

РЕШЕНИЕ

№ 34264

гр. София, 20.10.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав, в
публично заседание на 14.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Йорданова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разглежда дело номер **12053** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

С решение № 12430/13.12.2023г., постановено по адм.д. № 5687/2023г. по описа на ВАС, състав на Осмо отделение е отменил решение № 2725/20.04.2023г., постановено по адм.д. № 6433/21 г. по описа на АССГ, и е върнал делото за ново разглеждане на друг състав от АССГ.

Делото е образувано по жалба на „Елторо Ойл БГ 2014“ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.4, срещу РА № Р-22002219005180-091-001 от 10.02.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], потвърден с Решение № 838/02.06.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения за ДДС за д.п. м.01 и м.02.2018г. общо в размер на 97765.48 лв. главница и лихви за забава общо в размер на 832.35лв.

Жалбоподателят в жалбата си, в съдебно заседание и представени писмена молба по делото, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Соци, че доставки по процесните фактури са реално извършени като дружеството е представило всички необходими документи доказващи този факт.Излага подробни съображения в тази насока.Позовава се на практиката на СЕС.Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Претендира разноски по делото.Прави възражение за претендираното юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], чрез процесуалния

си представител, в съдебно заседание оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Представя писмени бележки.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител и не изразява становище по същество на жалбата.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на

ЗВР № Р-22002219005180-020-001/05.08.2019 г./ л.48 от адм.д.№ 6433/21/, издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-818/10.05.2019г. / л.35-36 от адм.д.№ 6433/21/ на директора на ТД на НАП – [населено място], за установяване на задължения за ДДС по ЗДДС за д.п. м.01.и м.02.2018 г., като срока за завършване на ревизията е 3 месеца от датата на връчване на заповедта. Същата е връчена по реда на чл. 29, ал.4 от ДОПК на 22.08.2019г. ЗВР е изменена със ЗВР № Р-22002219005180-020-002/20.11.2019 г./ и ЗВР № Р-22002219005180-020-003/17.12.2019 г./ л.42-47 от адм.д.№ 6433/21/, с които срока за завършване на ревизията е определен до 22.01.2020г. Със заповед № Р-22002219005180-023-001/20.01.2020 г. ревизионното производство е спряно на основание чл.34, ал.1, т.2 от ДОПК, като същото е възобновено със заповед № Р-22002219005180-143-001/19.10.2020г. и срока за завършване на ревизията е определен до 21.10.2020г./ л.37- 42 от адм.д.№ 6433/21/. Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Ревизионният доклад / РД/ се съставя не по-късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок не е спазен. РД е издаден с № Р-22002219005180-092-001/03.12.2020 г./ л.51-69 от адм.д.№ 6433/21/. РД е връчен по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на 04.12.2020г. Не е постъпило възражение срещу РД. Извън срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден РА № Р-22002219005180-091-001/10.02.2021 г./л.76- 82 от адм.д.№ 6433/21/. Същият акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията.

Ревизията е извършена повторно и е образувана във връзка с Решение №1282 от 25.07.2019 г. на Директора на Дирекция ОДОП С., с което е отменен РА №Р-22221718001634-091-001 от 07.05.2019 г. и преписката е върната с указания за извършване на нова ревизия.

С обжалвания РА са извършени корекции на декларираните от жалбоподателя задължения за данък върху добавената стойност за ревизираните данъчни периоди м. 01.2018 г. и м.. 02.2018 г., както следва:

- непризнато право на данъчен кредит на основание чл. 68. ал. 1, т. 1, и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 от ЗДДС за покупки на бутилирана газ за битови нужди по 7 фактури, издадени от „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД, през данъчен период м. 01.2018 г., с начислен ДДС в общ размер на 88 980,55 лв;

- непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от „ГАЛЕВ“ ЕООД, с начислен ДДС в общ размер на 8 784,93 лв., за извършени спедиторски услуги по международен транспорт от България до Х., с подизпълнител „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД;

- непризнати декларирани вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоки /бутилирана газ за битови нужди/ през м. 02.2018 г., към TSENKINA TRADE J.D.O.O, Х., с идентификационен номер по ДДС VINHR86295990574, с данъчна основа в общ размер на 371 609,21 лв., коригирана с РА на 0,00 лв.

В хода на ревизионното производство, с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за извършваната ревизия, са предприети процесуални действия, описани в констативната част на РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002219005180-040-001 от 03.10.2019 г. и ИПДПОЗЛ №Р- 22002219005180-040-002 от 10.01.2020 г., в отговор на които чрез ИС „Контрол“ на 31.10.2019 г. и 01.01.2020 г. са представени доказателства.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД, „ГАЗ ЛОДЖИСТИК“ ЕАД, „ГАЛЕВ“ ЕООД, „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД и М. М. Ц..

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени 2 искания за извършване на действия от други контролни органи до агенция „Митници“ №Р-22002219005180-032- 001 от 13.01.2020 г. и №Р-22002219005180-032-002 от 13.01.2020 г. Получени са отговори с вх. №53-00-2989#7 от 07.07.2020 г. /приложен отговор от митническата администрация на Х./ и с вх. №53-00-2989#6 от 14.02.2020 г. /приложена справка от ИС ПТРР за преминаване на ППС през ГКПП - 2 листа и копия на транзитни митнически декларации -189 листа/.

Съгласно писмено обяснение от представляващата К. И. К., стоките се товарят директно от данъчния склад, където доставчикът „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД е вложител, а наличната към 28.02.2018 г. стока, е продадена през м. 03.2018 г., поради което към 09.04.2018 г. дружеството няма налични стоки. От предоставена оборотна ведомост към 28.02.2018г., е констатирано, че ревизираното лице има неразплатени задължения към доставчици в общ размер на 601 988,92 лв. и неполучени вземания от клиенти в общ размер на 425 031,89 лв. Независимо от това, представляващата е депозирала декларация, че дружеството няма ликвидни и изискуеми задължения към кредитори/доставчици, както и вземания от трети лица.

През данъчен период м. 02.2018 г. дружеството е декларирало извършване на ВОД към TSENKINA TRADE J.D.O.O, VIN HR86295990574 на бутилирана газ за битови нужди по 11 фактури на обща стойност 371 609,21 лв.Във връзка с връчените му ИПДПОЗЛ, чрез ИС „Контрол“ от ревизираното дружество са представени 11 фактури, подробно описани на стр. 6 от РД; поръчки към фактурите с посочен вид на продукта: GPL, количество /не е посочен обема на бутилките/ и посочено място на разтоварване: ECOADRIA j.d.o.o. Croatia, 43000 Bjelovar, ul. Petra Biskupa, Vene 152; CMR с посочен превозвач „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД и декларации от управителя на ревизираното дружество.

С Протокол №Р-22002219005180-П.-001 от 02.10.2019 г. от предходното ревизионно производство са присъединени договор от 25.01.2018 г., сключен между „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, в качеството на продавач и TSENKINA TRADE J.D.O.O, в качеството на купувач, с предмет - доставка на бутилирана газ пропан-бутан за битови нужди; банкови извлечения от банковата сметка на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД в „ИНВЕСТБАНК“ АД; справка за движение на стока за периода 01.01.2018 г. - 28.02.2018 г., в която е констатирано несъответствие между посоченото като продадено количество 795.000 на 15.02.2018 г. на стойност 33 787.65 лв., докато фактура №4/15.02.2018 г. за същата продажба е на стойност 33 010,21 лв. От същата справка се установява, че доставките от „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД са извършени през данъчен период м. 01.2018 г., а продажбите са реализирани през м. 02.2018 г.; 7 фактури за придобиване на стоката от „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД

Ревизиращият екип е квалифицирал предоставения договор между „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и хърватското дружество като бланкетен, тъй като според същия купувачът ще заявява количеството бутилирана газ, дата и място на доставка, но не са конкретизирани разфасовка и качество, конкретни цени, количества и срокове на доставка.Видно от движенията по банковата сметка, подробно описани на стр. 7 от РД, с основание „плащания по фактури от TSENKINA TRADE“ са постъпили общо 98 900,00 лв., от лица, които нямат връзка или конкретни

правоотношения с получателя - хърватското дружество.

Констатирано е пребиваването в България на М. М. Ц., сочена като представляваща хърватското задължено лице, тъй като и тя самата е внасяла пари в брой на каса. Като свидетелство за фиктивния характер на плащанията е посочено внасянето на пари по спорните фактури от управителката на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и изтеглянето или нареждането на преводи от същата.

При проверка в система VIES е установено, че получателят е регистриран за целите на ДДС на 16.01.2018 г., с адрес: „RISNJACKA 56, Z., 10040 Z., DUBRAVA“. В нито един от наличните документи не е идентифицирано бутилките с какъв обем са, т.е. по колко килограма/литра са. От Дирекция „Централно звено за връзка“ е изпратена молба за обмен на информация по Регламент 904/2010 до данъчната администрация на Х., относно контрагент TSENKINA TRADE J.D.O.O. получен е отговор с референтен номер VAT BG_028198 HR 910011802471 20181113 AF RI R, придружен от шест файла приложения. В отговора на хърватската данъчна администрация е отбелязано, че не може да бъде определен точен адрес, на който стоките са доставени, тъй като посочените в CMR адреси - „Petra Biscupa 152, Z. - Belovar“, са в два различни града в Х.. TSENKINA TRADE J.D.O.O. декларира придобиване в размер на около 240 000 евро по спорните фактури. Същите стоки са префактурирани и насочени към гръцката компания „GOLDEN EAGLE MON.IKE“, YIN EL800869186, като не е предоставена информация кой е извършил доставките от Х. до Гърция.

От счетоводителя на TSENKINA TRADE J.D.O.O.- Matej Korska, OIB89046764857. е потвърдено плащане по фактурите, предоставени са и фактури за стоките, продадени на гръцкото дружество GOLDEN EAGLE MON.IKE, VIN EL800869186. На предоставените CMR има печат на превозвача „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД, но данните са неясни, тъй като два града в Х. /З. и Б./ са посочени като място на доставка. Не са предоставени документи, от които да е видно кой е извършил транспорта от Х. до Гърция. Представен е договор за нает склад в Bjelovar, Biskupa Vene 152, Х.. сключен с ECOADRIA j.d.o.o. От наемодателя са получени обяснения по електронна поща, от които е видно, че договорът е за наемане на двор за товарене на товари от камион на камион и се намира в Н..

В обобщение, хърватската администрация не може да потвърди реалното влизане и напускане на стоките в Х.. ДДС номерът на TSENKINA TRADE J.D.O.O е анулиран на 30.07.2018 г., поради подозрение за участие в данъчна измама. Не са представени доказателства за електронна кореспонденция, а според съдържащите се в договора клаузи, купувачът ще заявява стоката, количеството, дата и място на доставка на електронна поща. Ревизираното лице не разполага с кадрови ресурс, търговски обект за съхранение на стоките, липсват документи за товаро-разтоварни дейности.

Въз основа на събраните доказателства е прието, че в хода на ревизията не е доказано реалното извършване на ВОД от ревизираното дружество към TSENKINA TRADE J.D.O.O. Основанията за този извод са, че не е определен точният адрес, на който стоките са доставени, тъй като в CMR са посочени два различни града в Х.: получателят TSENKINA TRADE J.D.O.O. не се намира на адреса, има само пощенска кутия; не се доказва, че стоката физически е влязла в Х. и че е напуснала територията ѝ. Данъчната администрация на Х. не може да потвърди, че процесите стоки са съхранявани в Х.; недоказано се явява разплащането по фактурите, доколкото по банковата сметка на ревизираното лице са внасяни суми в брой в общ размер на 98 900,00 лв. от лица, които нямат легитимна връзка с TSENKINA TRADE J.D.O.O., включително и от управителката на ревизираното дружество: при проверка на представените транспортни документи е установено, че в копията на екземпляр № 1 на товарителницата /екземплярът за

изпращача/ в кл. 24 - стоките получени е положен печат на TSENKINA TRADE J.D.O.O., подпис и посочена дата на получаване на стоката. В тази връзка е подчертано, че екземплярът, издаван от изпращача, удостоверяващ експедирането на стоката и предаването на превозвача, не може да има заверка от получателя, тъй като този екземпляр остава у изпращача и не придружава товара. Направено е заключение, че транспортните документи са съставени на територията на България.

Органите по приходите са изготвили до Агенция „Митници“ ИИДДКО №Р- 22002219005180-032-001 от 13.01.2020 г., с което е поискано да бъде отправено запитване по Регламент /ЕС/ 389/2012 на Съвета от 02 май 2012 г. относно административното сътрудничество в областта на акцизите и за отмяна на Регламент/ЕО/ №2073/2004 относно обстоятелството дали хърватското дружество TSENKINA TRADE J.D.O.O. е уведомило компетентните власти, че ще получи акцизни стоки от България, както и дали ППС, посочени на стр. 11 от РД са влизали, съответно напускали територията на Х. в периода от 01.01.2018 г. до 31.03.2018 г.

От получения отговор е видно, че съгласно получените чрез комуникационния канал ElotoElo данни, регионалната митническа служба в З. е извършила проверка на хърватската компания TSENKINA TRADE J.D.O.O., при която е установено, че фактурите са регистрирани в търговската отчетност на компанията, но стоките никога не са били продавани или съхранявани на адреса, посочен като място на доставка, а съгласно проверените данни, стоките са били продадени в Гърция. Също така е установено, че компанията TSENKINA TRADE J.D.O.O. не е платила нито на българския доставчик, нито е получила плащания от предполагаемия гръцки купувач за стоките, тъй като за проверявания период няма оборот в сметката. Не е осъществен контакт с представител на дружеството, а на посочения като седалище адрес се намира порутена къща без обозначение, че там се помещава офис на дружеството.

До Агенция „Митници“ е отправено второ ИИДДКО №Р-22002219005180-032- 002 от 13.01.2020 г., с което е поискано изготвяне на справка от информационната система ПТРП за преминаване на вход/изход през ГКПП на Р България на посочените ППС. От получения отговор е видно, че ППС са преминавали през ГКПП К., К. Връшка чука, Д. мост, О. ферибот и С., като са превозвали стоки като дървен и строителен материал, стъкло, текстил, електроуреди, тестени изделия и др. В предоставените от Агенция „Митници“ документи не се съдържат данни, че обект на ВОД от ревизираното дружество са газ LPG.

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на М. М. Ц., резултатите от която са обективирани в П. Х«П-22000119167372-141- 001 от 24.06.2020 г. В отговор на връченото ИПДПОЗЛ. с писмо-опис вх. №59-00-2989#4 от 29.01.2020 г. са представени декларация, заверени копия на инвойс фактури, писмено потвърждение за получаване на стока и копие на договор. В присъедините доказателства от първото ревизионно производство се съдържа отговор на проверяваното лице, в което същото е заявило, че е жертва на злоупотреба.

С оглед на така установените факти и обстоятелства, ревизиращите органи са формирали извод за липса на реално осъществен ВОД от страна на ревизираното дружество към TSENKINA TRADE J.D.O.O. В хода на ревизията е установено, че при ревизираното лице няма реално получени стоки бутилирана газ за битови нужди, поради което е формиран извод, че „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД не е извършило доставка на същите към хърватското дружество. Извършена е корекция на данъчната основа на ВОД на процесните стоки, като същата е определена в размер на 0,00 лв.

За ревизирувания период „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД е отразило в счетоводството си фактури за покупка на „бутилирана газ за битови нужди“ от „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД, както и услуги от „ГАЛЕВ“ ЕООД и „КАФСИМА ПЕТРОЛЕУМ“ ООД. За последните в дневника за покупки през м. 01.2018 г. е включено кредитно известие.

В хода на ревизионното производство е извършена насрещна проверка на „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД, резултатите от която са обективирани в ПИНП №П-22001419167473-141-001 от 25.06.2020 г. Видно от съдържанието на същия, на проверяваното дружество по електронен път са връчени ИПДПОЗЛ №П-22001419167473-040-001 от 04.10.2019 г. и ИПДПОЗЛ №П-22001419167473-040-002 от 14.01.2020 г. По първото искане са представени декларация от управителя Е. Б. и Лиценз №16 560 с валидност от 06.12.2016 г. до 05.12.2016 г. Останалите документи са представени в предходното ревизионно производство. Видно от представената декларация, проверяваното дружество има лиценз за международни превози с автомобилен транспорт. Няма ДМА, в т.ч. камиони. Осъществява дейността си с наети такива по договор с „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД /ревизираното дружество/ от 20.01.2017 г.

Органите по приходите са констатирани, че не са представени документи, съпътстващи обичайно извършването на международни превози, като платени пътни такси, паркинги, винетки, доказателства за зареждане на гориво извън страната, командировъчни и др. Представените доказателства дават представа за дейността на дружеството по принцип, но не съдържат каквито и да е данни досежно процесиите доставки на осъществен транспорт на газ пропан бутан от България до Х..

Изискано е също така представянето на разпечатки от дигитална карта или тахошайби, доказващи извършените превози по посочените маршрути, но такива не са ангажирани. Като точен адрес на товарене на бутилките с LPG газ, в ЧМР е посочен - данъчен склад на „ГАЗЛОДЖИСТИКС“ ЕАД, Л. или Б..

Установено е, че през данъчни периоди м. 01.2018 г. и м. 02.2018 г. „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД е издало на „ГАЛЕВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] 291 фактури за извършен транспорт, включително по маршрут С.-З.. Представен е договор за превоз на товари от 20.01.2017 г., сключен между „ГАЛЕВ“ ЕООД, в качеството на възложител и „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД, в качеството на изпълнител, съгласно който възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши проучване на условията и да подsigури работа, свързана с основната дейност на дружеството, а именно транспортни услуги и да води преговори до окончателно сключване на сделката между възложителя и контрагента му. Договорено е възложителят да заплаща на изпълнителя различна сума за всеки отделен курс, в 30 дневен срок от издаване на фактурата.

Органите по приходите са констатирани, че макар от „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД да е представен валиден лиценз за международен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение, валиден до 05.12.2026 г., дружеството не разполага с удостоверение за превоз на опасни товари ADR, съгласно Наредба №40 за условията и реда за извършване на автомобилен превоз на опасни товари. „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД в предоставените обяснения заявява, че не извършва превоз на опасни товари в цистерни и специални ППС, а използва само бордови камиони и превозва опасни товари като парфюми, дезодоранти и бутилирана газ, които предварително са обезопасени и капсуловани. За този тип товари е необходимо само ремаркетото да е съобразено спрямо наредбата по ADR за минимални изисквания, а именно ремаркетото да има маркировка на видно място, която обозначава, че в същото се превозва опасен товар.

Във връзка с ADR ИА „АВТОМОБИЛНА АДМИНИСТРАЦИЯ“ изразява становище, че в общия случай „пропан-бутан“ се класифицира като опасен товар с UN 1965. В повечето

случаи, максималното разрешено количество на опасен товар с UN 1965 в товарен автомобил, съгласно указанията в колона 3 на таблица 1.1.3.6.3. на ADR е 333 единици /333 литра/, за една транспортна единица. В тези случаи могат да се приложат изключенията на ADR съгласно т. 1.1.3.6.3., свързани с количествата опасен товар, а именно не се прилагат някои от изискванията на част 8 на ADR, включително за притежаване на ADR удостоверение за обучение на водача и изискванията на част 9 относно издаване на удостоверение за одобрение на превозни средства, превозващи определени опасни товари. За целта изпращачът вписва в товарителницата: „товар, ненадвишаващ границите за изключенията, предвидени в 1.1.3.6.“.

В конкретния случай, в товарителниците не е вписан посочения текст. Отделно от това, видно от представените документи, товарът, транспортиран с една транспортна единица е между 800 и 912 бутилки LPG, което надвишава максималното разрешено количество на опасен товар с UN 1965 в товарен автомобил, поради което не могат да се приложат изключенията на ADR съгласно т. 1.1.3.6.3., свързани с количествата превозван опасен товар. Установено е също така, че от „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД не е изпратено до Областен отдел „АВТОМОБИЛНА АДМИНИСТРАЦИЯ“ - П. копие на годишен доклад за дейността на предприятието по отношение превоза на опасни товари за 2018 г. За пълнота на изложението следва да бъде посочено, че такъв доклад е депозиран за 2017 г. През м. 07.2018 г. дружеството е подало заявление за прекратяване на лиценза.

След извършена проверка в регистъра на издадените удостоверения за одобрение на пътни превозни средства, превозващи определени опасни товари, който ИА „АВТОМОБИЛНА АДМИНИСТРАЦИЯ“ води е установено, че за периода от 01.01.2018 г. до 31.03.2018 г. „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД не е подавало заявления за издаване на удостоверения за одобрение на ППС, превозващи опасни товари за 2018 г.

С оглед на така установените при извършване на насрещната проверка факти и обстоятелства и след анализ на ангажираните писмени доказателства, ревизиращите органи са констатирали, че не са налице данни относно точен адрес на натоварване и разтоварване на превозваните стоки; информация за лицата, участвали в товаро-разтоварните дейности, както и за тези, предали и приели стоките; не са посочени идентификационни данни на консултанта по безопасността при превоз на опасни товари в „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД, съгласно чл. 8 от **Наредба №40 от 14 януари / 2004 г.**; не е представен договор с консултанта, както и приложението към лиценза за осъществяване на международен превоз на товари, валиден за периода от 01.01.2018 г. до 31.03.2018 г.

Формиран е извод, че не е налице реална доставка по фактурите, издадени от „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД на „ГАЛЕВ“ ЕООД.

Извършена е насрещна проверка на „ГАЛЕВ“ ЕООД, за резултатите от която е съставен ПИНП №П-22221719167443-141-001 от 24.06.2020 г. До дружеството са изготвени ИПДПОЗЛ №П-22221719167443-040-001 от 04.10.2019 г. и ИПДПОЗЛ №П-22221719167443-040-002 от 14.01.2020 г., връчени по електронен път. По първото искане са представени фактури за извършен транспорт, издадени към ревизираното дружество; декларация от управителя, в която заявява, че „ГАЛЕВ“ ЕООД е само спедитор и префактурира транспортната услуга на своя доставчик „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД; обратна ведомост и касова книга. По второто искане не са представени доказателства.

От ревизираното дружество, във връзка с получените от „ГАЛЕВ“ ЕООД доставки, са

представени идентични документи. След анализ на събраните в хода на двете ревизионни производства писмени доказателства, органите по приходите са формирали извод за липса на реално извършен транспорт на бутилки газ за битови нужди извън територията на страната от „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД, респективно от неговия възложител „ГАЛЕВ“ ЕООД. Установено е, че транспортните средства, посочени в товарителниците, приложени към фактурите, не са пътували по посочените дестинации и не са транспортирали газ LPG в бутилки. Съгласно информацията, получена от Агенция „Митници“ за част от превозните средства няма данни да са напускали територията на страната през процесния период, а останалите са превозвали друг вид стока с друго местоназначение. Няма данни и за получаване на стоката от хърватското дружество, съгласно получените отговори от хърватските данъчни и митнически власти. Формиран е извод, че фактурите, издадени от „ГАЛЕВ“ ЕООД не удостоверяват фактически извършени доставки на транспортни услуги, поради на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 25, ал. 2, чл. 9 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е отказан данъчен кредит в размер на 8 784,93 лв.

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на „ГАЗ ЛОДЖИСТИКС“ ЕАД, резултатите от която са обективирани в ПИНП №П-22221019167452-ОРП-001 от 24.06.2020 г. Видно от съдържанието му, до лицето е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22221019167452-040-001 от 04.10.2019 г., връчено по електронен път. От проверяваното дружество са представени част от изисканите доказателства.

От същите не става ясно кога и с какъв транспорт клиентът „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД е докарал до склада бутилките за газ пропан бутан, с какъв документ са предадени за пълнене и кои са номерата на бутилките, тъй като те са инвентарен амбалаж. Дадени са обяснения, че бутилираната газ е предавана в данъчния склад, отбелязан в съответното А.. След освобождаване на потреблението, съгласно Закона за акцизите и данъчните складове /ЗАДС/, натоварването, разтоварването и транспортирането на бутилираната газ за битови нужди е организирано от и за сметка на „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД, като бутилираната газ е напускала съответния склад своевременно. Посочено е, че механизмът на придобиване и предаване на бутилките газ е следният: клиентът доставя за своя сметка празни бутилки за напълване в съответния данъчен склад. Бутилките се напълват, като този процес се предава в реално време в системите на Агенция „Митници“ и за всяка бутилка се изпраща отделна транзакция. След това всички бутилки от една партида получават от системата на Агенция „Митници“ уникален контролен номер, с който се регистрира съответното А., с което бутилките напускат склада. В А. са отразени всички напълнени бутилки със съответното количество и номер на транзакция, получател на стоката, склада, изпращач, дата и т.н.

От органите по приходите е посочено, че не са представени писмени искания /заявки за товарене/ от страна на „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД за количеството акцизни стоки, което ще бъде освободено за потребление, начина на освобождаване, данни за лицето-получател по А., данни за превозвача, превозното средство и лицето, което ще извърши превоза. Като получател на стоката по А. е посочен М. А. - представляващ „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД, а за адрес на разтоварване - [населено място], [улица], където се намира офиса на дружеството и няма склад за съхранение на стоки - горива. При извършена справка в ИС „Контрол на горивата“ за „ГАЗ ЛОДЖИСТИКС“ ЕАД няма намерени документи за извършени доставки към „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД.

Извършена е насрещна проверка и на „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД, за резултатите от

която е съставен ПИНП №П-22221419167368-141-001 от 24.06.2020 г. На проверяваното лице по електронен път е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221419167368-040- 001 от 03.10.2019 г. Представени са декларация от управителя на дружеството, видно от която основната дейност на същото е покупко-продажба на бутилирана газ за битови нужди. За целта е сключен договор с данъчен склад на „ГАЗ ЛОДЖИСТИКС“ ЕАД, като транспорта на стоките е за сметка на клиента. Посочено е, че всички останали доказателства са представени в хода на предходното ревизионни производство.

От така представените доказателства не се доказва по какъв начин проверяваното дружество е приело бутилките пропан-бутан, с какъв транспорт и с какви документи са предадени за пълнене, кои са номерата на бутилките и кога точно ги е предало на клиента си „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД. От сключения между „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД, в качеството на продавач и „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, в качеството на купувач договор от 04.01.2018 г. е видно, че не е конкретизирано стоката в какви разфасовка /с какъв обем/ и от какво количество ще бъде. Не са конкретизирани цената, количествата и сроковете за доставка. Договорено е транспортът да е за сметка на купувача, който самостоятелно извозва поръчаните количества от склада на доставчика. В тази връзка е извършена служебна проверка в ПП С., при която е установено, че ревизираното дружество няма включени фактури за покупки на дизелово гориво.

Представен е и договор от 23.11.2017 г., сключен между „МАКРО ПРОТЕКТ“ ЕООД, в качеството на доставчик и „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД, в качеството на купувач, с посочен предмет - горива, които е определен от ревизиращите като бланкетен, тъй като отново липсва конкретизация на стоките - предмет на договора, количество, цена. срокове на доставка и др.

На „МАКРО ПРОТЕКТ“ ЕООД е извършена ревизия, завършила с РА №Р-22221418000104-091-001 от 30.07.2018 г., в който е прието, че не са налице реални доставки, извършени към „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД. По отношение на доставките, получени от „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД, от ревизираното лице са представени идентични доказателства.

Формиран е извод, че фактурираните доставки на бутилиран пропан-бутан за битови нужди от „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД към ревизираното дружество не са реално извършени и поради неизпълнение на изискванията на възникване и упражняване на право на приспадане на данъчен кредит съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА № Р-22002219005180-091-001 от 10.02.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], пред директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място], който с Решение № 838/02.06.2021 г. е потвърдил изцяло същия.

При първото съдебно производство са изслушани и приети заключения по ССЧЕ и допълнение към нея / л.191-198, л.321-328 от адм.д. № 6433/21/, неоспорени от страните. Вещото лице след извършена проверка на документите по делото, както и в счетоводството на жалбоподателя е дало отговор на поставените му въпроси.

Представени са и допълнително писмени доказателства от жалбоподателя, по които вещото лице е изготвило заключенията / л.204 – 294 от адм.д. № 6433/21/.

При повторното съдебно производство, във връзка с дадените указания на ВАС, от ответника е представена в цялост административната преписка по първото ревизионно

производство-2 бр. папки приложения към делото.

Други доказателства не са ангажирани от страните в хода на съдебното производство.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред на РА, в частта, с която е потвърден с Решение № 838/02.06.2021г. на директора на Дирекция на „ОДОП“ – [населено място], поради което същата се явява **ДОПУСТИМА** за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е **НЕОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

По валидността на акта:

Настоящият състав намира за неоснователни и оплакванията на жалбоподателя, че при извършването на ревизията, изготвянето на ревизионния доклад и ревизионния акт, както и при издаването на потвърдителното решение на Директора на Дирекция "ОДОП", са допуснати нарушения на принципите на служебното начало, на добросъвестност и право на защита, установени съответно в чл. 5 и чл. 6 от ДОПК както и че ревизията не е приключила в законоустановения срок. От посочените основни начала на данъчно-осигурителния процес органите по приходите следва да се ръководят в действията си на всеки етап от регламентираната с ДОПК процедура по установяване публичните вземания и нарушението им действително би довело до незаконосъобразност на извършените действия и издадените актове. В настоящия случай обаче от събраните по делото доказателства не се установява да са допуснати такива нарушения. Обратно - при извършване на ревизията са спазвани всички законови изисквания, като констатациите на проверяващите органи са извършени изцяло на база служебно събраните от тях по съответния ред в хода на ревизията доказателства. Жалбоподателят и бил запознаван с всички действия и актове на приходната администрация и му е предоставена достатъчна възможност да реализира защитата си, от която той явно не е намерил за необходимо да се възползва до издаването на ревизионния акт. От преписката не се установява при извършването на ревизията, събирането и обсъждането на доказателствата, и формирането на фактическите и правните им изводи, да е нарушаван принципа на служебно начало и добросъвестното упражняване от страна на ревизиращите органи по приходите на техните процесуални права, или същите да са извършили действия, надвишаващи законовите им правомощия. В хода на ревизията са събрани всички относими доказателства и от трети лица, приобщени по съответния ред от ревизиращия екип, съгласно изискванията на ДОПК.

Предвид особеностите на връчването на документи и съобщения в рамките на ревизията, за съществено нарушение на административно- процесуални разпоредби би могло да се счита това нарушение, което е засегнало сериозно правото на защита на ревизираното лице и което, ако не би било допуснато, би довело до различен по съществото си акт. В случая правото на защита на ревизираното лице не е било нарушено. Сроковете за връчване на документи и актове от органите по приходите, визирани в ДОПК са инструктивни и неспазването на същите няма пряко отношение към законосъобразността на установените задължения. Всички процесуални действия са извършени от органите по приходите в сроковете по чл.114 от ДОПК. Издаването на РД и РА след срока по чл.117, ал.1 и чл.119 от ДОПК не е съществено процесуални нарушение и то не води до незаконосъобразност на издадения ревизионен акт, или до неговата нищожност, тъй като сроковете по чл. 117, ал. 1 и ал. 4 и чл.119 от ДОПК са

само инструктивни.

С оглед на горното, при извършване на служебна проверка по чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за издаването му. РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му предоставен на електронен носител и приложен по делото (л.83-96 от адм.д. № 6433/21). Видно от представените в писмото доказателства, електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията са били валидни и квалифицирани по смисъла на чл. 13, ал. 3 и 4 от ЗЕДЕП. При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби визирани в ДОПК, поради което обжалваният РА № Р-22002219005180-091-001/ 10.02.2021 г., не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

По процесуалната и материалната законосъобразност на акта:

1.Относно декларираните ВОД, съдът намира следното:

Разпоредбата на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС изисква като кумулативни предпоставки за признаването на една доставка като вътрешнообщностна да бъде възмездна доставка на стока, която е изпратена или транспортирана извън територията на страната до територията на друга държава членка и получателят е регистрирано данъчнозадължено лице за целите на ДДС в тази държава, съответно друго облагаемо лице в страна членка, различна от тази, в която започва транспортът.

Според цитираната разпоредба, за да е налице ВОД, е необходимо да са изпълнени няколко условия: доставчикът да е регистрирано по ЗДДС лице; получателят да е регистрирано по ДДС лице в друга държава членка; стоките задължително се транспортират или превозват до друга държава членка; доставката е възмездна. По силата на чл. 53, ал. 1 от ЗДДС, доставките по чл. 7, с изключение на освободените вътреобщностни доставки по чл. 38, ал. 2, са облагаеми с нулева ставка на данъка. Съгласно разпоредбата на чл. 53, ал. 2 от ЗДДС документите, удостоверяващи извършването на ВОД, се определят от нормите на правилника за прилагане на закона. Чл. 45 от ППЗДДС изисква за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът да разполага с документ за доставката /фактура/ и документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка. Доказването на предпоставките за наличието на ВОД по чл. 7 от ЗДДС и в частност фактическото изпращане или транспортиране на стоките, в условията на главно пълно доказване, следва да бъде извършено от жалбоподателя.

В тази връзка, при удостоверяване извършването на ВОД на стоки, на преценка подлежат документите, доказващи вътреобщностния характер на доставката - тяхната автентичност /авторство/ и верност /удостовереното в документа отговаря или не на действителното фактическо положение/.

За да бъде признат вътреобщностният характер на процесиите доставки, следва да бъде установено извършено ли е изпращане, респ. транспортиране на стоките до другата държава-членка, като крайният правен извод бъде обусловен от съвкупната оценка на международните товарителници и писмените потвърждения от получателите по

доставките по чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС.

По своята същност международната товарителница е вид тристранен договор между изпращача, получателя и превозвача. Тя удостоверява договора за международен автомобилен превоз на стоки и доказва доставянето на стоките до крайния пункт. Основни данни, включени в товарителницата са: място на изготвяне и дата; име и адрес на изпращача; име и адрес на превозвача; име и адрес на получателя; място за доставяне на стоките; брой на пратките, номерата им и маркировката; бруто тегло на стоката или други данни за количеството ѝ; разноските за превоза, включително допълнителни разходи, митнически такси и др.; указание, че транспортирането е в съответствие с Конвенцията, ратифицирана с Указ №1143 на Държавния съвет от 29.07.1977 г., ДВ. бр. 61 от 05.08.1977 г., в сила за България от 18.01.1978 г.

Видно от доказателствата по делото от жалбоподателя са представени инвойс фактури и международни товарителници. Представените документи обаче не могат да обосноват по категоричен начин, че ВОД са извършени реално. В представените при ревизията транспортни документи липсва точен адрес на разтоварване на стоката. Част от ЧМР са нечетливи, като от тях не може да се установи мястото на получаване на същата. Въпреки многократно дадената възможност от съда на жалбоподателя да ги представи при повторното разглеждане на делото, такива не са представени.

Смисълът на разпоредбата на чл. 45, т. 2 от ППЗДДС за изискване за транспортен документ означава в него да са налице всички реквизити, но не формално, а от тях да се доказва изпращането, респ. получаването на стоката. Когато липсата на определени реквизити не позволява да се установи точното място на получаване на стоките, /както в ЧМР за Х., в които са вписани два различни града, а именно З. и Б./ не може да се приеме, че транспортните документи удостоверяват по несъмнен начин, че стоките са получени на територията на друга държава членка. Товарителниците, като частни свидетелстващи документи, подлежат на преценка съвкупно с останалите събрани в хода на ревизията доказателства. Това е необходимо, за да може да се направят непротиворечиви изводи дали жалбоподателят при сключване на процесиите сделки действа с грижата на добър търговец, дали е проучил чуждестранния клиент, неговата репутация и платежоспособност, дали е взел всички разумни и необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Полученият отговор от извършения обмен на информация между компетентните органи на Република България и Република Х. и всички установени факти и обстоятелства в хода на двете производства несъмнено налагат извод, че получателят на стоките TSENKINA TRADE J.D.O.O. е липсващ търговец. Това е така, защото не са установени данни за упражняване на реална стопанска дейност /наличие на складови помещения, нает персонал, плащания по банкова сметка/, хърватското дружество не се открива на декларираният си адрес и липсват данни за водена счетоводна отчетност. Представляващият това дружество е български гражданин, който не е пребивавал в Република Х.. В дадените в предходното ревизионно производство писмени обяснения М. Ц. твърди, че е извършена злоупотреба с личните ѝ данни и не знае нищо за регистрираното на нейно име дружество.

Отделно от това безспорно е установено, че са налице несъответствия между вида на вписаните в ЧМР товари и тези които са установени от Агенция Митници, модул „Пътни такси и разрешителен режим“. Установено е, че част от МПС, вписани в процесните ЧМР, са преминавали ГКПП на страната, като превозваните товари са

дървен и строителен материал, стъкло, текстил, електроуреди, тестени изделия и др. По данни на ИА „Автомобилна Администрация“ липсват данни за издадени удостоверения за одобрение на ППС, превозващи опасни товари, съгласно чл. 38 от Наредба №40 от 14 януари 2004 г. за ППС, с които са превозвани газовите бутилки от „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД, като са съобразили количествата бутилки газ, документиран с всяка от приложените CMR /над 800 бр. за всеки курс/.

За да се транспортира описаното в представените документи количество за всяка доставка, дружеството собственик - „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД или транспортното дружество „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД следва да притежават удостоверение за опасни, извънгабаритни и др. видове товари, които се превозват под специален режим/ADR/. Съгласно ADR газ пропан-бутан е класифициран с идентификационен номер 1965/клас2. Когато количествата, превозвани в една транспортна единица са съгласно разпоредбите на таблица 1.1.3.6.3 на ADR може да бъде превозвано общо количество опасен товар в опаковки/бутилки, одобрени съгласно ADR/ до 333 единици /литри/. Когато количеството надвишава 333 единици в една транспортна единица е необходимо издаването на удостоверение на превозното средство. Съгласно физичния и химичния състав и неговата маса, характеристиките на относителното тегло на газ пропан-бутан при 20 грС е 0.550, т.е. 1 кг. = 1,8181 литра. Една газова бутилка за битови нужди е 10 кг или 18 литра. При условие, че средната доставка по спорните фактури и описаните количества в приложените към тях ЧМР-та е около 9 000 кг., следователно средните литри на една транспортна единица е превоз на газ пропан бутан на 16 290 литра. От гореизложеното следва, че за транспортирането на описаните количества бутилки газ-пропан бутан, транспортните средства, с които е декларирано, че е извършван транспорта, следва да са издадени Удостоверение за опасни, извънгабаритни и др. видове товари, които се превозват под специален режим/ADR/. Такива доказателства не са представени в хода на ревизионното и съдебните производства.

Транспортните дружества, за които се претендира, че са извършили международния транспорт, не са представили разходни и други документи, като тахошайби, фактури и/или касови бележки за закупено гориво, винетни и други пътни такси, закупени/ платени извън страната, заповеди за командировка, фактури от хотели/ мотели и други подобни. Предвид описаните обстоятелства, може да се направи заключение, че стоките по процесиите ВОД действително не са пристигнали и не са разтоварени в друга държава-членка, в случая Х..

От значение в случая е и обстоятелството, че превозвачът на газовите бутилки „БОРИ СМАРТ ТРАНС 2016“ ЕООД не разполага с необходимите документи за транспортиране, товарене и разтоварване на опасни товари - бутилки пропан-бутан, съгласно Европейската спогодба за международен превоз на опасни товари по шосе. Не е установено и не са наведени данни от страна на жалбоподателя и спедитора, че той въобще е разполагал със специални транспортни средства за превоз на опасни товари.

Доказателствената стойност на ангажираните документи от ревизираното лице за получателя по ВОД, доставчиците и подизпълнителя на транспортна услуга е компрометирана и с оглед на събраните доказателства във връзка с направеното запитване за обмен на информация по реда на Регламент 904/2010/ЕС за хърватското дружество - получател по спорните ВОД. С оглед на горното правилно е прието от ревизиращите органи, че не е доказано транспортирането на спорните стоки. При извършената проверка на TSENKINA TRADE J.D.O.O. не са представени доказателства

за получаване на стоките и надлежното им деклариране като осъществени В.. От отговора на хърватската приходна/ данъчна администрация става ясно, че хърватското дружество е данъкоплатец е с рисково поведение, който няма служители. От особено съществено значение е и че същият не разполага с обекти за съхранение на стоките. Управителя на хърватското дружество М. М. Ц. не живее в Х. и не пребивава на адреса, посочен като седалище на хърватското дружество. Видно от отговора на хърватските данъчни и митнически власти, от хърватското дружество не са представени никакви документи и няма данни за извършено разплащане по доставките. Хърватските данъчни и митнически власти са направили заключението, че техният данъкоплатец TSENKINA TRADE J.D.O.O. не доказва чрез документи, че стоките физически са навлезли на територията на Република Х. и след това са я напуснали за Гърция.

Преценени в съвкупност тези факти и обстоятелства налагат извод, че представените CMR не доказват изпращането и съответно транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга страна членка - Х. и Гърция. Вписаните в товарителниците данни не се потвърждават от трети лица или административни органи и противоречат на данните, отразени в информационната система на Агенция Митници, поради което правилно не са кредитирани като доказателство за общностния характер на спорните доставки. С липсата на реално извършен превоз на стоки от България до Х./Гърция не е изпълнено едно от основните изисквания за доказване на реално осъществен ВОД, което предполага цитираните продажби да бъдат третирани като доставки на територията на страната и за тях да се дължи ДДС по реда на чл. 86 от ЗДДС.

2./Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит, съдът намира следното:

За да откаже правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2,вр. с чл.69, ал.1 и 2 от ЗДДС, вр. с чл.70, ал.5 от ЗДДС, по процесните фактури, органът по приходите е приел, че по същите не е налице реално извършени доставки на стоки и услуги, не е възникнало данъчно събитие, и данъкът по тези доставки е начислен неправомерно. До този извод органът по приходите е достигнал след анализ на представените документи от жалбоподателя и поради факта, че при извършената насрещна проверка на доставчиците, същите не са представили исканите документи, обосноваващи реалността на доставките по фактурите. Приел е, че представените документи от жалбоподателя са частни такива, без доказателствена сила и не удостоверяват действително доставяне на стоките и услугите към дружеството жалбоподател, че липсват доказателства за произхода на стоките и транспортирането им до получателя, както и реалното им предаване на жалбоподателя от страна на доставчиците и последващата реализация на същите, както и доказателства за извършването на посочените услуги. За това е посочено, че в случая е налице формално документиране на сделки и оформяне на счетоводни документи, без да е налице фактическо изпълнение на доставки.

Жалбоподателят оспорва тези изводи на органа по приходите като твърди, че доставките на стоките и услугите посочени във фактурите са реално извършени от доставчиците и дружеството е представило всички необходими документи доказващи този факт. Сочи още, че доставчиците са имали материалната, кадровата и техническата обезпеченост за извършване на фактурираните доставки на стоки и услуги. Пзовава се на практиката на СЕС.

Възраженията на жалбоподателя са неоснователни.

Спорът между страните е формиран по въпроса извършени ли са реални доставки на стоки и на услуги – бутилирана газ за битови нужди и транспортни услуги, от доставчиците „Проактив Мишън“ ЕООД и „Галев“ ЕООД, респективно възникнало ли е за жалбоподателя „Елторо Ойл БГ 2014“ ЕООД правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от тези доставчици.

Съгласно разпоредбата на чл.68, ал.1 от ЗДДС, данъчният кредит се определя като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1/ получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; 2/ извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; 3/ осъществен от него внос; 4/ изискуемия от него данък като платец по глава осма. Съгласно ал.2 на същата разпоредба, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, т.е. на датата на възникване на данъчното събитие по чл.25, ал.2 и 3 ЗДДС. Разпоредбата на чл.25, ал.2 и 3 от ЗДДС сочи, че данъчното събитие по смисъла на ЗДДС възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, както и в специфичните случаи описани в чл.25, ал.3 ЗДДС. Тоест, извършването на доставка по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС е абсолютна предпоставка за възникването и упражняването на правото на данъчен кредит, поради което само при наличието на доставка данъкът се явява начислен от доставчика правомерно.

Съгласно чл.6 от ЗДДС, доставката на стока се дефинира, като прехвърляне на правото на собственост върху стоката, т.е. за да се установи извършването на доставка, следва да се докаже, че доставчикът - ДЗЛ, което е издало фактурата и е начислило ДДС, е прехвърлил собствеността върху стоката предмет на продажбата на нейният получател. При родово определените вещи, прехвърлянето на собствеността се осъществява с факта на предаване на стоката на получателя, което пък означава, че следва да е безспорно установено, че доставчикът е разполагал със стоката към датата на извършване на доставката. В тежест на жалбоподателя е да установи това обстоятелство, тъй като той трябва да установи всички предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит.

Съобразно определението в чл. 9 от ЗДДС, за да се приеме, че ДДС е начислен правомерно от доставчика, следва да се установи безспорно, че услугата е извършена. Съгласно разпоредбата на чл.12 от ППЗДДС / в актуалната му редакция/, с изключение на случаите по чл.25, ал.3 и 4 от ЗДДС, услугата се счита за извършена по смисъла на закона, на датата, на която възникват условията да бъде признат прихода от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Съгласно т.7.1. от СС – 18 „Приходи“, приходът свързан със сделка за извършване на услуги се признава в зависимост от етапа на завършеност към датата на баланса, при условие, че резултатът от сделката може да се оцени надеждно, като съгласно т.7.2, вр.т.7.3 етапа на завършеност се преценява спрямо обема на извършената работа. Тоест, във всички случаи при преценка за това дали услугата, по която е ползван данъчен кредит е реално извършена, задължително трябва да се изследва въпроса дали възложената работа – като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, т.е резултатът е възникнал, а при преценка на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, задължително трябва да се изследва въпроса от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето издало фактурата

документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит. За да е осъществена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС обаче, е необходимо освен сключването на сделката, резултатът от услугата реално да е възникнал.

След преценка на доказателствата по делото съдът намира, че констатациите на органите по приходите, относно доставчиците, за липса на реални доставки по смисъла на чл. 6 и чл.9 от ЗДДС не са опровергани.

Видно от събраните доказателства в ревизионното производство на доставчиците са извършени насрещни проверки, като органите по приходите са изискали от същите да предоставят документи и писмени обяснения, релевантни за доказване на реалното изпълнение на фактурираните доставки към жалбоподателя.

Видно от сключения между ревизираното дружество и „ПРОАКТИВ МИШЪН“ ЕООД договор от 04.01.2018 г., предмет на доставките по него е бутилирана газ за битови нужди. Същият не съдържа договорки относно обема на бутилките, тяхната цена, количества и срокове на доставка. Предвидено е стоките да се извозват от купувача от склада на доставчика. Липсва клауза, свързана с превозването на празните бутилки.

В хода на двете ревизионни производства от страна на доставчика „Проактив Мишън“ ЕООД не са ангажирани доказателства за наличие на склад, в който да са съхранявани закупените количества газ пропан-бутан за битови нужди. Налице са несъответствия в дадените от представляващия „Проактив Мишън“ ЕООД писмени обяснения, а именно, че дружеството има договор за влог в данъчен склад на „Газ Лоджистик“ ЕАД и тези, дадени от „Газ Лоджистик“ ЕАД, в които се твърди, че бутилираната газ е напускала съответния склад своевременно /т.е. след напълване на бутилките и отразяване на съответните данни в А./ Също така не са налице данни за наличие на склад, в който ревизираното дружество е съхранявало закупените от „Проактив Мишън“ ЕООД стоки. Такъв несъмнено е необходим, доколкото стоките са закупени през м. 01.2018 г. /от 06.01.2018 г. до 3.01.2018 г./, докато твърдяната последваща реализация е осъществена през м. 02.2018 г. /от 02.02.2018 г. до 24.02.2018 г./.

Не са представени доказателства за произход на стоките, доказателства, че стоките са били налични при доставчика, мястото им на съхранение, материална, техническа и кадрова обезпеченост на доставчика, както и доказателства за реално предаване на стоките между доставчика и жалбоподателя – складови разписки, експедиционни бележки, товарителници и приемно – предавателни протоколи.

Не са представени доказателства относно всяка закупена партида бутилки газ пропан-бутан, които би следвало да притежават уникален контролен номер и тази информация трябва да е налична при доставчика. Доколкото бутилките представляват инвентарен амбалаж, то би следвало да бъдат налични доказателства относно произхода им, документи за връщане от клиента, платени суми за наем на бутилките и т.н. Такива не са представени и в хода на съдебните производства. Липсват и доказателства как са били осчетоводени, заведени и изписани съответно в счетоводството на доставчика тези стоки, доказателства за транспорта на същите, за чия сметка е същия, как е осъществен и от кого, къде са предадени и приети процесните стоки, как и от кого са осъществени товаро-разтоварните работи, с оглед на вида и количеството на доставяните стоки. Не са представени и доказателства за извършени разходи и приходи по придобиването и последващата реализация на стоките по процесните стоки от страна на доставчика и жалбоподателя, доказателства за заплащането на стоките, както и доказателства за последваща реализация на стоките.

С оглед на горното правилно органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Проактив Мишън“ ЕООД, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1 и чл. 6 от ЗДДС в размер на 88 980,55 лв.

Правилни са и изводите на органите по приходите по отношение на доставките на транспортни услуги по фактури от „Галев“ ЕООД. Видно от представените доказателства по делото – договор за превоз на товари от 20.01.2017 г., сключен между „Галев“ ЕООД, в качеството на възложител и „Бори Сمارт Транс 2016“ ЕООД, в качеството на изпълнител, възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши проучване на условията и да подсигури работа, свързана с основната дейност на дружеството, а именно транспортни услуги и да води преговори до окончателно сключване на сделката между възложителя и контрагента му. Договорено е възложителят да заплаща на изпълнителя различна сума за всеки отделен курс, в 30 дневен срок от издаване на фактурата. При извършената насрещна проверка обаче на „Бори Смарт Транс 2016“ ЕООД, дружеството не е представило необходимите документи които да обосноват извод, че същото разполага с необходимата материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките – превоз на газ пропан –бутан. Това дружество не разполага с необходимите документи за транспортиране, товарене и разтоварване на опасни товари, съгласно Европейската спогодба за международен превоз на опасни товари по шосе, не са представили разходни документи за този транспорт /винетни стикери, закупено гориво, командировъчни на шофьорите, платени престои и паркинги/, а така също и документи за удостоверяване извършен превоз - пътни листове, товарителници, тахошайби. И при насрещната проверка извършена на „Галев“ ЕООД не са представени съответните документи, удостоверяващи по безспорен начин извършването на процесните транспортни услуги.

Представените документи от жалбоподателя не обосновават по категоричен начин извода, че фактурираните доставки от посочените по-горе доставчици са реално извършени. Ревизираното лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, е следвало да докаже по пътя на пълно и главно доказване право на приспадане на данъчен кредит за данъчните периоди, респективно, че не са налице пречки за упражняването на това право, предвидени в действащите за ревизирания данъчен период материалноправни норми. Представените писмени доказателства са частни такива без достоверна дата и доказателствената им тежест следва да се преценява с оглед на всички събрани по делото доказателства.

Изводите на органа по приходите, че не са налице реално извършени доставки на стоки и услуги по процесните фактури не се опровергават и от приетата по делото ССЧЕ и допълнението към нея.

Следва да се отбележи, че вещото лице изрично е посочило, че проверката от него е извършена само въз основа на документите приложени по делото, както и в счетоводството на жалбоподателя. Проверка в счетоводствата на доставчиците не е извършвана. С оглед на горното не може по категоричен начин да се твърди, че доставчиците са водили редовно счетоводство, съгласно изискванията на ЗСЧ и СС, както и дали представените документи - фактури и др. от жалбоподателя в хода на ревизионното производство и съдебното такова, се намират в счетоводствата на доставчиците, съответно налице ли е идентичност между същите.

Данъчната фактура не представлява доказателство за фактическо осъществяване на доставката. Т. доказателство не е и осчетоводяването на фактурата и включването и в СД и в дневниците за покупки и продажби. За да бъде призната доставката за реална не е достатъчно да бъдат издадени счетоводни документи, а и да има доказателства, че доставчикът е извършил доставката. Такива доказателства не са представени нито в ревизионното производство и административното оспорване на РА, нито в настоящото съдебно производство.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, да установи по пътя на пълно и главно доказване наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за съответните данъчни периоди, първата от които е осъществяването на доставките на стоки именно от издателите на фактурите, по които се претендира данъчният кредит. В този смисъл е и решението на С. по дело С-152/02.

С оглед на гореизложеното, съдът намира, че органът по приходите правилно и законосъобразно е заключил, че не е установено наличие на доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, данъчно събитие и изискуемост на данъка по смисъла на чл.25 от ЗДДС за доставки от посочения по –горе доставчик, и е отказал право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2, вр. с чл.69, ал.1 и 2 от ЗДДС, вр. с чл.70, ал.5 от ЗДДС за процесните данъчни периоди.

По изложените съображения съдът намира, че обжалваният РА е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода на спора и разпоредбата на чл.161, ал.1 от ДОПК, искането на ответната страна за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. Възнаграждението следва да бъде определено по реда на чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа / в актуалната и редакция/, съобразно обжалвания материален интерес – главница и лихви общо в размер на 98597.83 лв. и при съобразяване на разпоредбата на чл.226, ал.3 от АПК, вр. с §2 от ДР на ДОПК. Поради това, и предвид обстоятелството, че ответната страна е представлявана в процеса от юрисконсулт, възнаграждението е дължимо и следва да бъде присъдено в размер на 25613.46 лв./ за две инстанции по 8537.82 лв./, както и 788.78 лв. държавна такса за образуване на производството пред ВАС. Неоснователно се явява възражението за прекомерност на претендираното юрисконсултско възнаграждение направено от жалбоподателя, с оглед на това, че същото е определено от съда в минималния размер съгласно изискванията на Наредбата.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 49 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Елторо Ойл БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], срещу РА № Р-22002219005180-091-001 от 10.02.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], потвърден с Решение № 838/02.06.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено

място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения за ДДС за д.п. м.01 и м.02.2018г. общо в размер на 97765.48 лв. главница и лихви за забава общо в размер на 832.35лв.

ОСЪЖДА „Елторо Ойл БГ 2014“ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица],да заплати по сметката на Дирекция „ОДОП” – [населено място] сумата **в размер на 26402.24 лв./двадесет и шест хиляди четиристотин и два лева и двадесет и четири стотинки/**, представляваща разноски по делото за две съдебни инстанции.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване, пред Върховния административен съд, по реда на АПК в 14 – дневен срок от деня на съобщението, че същото е изготвено.

С

ЪДИЯ: