

РЕШЕНИЕ

№ 5403

гр. София, 16.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав,
в публично заседание на 16.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Лилия Йорданова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **9138** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.226, ал.1 от АПК.

Образувано е въз основа на Решение № 8688 от 20.09.2023 г. по адм. дело № 4301/2023г. по описа на ВАС, с което делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ в отменената част на Решение №7684/14.12.22г. по адм.д.№ 1086/2022г. на АССГ, в частта, в която е отхвърлена жалбата на „Стар Спедр“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица] против Ревизионен акт №Р-22221421001040-091-001/12.10.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. с Решение №1924/20.12.2021г. относно установените с него задължения за ДДС и лихви в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Спиди Експерт“ ЕООД за доставки на резервни части и консумативи и фактурите, издадени от „Александър Степич“ ЕООД за доставки на резервни части, гуми и консумативи и в частта на разноските, присъдени в полза на ответника по делото в размер на 552,34лв делото е върнато на същия съд за ново разглеждане от друг съдебен състав в отменената му част.

С Решение №8688 от 20.09.2023г. на ВАС е отменен Ревизионен акт №Р-22221421001040-091-001/12.10.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. с Решение №1924/20.12.2021г относно установените с него задължения на „Старт Спедр“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица] за ДДС и лихви в резултат на непризнато право на данъчен

кредит в размер на 11 241,15лв по фактурите, издадени от „Спиди Експерт“ ЕООД за услугите почистване и ремонт на МПС. Със същото е оставено в сила Решение №7684/14.12.2022г. на АССГ, постановено по адм.д.№1086/2022г в частта му, в която е отменен Ревизионен акт №Р-22221421001040-091-001/12.10.2021г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. с Решение №1924/20.12.2021г и са присъдени разноски в полза на жалбоподателя.

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“.

В съдебно заседание жалбоподателят чрез юр. И. поддържа жалбата, моли съда да постанови решение, с което да уважи жалбата срещу ревизионния акт, потвърден с решение на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП в частта относно установените с него задължения за ДДС и лихви в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Спиди Експерт“ ЕООД и „Александър Степич“ ЕООД за доставки за данъчен период от 01.09.2020г. до 31.01.2021г., претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и депозит за експертизата.

В дадения от съда срок депозира писмени бележки на 23.04.2024г и изразява съгласие със заключението по изслушаната и приета по делото комплексна експертиза. С писмените бележки моли да бъдат присъдени направените от дружеството съдебни разноси за платената държавна такса, депозити за допуснатите, изслушани и приети счетоводна и комплексна съдебно –техническа експертиза и разноси за юрисконсултско възнаграждение съгласно Наредба №1 от 9 юли 2004г за минималните размери на адвокатските възнаграждения във връзка с чл.161 от ДОПК и при двете разглеждания на делото от АССГ.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юр. Б.. Счита, че в съдебното производство с приетата експертиза не се доказват твърденията в жалбата. 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 дело 1086/2022г, 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: РА6948ВТ, С4012ЕК, СА3875МХ, С7300ЕЗ, СА1224ТВ, С6198ЕК, СВ0163АН, СВ0755ЕА, СА0207ТВ и С3209ЕР. 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 бил 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. Степич, 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 влягане по предназначение. Отсъствието на тази информация във фактурите и придружаващите ги стокови разписки и протоколи било индикация за *фиктивност на документираните 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 автомонтър, 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 съдебното производство по адм.д. №1086/2022г., 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.

По същество на спора АССГ с Решение №7684 от 14.12.2022г. на АССГ, постановено по адм.д.№1086/2022г. по описа на АССГ 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. и ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата ѝ част относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „СПИДИ ЕКСПЕРТ“ ООД, 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.

В касационното производство по реда на чл.208-чл.228 от АПК вр. чл.160, ал.7 от ДОПК, образувано по касационни жалби на директора на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП и на „Старт Спедр“ ЕООД по адм.д.№4301 от 2023г. ВАС се произнася с решение №8688 от 20.09.2023г., с което Отменя Решение №7684/14.12.2022г. на АССГ, постановено по адм.д.№1086/2022г. в частта му, в която е отхвърлена жалбата на „Старт Спедр“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], [улица] против Ревизионен акт №Р-22221421001040-091-001/12.10.2021г, издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-С. с Решение №1924/20.12.2021г. относно установените с него задължения за ДДС и лихви в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Спиди Експерт“ ЕООД и „Александър Степич“ ЕООД за услугите почистване и ремонт на МПС и за доставки на резервни части, гуми и консумативи, както и в частта на разноските, в полза на ответника по делото в размер на 6 552,34лв и вместо него ПОСТАНОВЯВА: ОТМЕНЯ Ревизионен акт №Р-22221421001040-091-001/12.10.2021г, издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-С. с Решение №1924/20.12.2021г, относно установените с него задължения на „Старт Спедр“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], [улица] за ДДС и лихви в резултат на непризнато право на данъчен кредит в размер на 11 241,15лв по фактурите, издадени от „Спиди Експерт“ ЕООД за услугите почистване и ремонт на МПС и делото е върнато на същия съд за ново разглеждане от друг съдебен състав в останалата отменена част и ОСТАВЯ В СИЛА решение №7684/14.12.2022г на АССГ, постановено по адм.д.№1086/2022г в частта му, в която е отменен Ревизионен акт №Р-22221421001040-091-001/12.10.2021г, издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ и са присъдени разноски в полза на жалбоподателя-С. с Решение №1924/20.12.2021г.

По настоящото адм.д.№9138/2023г. в производството по реда на чл.226, ал.1 от АПК, след постановяване на Решение №8688/20.09.2023г. по адм.д №4301/2023 по описа на ВАС е прието и приобщено по настоящото дело адм.д.№1086/2022г. В изпълнение на указанията на ВАС с Разпореждане от 26.10.2023г. е указана доказателствената тежест на страните, като на осн. чл.163, ал.3 АПК вр. §2 от ДР на ДОПК на жалбоподателя е указано, че носи доказателствената тежест за установяване на съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, конкретно наличието на реални доставки на стоки по смисъла на чл.6 ЗДДС във връзка с чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО – прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически със стоките като собственик, за което е относимо изследване

на доказателствено релевантни факти като произход на стоката, съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, съобразно твърдения от конкрагентите механизъм на доставките. Изрично е указано на жалбоподателя, че е негова тежестта да докаже спорната връзка между получените доставки на стоки и осъществяваната от него облагаема дейност като задължителна предпоставка за правото на данъчен кредит, в т.ч. чрез изготвяне и приемане на съдебно-техническа експертиза от вещо лице, притежаващо необходимите специални знания. Изясняването на този спорен за страните въпрос е от съществено значение, тъй като той има отношение към тезата на приходните органи, че ако не по всички, то поне по част от фактурите липсват доставки, тъй като не е възможно в рамките на 5 месеца да бъдат вложени в ремонти на 11 автомобила /Г. композиции/ придобитите само от доставчика „Александър Степич“ ЕООД части и консумативи на стойност 1 673 233лв без ДДС, от които за м. януари 2021г-на стойност 623 389лв.

По делото е допусната и назначена комплексна съдебно-счетоводна и техническа експертиза, която да отговори на въпросите на оспорващата страна с молба от 19.12.2023г.

По делото е изслушана и приета комплексна експертиза, неоспорена от страните.

На поставен въпрос №1 С какви документи се удостоверява приемо-предаването, съхранението, движението и произхода на стоките? е дадено заключение, че от съдебната преписка се установява наличието на документи за възлагането, извършването и приемането на закупените Резервни части и Консумативи, възлагането, приемането и извършването на Ремонтните услуги и тези по Почистването, както следва:

Доставки на Резервни части и Консумативи от Доставчик „Александър Степич“ ЕООД:

- Договори
- Заявки
- Приемо - предавателни протоколи
- Стокови разписки

Доставки на Резервни части и Консумативи от Доставчик „Спиди Експерт“ ЕООД:

- Договори
- Заявки

Приемо - предавателни протоколи

Извършване /префактуриране/ на ремонт или техническа поддръжка, с влагани Резервни части или Консумативи от „Спиди Експерт“ ЕООД или предоставени от „Старт Спед“ ЕООД:

-Писмена заявка за необходими при ремонтите или техническата поддръжка резервни части и консумативи.

- Заявка от „Спиди Експерт“ ЕООД до фирма Изпълнител

- Приемо-предавателен протокол за предаване на необходимите за ремонтите или техническата поддръжка резервни части и консумативи.

- Констативен протокол за приемане на извършените ремонти и техническа поддръжка.

- Ремонтна карта /Технически протокол/, издавана от монтьора, на който е възложено извършването на ремонта или техническата поддръжка.

- Вътрешни Приемо - предавателни протоколи за предаване на шофьорите на резервни части и консумативи, когато съответното МПС е на международен курс,

Извършване на комплексно почистване на Т. композиции от „Спиди Експерт“ ЕООД:

-Заявки

-Констативен протокол

Съгласно заключението гореизброените документи липсват данни за каталожните номера на резервните части и консумаиви, което не позволява установяване на произхода им.

Липсват данни относно придобиването и съхраняването на частите и консумативите от Доставчиците „Александър Степич“ ЕООД и „Спиди Експерт“ ЕООД. Предвид разликата във времето между подаване на заявката и получаване на доставката вероятно доставчиците да не разполагат със стоки на склад, а да ги доставят след поръчка. Към делото не се откриват документи, удостоверяващи откъде Доставчиците „Александър Степич“ ЕООД и „Спиди Експерт“ ЕООД закупуват частите и консумативите.

На въпрос № 2. Каква част от закупените стоки като бройки са консумативи и каква част са резервни части е дадено заключение, че в счетоводството на „Старт Спед“ ЕООД доставените резервни части и консумативи се заприхождат по с/ка 601 „Разходи за материали“, защото се влагат директно в ремонти, а не се поддържа складова наличност и не се образува стокооборот.

Това създава известни затруднения при проследяване на закупените и вложени резервни части и консумативи, особено от дистанцията на времето.

Няма възможност да се изготвят Справки за Стоков поток, тъй като такъв се формира, когато стоките се заприхождат в с/ки от гр. 30 „Материални запаси“.

Представен е Хронологичен регистър на с/ка 601 „Разходи за материали“, от който може да се определи съответна позиция /доставка/ на определена стойност, без да е възможно да се установят количествата в тази доставка.

Вещото лице изследва за периода 01.09.2020 г. - 31.01.2021 г. по Хронологичния регистър на с/ка 601 „Разходи за материали“ бройките на позициите /доставките/ от „Спиди Експерт“ ЕООД и от „Александър Степич“ ЕООД /стр. 157 от Приложение № 1/, както следва:

„Спиди Експерт“ ЕООД:

Закупени резервни части и консумативи - 15 бр. покупки

„Александър Степич“ ЕООД:

Закупени резервни части и консумативи - 178 бр. покупки

Гуми - 35 бр. покупки

Няма информация за следното: в съответната бройка покупка, колко са бройките на закупените Резервни части и колко са бройките на закупените Консумативи.

На въпрос № 3. Как е организиран целия процес по доставката на части и консумативи и ремонт на автомобилите? В констативно съобразителната част по задача 1 са описани следните обстоятелства:

„Старт Спед“ ЕООД извършва търговска дейност в сферата на транспорта и превоза на товари, като основната икономическа дейност е Международен автомобилен превоз, за който притежава Лиценз № 20485/21.02.2019 г. издаден от Министерство на транспорта.

„Старт Спед“ ЕООД използва по Договор за наем от 11.05.2020 г. /стр.23 от съдебната преписка/ А. със сервиз, оборудван за ремонт на товарни автомобили на адрес: [населено място], Вилна зона В. - Л. триъгълника, [улица], е Наемодател - „Спиди Експерт“ ЕООД. „Старт Спед“ ЕООД не разполага със собствени МПС-та и ППС-та, а

използва наети, с които извършва основната си икономическа дейност.

Превозните средства се експлоатират при тежки условия - превоз на обемни и тежки товари, пътуване по третокласна пътна мрежа, преминаване през груби настилки, фериботи и др. Това налага често техническо обслужване и задължителни технически прегледи на МПС-тата и ППС-тата и ако същите не са в пълна изправност, няма да могат да осъществяват дейността си.

Когато се налагат ремонти, стойността им в западна Европа е в пъти по-висока от тази в България, поради което същите се извършват в страната.

Доставчик „Александър Степич“ ЕООД на Резервни части и Консумативи:

Между „Старт Спед“ ЕООД и Доставчик „Александър Степич“ ЕООД има подписан Договор за поръчка от 25.02.2019 г. /стр.288 от Приложение № 2/, за периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи при поискване, с преимущество пред останалите клиенти.

По Договора за поръчка от 25.02.2019 г. органите по приходите отказват право на Данъчен кредит за доставени резервни части и консумативи по издадени 214 бр. Фактури.

Тези Фактури са осчетоводени в счетоводството на „Старт Спед“ ЕООД, като са взети счетоводни операции:

Дебит с/ка 601 „Разходи за материали“ - с размера на ДО Дебит с/ка 453/1 „ДДС при покупки“ - с размер на ДДС

Кредит с/ка 401 „Доставчици“ - с размера на ДО + ДДС Всички Фактури са платени в брой, като са налични РКО:

Дебит с/ка 401 „Доставчици“ - ДО + ДДС

Кредит с/ка 501 „Каса в лева“ - ДО + ДДС

Издадените Фактури са вписани от „Старт Спед“ ЕООД в Дневниците за покупки и в Справките декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди.

Резервните части и Консумативите се заявяват със Заявка за доставка, като се описват: по видове, количества, срок на доставка, място на доставка.

При изпълнена Заявка се издава Данъчна Фактура, съдържаща изискуемите реквизити по чл.7, ал.1, т.4 от ЗСч и чл.114, ал.1 от ЗДДС.

Издава се Стокова разписка, в която подробно са описани резервните части и консумативите по видове и количества.

Издават се Приемо-предавателни протоколи за физическо предаване на стоките. Транспортът на резервните части и консумативите от Доставчик „Александър Степич“ ЕООД се извършва от негов склад в [населено място], бул. Еенерал Н.“ № 7 и към съдебната преписка са налични Пътни листа с маршрут: [населено място], [улица] до Вилна зона Врана - Л., [улица], които удостоверяват доставките до Базата на „Старт Спед“ ЕООД /стр.998-1007 от Приложение № 5/.

Въз основа Фактурата и Документите за доставка на резервни части и консумативи се вземат съответните счетоводни записвания.

В счетоводството на „Старт Спед“ ЕООД доставените резервни части и консумативи се заприхождат по с/ка 601 „Разходи за материали“, защото се влагат директно в ремонти, а не се поддържа складова наличност и не се образува стокооборот.

Това създава известни затруднения при проследяване на закупените и вложени резервни части и консумативи, особено от дистанцията на времето.

Няма възможност да се изготвят Справки за Стоков поток, тъй като такъв се формира, когато стоките се заприхождат в с/ки от гр. 30 „Материални запаси“.

Въз основа на извършените разплащания по осчетоводените Фактури в брой, се издават Фискални касови бонове.

Доставчик „Спиди Експерт“ ЕООД за извършване на ремонти на МПС и ППС, доставка на резервни части и консумативи и комплексно почистване на Т. композиции:

Между „Старт Спед“ ЕООД и „Спиди Експерт“ ЕООД има подписан Договор за абонаментно техническо обслужване от 20.02.2019 г./стр.260 от Приложение № 2/.

По Договора за абонаментно техническо обслужване, органите по приходите отказват право на Данъчен кредит за извършени ремонти, доставени резервни части и консумативи и извършване на почистване на Т. композиции по издадени 73 бр. Фактури /без 4 бр. фактури за наем на МПС и наем на База, по които е признат Данъчния кредит/.

Фактурите са осчетоводени в счетоводството на „Старт Спед“ ЕООД, като са взети счетоводни операции:

Дебит с/ка 601 „Разходи за материали“ - с размера на ДО Дебит с/ка 602 „Разходи за външни услуги“ - е размера на ДО Дебит с/ка 453/1 „ДДС при покупки“ - е размер на ДДС

Кредит с/ка 401 „Доставчици“ - е размера на ДО + Д ДС Всички Фактури са платени в брой, като са налични РКО и Фискални касови бонове:

Дебит с/ка 401 „Доставчици“ - ДО + ДДС

Кредит с/ка 501 „Каса в лева“ - ДО + ДДС

Издадените Фактури са вписани от „Старт Спед“ ЕООД в Дневниците за покупки и в Справките декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди.

„Спиди Експерт“ ЕООД въз основа на сключени Договори и други дружества получава и ползва временно и възмездно различни МПС и ППС, е право на преотдаване.

Част от тях „Спиди Експерт“ ЕООД преотдава на „Старт Спед“ ЕООД, като се задължава да осигури тяхното техническо обслужване, ремонт, поддръжка, профилактика и почистване на Т. композициите след извършване на транспортен курс.

Към преписката са приложени Договори за отдаване под наем на МПС, както следва:

- Договор от 15.03.2019 г. /стр.265 от Приложение № 2/.
- Договор от 08.04.2019 г. /стр.266 от Приложение № 2/.
- Договор от 20.03.2019 г. /стр.267 от Приложение № 2/.
- Договор от 27.02.2019 г. /стр.268 от Приложение № 2/.
- Договор от 20.03.2019 г. /стр.270 от Приложение № 2/.
- Договор от 20.03.2019 г. /стр.271 от Приложение № 2/.
- Договор от 20.03.2019 г. /стр.272 от Приложение № 2/.
- Договор от 01.03.2019 г. /стр.275 от Приложение № 2/.
- Договор от 20.03.2019 г. /стр.279 от Приложение № 2/.
- Договор от 08.03.2019 г. /стр.281 от Приложение № 2/.
- Договор от 06.03.2019 г. /стр.282 от Приложение № 2/.
- Договор от 09.05.2019 г. /стр.283 от Приложение № 2/.
- Договор от 15.03.2019 г. /стр.300 от Приложение № 2/.
- Договор от 25.05.2019 г. /стр.301 от Приложение № 2/.

От съдебната преписка се установява наличието на документи за възлагането, извършването и приемането на закупените Резервни части и

Консумативи, възлагането, приемането и извършването на Ремонтните услуги и тези по Почистването, както следва:

Доставки на Резервни части и Консумативи от Доставчик „Александър Степич“ ЕООД:

- Договори между страните за уговорка на техническите и финансовите условия на сделките а доставките.

Представен е Договор за поръчка от 25.02.2019 г., сключен между „Старт Спед“ ЕООД - Възложител и „Александър Степич“ ЕООД - Изпълнител за периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи при поискване, с преимущество пред останалите клиенти.

Заявки с конкретно упоменати условия на доставка, а именно: видове и количества на резервните части и консумативите, които следва да бъдат доставени,

- Приемо - предавателни протоколи, съдържащи следните реквизити: данни на страните - доставчик и получател, вид доставка, мярка, количество. ППП са подписани от двете страни без забележки.

- Стокови разписки с подробно описани доставките по видове, количества, единична цена и обща стойност.

Представени са издадените Фактури за доставки от „Александър Степич“ ЕООД, със съпроводителните документи Заявки, ППП и Стокови разписки /стр.1067 и сл. от Приложение № 5/.

Доставки на Резервни части и Консумативи от Доставчик „Спиди Експерт“ ЕООД:

- Договори между страните за уговорка на техническите и финансовите условия на сделките за услугите:

Представен е Договор за абонаментно техническо обслужване от 20.02.2019 г., сключен между „Старт Спед“ ЕООД - Възложител и „Спиди Експерт“ ЕООД - Изпълнител за абонаментно техническо обслужване.

- Заявки с конкретно упоменати условия на доставка, а именно: видове и количества на частите и консумативите, които следва да бъдат доставени от „Спиди Експерт“ ЕООД. Заявките се изпращат по електронен път и са валидни без подпис и печат на Заявителя.

- Приемо - предавателни протоколи, съдържащи следните реквизити: данни на страните - доставчик и получател, вид доставка, мярка, количество. ППП са подписани от двете страни без забележки.

Към издадените Фактури от „Спиди Експерт“ ЕООД за доставка на Резервни части и Консумативи могат да се видят съпроводителните документи: Заявки и ППП /стр.836-841, стр.856-861 от Приложение № 4/.

Извършване /префактуриране/ на ремонт или техническа поддръжка, с влагани Резервни части или Консумативи от „Спиди Експерт“ ЕООД или предоставени от „Старт Спед“ ЕООД:

- Техническото обслужване, ремонта, поддръжката и профилактиката на товарните автомобили, е които „Старт Спед“ ЕООД осъществява международния превоз на товари се извършва от „Спиди Експерт“ ЕООД, съгласно Договор за абонаментно техническо обслужване от 20.02.2019 г. /стр.260 от Приложение № 2/, е предмет: Абонаментна техническа и сервизна поддръжка на МПС, ППС и техника.

„Старт Спед“ ЕООД предоставя резервни части и материали, но ако за отстраняване на повреда Изпълнителят е вложил свои резервни части, Възложителят му ги заплаща в срок от един месец след ремонта.

Всички необходими за ремонтите или техническата поддръжка резервни части са предварително заявени с Писмена заявка, адресирана до Доставчика с вид и количество на частите и консумативите, които следва да се доставят. Заявките съдържат информация кое МПС или ППС се нуждае от ремонт и на кои дати може да бъде извършен.

- Необходимият ремонт или поддръжка се заявява със Заявка от „Спиди Експерт“ ЕООД до фирма Изпълнител, в която е посочено МПС с рег. №, вида на ремонта, срока за неговото изпълнение.

- Всички необходими за ремонтите или техническата поддръжка резервни части се предават е Приемо-предавателен протокол, съдържащ: вид и количество на същите и се подписва двустранно от двете страни.

Извършеният ремонт или поддръжка се приема с Констативен протокол, съдържащ: МПС с рег. №, кога е извършен ремонта, вида на ремонта, смяната на резервните части, вложените консумативи. Констативният протокол се подписва без възражения от: Възложителя - „Спиди Експерт“ ЕООД, Изпълнителят на услугата и Получателя на услугата - „Старт Спед“ ЕООД.

Към издадените Фактури от „Спиди Експерт“ ЕООД за доставка на резервни части и консумативи и за префактурирани ремонтни услуги могат да се видят съпроводителните документи: Заявки, ППП, Констативни протоколи /стр.842-855, стр.862-867 от Приложение № 4/.

При извършване /префактуриране/ на ремонта или техническата поддръжка, Монтьорът, на който е възложено извършването на същия попълва Ремонтна карта /Технически протокол/, в която се съдържат данни кое е МПС-то или ППС-то /марка, модел, рег. №/, място на извършената услуга, какви ремонтни дейности или каква техническа поддръжка е извършвана, какви резервни части и консумативи са вложени и използвани /вид, мярка, количество/, на коя дата се извършва, от кой служител, както и данни за фирмата която осъществява ремонта, в случай че Наемодателят е използвал подизпълнител. Ремонтната карта се попълва и подписва от Механик от фирма „Спиди Експерт“ ЕООД .

Представени са Ремонтни карти от „Спиди Експерт“ ЕООД /стр.1008 - 1014, стр.1054 - 1065 от Приложение № 5/.

Когато съответното МПС е на международен курс, предоставените консумативи за влагане от шофьорите се вписват във Вътрешни Приемо - предавателни протоколи, с вписана дата на издаване, данни за МПС-то, видове консумативи, мярка, количество, лице предало същите на шофьора и подписи на лицата предали и приели стоката.

Представени са Вътрешни приемо-предавателни протоколи /стр.1019 - 1023, стр.1045 - 1053 от Приложение № 5/.

Извършване на комплексно почистване на Т. композиции от „Спиди Експерт“ ЕООД:

- Заявки с конкретно упоменати условия на услугата, а именно: МПС рег. №., вид и брой почиствания, дати, на които следва да бъде извършено почистването. Заявките се изпращат по електронен път и са валидни без подпис и печат на Заявителя.

- Констативен протокол, съдържащ следните реквизити: МПС рег. №, брой извършени услуги, стойност на извършената услуга без ДДС. Съгласно Констативния протокол работата следва да бъде приета без възражение и същия се подписва от двете страни.

Към издадените Фактури от „Спиди Експерт“ ЕООД за услуги по комплексно почистване могат да се видят съпроводителните документи: Заявки, ППП, Констативен протокол /стр.892-895, стр.925-932 от Приложение № 4/.

В допълнение към описаните в Констативно-съобразителна част по Задача № 1 обстоятелства, техническото обслужване, ремонта и поддръжката на използвания от дружеството авто-парк, се осъществява за сметка на наемателя, „Старт Спед” ЕООД от „Спиди Експерт” ЕООД, на основание сключен договор за абонаментно техническо обслужване, като „Спиди Експерт” ЕООД е длъжен лично или чрез подизпълнители да

осъществява техническото обслужване и ремонтите. Влаганите при поддръжката и техническото обслужване резервни части и консумативи се закупуват от „Старт Спед” ЕООД и са за негова сметка.

При настъпване на повреда или установена необходимост, наемателят „Старт Спед” ЕООД подава писмена заявка, в която описва какви резервни части или услуги иска да получи. В приложените по делото заявки за резервни части липсват данни идентифициращи МПС или ППС, за което са исканите части, което поставя въпроса по какъв начин доставчиците изпълняват коректно поръчката.

Доставчиците „Александър Степич” ЕООД и „Спиди Експерт” ЕООД осигуряват поръчаните резервни части и консумативи и ги предоставят на купувача.

Наемодателят „Спиди Експерт” ЕООД лично или чрез подизпълнител извършва ремонта или услугата.

Извършеният ремонт или услуга се удостоверяват с констативен протокол и се префактурират на наемателя.

На въпрос №4. Всички доставени резервни части и консумативи само за товарните автомобили ли са или се отнасят и за помощния авто-парк е дадено заключение, че на база приложените към делото документи не може със сигурност да се установи, дали доставените резервни части са само за товарните автомобили или се отнасят и за помощния авто-парк. Предвид универсалната употреба на част от консумативите може да се приеме, че доставените консумативи не са само за товарните автомобили, а се отнасят и за помощния авто-парк.

На въпрос № 5. Изпращани ли са част от консумативите, бързо ликвидните стоки до Т.- композициите в чужбина с цел икономическа рентабилност? е направено заключение, че когато съответното МПС е на международен курс, предоставените консумативи за влагане от шофьорите се вписват във Вътрешни Приемо - предавателни протоколи, с вписана дата на издаване, данни за МПС-то, видове консумативи, мярка, количество, лице предало същите на шофьора и подписи на лицата предали и приели стоката.

Към делото липсват документи, които изрично да упоменават за кое МПС или ППС са заявените резервни части. Имайки предвид, че на водачи на товарни композиции са предоставяни значителни количества резервни части и консумативи е възможно, част от тези части и консумативи да са предназначени и за друга композиция, намираща се извън страната, но липсата на данни за идентификация не позволяват това да се твърди със сигурност.

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.

Спорен по делото е въпроса дали са налице законните предпоставки за признаване правото на ползване на данъчен кредит в общ размер 334 646,40лв и съответни лихви по 214 фактури за данъчен период от 01.09.2020г. до 31.01.2021г. за доставки с предмет гуми, резервни части и консумативи от дружество „Александър Степич“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и в общ размер 19840,99лв и съответни лихви по 14 фактури за данъчен период от 01.09.2020г. до 31.01.2021г за доставки с предмет резервни части, гуми и консумативи от дружество „Спиди Експерт“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

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 на 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), които 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.

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 предхождащи 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.

„Старт Спед“ ЕООД е приспаднало ДДС в общ размер 334 646,60лв по 214бр фактури за доставки на резервни части, гуми и консумативи, издадени от „Александър Степич“ ЕООД в периода м.август 2020г-м.януари 2021г и в общ размер 19840,97лв по 14 фактури със същия предмет, издадени от „Спиди Експерт“ ЕООД в периода м. септември 2020г-м.януари 2021.

В ревизионния акт ревизиращият екип приема, че не са налице законовите предпоставки за признаване правото на ползване на данъчен кредит 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.

Правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с наличието на реално извършена доставка по смисъла на чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС. Съгласно чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. Следователно стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. На първо място следва да се провери дали доставките са осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право, като при доставката на стоки доказването на факта на реалното предаване на същите и прехвърлянето на получателя на правото да се разпорежда с тях като собственик, изисква установяването на обстоятелството: 1. Че доставчикът е разполагал със стока от същия вид и количество, като фактурираните и 2. Че това количество стока физически е предадено на получателя.

Следва да се изследва въпроса дали стоките са индивидуализирани в достатъчна степен, за да е възможна проверката относно наличието на материалноправните предпоставки за признаване на правото на данъчен кредит. В изпълнение изискването на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС получателят по доставката следва да притежава фактура или други документи към нея, в която стоките са индивидуализирани в достатъчна степен /в този смисъл Решения на СЕС от 8 май 2013г по дело C-271/2012, Petroma Transports S.A, т.36 от 15 септември 2016г по дело C-516/14, Barlis 06 т.26/ В изпълнение на задължението си по чл.123, ал.1 от ЗДДС той следва да води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяване задълженията му по този закон /в този смисъл и т.64 от Решението на СЕС от 21 юни 2012г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Mahageben kft, P. D./. Според комплексно заключение на съдебно-счетоводна експертиза, вещите лица след преглед и анализ на всички документи към съдебната преписка „Старт Спед“ ЕООД извършва търговска дейност в сферата на транспорта и превозва товари, като основната му икономическа дейност е международен автомобилен превоз, за което притежава Лиценз, издаден от МТ. Използва по Договор за наем от 11.05.2020г. /л.23/ автобаза със сервиз, оборудван за ремонт на товарни автомобили а адрес [населено място], Вилна зона В. – Л. триъгълника, [улица] наемодател „Спиди Експерт“ ЕООД. Дружеството не разполага със собствени МПС-та и ППС-та, а използва наети, с които извършва основната си икономическа дейност. Превозните средства биват експлоатирани при тежки условия – превоз на обемни и тежки товари, пътуване по третокласна пътна мрежа, преминаване през груби настилки, фериботи и др., което налага често техническо обслужване и задължителни технически прегледи на МПС и ППС и ако същите не са в пълна изправност, не би могло да осъществява дейността си. Когато се налагат ремонти, стойността им в западна Европа е в пъти по-висока от България, поради което същите се извършват в страната.

По отношение фактурите с доставчик „Александър Степич“ ЕООД с предмет резервни части и консумативи се установява, че между жалбоподателя и този доставчик има сключен договор за поръчка от 25.02.2019г /л.288 от Приложение №2/, за периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи при поискване, с преимущество през останалите клиенти. По договора приходната администрация отказва право на данъчен кредит за доставни резервни части и консумативи по 214 фактури, като вещите лица са установили, че всички фактури са осчетоводени в счетоводството на „Старт Спед“ ЕООД, като са взети в предвид следните счетоводни операции: Дебит с/ка 601“Разходи за материали“ – с размера на

ДО, дебит с/ка 453/1 „ДДС при покупки“ – с размер на ДДС, кредит с/ка 401 „Доставчици“ – с размера на ДО+ДДС, като всички фактури са платени в брой, като са налични РКО: Дебит с/ка 401 „Доставчици“ –ДО+ДДС, кредит с/ка 501 „Каса в лева“ – ДО+ДДС. Издадените фактури са вписани от „Старт Спед“ ЕООД в дневниците за покупки и в справките декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Резервните части и консумативите се заявяват със заявка за доставка, като се описват: по видове, количества, срок на доставка, място на доставка. При изпълнена заявка се издава Данъчна фактура, съдържаща изискуемите реквизити по чл.7, ал.1, т.4 от ЗСч и чл.114, ал.1 от ЗДДС. Издава се стокова разписка, в която подробно са описани резервните части и консумативите по видове и количества. Издават се приемо-предавателни протоколи за физическо предаване на стоките. Транспортът на резервните части и консумативите от доставчик „Александър Степич“ ЕООД се извършва от негов склад в [населено място], [улица] към съдебната преписка са налични Пътни листа с маршрут: [населено място], [улица] до Вилна зона Врана – Л., [улица], които удостоверяват доставките до базата на „Старт Спед“ ЕООД /л.998-1007 от Приложение №5/. Въз основа на фактурата и документите за доставка на резервни части и консумативи се вземат съответните счетоводни записвания. Жалбоподателят в своето счетоводство заприхождава доставените резервни части и консумативи по с/ка 601 „Разходи за материали“ предвид факта, че същите директно се влагат в ремонти, а не се поддържа складова наличност и не се образува стокооборот. Това създава затруднения при проследяването на закупените и вложени резервни части и консумативи и няма възможност да се изготвят справки за стоков поток, тъй като такъв се формира, когато стоките се заприхождат с с/ки от група 30 „Материални запаси“. Въз основа на извършените разплащания по осчетоводените фактури в брой се издават фискални касови бонове.

По отношение фактурите с доставчик „Спиди Експерт“ ЕООД за доставка на резервни части и консумативи вещите лица са приели, че между „Старт Спед“ ЕООД и „Спиди Експерт“ ЕООД има подписан Договор за абонаментно техническо обслужване от 20.02.2019г /л.260 от Приложение №2/, като по договора приходните органи отказват право на данъчен кредит за доставени резервни части и консумативи. Фактурите са осчетоводени с счетоводството на „Старт Спед“ ЕООД, като са взети счетоводни операции: дебит с/ка 601 „Разходи за материали“ – с размера на ДО, Дебит с/ка 602 „Разходи за външни услуги“ с размера на ДО, Дебит с/ка 453/1“ДДС при покупки“ – с размер на ДДС ; Кредит с/ка 401 „Доставчици“ – ДО+ ДДС, като всички фактури за платени в брой, като са налични РКО и фискални касови бонове: Дебит с/ка 401 „Доставчици“ – ДО+ ДДС, кредит с/ка501 „Каса в лева“ –ДО+ДДС. Издадените фактури са вписани от жалбоподателя в дневниците за покупки и Справките декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди.

Съгласно заключението, от съдебната преписка се установява наличието на документи за възлагането, извършването и приемането на закупените резервни части и консумативи: Доставки на резервни части и консумативи, както следва: от доставчик „Александър Степич“ ЕООД – договори между страните за уговорка на техническите и финансовите условия на сделките за доставките /Договор за поръчка от 25.02.2019г, сключен между „Старт Спед“ ЕООД-възложител и „Александър Степич“ ЕООД-изпълнител за периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи при поискване, с преимущество пред останалите клиенти, заявки с конкретно упоменати условия на доставката, а именно: видове и количества на

резервните части и консумативите, които следва да бъдат доставени; приемо-предавателни протоколи, съдържащи реквизитите: данни на страните – доставчик и получател, вид доставка, мярка, количество. ППП са подписани от двете страни без забележки, стокови разписки с подробно описани доставките по видове, количества, единична цена и обща стойност. Представени са фактурите за доставки от този доставчик със съпроводителните документи – заявки, ППП и Стокови разписки /л.1067 и сл. от приложение №5/. Доставки на резервни части и консумативи от доставчик „Спиди Експерт“ ЕООД: - договори между страните за уговорка на техническите и финансовите условия на сделките за услугите- представен е договор за абонаментно техническо обслужване от 20.02.2019г /л.260 от Приложение №2/, сключен между „Старт Спед“ ЕООД –възложител и „Спиди Експерт“ ЕООД – изпълнител за абонаментно техническо обслужване, заявки с конкретно упоменати условия на доставката: видове и количества на частите и консумативите, които следва да бъдат доставени от „Спиди Експерт“ ЕООД. Заявките се изпращат по електронен път и са валидни без подпис и печат на заявителя, приемо-предавателни протоколи, съдържащи: данни за страните /доставчик и получател/, вид доставка, мярка, количество. Същите са подписани от двете страни без забележки. Към издадените фактури от „Спиди експерт“ ЕООД за доставка на резервни части и консумативи могат да се видят съпроводителните документи: заявки и ППП /л.836-841, л.856-861 от Приложение №4/.

Извършване /префактуриране/ на ремонт или техническа поддръжка с влагани резервни части или консумативи от „Спиди Експерт“ ЕООД или предоставени от „Старт Спед“ ЕООД: техническото обслужване, ремонта, поддръжката и профилактиката на товарните автомобили, с които жалбоподателят осъществява международния превоз на товари се извършва от „Спиди Експерт“ ЕООД съгласно договор за абонаментно техническо обслужване от 20.02.2019г. /стр.260 от Приложение №2/ с предмет абонаментна техническа и сервизна поддръжка на МПС, ППС и техника. Жалбоподателят предоставя резервни части и материали, но ако за отстраняване на повреда изпълнителят е вложил свои резервни части, възложителят му ги заплаща в срок от един месец след ремонта. Всички необходими за ремонтите или техническата поддръжка резервни части се заявяват предварително с писмена заявка, адресирана до доставчика с вид и количество на частите и консумативите, които следва да се доставят. Заявките съдържат информация кое МПС или ППС се нуждае от ремонт и на кои дати може да бъде извършен. Необходимият ремонт или поддръжка се заявява със заявка от жалбоподателя до фирма изпълнител, в която е посочено МПС с рег.№ и вида на ремонта, срок за неговото изпълнение. Всички необходими за ремонтите или техническата поддръжка резервни части се предават с приемо-предавателен протокол, съдържащ вид и количество на същите и се подписва двустранно от двете страни. Извършеният ремонт или поддръжка се приема с констативен протокол, съдържащ МПС с рег.№, кога е извършен ремонта, вида на ремонта, смяна на резервните части, вложените консумативи. КП се подписва без възражения от възложителя „Спиди Експерт“ ЕООД, Изпълнителят на услугата и получателя на услугата „Старт Спед“ ЕООД.

Към издадените фактури от „Спиди експерт“ ЕООД за доставка на резервни части и консумативи и за префактурирани ремонтни услуги според вещите лица могат да се видят съпроводителните документи: заявки, ППП, КП /стр.842-855, стр.862-867 от Приложение №4/. При извършване /префактуриране/ на ремонта или техническата

поддръжка, монтьорът, на който е възложено извършването му, попълва Ремонтна карта/Технически протокол, в която се съдържат данни кое е МПС или ППС /модел, марка, рег.№, място на извършената услуга, какви ремонтни дейности или каква техническа поддръжка е извършвана, какви резервни части и консумативи са вложени и използвани /вид, мярка,количество/, на коя дата се извършва, от кой служител, както и данни за фирмата, осъществила ремонта, в случай че наемодателят е използвал подизпълнител. Ремонтната карта се попълва и подписва от механик на фирма „Спиди експерт“ ЕООД. По делото са представени ремонтни карти от „Спиди експерт“ ЕООД /стр.1008-1014, стр.1054-1065 от приложение №5/Когато съответното МПС е на международен курс, предоставените консумативи за влагане от шофьорите се вписват във вътрешни приемо-предавателни протоколи, с вписана дата на издаване, данни за МПС-то, видове консумативи, мярка, количество, лице, предало същите на шофьора и подписи на лицата, предали и приели стоката.Представени са вътрешни приемо-предавателни протоколи /стр.1019-1023, стр.1045-1053 от Приложение №5/ Тъй като в счетоводството на жалбоподателя доставените резервни части и консумативи се заприхождават по с/ка 601 „Разходи за материали“, тъй като се влагат директно в ремонти, а не се поддържа складова наличност и не се образува стокооборот се създават затруднения при проследяване на закупените и вложени резервни части и консумативи и невъзможността да се изготвят справки за стокосен поток, тъй като такъв се формира, когато стоките се заприхождават в с/ка от гр.30 „Материални записи“, вещите лица от представения хронологичен регистър на с/ка 601 са определили съответна позиция/доставка/ на определена стойност, без да съществува възможност да се установят количествата в доставката за периода 01.09.2020г-31.01.2021г по хронологичния регистър бройките на позициите/доставките/ от „Спиди експерт“ ЕООД и от „Александър Степич“ ЕООД /л.157 от Приложение №1/ вещите лица приемат, че са закупени резервни части и консумативи -15бр. покупки от „Спиди експерт“ ЕООД и съответно 178бр. покупки резервни части и консумативи от „Александър Степич“ ЕООД.

При тези данни и при отчитане, че доставките на части и консумативи по процесните фактури са отразени в счетоводството на Старт С. ЕООД като разходи за материали и не са заведени по сметките за материални запаси от група 30, съответно изписани с цел влагане в ремонтните дейности, следва да бъде съобразено и приетото от СЕС в т.63 от неговото решение по дело С-95/07, Escotrade, съгласно което неизпълнението на някои формални изисквания, включително свързани със счетоводната отчетност, не може да лиши данъчно задълженото лице от право на приспадане, като в същия смисъл е и практиката на ВАС – Решение №6300/27.06.2022г на ВАС по адм.д.№12414/2021г, Решение №4897/10.05.2023г на ВАС по адм.д №10365/2022г, постановени при сходни факти. Следователно спорът по делото е концентриран върху възможността за установяване на връзката между получените гуми, части и консумативи с осъществяваната от ревизираното дружество дейност по международен транспорт на товари чрез доказване влагането на частите в извършените от „Спиди Експерт“ ЕООД ремонти на МПС. Данните по делото сочат, че описаните стоки са доставяни след заявяването им от жалбоподателя и резервните части в следствие са използвани при извършването на ремонтните услуги. Събраните по делото писмени доказателства – фактури, заявки, приемо-предавателни протоколи за предаване и приемане на стоките и услугите, ремонтните карти и протоколите за предаване на стоки на шофьорите на съответните МПС, в т.ч. писмените доказателства от страна на

ревизираното лице и контрагентите му, „С. Експерт“ Е. и „Александър Степич“ ЕООД, както и неговите подизпълнители в своята съвкупност, обуславят извода, че е налице пораждащият правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт, а именно - доставката на стоки и услуги е извършена от данъчно задълженото лице, което в съответствие с разпоредбата на чл.154, ал.1 ГПК, във връзка с §2 от ДР ДОПК, е доказало по пътя на главното и пълно доказване, че са налице законоустановените предпоставки по чл.68 от ЗДДС и чл.69 от ЗДДС за възникване на правото на данъчен кредит, поради което неоснователни и несъстоятелни се явяват изводите на ревизиращия екип, че няма реално извършени доставки, по смисъла на чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС.

При наличие на представени договори, фактури, заявки, подписани приемо-предавателни протоколи и търговски документи за изписването и предаването на стоките на получателя, фискални касови бонове за осъществени плащания от регистрирано ФУ, технически протоколи за влагане на стоките и документи, за транспортирането им, следва да се приеме за доказано действителното осъществяване на фактурираните стопански операции.

Ревизиращият екип при извършените проверки, е извел заключения за липса на доказателства и факти относно извършваната стопанска дейност въпреки, че дружеството е предоставило всички изисквани от ревизионния екип документи. Ревизиращият екип е издал РА, в оспорената му част, в разрез с разпоредбите на ЗДДС, ДОПК и Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност и тълкуването ѝ от Съда на ЕС съдържащо се в Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11.

Незаконосъобразността и неправилността на РА и потвърждаващото го Решение на Д„ОДОП“ се установяват и от заключението на изслушаната и приета по делото комплексна експертиза. Съдът кредитира изготвеното експертно заключение по приетата и неоспорена от страните комплексна съдебно авто-техническа и счетоводна експертиза като компетентно, обективно и съответно на доказателствата по делото.

Видно от същата е, че при осъществяване на дейността си „Старт Спед“ ЕООД не разполага със собствени превозни средства, а използва наети такива. Превозните средства се експлоатират при тежки условия - превоз на обемни и тежки товари, пътуване по третокласна пътна мрежа, преминаване през груби настилки, фериботи. Това налага често техническо обслужване и технически прегледи, защото, ако МПС-та не са в изправност, няма да могат да извършват превози на стоки и товари. Следователно въпреки, че част от стоките не са индивидуализирани в достатъчна степен във процесните фактури с посочване на конкретна търговска марка, модел, търговско наименование на частите и консумативите /последните са за универсална употреба/, по делото е доказана възможността за установяване на връзката между получените гуми, части и консумативи с осъществяваната от ревизираното дружество дейност по международен транспорт на товари чрез доказване влагането на доставките в извършените от „Спиди ксперт“ ЕООД ремонти на МПС. Така например в ремонтната карта от 05.10.2020г /л.1059 от том 5 са описани резервни части, фигуриращи във фактурата от „Александър Степич“ ЕООД от 03.10.2020г на л.1067 от том 5; в същата ремонтна карта са описани резервни части /бампер палец за ремарке, мост BPW E. PLUS 9010 за ремарке/, фигуриращи във фактурата от „Александър Степич“ ЕООД от 05.10.2020г. на л.1069 от том 5; Във фактурата от доставчик „Александър Степич“ ЕООД №[ЕГН]/05.10.2020г. са вписани доставките

на четири броя бампер палец за ремарке, които части са използвани при извършване на ремонтни услуги, съгласно четири броя ремонтни карти – л.1058, л.1059, л.1060 и л.1063 гръб от том 5. Във фактурата от същия доставчик №[ЕГН] от 06.10.2020г. е вписана доставка на 5 бр. CARGO F. FILTR за ремарке, които части са използвани при извършване на ремонтни услуги, съгласно пет броя ремонтни карти – л.1059, л.1060, л.1063, л.1063 гръб, л.1065. Предвид това не намира опора тезата на приходните органи, че ако не по всички, то поне по част от фактурите липсват доставки, тъй като е невъзможно в рамките на 5 месеца да бъдат вложени в ремонти на 11 автомобила /Г. композиции/ придобитите само от доставчика „Александър Степич“ ЕООД части и консумативи на стойност 1 623 389лв без ДДС. Тази теза на приходните органи е необоснована и не е подкрепена чрез анализ на събраните доказателства. Както е посочено и в заключението по комплексната експертиза жалбоподателят извършва търговска дейност в сферата на транспорта и превозва товари, като не разполага със собствени МПС и ППС-та, а използва наети такива, които не са нови и последните се експлоатират при тежки условия-превоз на обемни и тежки товари, пътуване по третокласна пътна мрежа, преминаване през груби настилки и фериботи, което води до тяхната амортизация и често техническо обслужване и задължителни технически прегледи. Констатирано е, че за да извършва дейността си, жалбоподателят трябва да поддържа превозните средства в изправност, а стойността на ремонтите в западна Европа е в пъти по-висока от тази в България, което налага ремонтването им да се осъществява в РБ.

Между „Старт Спед“ ЕООД и доставчика „Александър Степич“ ЕООД има подписан договор за поръчка от 25.02.2019 г. за периодично и своевременно снабдяване с резервни части и консумативи. По издадените от този доставчик общо 214 броя данъчни фактури от този доставчик на дружеството според съда неправомерно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Всички тези фактури са осчетоводени в счетоводството на „Старт Спед“ ЕООД, горното се подкрепя и от експертното заключение по изготвената ССЧЕ по адм.д. №1086/2022 на АССГ и експертното заключение по изготвената комплексна експертиза. Всички фактури са платени в брой, като са налични РКО. Издадените от „Александър Степич“ ЕООД фактури са вписани от „Старт Спед“ ЕООД в Дневниците за покупки и в Справките-декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Необходимите резервни части и консумативи се заявяват на този доставчик със Заявка за доставка, като се описват по видове, количества, срок на доставка и място на доставка. При изпълнена заявка се издава данъчна фактура, съдържаща изискуемите реквизити по чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството и чл. 114 от ЗДДС. Издава се и стокова разписка, в която подробно са описани резервните части и консумативи по видове и количества. Съставят се приемо-предавателни протоколи за физическото предаване на стоките. Транспортът на резервните части и консумативите от доставчика „Александър Степич“ ЕООД се извършва от негов склад в [населено място], [улица] към преписката са налични пътни листове с маршрут: [населено място], [улица] до Вилна зона Врана- Л. , [улица], които удостоверяват доставките до ремонтната база, където се ремонтират товарните автомобили, ползвани от „Старт Спед“ ЕООД. В счетоводството на „Старт Спед“ ЕООД доставените резервни части и консумативи се заприхождат по сметка 601 „Разход за материали“, защото се влагат директно в ремонти, а не се поддържа складова наличност и не се образува стокооборот. Въз основа на извършените разплащания по осчетоводените фактури в брой се издават

фискални касови бонове.

Между „Старт Спец“ ЕООД и доставчика „Спиди експерт“ ЕООД има подписан договор за абонаментно техническо обслужване от 20.02.2019 г. По издадените от този доставчик общо 14 броя данъчни фактури за доставени резервни части и консумативи на дружеството неправомерно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Всички тези фактури са осчетоводени в счетоводството на „Старт Спец“ ЕООД. Всички фактури са платени в брой, като са налични РКО и фискални касови бонове. Издадените от „Спиди експерт“ ЕООД фактури са вписани от „Старт Спец“ ЕООД в Дневниците за покупки и в Справките-декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. От съдебната преписка са налични достатъчно доказателства, доказващи реалност на доставките, а именно - документи за възлагането, извършването и приемането на закупените резервни части и консумативи, възлагането, както следва

- Договори между страните за уговорка на техническите и финансовите условия на сделките за доставките;

- Заявки с конкретно упоменати условия на доставки, а именно: видове и количества на резервните части и консумативите, които следва да бъдат доставени; Заявките се изпращат по електронен път и са валидни без подпис и печат на заявителя;

- Приемо-предавателни протоколи, съдържащи следните реквизити: данни на страните - доставчик и получател, вид доставка, мярка, количество. ППП (приемо-предавателни протоколи) са подписани от двете страни без забележки;

- Стокови разписки с подробно описани доставки по видове, количества, единична цена и обща стойност;

Издадените фактури от доставчика „Александър Степич“ ЕООД се съпровождат от заявки, ППП и стокови разписки.

Издадените фактури от доставчика „Спиди Експерт“ ЕООД се съпровождат от заявки и ППП.

Към издадените фактури от „Спиди Експерт“ ЕООД за доставка на резервни части и консумативи са приложени заявки, ППП, Констативни протоколи.

Установена е също така връзката между получените гуми, части и консумативи от доставчиците „Александър Степич“ ЕООД и „Спиди Експерт“ ЕООД, като описаните стоки са доставяни след заявяването им от жалбоподателя и резервните части са използвани при извършването на ремонтните услуги. Изслушаната и приета като компетентно и обективно изготвена комплексна съдебно-техническа и счетоводна експертиза установява, че техническото обслужване, ремонта, поддръжката и профилактиката на товарните автомобили, с които жалбоподателят осъществява международен превоз на товари се извършва от „Спиди Експерт“ ЕООД съгласно договор от 20.02.2019г за абонаментно техническо обслужване и сервизна поддръжка на МПС, ППС и техника, като жалбоподателят предоставя резервни масти и материали, но ако за отстраняване на повреда изпълнителят е вложил свои резервни части, възложителят му ги заплаща в срок до 1 месец след ремонта. Всички необходими за ремонта или техническата поддръжка резервни части предварително се заявяват с писмена заявка, адресирана до доставчика с вид и количество на частите и консумативите, които следва да се доставят. Заявките съдържат информация за МПС или ППС, което се нуждае от ремонт и на кои дати може да бъде извършен. Ремонтът се заявява от жалбоподателя до фирма-изпълнител с посочен рег№ на МПС вида на ремонта и срока за неговото изпълнение. Всички необходими за ремонтите или

техническата поддръжка резервни части се предават с ППП, съдържащ вид и количество на същите и се подписва двустранно от двете страни. Извършеният ремонт/поддръжка се приема с КП, съдържащ МПС с рег.№, кога е извършен той, вида на ремонта, смяната на резервните части, вложените консумативи. КП са подписани без възражения от възложителя жалбоподател и изпълнителя на услугата и получателя на услугата „Старт Спед“ ЕООД. Към издадените фактури от „Спиди експерт“ ЕООД за доставка на резервни части и консумативи и за префактурирани ремонтни услуги са приложени заявки, ППП, КП. Представени са ремонтни карти/технически протоколи, в които се съдържат данни за конкретното ремонтирано МПС, място на извършената услуга и какви ремонтни дейности/техническа поддръжка е извършена, какви резервни части и консумативи са вложени /вид, мярка, количество/, на коя дата се извършва от кой служител и данни за фирмата, извършваща ремонта в случай, че е използван подизпълнител. Така попълнената ремонтна карта съдържа подпис на механик на С. експерт ЕООД. При международен курс предоставените консумативи за влагане се вписват във вътрешно приемо-предавателни протоколи с вписана дата на съставяне, данни за МПС, видове консумативи мярка, количество, лице, предало същите на шофьора и подписи на лицата, приели и предали стоката.

От наличните по делото документи за заявени, доставени и получени резервни части и консумативи се установява, че преобладават консумативите, които са с универсална употреба, поради което и не е необходимо да се съдържат идентификационни данни за МПС за което са предназначени. Също така доставените резервни части и консумативи са предназначени освен за товарните автомобили на дружеството, но и за помощния автопарк, използван от дружеството.

Съобразно така събраните по делото доказателства, преценени поотделно и в тяхната съвкупност според съда се доказва, че срещу всички фактури за доставки на резервни части и консумативи, вложени в ремонтните дейности от „Спиди експерт“ ЕООД се доказва реалност на доставката, поради което неправомерно е отказано приспадането на данъчен кредит.

Съдът не кредитира извода на ревизиращите органи, че се касае за съмнителни сделки, нереални доставки и в крайна сметка за данъчна измама.

Дали по веригата от предходни доставчици има нередности и какви е въпрос, който е ирелевантен за предмета на настоящото дело и към същинския важен въпрос, а именно наличието на право на данъчен кредит на „СТАРТ СПЕД“ ЕООД за ревизирания период и по процесите 214 бр.фактури за доставки на резервни части, гуми и консумативи, издадени от „Александър Степич“ ЕООД и по 14 бр. фактури със същия предмет, издадени от „Спиди експерт“ ЕООД. В този смисъл Решение № 10575 от 30.07.2020 г. по адм. д.№ 5276/2020 г. по описа на ВАС, съгласно което съществува и е налице документална обосновааност при наличие на първични счетоводни документи, отразяващи необходимата информация по смисъла на Закона за счетоводството; „При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, определящ за преценката дали една услуга е действително осъществена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства...“.

Същевременно, в своите тълкувателни приложими решения, СЕС многократно е подчертавал, че не е допустима национална практика, с която се отказва претендираното данъчно предимство само въз основа на нередности при доставчика“; „...нередностите при доставчика и подизпълнителите му не могат да се

противопоставят на получателя, нито са самостоятелно основание да му се откаже признаване на право на данъчен кредит“. Това може да доведе до голям брой адресанти, които да търпят последствия.

Предвид горното изводите на приходната агенция, респ. на Директор Д“ОДОП“ за недоказаност на коментираните доставки се явяват фактически и правно необосновани и следва да бъдат отменени. Обратно - следва да се вземе предвид редовното и навременно изпълнение на задълженията за отчитане на процесния данък добавена стойност от страна на ревизираното дружество; начисляването на размера на данъка като задължение към бюджета от страна на доставчика; фактическата невъзможност на ревизираното дружество да осигури изпълнение на задълженията, възложени от ревизиращите органи на прекия и преходните нему доставчици, а именно - да представят исканите документи било по обективни, било по субективни причини, както и че в казуса не се констатира каквито и да е данни за наличие на недействителни или невалидни сделки или нарушаване на реда за отразяване и разчитане на ДДС с бюджета, за която ревизираното лице носи отговорност. В контекста на това следва да се приеме, че от ревизираното лице не може да се изисква да носи последствия от неизпълнението или ненавременното изпълнение на задълженията от доставчика, като бъде отказано правото да приспадне платено ДДС и в резултат на това, да бъде наложено да се заплати сумата за ДДС втори път заедно с лихва. Налице е обективен фактически състав, който обосновава правото на данъчен кредит. Същият е надлежно установен в ревизионния процес и не са налице несъмнени данни, които да обосновават извод за неговото незначително. Разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС обуславя възникването на субективното публично право на приспадане на данъчен кредит на данъчно задълженото лице от кумулативното осъществяване на елементите от регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав. Същият наред е притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Реалното осъществяване на процесите доставки на стоки се доказва по безспорен начин от съвкупната преценка на надлежно представените в ревизионното производство документи - всички, с които дружеството фактически е разполагало и е имало възможността да представи, както и от заключението на приетата като компетентно и безпристрастно изготвена комплексна експертиза.

По изложените съображения се дължи отмяна на Ревизионен акт /РА/ № 22221421001040-091-001/ 12.10.2021 г., издаден от М. С. Х., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията, и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията - органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден с Решение № 1924/20.12.2021 г. на Директор Дирекция „ОДОП“ в частта относно установените с него задължения за ДДС и лихви в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Спиди експерт“ ЕООД за доставки на резервни части и консумативи и фактури, издадени от „Александър Степич“ ЕООД за доставка на резервни части, гуми и консумативи за данъчни периоди от м.09.2020г до м.01.2021г.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски, които са своевременно поискани от страна на процесуалния представител на жалбоподателя до приключване на устните състезания – юрисконсултско възнаграждение и депозит за експертизата по настоящото дело. В

писмени бележки, дадени в предоставения от съда срок след съдебното заседание, в което е приключило разглеждане на делото, процесуалният представител на жалбоподателя заявява претенция за разноски по чл.80 от ГПК за съдебни разноски за платена държавна такса, депозит за допусната, изслушана и приета счетоводна експертиза и за юрисконсултско възнаграждение при предходното разглеждане на делото от АССГ. Същата не е заявена валидно най-късно в съдебното заседание, в което е приключило разглеждането на делото пред съответната инстанция, поради което съгласно ТР № 6/2012г. от 6 ноември 2013 год на Общото събрание на Гражданска и Търговска колегия на Върховния касационен съд на Република България разноски по чл.80 ГПК по адм.д. №1086/2022г. по описа на АССГ не следва да бъдат присъждани. На основание чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения на жалбоподателя се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 19062,34лв. при интерес от 360 308,59лв. и 1233,81лв. депозит по комплексната съдебно-счетоводна и техническа експертиза.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, III отделение, 67-ми състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №Р-22221421001040-091-001 от 12.10.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1924 от 20.12.2021 г. на директора на ДОДОП [населено място], **в частта** на установените с него задължения на „Старт Спед“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], ул. „В. №6 за ДДС и лихви в резултат на непризнато право на данъчен кредит в общ размер 334 646,60лв. по 214 фактури за доставки на резервни части, гуми и консумативи, издадени от „Александър Степич“ ЕООД в периода м.август 2020г-м.януари 2021г и в общ размер 19840,97лв. по 14 фактури със същия предмет, издадени от „Спиди Експерт“ ЕООД в периода м.септември 2020г-м. януари 2021г., в едно с лихви за забава в общ размер 5821,02лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите - С. да заплати на „Старт Спед“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] 1113,[жк], [улица], партер, офис 1 разноски в размер на 1233,81лв. и юрисконсултско възнаграждение в размер на 19062,34лв.

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

СЪДИЯ: