят друг недвижим имот.

Относно дължимата такса по договора за абонаментно обслужване съдът намира за относимо тълкуването, дадено от Съда на Европейския съюз в Решение по Дело С-463/14 „Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани“ ООД: „Що се отнася до абонаментните договори за консултантски услуги като тези по главното производство, член 62, параграф 2, член 63 и член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчното събитие и изискуемостта на данъка настъпват с изтичането на периода, за който е уговорено плащането, без значение дали и колко пъти възложителят действително се е възползвал от услугите на доставчика“. Въз основа на това тълкуване следва да се приеме, че начислената във фактурите такса по договора за абонаментно обслужване е дължима и ДК за нея е отказан неправилно.

Това са фактури №№:[ЕГН] от 04.12.2020 г. с ДО 6500.00 лв. и ДДС 1300.00 лв., [ЕГН] от 07.12.2020 г. с ДО 6500.00 лв. и ДДС 1300.00 лв., [ЕГН] от 07.12.2020 г. с ДО 1680.00 лв. и ДДС 336.00 лв., [ЕГН] от 29.01.2021 г. с ДО 3250.00 лв. и ДДС от 650.00 лв. и [ЕГН] от 29.01.2021 г. с ДО 420.00 лв. и ДДС от 84.00 лв., или общо ДДС в размер на **3670.00 лв.**, в която част РА следва да бъде отменен, ведно с пропорционално изчислената лихва за забава в размер на **310.51 лв.**

Относно фактурите с предмет части за МПС и консумативи: за тях са представени подадени от „Старт спед“ ЕООД заявки и приемо-предавателни протоколи, идентични със съдържанието на фактурата. Съдът намира за правилни изводите на приходните органи за липса на индивидуализация на стоките, което от своя страна пречат за извод за реалното им движение и предаване. Както е посочено в потвърждаващото решение на директора на ДОДОП С. за тези доставки формално е създадена документация (заявки и приемо-предавателни протоколи), съответна на търговския оборот и икономическа логика, но същата не удостоверява реално движение на стоки поради невъзможността те да бъдат индивидуализирани, което от своя страна да позволи проследяване на реалното им приемо-предаване.

При свободна справка в Интернет, напр. на сайт на Autodoc на адрес <https://www.autodoc.bg/rezervni-chasti/remont>, се намира каталог на резервни части за камиони. От него се установява, че всяка резервна част се индивидуализира с: артикулен номер на производител, EAN номер, тип и вид на частта, конструкция, вид закрепване, размери и артикулен номер на стоката при продавача. От значение е и марката на автомобила. Напр. един амортисьор е индивидуализиран по следния начин: Амортисьор М. V2021 маслен, двутръбен, Телескопичен амортисьор, отгоре с ухо, ухо отдолу, Номер на артикул: V2021, тип амортисьор: двутръбен, вид амортисьор: маслен, конструкция на амортисьор: Телескопичен амортисьор, вид на закрепване на амортисьора:отгоре с ухо, ухо отдолу, диаметър на бутална щанга [mm]:15,8, Тегло [kg]:3,000, дължина [mm]:387, 631, отвор-Ш[mm]:35,

Дължина на опаковка [cm]:50,5, Широчина на опаковка [cm]:6,4, Височина на опаковка [cm]:6,4, митнически тарифен номер:87088035, М.:Амортисьор, Номер на продукта:V2021, Наща цена:104,12 BGN, Артикулен номер на производителя:V2021, Производител: М., EAN номера:5412096107276.

За разлика от визираната подробна индивидуализация на резервни части, в спорните фактури е посочено единствено „амортисьор“. По напълно идентичен начин не са индивидуализирани и останалите резервни части, посочени като: водна помпа, лагер главина, радиатор воден, горивен филтър, маркуч на ролка, въздушен филтър, маслен филтър, пистов ремък, *зимна гума* и др. под., които не могат изчерпателно да се изброят с оглед огромния им брой. При предходни ревизии на жалбоподателя също е отречено правото на приспадане на ДК поради липса на индивидуализация на стоките, поради което не може да се приеме, че същият прилага грижата на добър търговец към делата си, респ. е добросъвестен при създаване на търговската си документация (напр. Решение № 4837 от 22.04.2016 г. по адм. д. № 7155/2015 г., I отд. на ВАС, Решение № 7118 от 30.05.2018 г. по адм. д. № 5295/2018 г., I отд. на ВАС, Решение № 10293 от 01.08.2018 г. по адм. д. № 13600/2017 г., VIII отд. на ВАС). Изложеното се потвърждава от поясненията на в.л. Я. в о.с.з. на 23.11.2022 г., според които директното изписване на материалите като разход създава трудности при последващи проверки, защото затруднява проследяването на закупените и вложени части. Жалбоподателят е наясно с тези трудности и въпреки това не е взел адекватни мерки за организиране на счетоводната си отчетност по начин, който позволява проследяване на стокския поток за целите на доказването.

Логичен извод на изложеното е невъзможността при условията на пълно, главно доказване да се докаже реално разместване на материални блага. Със създаването на документи, които не съдържат отбелязване за съществени елементи от уговорките – конкретно индивидуализирани резервни части, отделна калкулация на труд и материали, начин на формиране на договорната цена за труда и за материали, самото ревизирано лице се е поставило в невъзможност да докаже фактическото и реално изпълнение на спорните доставки.

Съдържащите се в ревизионната преписка ремонтни карти, издадени от „Спиди експерт“ ЕООД (л.1008 и сл.) по идентичен начин не съдържат индивидуализация на резервните части, поради което не допринасят за изясняване на спора в тази насока. Същите документират извършени от един единствен механик К. Г. значителен брой авторемонтни услуги на Т. конструкция за кратък период от време (напр. за два дни на л.1008 или за един ден на л.1011-1012), което съдът не намира за житейски логично. В рамките на месец септември 2020 г. К. Г. е ремонтирал 7 броя влекачи с ремарке и товарни автомобили, някои от които (рег. [рег.номер на МПС] и рег. [рег.номер на МПС]) по два пъти. В рамките на месец октомври 2020 г. К. Г. е извършил ремонт на същите 6 броя Т. конструкции, някои от които (рег. № С.) два пъти (л.1054 и сл.). В рамките на месец ноември 2020 г. К. Г. е извършил ремонт на същите 7 броя Т. конструкции, някои от които (рег. [рег.номер на МПС]) два пъти (л.1060 и сл.). През м.декември 2020 г. е извършен ремонт на същите МПС: рег. [рег.номер на МПС] (два пъти – л.1549 и 1553), СА 1224 ТВ, СА 0207 ТВ, СВ 0163 АН, РА 6948 ВА. Изложеното също е указание за документално оформление на правоотношения, на които не съответстват реални стопански операции.

Индивидуализация на стоките не се съдържа и в изготвените вътрешни приемо-предавателни протоколи, които документират предаване на резервни части и

консумативи от „Старт след“ ЕООД на шофьори на товарни автомобили (л.1019 и сл.).

В допълнение следва да се отбележи, че придружаващите спорните фактури за резервни части приемо-предавателни протоколи не съдържат данни за мястото, на което е осъществено предаването им. Мястото на предаване на стоките в случая е съществен елемент с оглед предмета на доставките, доколкото самият жалбоподател твърди, че ремонт е осъществен в ремонтната база на [улица], а не в база М., която са проверявали ревизорите. Това също компрометира категоричен извод за реално разместване на блага.

В настоящия случай наличието на плащане в брой, както и счетоводното отразяване на фактурите, не е достатъчно да обоснове реалност на документираните с тях доставки. Счетоводството е производно и отразява предходно съставени първични документи. При наличие на данни по делото за съставени документи, които не отразяват реални стопански операции, заключението на ССЕ, което е изготвено на база на същите документи, обсъдено съвкупно с другите обстоятелства по делото, не доказва реалност на доставките на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. Последователна е съдебната практика, че единствено наличието на фактури и счетоводното им отразяване при получателя не е достатъчно да обоснове тази реалност.

Относно фактурите с предмет префактуриране на ремонт с посочен ДК № на МПС: Същите са придружени с двустранно или тристранно съставени констативни протоколи (очевидно с подизпълнител на „Спиди експрес“ ЕООД) и приемо-предавателен протокол между изпълнителя/подизпълнителя и жалбоподателя с данни за резервната част. В ППП към фактурите резервните части не са индивидуализирани по вече изложени съображения, които не следва да се преповтарят. В констативните протоколи услугата е посочена като: смяна маховик, боядисване на преден капак, рециклиране въздушна възглавница, изчукване и изправяне на колони, подмяна на дъски, профили от неръждаема стомана, преден алуминиев борд, шлайфане и почистване на заваръчни шевове, ремонт на метални релси и метални конструкции, подшиване с подлепване брезент, ком.гарнитури за скоростна кутия, *тенекеджийски услуги (л.887)*, грундиране на ръжди на колони, заваряване, швайфане на колони, изчукване и изправяне на колони, ушиване на Т. покривало, кантове на алуминиеви капаци и др.под. Не са посочени размери или други количествени данни на услугата, стойност на труд и материали поотделно, липсва индивидуализация на вложените резервни части. Не става ясно как е формирана стойността на услугата.

Съдът приема, че така съставените документи не индивидуализират услугата чрез съществените ѝ договорни елементи – предмет и начин на формиране на договорната цена по смисъла на цитираната практика на СЕС - 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 С-151/13 Le Rayon d`Or). Изложеното определя като правилен и законосъобразен изводът на приходните органи за липса на реални доставки на услуги по спорните фактури.

Относно фактурите с предмет комплексно почистване с посочен ДК № на МПС: Фактурите са придружени със заявка от страна на „Старт след“ ЕООД, съдържаща

рег. номер на автомобил за услуга: почистване, както и констативен протокол с рег. номер на автомобил за 1 брой услуга почистване и нейната стойност. Следва да се отбележи, че стойността на услугата по почистване е различна – от 30 лв. без ДДС (л.929) до 436 лв. (л.916), при липса на всякакви данни за начина на формиране на тази стойност. В представените при ревизията договор за А. от 20.02.2019 г. и договор за наем на недвижим имот от 11.05.2020 г. липсват договорки относно почистване на автомобилите, още по-малко – такива за стойността на услугата. Изложеното предполага допълнително договаряне в тази насока, документирани данни за каквото липсват по делото. Това е така, тъй като заявките не съдържат стойност на услугата, а в констативните протоколи е отбелязана крайна стойност в големи различни граници без данни за начина на формирането ѝ.

Съдът приема, че така съставените документи не индивидуализират услугата чрез съществените ѝ договорни елементи като начин на формиране на договорната цена по смисъла на цитираната практика на СЕС - 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 С-151/13 Le Rayon d`Or). Изложеното определя като правилен и законосъобразен изводът на приходните органи за липса на реални доставки на услуги по почистване. В допълнение следва да се отбележи пълната липса на данни доставчикът да притежава автомивка за камиони и ремаркета.

По изложените съображения е дължимо отхвърляне на оспорването в частта, касателно фактурите с предмет части за МПС и консумативи, с предмет префактуриране на ремонт с посочен ДК № на МПС и с предмет комплексно почистване с посочен ДК № на МПС.

2. Относно доставчика „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД с оспорения РА за данъчни периоди от м. 09.2020 г. до м. 01.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 334 646,60 лв. по 214 фактури с предмет на доставка различни по вид *резервни части, гуми и консумативи*, описани подробно на стр. 44-55 от РД.

Резултатите от насрещната проверка на „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД са отразени в ПИНП №П-22221421038976-141-001/08.04.2021 г. В отговор на връчено по електронен път ИПДПОЗЛ от провереното дружество са представени копия на: процесните фактури, стокови разписки, оборотни ведомости, аналитични и хронологични регистри на сметки 304 – Стоки, 401- Доставчици, 411 – Клиенти, 501 – Каса в лева и 702 – Приходи от продажби на стоки за проверяваните периоди, свидетелство за регистрация на фискално устройство, договор за наем от 26.02.2019 г., сключен с наемодателя „ДАНИДИ 97“ ООД, ЕИК[ЕИК], съгласно който „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД наема склад от 40 кв. в стоково тържище в [населено място], [улица] месечна наемна цена от 120,00 лв. с вкл. ДДС.

Констатирано е в хода на ревизията, че при насрещната проверка на доставчика не са представени приемо-предавателни протоколи, заявки, оферти и др. придружаващи доставките документи, вкл. за произход и транспорт на стоките.

При анализ на данните от дневниците за покупки на „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД, както и от представените от доставчика счетоводни справки, е установено, че негови доставчици за проверяваните периоди са „МПМ 77“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ТЕХНО АВТОКОЗМЕТИКА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ДЕКС ГРУП СЕРВИЗ“ ЕООД,

ЕИК[ЕИК]. Ревизорите за приели, че предходните доставчици участват във верига от префактуриране на стоки и декларират покупки единствено от рискови доставчици, като **първият** по веригата от доставки не отчита никакви покупки и продажби. При извършени ревизии на предходните доставчици за установяване на задължения по ЗДДС е оспорена реалността на всички извършени и получени от тях доставки. Също така, при предходни ревизии на „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, на посочените дружества били извършени насрещни проверки, при които не са представени доказателства за реалност на фактурираните от тях доставки, за произход, приемо-предаване и превоз на стоките.

При справка в информационната система на НАП е установено, че от „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД е деклариран сключен трудов договор с едно лице на длъжност експедитор на стоки и товари. Дружеството не притежава МПС, а за наемането на такива не били представени доказателства. При извършена ревизия на доставчика /за периода от 22.10.2019 г. до 30.11.2019 г./ е установено, че не разполага с доказателства за реалност на декларираните доставки към *единствения* си клиент „СТАРТ СПЕД“ ЕООД, като не представя и такива за реално извършени покупки на стоки от предходни доставчици. Прието е, че не извършва реална икономическа дейност.

Констатирано е също, че „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД и неговите доставчици „ДЕКС ГРУП СЕРВИЗ“ ЕООД и „МПМ 97“ ЕООД са регистрирани на един и същ адрес в [населено място],[жк], [жилищен адрес] за който е известно, че представлява адрес на виртуален офис, използван от множество дружества, голяма част от които с рисков профил. Т.е. тяхната дейност се координира от едно и също място.

От жалбоподателя били представени идентични документи, в т.ч. счетоводни регистри за отчетените разходи по фактурите и доказателства за плащане /касови бонове/. Установено е при ревизията, че закупените стоки са заведени по сметка 601 – Разходи за материали, като се изписват на разход през сметка 123 – Печалби и загуби от текущата година. Представени са *ремонтни карти*, издадени от „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД /друг доставчик на ревизираното дружество/, пътни листа, вътрешни приемо-предавателни протоколи, като в последните са вписани данни за предаване на резервни части и консумативи на шофьорите, наети в „СТАРТ СПЕД“ ЕООД. Обяснено е, че пътните листа са съставени при превозване на авточастите и гумите до обекта, където са извършвани ремонтните услуги от „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД или до мястото, където е аварирало съответното МПС.

След анализ на представените доказателства от ревизираното дружество и неговия пряк доставчик и установените данни за предходните доставчици, органите по приходите са приели, че не е доказано приемо-предаването на описаните в процесните фактури и стокови разписки стоки. Липсвала информация за мястото на предаването им и за лицата, извършили предаването и приемането, както и за превоза на стоките по веригата от доставки, вкл. до обект на ревизираното дружество. Ревизорите са посочили, че представените пътни листа и вътрешни приемо-предавателни протоколи не могат да бъдат обвързани с конкретни фактури и доставчици. Също така, *счетоводната отчетност* на ревизираното дружество не предоставя възможност да се извърши съпоставка между закупените и вложени резервни части и консумативи при ремонта на наетите МПС, доколкото същите не са завеждани като материали, а директно е отчитан текущ разход. В РД е посочено, че от „СТАРТ СПЕД“ ЕООД изрично е изискана справка, даваща възможност да се проследи количеството на

закупените и вложени резервни части и материали, но такава не била представена. Освен горното в РД и РА е направен извод, че наетият от „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД склад с площ от **40 кв. м.** не е възможно да събере фактурираното на жалбоподателя количество резервни части, гуми и консумативи за товарни автомобили. С оглед горното в оспорения РА е формиран извод, че не са налице реални доставки по фактурите, издадени от „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД.

Съдът констатира наличие на сключен на 25.02.2019 г. договор за поръчка, с който жалбоподателят е възложил на довереника „Александър Степич“ ЕООД да осигурява периодичното му и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи за дейността му при поискване и преимуществено пред останалите клиенти на довереника. Установено е при ревизията, че такива клиенти липсват, което компрометира осъществяването на реална икономическа дейност от търговеца.

В преписката са налични издадени от „Старт спед“ ЕООД пътни листа с маршрут в.з. В.-Л. – [улица], както следва: от 16.09.2020 г., която дата съвпада с фактура № 321; от 15.09.2020 г., която дата съвпада с фактури № 319 и 320; от 14.09.2020 г., която дата съвпада с фактури № 317 и 318; от 12.09.2020 г., на която дата са издадени 4 фактури; от 11.09.2020 г., на която дата са издадени 3 фактури; от 10.09.2020 г., на която дата са издадени 3 фактури; от 09.09.2020 г., на която дата са издадени 4 фактури; от 08.09.2020 г., на която дата са издадени 4 фактури; от 07.09.2020 г., на която дата са издадени 5 фактури; от 07.09.2020 г., на която дата са издадени 5 фактури; от 04.09.2020 г., на която дата са издадени 4 фактури с данъчна основа на значителна стойност 8185 лв., 8187 лв., 8219 лв. и 8327 лв.; от 03.09.2020 г., на която дата са издадени 1 фактура; от 02.09.2020 г., на която дата са издадени 3 фактури и т.н.

Съдът не приема, че наличието на пътни листа е в подкрепа на реалността на доставките на стоки. На първо място, документите са съставени от името на ревизираното лице, което е заинтересовано от доказване на този благоприятен за него факт, което определя ниската му доказателствена стойност. На следващо място, в пътните листа не са отбелязани придружаващи стоката документи, което бламира привръзката им със спорните обстоятелства. Пътните листа не носят подписи на физически лица – както на тези, които са ги изготвили, така и на тези които са ги приели от името на ревизираното дружество. Също така, издадените от „Александър Степич“ ЕООД на съответните дати фактури за авточасти са на значителна стойност, което компрометира възможността за едновременен превоз с автомобил „О. К.“ в рамките на един ден. Съвкупната преценка на тези обстоятелства навежда на извод за документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции. В подкрепа на този извод е фактът, че в пътните листа е вписано името на механик К. Г., който е подписал и други документи – ремонтни карти от името на „Спиди експерт“ ЕООД.

По идентичен на предходния доставчик начин спорните фактури, издадени от „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД не съдържат индивидуализация на резервните части, които общо са посочени като: крепежен елемент, ABS модулатор за ремарки WABCO, спирачна възглавница BPW за ремарке, бампер палец за ремарке, амаргисъори SAF, нано добавка за масло, добавка за скоростна кутия, тефлонов уплътнител и др. под. Придружени са от издадени от „Старт спед“ ЕООД заявки, стокови разписки и приемо-предавателни протоколи с идентичен на фактурите предмет. Съдът приема за относими съображенията относно липсата на

индивидуализация на вещите, изложени при предходния доставчик, които не следва да се преповтарят. Правилни са изводите на решаващия орган за съставена формална по обем документация при липса на данни на същата да съответстват реални стопански операции. Наетото от доставчика помещение не съответства на значителния обем фактурирани стоки. Липсва търговска и икономическа логика „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД да има само един клиент за ревизираните периоди. Изложеното се подкрепя от фактите, установени в хода на ревизията му, приключила с РА № Р-22221419005027-091-001 от 03.06.2020 г., потвърден с Решение № 65/12.01.2021 г. на директора на ДОДОП С.. Обосновано е позоваването в последното на т.42 от Решение на СЕС от 20.06.2013 г. по дело С-653/11 – борбата с отклонението от данъчно облагане, избягването на данъци и евентуална злоупотреба, е призната и насърчавана от Директива 2006/112 цел и води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел получаване на данъчно предимство.

Потвърждават се изводите на приходните органи за документално оформление на отношенията, на които не съответстват реални стопански операции. Обосновано е позоваването на приходните органи на заключението на Генералния адвокат по дело С-439/04 А. К., според което 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. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. Възползвайки се от правото си на данъчен кредит, посредством т. нар. „нередовни фактури“ проверяваният субект очевидно се е стремил към неправомерно облагодетелстване. Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, е указание за неговата недобросъвестност.

Констатацията за невъзможност по счетоводен път да се индивидуализират процесните стоки се потвърждава от приетата съдебно-счетоводна експертиза. Според поясненията на в.л. Я. в о.с.з. на 23.11.2022 г. счетоводните документи предоставят възможност единствено за хронологично, но не и за аналитично, отчитане, т.е. без да се индивидуализират стоките и материалите.

По изложените съображения е дължимо отхвърляне на оспорването касателно доставчика „Александър Степич“ ЕООД.

Изложените изводи не се променят и от цитираната в писмена защита от 23.11.2022 г. на „Старт спед“ ЕООД съдебна практика, постановена по отношение на други получатели на доставчика „Спиди Експерт“ ЕООД. Посоченото решение № 1199/03.08.2020 г. на директора на ДОДОП С. не е достатъчно за индивидуализиране на конкретен съдебен спор.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на двете страни се дължат разноски. На жалбоподателя – съобразно уважената част от оспорването в размер на 3980.31 лв. съобразно общия обжалваем интерес от 77 759.81 лв. При сторени разноски за 50 лв. държавна такса и 1250 лв. възнаграждение за вещо лице, се дължат разноски в размер на 66.54 лв. На основание чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.2 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения на жалбоподателя се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 698.03 лв. при интерес от 3980.31 лв.

На ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 6552.34 лв. съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения при интерес от 73 779.30 лв.
Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТМЕНЯ по жалба на „Старт спед“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] 1113,[жк], [улица], партер, офис 1, чрез управителя Б. М. А., Ревизионен акт №Р-22221421001040-091-001 от 12.10.2021 г., потвърден с Решение № 1924 от 20.12.2021 г. на директора на ДОДОП [населено място], **в частта** на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по издадени от „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] фактури №№:[ЕГН] от 04.12.2020 г. с ДО 6500.00 лв. и ДДС 1300.00 лв., [ЕГН] от 07.12.2020 г. с ДО 6500.00 лв. и ДДС 1300.00 лв., [ЕГН] от 07.12.2020 г. с ДО 1680.00 лв. и ДДС 336.00 лв., [ЕГН] от 29.01.2021 г. с ДО 3250.00 лв. и ДДС от 650.00 лв. и [ЕГН] от 29.01.2021 г. с ДО 420.00 лв. и ДДС от 84.00 лв., или в общ в размер ДДС от **3 670.00 лв.** и лихва за забава в размер на **310.51 лв., или общо в размер на 3980.31 лв.**

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата ѝ част относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „АЛЕКСАНДЪР СТЕПИЧ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], както следва: **68 023.93 лв.** главница и **5 755.37 лв.** лихва за забава, или общо в размер на **73 779.30 лв.**

ОСЪЖДА Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] да заплати на „Старт спед“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] 1113,[жк], [улица], партер, офис 1, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК разноски в размер на 66.54 лв. и юрисконсултско възнаграждение в размер на 698.03 лв.

ОСЪЖДА „Старт спед“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] 1113,[жк], [улица], партер, офис 1, да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място], на основание чл.161, ал.1 от ДОПК юрисконсултско възнаграждение в размер на 6552.34 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: