

# РЕШЕНИЕ

№ 5703

гр. София, 28.08.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 16 състав**, в публично заседание на 22.05.2013 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Ралица Романова**

при участието на секретаря Гургана Мартинова и при участието на прокурора Костов, като разгледа дело номер **2712** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба вх. № 6583 от 15.03.2012г., по описа на Административен съд София – град (АССГ) и вх. № 53-00-643 от 19.10.2011г. на Дирекция О. - С., подадена от П. П. К. Е., ЕИК[ЕИК] чрез П. П. К., в качеството си на управител, срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/08.03.2011г., издаден от В. А. П., старши инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите (ТД на НАП), потвърден с Решение № 1656/26.09.2011г. на директора на дирекция Обжалване и управление на изпълнението (О.), при Централно управление на НАП.

Предмет на оспорване в настоящото производство се явява РА, в частта му относно определените задължения от 168 908,46 лева ДДС, 78 341,83 лева корпоративен данък и лихви към тях общо в размер на 83 496,70 лева, произтичащи от непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от С. 11 Е. с ЕИК[ЕИК], Ни Ма консултинг Е. с ЕИК[ЕИК], Транс прогрес 43 Е. с ЕИК[ЕИК], Минимал 007 Е. с ЕИК[ЕИК], Д. Н. Е. с ЕИК[ЕИК], С. 77 Е. с ЕИК[ЕИК], Ленчев 2008 Е. с ЕИК[ЕИК], Б. инженеринг Е. с ЕИК[ЕИК] и В. 2005 Е. с ЕИК[ЕИК], както и извършено увеличение на финансовия резултат за 2007г., 2008г. и 2009г. със стойността по фактурите, издадени от посочените лица. В жалбата се навеждат доводи за неправилност и незаконосъобразност на оспорения акт. Твърди се, че същият не отговаря на заложените в ДОПК принципи на законност, обективност и служебно начало и в него

не се съдържат фактически констатации, аргументи и обосновани изводи, свързани с определените в диспозитивната му част данъчни задължения. Твърди се също, че дружеството е представило изисканите доказателства, касаещи процесните доставки, от които може да се направи безспорен извод за реалността им. Излага се аргумент, че оспорващото дружество извършва активна търговската дейност и сделките, по които не е признато право на приспадане на данъчен кредит са осъществени именно във връзка с тази дейност. Според оспорващия ревизиращият екип не се е съобразил със задължителните указания, дадени от изпълнителния директор на НАП. Посочва нарушения на разпоредбите на чл. 32 ДОПК. Релевирани са доводи, че дружеството притежава всички необходими документи, които отговарят на изискванията на чл. 114 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), за да може да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, по фактурите, издадени от изброените доставчици. В жалбата са изложени и подробни твърдения по отношение на направените от органите по приходите изводи, които според оспорващия не се подкрепят от събраните в хода на производството доказателства. Посочено е, че представените документи, свързани с доставчиците, показват недвусмислено, че дружеството е осъществявало търговия с горива, въпреки че в РА се твърди недоказаност на транспортната, техническата и кадровата му обезпеченост. Жалбоподателят подробно излага аргументи в подкрепа на твърденията си за всеки един от процесните доставчици, с които навежда извод за доказаност на транспортирането и предаването на стоките. Позовава се на практика на ВАС, която не цитира. По отношение на определяне на задълженията на дружеството по ЗКПО, подробно са изложени аргументи, в които се твърди, че няма неизпълнение на разпоредбата от посочения закон, защото основание за счетоводното записване е първичният счетоводен документ според Закона за счетоводство (ЗСч.) и разходите са отчетени на основание на издадените фактури. Претендира присъждане на направените във връзка с делото разноски.

По време на проведените по делото съдебни заседания, оспорващият се представлява от адвокат С., която поддържа жалбата. Изразява искане за постановяване на решение, с което да се отмени издадения РА. Счита, че от доказателствата по делото е видно, че са налице реални доставки, по които П. П. К. Е. е получател и впоследствие тези стоки са реализирани като предмет на реалните доставки на други получатели. Посочва, че следващите продажби са получени от бюджетни учреждения, за които П. П. К. Е. е участвал в обществени поръчки, спечелени от дружеството. Поддържа искането за присъждане на разноски.

Ответникът по оспорването – директора на дирекция Обжалване и данъчно – осигурителна практика (ОДОП) при ЦУ на НАП – С. се представлява от процесуален представител, който от негово име оспорва жалбата.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за законосъобразност и обоснованост на РА като издаден от компетентен орган, в рамките на неговите правомощия, в предвидената от закона форма, при спазване на материалноправните и процесуалноправните предпоставки.

Административен съд София – град, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

На основание Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 906680/15.10.2009г., изменена със ЗВР № 1000325/27.01.2010г., изменена със ЗВР № 1001771/26.02.2010г., изменена

със ЗВР № 1003626/04.05.2010г., издадени от М. Г. Р. — началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., изменена със Заповед № 1004429/27.05.2010г., издадена от П. Г. Г. - началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., е възложено извършването на ревизия на П. П. К. Е., за определяне на задълженията за корпоративен данък за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2009г. и задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2007г. до 30.09.2009г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1004429/10.12.2010г., връчен на ревизираното лице на 25.01.2011г. Направено е възражение, което е коментирано в мотивите на ревизионния акт. Ревизията приключва с РА № [ЕГН]/08.03.2011г., издаден от В. А. П., на длъжност старши инспектор по приходите в ТД на НАП - С., упълномощен със Заповед № К 1004429/14.12.2010г. С РА е определен общо размерът на задълженията по видове и по периоди, както и лихвите за просрочие към тях – 330 746,99 лева.

С вх. № 10-53-03-820/18.04.2011г. по регистъра на ТД на НАП – С., в срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК е постъпила жалба срещу РА № [ЕГН]/08.03.2011г. На основание чл. 156, ал. 7 ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция О. С. за срок до три месеца. С Решение № 1656/26.09.2011г. обжалваният по административен ред акт е потвърден изцяло. Решението е издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, удължен по реда на чл. 156, ал.7 от ДОПК и от компетентен орган.

Решението на директора на дирекция О. е връчено на 06.10.2011г. П. с посоченото решение РА е оспорен пред АССГ с жалба, подадена чрез решаващия административен орган на 19.10.2011 г. Срокът за обжалване по реда на чл. 156, ал. 1 ДОПК е спазен, жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на оспорения акт, с който в нейна тежест се установяват задължения. Предвид последното съдът намира, че жалбата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт, включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че оспореният РА № [ЕГН]/08.03.2011г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната Заповед за определяне на компетентен орган № К 1004429/14.12.2010г., издадена от органа, възложил ревизията. Последният е оправомощен на основание чл. 11, ал. 1, т. 1 ЗНАП със заповед № РД-01-131/22.03.2007г., издадена от директора на ТД на НАП – С..

Визираните от жалбоподателя нарушения на процедурата, регламентирана в разпоредбата на чл. 32 ДОПК не могат да бъдат самостоятелно основание, което да обоснове отмяна на оспорения ревизионен акт. На основание разпоредбата на чл. 160, ал.1, вр. ал. 3 и ал. 4 ДОПК, съдът следва да реши делото по същество, като не може да върне преписката на компетентния административен орган. Посоченото изискване налага в настоящото производство да бъдат установени обстоятелствата относно наличието на доставка, по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС.

В ревизионното производство е констатирано, че основната дейност на П. П. К. Е. е търговия на едро с твърди, течни и газообразни горива и нефтопродукти, както и с пшеница и други зърнени култури. Дружеството няма търговски обекти и складове, в

които да се съхраняват стоките. П. П. К. Е. извършва покупко-продажба на посочените стоки, които се съхраняват при доставчика до момента на транспортирането им до клиента. Констатирано е също, че дружеството не притежава транспортни средства, а ползва наети такива. На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на основните доставчици на дружеството през ревизирания период, с оглед установяване спазването на изискванията на ЗДДС и ЗКПО.

Връчени са искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПО), както следва: на С. 11 Е. - Искане за представяне на документи и писмени обяснения - изх. № 10-53-06-8425/11.11.2009г.; на Ни Ма К. Е. - Искане за представяне на документи и писмени обяснения - изх. № 10-53-06-8429/11.11.2009г.; на Транс прогрес 43 Е. - Искане за представяне на документи и писмени обяснения - изх. № 10-53-06-8431/11.11.2009г.; на Минимал 007 Е. - Искане за представяне на документи и писмени обяснения - изх. № 10-53-06-8434/11.11.2009г.; на Д. Н. Е. — Искане за представяне на документи и писмени обяснения - изх. № 10-53-06-8435/11.11.2009г.; на С. 77 Е. - Искане за представяне на документи и писмени обяснения - изх. № 10-53-06-8423/11.11.2009г.; на Ленчев 2008 Е. - Искане за представяне на документи и писмени обяснения - изх. № 10-53-06-8422/11.11.2009г.; на Б. инженеринг Е. - Искане за представяне на документи и писмени обяснения - изх. № 10-53-06-8421/11.11.2009г. и на В. 2005 Е. - Искане за представяне на документи и писмени обяснения - изх. № 10-53-06-8427/11.11.2009г. В отговор лицата са представили документи, входирани в деловодството на ТД на НАП. Екипът от проверяващи е установил, че дружествата са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, с изключение на С. 77 Е.. При проверка в информационната система на НАП е установено също, че издадените на П. П. К. Е. фактури са декларирани и отразени в дневника за продажби за съответния данъчен период. Констатирано е още, че лицата не са представили: оборотни ведомости по месеци, сертификати за анализ, декларации за съответствие на качеството на течните горива, доказателства за начина на транспортиране на стоката предмет на фактурите, документи удостоверяващи наличието на транспорт и транспортни средства, доказателства за притежаване на собствени или наети специализирани съдове за съхранение на горивото, както и доказателства за назначен персонал за изпълнение на доставките. Дружествата - Транс прогрес 43 Е., Минимал 007 Е., Д. Н. Е., Ленчев 2008 Е., Б. инженеринг Е. и В. 2005 Е. не са представили доказателства за извършено плащане по доставките (банкови извлечения и ПКО), както и счетоводни разпечатки на сметка 501/Каса и сметка 503/Банка. Останалите доставчици са представили доказателства за осъществено плащане. Констатирано е още, че дружествата - доставчици имат изискуеми задължения към бюджета, както следва: Ни Ма К. Е. - 5 563 966,64 лева по влязъл в сила РА № [ЕГН]/05.10.2009г.; Транс прогрес 43 Е. - 5 529 237,38 лева по влязъл в сила РА № [ЕГН]/15.09.2009г.; Минимал 007 Е. - 12 469 473,74 лева по влязъл в сила РА № [ЕГН]/24.09.2009 г.; Д. Н. Е. - 12 194 349,39 лева по влезли в сила: РА № [ЕГН]/18.05.2009 г., РА № [ЕГН]/28.10.2009г., РА № [ЕГН]/11.08.2010г. и РА № [ЕГН]/18.11.2010г.; С. 77 Е. - 3 852,16 лева; Ленчев 2008 Е. - 1 709 680,00 лева по влязъл в сила РА №[ЕИК]/30.08.2010г.; Б. инженеринг Е. - по влязъл в сила РА №[ЕИК]/30.09.2009г. и В. 2005 Е. - 2 920 907,50 лева по влязъл в сила РА №[ЕГН]/15.06.2009г.

Относно произхода на стоките доставчиците са представили документи, както следва: Ни Ма К. Е. като предходен доставчик е посочило Места Плюс 2002 Е. с 1 бр. фактура

(опростена). Дружеството към датата на доставката е deregистрирано по ЗДДС лице и има установени задължения по влязъл в сила РА № [ЕГН]/05.10.2009г. Транс прогрес 43 Е. като предходен доставчик е посочило С и М 2000 Е. с 2 бр. фактури (опростени). Дружеството към датата на доставката е deregистрирано по ЗДДС лице и има установени задължения по влязъл в сила РА № 20000275/07.06.2010г.; Минимал 007 Е. като предходен доставчик е посочило Д. Н. Е. с 4 бр. фактури. До Д. Н. Е. във връзка с 4-те бр. фактури е изпратено ИПДПО с изх. № 1-53-06-8431-1/26.01.2010г., като в получената обратна разписка е отбелязано, че на посочения адрес такъв субект не съществува. Дружеството има установени задължения по влезли в сила ревизионни актове. Д. Н. Е. като предходен доставчик е посочило Р. Т. Е. с 4 бр. фактури. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС лице и има установени задължения по влязъл в сила РА № [ЕГН]/13.10.2008г. С. 77 Е. като предходен доставчик е посочило Експертис 7 Е. с 1 бр. фактура. До Експертис 7 Е. във връзка с тази фактура е изпратено ИПДПО с изх. № 1-53-06-8423-1/27.01.2010г., което е получено от представител на дружеството на 29.01.2010г. В отговор документи не са представени. Експертис 7 Е. има установени задължения по влязъл в сила РА № [ЕГН]/12.04.2010г. Ленчев 2008 Е. като предходен доставчик е посочило Минимал 007 Е. с 1 бр. фактура. До Минимал 007 Е. във връзка с тази фактура е изпратено ИПДПО с изх. № 1-53-06-8422-1/27.01.2010г., което е получено от представител на дружеството на 29.01.2010г. В отговор документи не са представени. Минимал 007 Е. има установени големи задължения по влязъл в сила ревизионен акт. Б. инженеринг Е. като предходен доставчик е посочило В. Ю. Е. с 1 бр. фактура. До дружеството във връзка с тази фактура е изпратено ИПДПО с изх. № 1-53-06-8421-1/27.01.2010г., като обратната разписка се е върнала с отметка, че получателят не е потърсил пратката. В. 2005 Е. като предходен доставчик е посочило Р. Т. Е. с 1 бр. фактура. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС лице и има установени големи задължения по влязъл в сила РА № [ЕГН]/13.10.2008г.

С оглед на гореизложеното, от органите по приходите е направен извод, че няма установени данни за осчетоводяване на фактурите на предходните доставчици, както и за съставяне на счетоводни статии по смисъла на чл. 16 ЗСч, свързани със счетоводни записвания по дебита на сметка 302/Стоки.

След анализ на събраните доказателства, в това число констатациите от извършените на лицата ревизии и данните от подадените справки-декларации и дневници за покупки и продажби, ревизиращият орган е формулирал заключение, че по фактурите, издадени от С. 11 Е., Ни Ма Консултант Е., Транс прогрес 43 Е., Минимал 007 Е., Д. Н. Е., С. 77 Е., Ленчев 2008 Е., Б. инженеринг Е. и В. 2005 Е. не е извършена реална доставка по чл. 6 ЗДДС и следователно не е налице основание за начисляване на ДДС и възникване на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури е отказано, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 70, ал. 5, във връзка с чл. 6 ЗДДС.

В частта по ЗКПО в резултат от ревизията е извършено увеличение на финансовия резултат, както следва: за 2007 г., със стойността по фактурите, издадени от С. П. Е. и В. 2005 Е.; за 2008 г., със стойността по фактурите, издадени от Д. Н. Е., Транс прогрес 43 Е. и Минимал 007 Е.; за 2009 г., със стойността по фактурите, издадени от Минимал 007 Е., Ни Ма К. Е., Транс прогрес 43 Е., С. 77 Е., Ленчев 2008 Е. и Б. инженеринг Е.. Изложен е извод за наличие на отклонение от данъчно облагане, както и за липса на документална обосновааност. Ревизиращият орган се е позовал на

разпоредбите на чл. 16 от ЗКПО и чл. 26, т. 2 ЗКПО.

В хода на ревизионното производство, с подаденото възражение срещу издадения РД жалбоподателят е представил нови доказателства, в това число относно транспортиране на дизеловото гориво. Такива са фактури за извършени транспортни услуги издадени от доставчици на П. П. К. Е., удостоверяващи, че транспортът е за сметка на П. П. К. Е., а не на доставчиците. Представени са също счетоводни документи относно С. 11 Е. (главна книга, аналитични регистри, фактури на предходен доставчик - С и М 2000 Е. и др.), счетоводни документи относно В. 2005 Е., декларации от управителите на отделните дружества - доставчици и др. След проверка и анализ на представените документи ревизиращият органи по приходите е направил преценка, че същите не са достатъчни да обосноват изпълнение на изискуемите от ЗДДС предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит и тези на ЗКПО за отчитане на разходи.

По искане на оспорващия е допуснато и изслушано заключение на съдебносчетоводна експертиза (ССЧЕ). Същото е прието, като неоспорено от страните и приобщено към събрания в производството доказателствен материал. Анализирани са наличните счетоводни документи, като е установено, че получените доставки и извършените плащания за процесните фактури са осчетоводени в търговските книги на П. П. К. Е., както следва: дебит сметка 304/Стоки, дебит сметка 4531/Начислен ДДС на покупките и кредит сметка 401/Доставчици. В табличен вид вещото лице е отразило извършените последващи доставки на газьол 0.2% и дизелово гориво. Отново в табличен вид са отразени плащанията по посочените доставки, които са осчетоводени в дебит сметка 5033/Банка Д. АД и кредит сметка 411/Клиенти. След представяне на допълнителни документи от страна на жалбоподателя е установено, че има сключени редица подробно изброени договори за доставка на гориво. Установено е също, че П. П. К. Е. е осчетоводил фактурите за извършени транспортни услуги от Нафтимпекс интернешенъл АД с ЕИК[ЕИК], С.Л.У. О. с ЕИК [ЕГН], П.-62 Е. с ЕИК[ЕИК], ЕТ Р.-П. М. с ЕИК[ЕИК], ЕТ С. Черногорски с ЕИК[ЕИК] и Стагор 05 Е. с ЕИК[ЕИК] в дебит сметка 6021/Транспорт, дебит сметка 4531/Начислен ДДС да покупките и кредит сметка Доставчици. В табличен вид вещото лице е описало договорите за транспорт, фактурите за закупено гориво и фактурите за продадено гориво. Вещото лице не е извършило проверка в счетоводствата на доставчиците, тъй като същите не са открити на посочените адреси. От извършена проверка в информационната база на НАП е установено, че процесните фактури са включени в дневниците за продажби. Констатирано е, че срещу осчетоводения от жалбоподателя разход е осчетоводен приход, изразяващ се в покупка и продажба на газьол и дизел по обществени поръчки.

*С оглед на така установените факти, съдът прави следните правни изводи:*

Понятието „доставка” е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС и означава прехвърлянето на собственост върху стока или други вещни права върху стока, извършването на услуга, когато се извършват срещу насрещна престация на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Според чл. 9 ЗДДС услуга означава всичко, което има стойност и е различно от стока и пари (в обръщение като законно платежно средство).

Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукцията. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Цитираната законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка, е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителният факт на доставката е установен. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип относно съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал.1, т. 4 ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството, дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

В тежест на получателя по доставката е да удостовери, че реално е придобил собственост върху стока или се ползва от резултата на извършена услуга. Настоящата инстанция приема, че правилно в хода на ревизионното производство е прието, че по процесните доставки няма събрани пълни и безспорни доказателства относно фактическото им изпълнение. В случая не е достатъчно само издаването на фактура с придружаващите я документи (протокол, разписка или др.). Необходимо е да се изследва също произхода на стоката, както и възможността доставката да бъде реално извършена със съответния кадрови и технически ресурс.

В жалбата си жалбоподателят твърди, че органът по приходите не е взел отношение по представените от него фактури за извършени транспортни услуги, които според него документират транспорта на дизеловото гориво от доставчиците. Фактурите са приложени към административната преписка по

делото. Получател по тях е П. П. К. Е., както следва: № 883/16.03.2009 г., № 852/16.02.2009 г., № 836/29.01.2009 г., № 818/23.12.2008 г. и № 393/29.02.2008 г., издадени от Н. интернешънъл АД; № 19/31.01.2007 г., № 20/28.02.2007 г., № 21/30.03.2007 г. и № 22/30.04.2007 г., издадени от С. Л. У. О.; № 141/31.10.2007 г. и № 180/20.11.2007 г., издадени от П.-62 Е.; № 252/21.07.2008 г., издадена от ЕТ С. Черногорски и № 1787/29.01.2009 г., издадена от ЕТ Р. - П. М.. Фактурите имат за предмет транспортна услуга, като към фактурите на С. Л. У. О. има приложени протоколи, съдържащи дати на превоза, изминати километри и маршрут „от — до“.

Според настоящия състав, правилно органите по приходите са приели, че не може да се направи безспорен извод, че представените фактури документират именно транспорта на дизеловото гориво, предмет на процесните доставки. От същите не става ясно, че е извършен превоз на стоката „дизелово гориво“. Не е посочен вида на транспортното средство, регистрационния му номер, не са представени пътни листове и товарителници. Констатирано е и известно противоречие в ангажираните доказателства - от една страна се твърди, че транспортът на горивото е извършен за сметка на П. П. К. Е., което ползва реално услугите на Н. интернешънъл АД, С. Л. У. О., П.-62 Е., ЕТ С. Черногорски и ЕТ Р. - П. М., които дружества със свои транспортни средства превозват стоката до съответния склад, същевременно за всеки от доставчиците се посочва, че транспортът е бил извършен с автомобил с ДК [рег.номер на МПС], за което са били издадени товарителници съответно от: 12.01.2009г., 10.07.2008г., 05.02.2009г., 15.12.2008г., 18.12.2008г., 19.12.2008г., 15.01.2009г., 15.02.2008г., 18.02.2008г., 19.02.2008г., 20.02.2008г., 12.02.2009г., 05.03.2009г., 12.03.2009г. и 09.10.2007г. Горното се подкрепя и от заключението на изслушаната и неоспорена от страните ССЧЕ. От изложеното следва, че горивото е превозено с един автомобил (без да е ясно дали той е специализиран за превоз на течни товари), а същевременно фактури за транспортни услуги са издадени от 5 различни субекта. Правилно в ревизионното производство органите по приходите са стигнали до заключението, че не е практически възможно този автомобил да се употребява от всичките превозвачи, които извършват услуги на ревизираното дружество. От друга страна, жалбоподателят и в хода на съдебното производство не прилага цитираните от него товарителници от които да се установи, че действително е извършен превоз, осигурен за сметка на П. П. К. Е..

Следва да се отбележи, че документите, които удостоверяват транспортните услуги са: пътни листа, товарителници, складови разписки, експедиционни бележки и други съставяни в тази връзка. Жалбоподателят не е ангажирал като доказателство нито един от тези документи и не е предоставил информация относно вида на автомобилите, както и шофьорите на товарните коли. При липса на доказателства за реалността на доставките, неправилно би било съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Н. факт е неосъществен факт. При липса на извършена двустранна сделка (обратното не се установи по делото) нормално и логично е знание за това да има и при

двете страни по тази сделка. При това положение не би могло да намери приложение приетото с постановеното от С. решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в т. 63 е посочено, че според практиката на съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи /вж. Решение от 17 юли 2008г. по дело № С-132/06, т. 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело № С-188/09, т. 21/. В т. 64 е посочено, че за тази цел Директива 2006/112 и по-конкретно член 242 от нея задължава всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. В случая, за да установят реалността на документираните услуги, с оглед разпоредбата на чл. 37, ал. 1 ДОПК, вменяваща задължение на органите по приходите да събират служебно доказателства, от ревизиращия екип са инициирани гореописаните насрещни проверки, за целите на които са изготвени и връчени по надлежния ред ИПДПОЗЛ. В отговор на тези искания не са представени необходимите доказателства. Ревизиращите органи са анализирали задълбочено наличната информация и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което се е формирало становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като липсват безспорни доказателства за реалното осъществяване на документираните с тях доставки именно от посочения доставчик. Настоящата инстанция споделя така формирания извод, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизионното производство доказателства не позволява да бъде прието, че издадените фактури от процесните доставчици документират реално извършени доставки.

В подкрепа на изложеното се явява и обстоятелството, че в хода и на двете производства – ревизионно и съдебно, не са представени доказателства по отношение на местонахождението на обекта, в който горивото е било съхранявано, натоварено и впоследствие превозено до съответния обект. Не са представени документи, както и обяснения от страна на жалбоподателя и на отделните доставчици за това, в какви цистерни и специализирани складове и къде точно е било съхранявано горивото до момента на неговото натоварване вече като собственост на П. П. К. Е.. Не е посочено мястото на предаване. Не се установява по безспорен начин къде е съхранявано горивото и къде именно същото е предоставено във фактическа власт на П. П. К. Е.. Няма също доказателства, че горивото е било натоварено на транспортно средство, представляващо цистерна, годна да превозва опасни товари, каквито са процесните стоки.

На следващо място следва да се посочи, че настоящия състав споделя и направените изводи на ревизиращите органи, свързани с приложението на Наредба № 40/14.01.2004г. за условията и реда за извършване на автомобилен превоз на опасни товари, Закона за автомобилните превози и Наредба № 16/1999 г. за ограничаване емисиите на летливи органични съединения при съхранение, товарене или разтоварване и превоз на бензини. Действително нарушението на посочените нормативни актове основно би довело до наличие на административно нарушение и налагане на административно наказание, но настоящата инстанция намира, че с оглед

естеството на процесните стоки, а именно - опасни товари по смисъла на Европейската спогодба за международен превоз на опасни товари по шосе, при наличие на осъществен транспорт би следвало да съществуват доказателства за спазване на разпоредбите на посочените актове. Правилен е и изводът, свързан с Наредбата за изискванията за качеството на течните горива, условията, реда и начина за техния контрол, в сила от 01.10.2003 г., според която (чл. 12, ал. 1) лицата, които пускат течни горива на пазара, са длъжни да предоставят декларацията за съответствие или заверено копие от нея на лицата, които транспортират, разпространяват, съхраняват и/или използват течни горива. Съгласно ал. 2 на разпоредбата лицата по ал. 1 и лицата, които разпространяват течни горива на пазара, са длъжни да предоставят заверено копие на декларацията за съответствие на разпространяваната от тях партида течно гориво, като задължително вписват в нея количеството и лицето, на което течното гориво се предоставя за последващо разпространение, съхранение, използване, датата и номера на документа за експедиция, а съгласно ал. 3, лицата по ал. 2 са длъжни да вписват номера и датата на декларацията за съответствие на партидата течно гориво във всички други документи, които го придружават. Следователно, заверени копия от посочените декларации следва да се съхраняват както при доставчика, така и при получателя и да бъдат вписани във всички документи, които придружават горивата.

Представените документи от страна на дружеството – жалбоподател не са пряко относими към реалността на доставките. Те удостоверяват счетоводното отразяване на сделките в отчетността на доставчиците и търговските отношения между отделните страни. Същите, обаче не могат да се считат за безспорно доказващи реалността на извършените доставки. Само от наличието на приемо-предавателни протоколи не се доказва фактическото предаване на стоката от единия субект на другия. Представените декларации от управителите на отделните дружества доставчици, в които те декларират, че издадените на П. П. К. Е. фактури документират реални сделки не се ползват с доказателствена стойност относно достоверността на изявлението. Следва да се представят доказателства за наличие на реално предаване на стоката от доставчика на получателя. В тази връзка е необходимо да се съобрази, че предмет на доставката е родово определена вещ, което предполага, че прехвърлянето на правото на собственост би следвало да се извърши според изискването на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), съгласно който при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не са събрани доказателства, от които може да се направи обоснован извод за предаването на родово определените вещи по процесните фактури.

Във връзка с правото на приспадане на данъчен кредит и принципа на данъчен неутралитет следва да се посочи и решение на Съда на Европейския съюз от 31 януари 2013г., постановено по дело C-643/2011г. Съгласно т. 41, от което правото на съюза не изключва възможността компетентната

администрация да провери дали фактурираните от данъчнозадължено лице сделки действително са извършени и с оглед на декларираното от него евентуално да установи наличието на данъчно задължение. Резултатът от такава проверка, както и декларирането и плащането на начислен ДДС от издателя на фактурата са обстоятелства, които националният съд следва да вземе предвид при преценката относно наличието на облагаема сделка, предоставящо право на приспадане на данъчен кредит на получателя по фактурата. В мотивите на посоченото решение дори се приема, че само от факта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларираните от него ДДС не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка (т. 42 от решението).

В процесния случай правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на жалбоподателя поради обстоятелството, че доставчикът не е представил документите, които биха доказали неговата техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставката (това е обстоятелство, по което в мотивите си се е произнесъл и съдът на Европейския съюз в посоченото решение). В тази връзка съгласно мотивите на посоченото решение националната юрисдикция, както данъчната администрация, така и в настоящия случай съдебната инстанция следва да провери обстоятелствата в тази връзка, като в съответствие с правилата за доказване по националното право извърши обща преценка на всички доказателства. Такава обща преценка е била извършена от органите по приходите, издали обжалвания ревизионен акт. В настоящото съдебно производство доказателствената тежест относно установяване наличието на положителния факт за реалност на доставката се носи от страната, която се ползва от благоприятните последици от неговото съществуване. В тежест на жалбоподателя по спора е да докаже реалността на фактурираните доставки, тъй като черпи права от наличието на този положителен факт.

Релевирианият довод от процесуалния представител на жалбоподателя, че със закупеното гориво са били извършени безспорно доказани доставки към: [община], ОДЗ Полет, БТК АД, СОУ Й. Й. и Българо германски център за професионално обучение, следва да се разглежда в контекста на хипотезата как горивото е продадено, без преди това да е било реално закупено и придобито. Няма спор по тезата, че за да бъде една стока реализирана от даден субект, същата преди това следва да е била придобита и налична в този субект. В случая, обаче, не са представени доказателства и не се доказва, че реализираното от П. П. К. Е. дизелово гориво към [община], ОДЗ Полет, БТК АД, СОУ Й. Й. и Българо германски център за професионално обучение е закупено именно от процесните доставчици.

Нормата на чл. 68, ал. 1 ЗДДС определя правото на приспадане на данъчен кредит, съгласно която 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 или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен

това чл. 68, ал. 1 ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна, съгласно чл. 168, б. „а“ доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от Директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка, както се посочи и по-горе, самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на стоки или услуги. При изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. Следователно, при една реално осъществена стопанска операция, данъчнозадължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне. Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството. Следователно изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В случая жалбоподателят има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, което същият не е сторил нито по време на ревизията, нито в хода на настоящото производство по обжалване. В частта относно определените задължения по реда на ЗКПО са относими направените по-горе изводи и заключения, досежно увеличението на финансовия резултат със стойността по фактурите на посочените лица.

Разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО предвижда, че не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Изискванията към документалната обоснованост по смисъла на ЗКПО по отношение на отчетени от задължените лица счетоводни разходи са регламентирани в чл. 10 от ЗКПО. Съгласно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция.

Съобразно приетото в частта по прилагането на ЗДДС, в случая няма основание да се приеме, че издадените от С. 11 Е., Ни Ма консултинг Е., Транс прогрес 43 Е. 15395, Минимал 007 Е., Д. Н. Е., С. 77 Е., Ленчев 2008 Е., Б. инженеринг Е. и В. 2005 Е. фактури отразяват действително извършени стопански операции - извършване на описаните във фактурите доставки. Предвид последното, законосъобразно с РА е извършено увеличение на финансовия резултат за 2007г., 2008г. и 2009г. на посоченото основание на чл.26, ал.2 от ЗКПО.

На основание изложените съображения, настоящата инстанция намира, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата на П. П. К. Е. следва да бъде приета за неоснователна.

По делото от страна на ответника не е направено искане за присъждане на разноски, поради което съдът не дължи произнасяне в тази насока.

*По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град*

## **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на П. П. К. Е., ЕИК[ЕИК] чрез П. П. К., в качеството си на управител срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/08.03.2011г., издаден от В. А. П. на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 1656/26.09.2011г. на директора на дирекция Обжалване и управление на изпълнението, при ЦУ на НАП.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в 14 дневен срок от съобщаването му.

**Административен съдия:**