# Р Е Ш Е Н И Е
**№ 4128**

гр. София, 20.06.2013 г.

**В ИМЕТО НА НАРОДА**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД**, **Първо отделение 12 състав,** в публично заседание на 06.02.2012 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Цонка Вретенарова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **4572** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по делото е по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителен и процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „О. груп + 77“ О., със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес]0., ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] с представител К. Ц. – управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК] от 04.10.2010г. издаден от Е. Д. П. на длъжност инспектор по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден изцяло с Решение № 651/19.04.2011г. на Директора на Дирекция „О.“ – [населено място].

С жалбата се иска оспорвания РА да бъде отменен, по съображения, че воденото от дружеството счетоводство е съответно на закона за счетоводството, не можело да бъде самостоятелно основание по чл. 6 ЗДДС обстоятелството, че предходни и преки доставчиците били осъществили документираните доставки на жалбоподателя, не били взети предвид документи, представени при насрещните проверки, установени били освен издаването на данъчна фактура от доставчиците, включването им в дневник за продажби, и справка-декларация за съответния данъчен период, реално плащане, взети били изискващите се счетоводни записвания. Доставеното гориво почти изцяло било използвано за транспортни услуги и последващи доставки на гориво. Позовава се на постановеното с Тълкувателно решение № 5 /14.07.2004г. на ВАС относно съдържанието на данъчните фактури, в който смисъл претендира, че

спорните фактури съдържали достатъчно информация за възникнало данъчно събитие и го удостоверявали, с оглед на което търсенето на предходен доставчик не съответствало на закона – основанията за възникване на правото на данъчен кредит. Не била отчетена спецификата на доставките, наличието на основанието по чл.24,ал.2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), не били анализирани обективно и в тяхната съвкупност доказателствата, не е взето предвид констатираното спазване на принципа за документална обоснованост от жалбоподателя.
Ответникът чрез процесуален представител оспорва касационната жалба и счита същата за неоснователна, иска от съда да постанови отхвърлянето й, предвид мотивите на решението и изслушаното заключение на вещо лице по делото. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът е дал заключение за неоснователност на жалбата.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, изслушано е заключение на вещо лице по съдебно-счетоводна експертиза, неоспорено от страните.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид становищата на страните, и извърши дължимата служебна проверка на обжалвания по делото РА по чл.160,ал.2 от ДОПК, приема следното от фактическа и правна страна:

По допустимостта на жалбата:

С Р. акт са установените данъчни задължения за ДДС общо в размер на 107 146,62лв. за главница и лихва 6681,46 лв. вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] за данъчни периоди от 12.11.2009г. до 31.03.2010г. В решението на ответника след анализ на Таблица, приложение 1 към ревизионния акт е направен извод във връзка с цялостното оспорване на ревизионния акт, че предмет е непризнато право на приспадане на ДДС в размер на 110 226,63лв. главница и лихви 6681,46 лв., а посочения в жалбата размер на главницата 107 146,62лв. представлява сумата, която следва да се плати по ревизионния акт.
Жалбата до съда е с дата 09.05.2011г. е подадена чрез административния орган. С писмо с изх. № 53-00-291 е изпратена административната преписка по издаването на обжалвания акт.
Съдът констатира, че жалбата по административен ред срещу ревизионния акт е подадена 08.12.2010г., , като е сключено споразумение за продължаване на срока за произнасяне, на основание чл.156,ал.7 ДОПК, изтичащ на 22.04.2011г., с оглед на което решението на решаващия орган, с дата 19.04.2011г., е постановено в срок. Същото е връчено на 27.04.2011г., с оглед на което жалбата с дата 09.05.2011г. е в срока по чл.156, ал.1 ДОПК.
Предвид изложеното, жалбата е процесуално допустима - като подадена от лице с право на жалба и в срок, като е спазена задължителната процедура за обжалване по административен ред по чл.155,ал.1 ДОПК. Жалбата е срещу акт, подлежащ на съдебен контрол по реда на чл.156 и следващите от ДОПК и съдът дължи разглеждането й по същество.

По спазването на изискванията за компетентност, форма и процесуалните правила при издаването на РА съдът намира следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № [ЕГН].04.2010 г., изменена със Заповед № 1005763/07.07.2010 г., издадени от Д. В. Я. – на длъжност началник сектор Ревизии при ТД на НАП – С., връчени на ревизираното лице на 10.05.2010г. и на 09.07.2010г. За компетентността на издателя на заповедта № 61А/07.07.2006г. на директора на ТД на НАП К., съгласно която на основание чл.112,ал.1,т.1 ДОПК е упълномощена изрично Д. Я. да издава заповеди за възлагане на ревизии по реда на чл.112,ал.2 ДОПК. Съдът счита, че представянето на посочената заповед е административен пропуск, тъй като му е известно упълномощаването на г-жа Я. с последваща актуална заповед - след извършени промени в структурата на НАП в сила от 01.01.2010г. и издадената във връзка с това Заповед № РД-01-06/04.01.2010 г., с която директор ТД на НАП- С. е определил поименно органи по приходите ,които могат да издават заповеди за възлагане на ревизии, в това число и Д. В. Я., посочена като заемаща длъжност началник сектор при ТД на НАП- С..

С първата ЗВР е възложено извършването на ревизия на „О. груп+ 77" О. за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 12.11.2009 г. до 31.03.2010 г. на органите по приходите Е. П. и М. Димитров, със срок на ревизията до 2 месеца, считано от датата на връчването й. Въз основа на искане за удължаването на срока с втората ЗВР от 07.07.2010г., е удължен до 10.08.2010г.

За констатираното при ревизията е издаден Ревизионен доклад (РД) № 10005763/24.08.2010г. от органите по приходите, на които е възложено извършването на ревизията, но подписан само от единия ревизиращ орган – М. Димитров. РД е връчен на 11.09.2010г. РД има съответно на чл.117,ал.2 ДОПК съдържание, в това число подробни правни и фактически съображения, предложение за установяване на задължения за ДДС и опис на приложените доказателства.

Въз основа на Заповед за определяне на компетентен орган № К1005763/25.08.2010г., издаден от органа , възложил ревизията – Д. Я., е издаден обжалвания по делото ревизионен акт №[ЕИК]/04.10.2010г. от Е. П., определена за компетентен орган със заповедта, който акт е и подписан от същата. В мотивите на РА са изложени подробни съображения, в това число за констатираното в РД, приети са изцяло констатациите на РД и са изложени допълнителни мотиви въз основа на представени допълнителни доказателства , с оглед на което съдът приема, че така този орган по приходите е изразил съгласие с мотивите на РД, и не е налице съществено нарушение поради неподписването му и от този орган. Същото е извършено последващо, чрез мотивите на РА, тъй като компетентният орган е основал изводите си на констатираното при ревизията и допълнително представените доказателства. С РА освен това не е установен различен размер на задълженията от предложението по РД, видно при сравнение на таблиците към двата акта.

В мотивите на РА е обсъдено подробно и възражението срещу РД – от дата 20.09.2010г., въпреки извод за недопустимостта му поради представянето му след срока по чл.17,ал.5 ДОПК, възражението е прието за неоснователно по същество.

РА има предвиденото по чл.120,ал.1 ДОПК съдържание, в това число подробни правни и фактически съображения за установените с него задължения за ДДС –

вследствие на непризнато право на данъчен кредит в размер на 110 226,63 лв. общо, от които 1 015,20 лв. - на основание чл. 75, във връзка с чл. 74 от ЗДДС и 109 211,43 лв. - на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

При извършване на ревизията не са допуснати нарушения на процесуалните правила по събирането на доказателства – същите са събрани по искане на органите по приходите, на които е възложено извършването на ревизията, подробно са обсъдени в мотивите на РА и РД, с което е изпълнено задължението по чл. 116,ал.2 ДОПК ревизиращите органи да съберат и се запознаят с всички доказателства, от значение за резултата от ревизията.

Доказателствата са събрани по предвидения ред в ДОПК - чрез връчване на искания за представяне на доказателства и писмени обяснения от задълженото лице ( ИПДПОЗЛ), като такива са връчени на жалбоподателя - изх. № Д. 11620/05.05.2010 г. и ИПДПОЗЛ с изх. № 2654/24.09.2010 г., по които е представило доказателства, подробно обсъдени в мотивите на РА и РД. Съдът намира, че с връчването на ИПДПОЗЛ от 24.09.2010г. на жалбоподателя за представяне на доказателства не е допуснато съществено процесуално нарушение, представляващо самостоятелно основание за отмяна на РА. Предвид задължението на съда да реши делото по същество, следва да събере и обсъди всички относими към установяване на задълженията по спорните доставки доказателства, в това число по допълнителното искане. Същото освен това е мотивирано с непълнота на представените доказателства съобразно заявеното за осъществяваната дейност и предмета на доставките през ревизираните данъчни периоди, безспорно е за установяване на относими факти от значение за резултата от ревизията, каквито са въпросите свързани с ползваните транспортни средства за дейността, договори за доставки, пътни листове, товарителници, справка за стоковия поток по видове горива и др., както и обяснения по въпроси – за отчетността и отчетените разходи.

По второто искане жалбоподателят е представил доказателства – л. 403 и следващите от папка приложение II към делото, подробно обсъдени в РА, не е представена справка за стоковия поток и компетентният по издаването на РА орган самостоятелно е съставил такава на базата на представените фактури на ревизията за закупено гориво по видове и за последващи доставки на същото - л. 490 и приложение 16 към РА.

ИПДПОЗЛ са връчени и на доставчиците както следва:

-на [фирма] с изх. № 1640/16.06.2010 г., връчено на управителя на дружеството на 17.06.2010 г., но към датата на приключване на проверката исканите документи не са представени, изготвен е Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) № 22-50-1003519-3-546/25.06.2010 г. за констатираното при проверката на този доставчик;

-на [фирма] - с изх. № 1641/16.06.2010 г., връчено на управителя на дружеството на 18.06.2010 г. В отговор на това на 28.06.2010 г. в Офис „К." са получени по пощата копия от издадените към жалбоподателя фактури, документи доказващи плащания по банков път и в брой, декларация за отчетени приходи и разпечатка от сметка 702, копия от фактури от предходни доставчици и приемо-предавателни протоколи към тях,, декларации за съответствие на качеството на горивата, обяснения относно извършваната дейност; изготвен е ПНП № 22-50-1003519-5-548/28.06.2010 г. за констатираното при проверката на този доставчик.

-на [фирма] –ИПДПОЗЛ изх. № 1638/16.06.2010 г., връчено на управителя на

дружеството на 17.06.2010 г., по което са представени документи под опис към писмо от 21.06.2010 г., сред които и копия на издадените към жалбоподателя фактури и такива от предходен доставчик, фактури за транспортни услуги от [фирма] на този доставчик, извлечения от счетоводни регистри, в това число и за отразено плащане, обяснение. Изготвен е ПНП № 22-50-1003519-4-547/2406.2010 г. за констатираното при проверката на този доставчик;

-на [фирма] -ИПДПОЗЛ изх. № 22-50-1003519-1-443/20.05.2010 г., връчено на представляващия дружеството на 03.06.2010 г., по което не са представени документи съгласно съставен протокол № 23529/22.06.2010 г. за това. Съставен ПИНП № 1006720/22.06.2010 г. за резултатите от проверката на този доставчик.

На доставчика [фирма] не е извършена насрещна проверка, констатирано е, че издадената от този доставчик фактура е преди датата на регистрацията на жалбоподателя по ЗДДС и не е включена в описа на наличните активи към тази дата, не е прието за основателно възражението, че доставката е получена след датата на .регистрацията – на 19.11.2009г.

От изложеното до тук следва извод, че ревизионно производство е допустимо, тъй като е спазен срокът по чл. 109 ДОПК за образуването му, предвид датата на издаване на първата ЗВР и посочения в същата период, за който се установяват задължения по ЗДДС . Ревизионното производство е и законосъобразно образувано, тъй като ЗВР, е издадена от компетентен орган овластен по чл.112,ал.2,т.1, чл.113, ал.3 и чл.119 ДОПК, съгласно изричната заповед за това на директора на ТД на НАП. ЗВР и заповедта за определяне на компетентен орган имат необходимото съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 и чл.119,ал.2 от ДОПК, с което е спазена изискуемата от закона форма за издаването им.

Ревизионното производство е проведено в рамките на предвидените срокове, тъй като първоначалният срок за провеждане на ревизията – 2 месеца от датата на връчване на първата ЗВР, удължен с последващата такава заповед с 1 месец, е в рамките на срока по чл.114,ал.1 ДОПК. ЗВР и заповедта за определяне на компетентен орган имат необходимото съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 и чл.119,ал.2 от ДОПК, с което е спазена изискуемата от закона форма за издаването им.

На основание чл. 110, ал. 2 от ДОПК, ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията /чл. 112, ал. 1 от ДОПК/, като чл. 114, ал. 1 от същия кодекс установява начален момент на ревизията – датата на връчване на заповедта за възлагане, срокове за извършване на ревизията и основания за удължаването им. Доказателствата, на които органите по приходите са основали изводите си, са събрани в рамките на законно проведено Ревизионно производство, по аргумент за липса на обстоятелства по чл. 274 ДОПК за незаконна ревизия, поради това съдът цени същите като доказателства и пред съда, съгласно чл.171, ал.1 от Административнопроцесуален кодекс (АПК) приложим субсидиарно за неуредените случаи съгласно параграф 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК.

Издадени са предвидените актове в хода на ревизионното производство във връзка с установяване на задълженията за данъци – РД и РА и в предвидените срокове, надлежно връчени, като издаването на РА е съобразено с правото на възражение срещу РД. РА и РД са постановени от органите по приходите,

надлежно определени със съответните заповеди по чл. 113 и чл. 119 от ДОПК. Процесният РД, представляващ акт по чл. 21, ал. 3 от АПК и със съдържанието по чл. 117, ал. 2 от ДОПК, е издаден при спазване на предвидената форма, а предвид липсата на констатация за нарушаване на процедурата по издаването му, на основание чл.171, ал.1 АПК вр. пар.2 ДР на ДОПК, същият е доказателство пред съда /оборимо/ за съдържащите се в него констатации. Предвид издаването на РД и заповед за определяне на компетентен орган да издаде РА, както и формалното му съдържание на последния – съответно на чл.120,ал.1 ДОПК, то следва извод, че процесният РА, представляващ индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 2 от АПК, е издаден от компетентен орган и в рамките на предоставените му от закона правомощия.

По изложените до тук съображения, съдът намира, че не са допуснати процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, нарушаване на правата на защита на дружеството, както и други нарушения, водещи до нищожност на обжалвания акт поради некомпетентност или съществени процесуални нарушения, както и на изискванията за форма на актовете.

По материалната законосъобразност на РА в обжалваната част, предвид доказателствата, доводите на страните и относимите правни норми, съдът намира следното:

Дружеството –жалбоподател е регистрирано по ДДС на 12.11.2009г., в която връзка на основание чл. 75, във връзка с чл. 74 от ЗДДС с РА не е признато право на данъчен кредит в размер на 1015,20 лв. по фактура.№ 341/10.11.2009 г., издадена от [фирма], включена в дневника за покупки за м.11.2009 г., представен на л. 70 от папка приложение I към делото, с предмет „гориво”, тъй като същата не е включена в опис на наличните активи към датата на регистрацията по ЗДДС. Жалбоподателят не оспорва посоченото обстоятелство нито пред съда нито във възражението си срещу РА нито в жалбата по административен ред. Само във възражението си срещу РД твърди, че владението върху „актива” било предадено на 19.11.2009г., не е бил наличен към датата на регистрация и чл. 74 и чл.75 от ЗДДС не били приложими. Тази теза съдът приема като защитна, не са изложени твърдения за факти, които я доказват, в жалбите по административен ред (л.30) и пред съда (л. 6) - дори не се твърди и такова обстоятелство. Като дата на възникване на данъчното събитие следва да се приеме датата на фактурата – поради липса на доказателства за друго. С оглед на тези факти, и тъй като същата не е посочена в описа на наличните активи към датата на регистрацията, то правилно е преценено, че не са спазени изискванията на чл.75, във вр. с чл.74 от ЗДДС, поради което не възникнало правото на приспадане на данъчен кредит по тази фактура.

Съгласно чл.74,ал.1 ЗДДС, регистрираното лице има право на приспадане на данъка данъчен кредит за закупените или придобитите по друг начин активи преди датата на регистрацията му по този закон, които са налични към датата на регистрацията, но само при наличие на кумулативно предвидените предпоставки за това. Посоченото право на приспадане се упражнява съгласно чл.75,ал.2 ЗДДС като наличните активи, получените

услуги и данъкът, включени в регистрационния опис по чл. 74 от същия закон се отразяват в дневника за покупките за съответния данъчен период. От последната разпоредба следва, че правото на приспадане не може да бъде упражнено, ако съответната фактура за придобит активи или ползвана услуга не е включена в описа на наличните активи към датата на регистрацията. По тези съображения, жалбата в тази част – за непризнато право на приспадане на данъчен кредит за месец 11 на 2009г. в размер на 1015,20 лв. по фактура.№ 341/10.11.2009 г., издадена от [фирма], е неоснователна, и следва да бъде отхвърлена.

С РА на основание чл. 68,ал.1,т.1 вр. чл. 6 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури с предмет закупуване на дизелово гориво и бензин, издадени от доставчиците за следните данъчни периоди:

-от [фирма] - ДДС в размер на 33 060,60 лв. общо за данъчни периоди месеците 12 на 2009 г.и 01 на 2010 г.;

-от [фирма]- ДДС в размер на 15 880,10 лв. общо за данъчни периоди месеците 11 и 12 на 2009г. и 03 на 2010 г. ;

-от [фирма] - ДДС в размер на 48 590,17 лв. за данъчни периоди месеците 12 на 2009 г., 01, 02 и 03 на 2010г.;

-от [фирма]- ДДС в размер на 11 680,56 лв. за данъчни периоди м. 02.2010 г., м. 03.2010 г.

Съдът е указал на жалбоподателя , че съгласно чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ПЗР на ДОПК в негова тежест е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68,ал.1 ЗДДС, за което не е достатъчно само да притежава данъчна фактура по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо да докаже, че е придобил правото на собственост върху процесните стоки – гориво, т.е. родово определени вещи, за прехвърлянето на правото на собственост върху тях е необходимо индивидуализирането им по съгласие на страните или чрез предаване /чл. 24, ал. 2 от ЗЗД/. При очертаните становища на страните, правният спор по делото е концентриран върху това дали по фактите се установява, че жалбоподателят е получил съответно доставчикът му е предал стоките, предмет на спорните фактури – дизелово гориво и бензин, като доказателство за прехвърляне на правото на собственост по чл.24,ал.2 ЗЗД и възникнало данъчно събитие по чл.25 вр. чл.6,ал.1 ЗДДС.
Като доказателство пред съда дружеството е направило искане за представяне на доказателствата по административната преписка, които не са оспорени и е ангажирало единствено изслушване на заключение на вещо лице по съдебно-счетоводна експертиза, което съдът кредитира изцяло – като мотивирано и обосновано, неопровергано от страните и от други доказателства по делото относно констатираните в него факти. Въз основа на заключението на вещото лице, съдът приема за установено следното:

-Всички доставчици са регистрирани лица към момента на издаване на спорните фактури. Същите са включили фактурите в дневниците за продажби и справката декларация за съответните данъчни периоди, с изключение на доставчика Стан про БГ" за който няма данни да е подавал справки –декларации по ЗДДС и какво е отразено в тях, това не е установено и от органите по приходите.
-Плащания по фактурите по банков и касов път са отразени в счетоводствата на доставчиците [фирма] и „Транс ойл", а за доставчиците [фирма] и [фирма] нямало данни за получени плащания от жалбоподателя.
-В счетоводството на жалбоподателя са заприходени по сметка 304 като количества и стойности стоките по процесните фактури като придобити, горивото по същите е било предмет на последващи доставки. Към 31.12.2009г. цялото количество гориво е продадено, а към 31.12.2010г. е имало наличност за 16 302,45 лв. в количество- 4 615,308 литра. Реализирани са приходи от продажби в размер на 583 908,00 лв. общо за ревизираните данъчни периоди, изписването на горивото на разход е извършвано по цена на придобиване.
-Според вещото лице при анализ на стоковия поток, само доставчикът [фирма] е разполагал в наличност с количества горива, необходими за осъществяване на доставките към жалбоподателя. За останалите доставчици представените доказателства са недостатъчни за да формира изводи по този въпрос, вещото лице не е могло да осъществи контакт със същите и да извърши проверка в счетоводството им.
Не е спорно между страните, че основната дейност на дружеството-жалбоподател е транспорт и търговия на едро с горива, дейността се извършва от двамата съдружници, няма назначени работници, няма собствени или наети обекти, от които да осъществява дейността си. Съгласно дадените обяснения, доставеното гориво е съхранявано в резервоара на товарния автомобил-цистерна, с който са извършвани последващи доставки и транспортни услуги.
В мотивите на РА въз основа на представените доказателства е прието за установено, че товарен автомобил „Волво", закупен от жалбоподателя на 11.12.2009 г., е годен да превозва дизелово гориво, газьол, нафта и бензин. Не се оспорва приетото в мотивите на РА, че закупеното полуремарке „Щмитц" по договор от 09.03.2010г. има функции за превоз на товари, но не и на горива, какъвто е предмета на процесните доставки. Посочените транспортни средства не са заведени в счетоводството на дружеството като активи, за същите не са отчетени разходи за гориво, въпреки това не е спорно между страните, че след придобиването на товарния автомобил, същият е могъл да бъде използван за транспорт на гориво и да съхранява закупеното такова по доставките.
Товарният автомобил „Волво" представлява автомобил –цистерна, с предназначение за превоз на течности и с капацитет на цистерната 12 550 л. Предвид това обстоятелство и липсата на друга възможност за съхранение на закупеното гориво, органът по приходите е констатирал несъответствие, тъй като закупените на определени дати горива в пъти превишават вместимостта на цистерната – така на 17.12.2009 г. са закупени 43 890 л, на

28.12.2009г. – 46 590 л. на 28.01.2010г. – 30 724 л и на 16.02.2010г. – 51 215 л дизелово гориво. Също дружеството в определени периоди е продавало гориво, което не било налично. Тези доводи не са оспорени от жалбоподателя и не са ангажирани доказателства, които ги опровергават.

Автомобилът „Волво" не е заведен в счетоводството на дружеството-жалбоподател като актив. За ползването на този автомобил са представени пътни листове преди и след датата на придобиването му през месец декември 2009г. За последния период жалбоподателят е декларирал,че дейността е извършвана с товарен автомобил „Мерцедес Айтрос", собственост на [фирма] по договор за съвместна дейност, но такъв не е представен в хода на ревизионното производство и пред съда, както и договор за наем. Във връзка с последното са представени товарителници, в които дружеството-жалбоподател е вписано като изпращач и превозвач на гориво. Не са представени доказателства за изпълнение на насрещни престации между жалбоподателя и собственика на този автомобил като договори, документи за плащане за ползването на автомобила, документ за собственост на [фирма], лиценз, разрешително за превоз на опасни товари, регистрационен талон, пътни листа, тахошайби, приемо-предавателни протоколи, анализни свидетелства, сертификати, декларации за произход

Органът по приходите е приел, че закупеното полуремарке „Щмитц" по договор от 09.03.2010г. има функции за превоз на товари, но не и на горива, каквито са процесните доставки. Така установеното не е спорно и не е правено искане за събиране на други доказателства пред съда.

В мотивите на РА е прието по фактите, че автомобилът-цистерна на жалбоподателя пребивава постоянно в [населено място] тъй като всички пътни листове започвали с отправен пункт това населено място и завършвали с него, жалбоподателят извършвал като основна дейност продажба на горива на земеделски производители от този район.

По искането от 24.09.2010г. от жалбоподателя са представени като доказателства за придобиване на горивото товарителници за извършен транспорт в страната, пътни листове с тахошайби, Представени са товарителници, в които като изпращач и превозвач е посочено дружеството-жалбоподател, за натоварено в С. и разтоварено в И., С., Б. и др. дизелово гориво с получател различни фирми, като транспортът е посочен като осъществен с автомобил марка мерцедес Айтрос – за всички товарителници . от л. 407 – 423 от делото, с дати от 24.11.2009г. до 11.03.2010г. В същите в графата за натоварване като адрес е посочено само [населено място], което не позволява товарителницата да се свърже с конкретен доставчик и фактура. Представени са пътни листове за осъществен транспорт с товарен автомобил Волво с маршрут с начало най-често [населено място] - С., и обратно през различни населени места отново до мястото на тръгване - л. 424 и следващите от посочената папка, както и товарителници за осъществен превоз със същия автомобил на дизелово гориво, в които изпращач и превозвач е жалбоподателя, с адрес на натоварване - само [населено място] или П. , издадени на дати в обхвата на ревизираните периоди. В пътните листове е посочен номера на товарителницата и населеното място на доставката. Във връзка с тези

документи и при съпоставянето на маршрутите по пътните листове с издадените фактури е констатирано несъответствие между маршрутите по пътните листове и наличието на обекти от процесните доставчици – по пътният лист от 15.02.2010г. маршрутът е от Бяла С. до В., което не кореспондирало с търговски обекти на доставчиците Транс О. 2005" и Бис К. 09" Е., тъй като и двете дружества нямали обекти в [населено място]. Същевременно при извършена насрещна проверка за друг доставчик на жалбоподателя, за който е признато правото на приспадане – на 19.11.2009г. от [фирма] в [населено място], не бил издаден пътен лист, от което е направен извод, че пътните листа са изготвени за целите на ревизията и не съдържали достоверни данни. Не е оспорена пред съда констатацията на органите по приходите за несъответствие между пътните листове и приложените към същите тахошайби относно началните и крайните показания на километропоказателя и пропътуваните километри – такива несъответствия са налице за издадените на 20, 28 и 30 декември 2009г., на 19 и 25 януари 2010г. при значително превишение на показанията за пропътувани километри по тахошайбите. Също видно от бланковите номера на пътните листове за товарния автомобил „Волво", при сравнение с датите, за които са съставени, не са в хронологичен ред – например пътен лист с номер 41816 е с дата 30.11.2009г., а следващият номер – 41817 – от 19.01.2010г.,не е налице и съответствие между показанията на километропоказателя. - крайна и начална стойност. В значителна част от същите липсват данни за начален и краен километропоказател , такива са издадени за дати, в които няма фактурирани доставки , не е налице идентичност между пътните листове и представените товарителници - населеното място, в което е извършено разтоварването по товарителницата не е посочено в пътния лист от същата дата (за 11.02.2010г.) .

Идентични са несъответствията за представените товарителници за товарен автомобил „Мерцедес Айтрос" - например товарителница с по-малък номер е издадена за 07.01.2010г., а с по-гомям на предния ден, съответно 5358 и 53560, което е индиция за нарушение на изискването за хронологично отразяване на стопанските операции. За декларираното от жалбоподателя, че за м. 11 на 2009г. е осъществявало дейността си с този автомобил не са представени доказателства за взаимоотношения със собственика на автомобила, тъй като не е собственост на дружеството-жалбоподател.

За доставките от [фирма], по извършената насрещна проверка и в съставения протокол е констатирано, че не са представени доказателства - ПНП на л. 403 от делото. За доставките от това дружество са представени само фактурите, с предмет дизелово моторно гориво в значителни количества , видно от съдържанието им от л. 91 и следващите от папка приложение 1 към делото. Така на 02.12.2009г. е издадена фактура за 24 тона дизелово моторно гориво, на 17.12.2009г. – за 28 тона(т.);на 28.12.2009г – за 16 т.; на 13.01.2010г. – за 10,2 т.; на 18.01.2010г. – за 7,9 т.; на 21.01.2010 – за 10,3т.; на 27.01.2010г. – за 8,1 т. ; на 29.01.2010г. – за 7,5 т. и на 29.01.2010г. – 3,3т. Вещото лице не е открило този доставчик на декларирания адрес по делото - пред органите по приходите в [населено място], ж.к. Д. [жилищен адрес] а на новия адрес по Търговския регистър – [населено място] ж.к. Ф. и

само „ап.3”, поради непълнота, не може да бъде открит. За доставките от това дружество следва да се приеме за доказано само констатираното от информационната система на НАП – за регистрацията на този доставчик по реда на ЗДДС, но няма данни да е подавал и съответно включил издадените от него фактури в справката –декларация и дневника за продажби. Тези обстоятелства не се оспорват пред съда от жалбоподателя.
За доставчика [фирма], съгласно ПНП - л. 48 от делото , не е представило доказателства по ИПДПОЗЛ, но след проверка в информационната система на НАП съгласно протокола е установено, че в дневниците на този доставчик са включени издадените на жалбоподателя фактури. В хода на ревизионното производство - с писмо от 29.07.2010г. са представени документи от управителя на дружеството – л. 64 и следващите, като в обясненията си декларира, че по издадените на жалбоподателя фактури за гориво, е получено плащане в брой на датите на издаването им, за което е представил копия на дневни финансови отчети от касов апарат, свидетелство за регистрацията му, извлечение от сметка 702 – за отчитане на приходите по фактурите, протоколи за приемане на справки декларации и дневник за продажбите за съответния данъчен период на издаването на фактурите. Не са представени доказателства за налични активи, складова база или друг обект, където е съхранявано горивото и е извършено предаването му на жалбоподателя. Това обстоятелство не може да се установи и от обозначението на отчетите от касовия апарат – в същите е посочен офис, [жк], блок 90.Такива факти не могат да се установят и от обяснението на управителя на дружеството-доставчик Вещото лице не е могло да намери този доставчик на декларирания пред органите по приходите адрес, а на новия адрес по Търговския регистър – в [населено място], [жк], район Л., е констатирало несъществуващ адрес, което не е оспорено и не е искано събиране на други доказателства.
Поради непредставяне на доказателства в хода на ревизионното производство, както и ненамирането на [фирма] и „Стан Про БГ”от вещото лице в хода на съдебното производство за извършване на проверка в счетоводството, за тези доставчици не могат да бъдат установени каквито и да са обстоятелства по изпълнение на задължението му да предаде фактурираните количества горива, в това число дали е разполагал със същите и къде е извършено предаването. По тези съображения съдът приема за недоказано изпълнението на чл.24,ал.2 ЗЗД по отношение на горивото, предмет на издадените от този доставчик фактури, съответно правилни са изводите на органите по приходите, че не е налице доставка на стока и възникнало данъчно събитие съответно по смисъла на чл.6, ал. 1 и чл.25 ЗДДС, от което и извод, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68,ал.1,т.1 от същия закон по отношение на издадените фактури на жалбоподателя от този доставчик. Жалбата в тази част е неоснователна – по отношение на Стан про БГ" Е. - ДДС в размер на 33 060,60 лв. общо за данъчни периоди месеците 12 на 2009 г.и 01 на 2010 г. и от [фирма]- ДДС в размер на 11 680,56 лв. за данъчни периоди м. 02.2010 г., м. 03.2010 г.
Доставчикът [фирма] с ПНП на л.137, и както е прието в мотивите на РА,

притежава нафтоколонка и подземен резервоар. Органът по приходите приема за недоказани техническото състояние, капацитета и предназначението на последните, не било представено удостоверение за регистрация на търговски обект, лицензи и разрешителни за търговия с горива, свидетелство за регистрация на касов апарат. Този доставчик е получател на горива в значителни количества, стоките съгласно обяснение на управителя се доставяли до нафтопункта на фирмата, за който въз основа на представените доказателства за придобиването му се приема за собствен. Клиентите със собствен транспорт превозвали стоката в част от случаите. Не е представено доказателство, че този доставчик притежава собствен автомобил за превозване на горива, във връзка с декларираното от управителя, че горивото в голям брой от случаите се транспортира от продавача на купувача. Като предходни доставчици са декларирани [фирма] и „Акрю", за които в мотивите на РА е прието, че поради непредставяне на доказателства относно техническо състояние на бензиностанцията, която са заявили че експлоатират по договори за наем, капацитет и предназначение, удостоверение за регистрация на търговски обект, издадени лицензи и разрешителни за търговия, фактури за платен наем, за регистрация на касов апарат, за специализиран транспорт на горива, е направен извод, че тези бензиностанции не се ползват по предназначение.

За доставките от [фирма] вещото лице е направило изводи по фактите, и както следва от представените доказателства за предшестващи доставчици за закупено гориво в т.ч акциз и транспорт, са издадени 4 броя фактури от Акрю ЕАД и „Родотранс [фирма] към този доставчик съответно на издадени на 10.11.2009г. за 30 870 л. гориво, на 27.11.2009г. за 31 634,70 литра гориво; от 01.03.2010г. за 30 100 литра и от 15.03.2010г. за 30 050 литра. Към същите са приложени и им съответстват акцизен данъчен документ, декларации за съответствие на качеството на горивото и товарителници за превоз съответно без такава за третата по ред фактура; приемо-предавателните протоколи за 3050 литра от [фирма] и за 31 184 литра от Родотранс 2009" Е.. Вещото лице е установило, че доставчикът [фирма] е фактурирало на жалбоподателя общо 39 324 литра гориво, с каквато наличност е разполагало.

Доставчикът [фирма] е издало фактури 8 броя фактури от дати 16. и 27 ноември 2009г. и от 10,17,18,23,26 и 30 март 2010г. Предвид установеното за притежавана собствена нафтоколонка в [населено място] без да притежава транспортно средство за превоз на гориво или чрез наем, то следва, че доставките е възможно да са осъществени само ако горивото е получено от него в [населено място], Видно от представените товарителници и пътни листове от жалбоподателя, товарителници, в които е посочено натоварване в [населено място] са издадени само за дати 27. 11. 2009г. – на л. 429 за 500 л. гориво натоварено на автомобила –цистерна Волво, но на пътния лист от същата дата е вписан маршрут само Бяла С. В. - л. 428 за този автомобил., също съгласно пътния лист от 26 03.2010 г. (л. 480 на гърба) не е пътувал до С. за тази дата са издадени две товарителници с място на натоварване в [населено място] и една в С. но без посочен адрес; за 30 март е издадена товарителница с място на натоварване в [населено място], но без пътен лист.

Следователно, товарителниците с място на натоварване от посочените дати не съответстват на пътни листове, в които е посочен маршрут в [населено място].
За доставчика [фирма], съгласно мотивите на ПНП (л. 204) и представено на л.210 обяснение от управителя на дружеството, има за основна дейност търговия с нефтопродукти – дизелово моторно гориво, газ пропан-бутан, пътен битум и котелно гориво,ползва нает офис в С. и нает персонал от 3 лица, няма собствена или наета петролна база, тъй като нереализираните петролни продуктите се съхранявали в автоцистерни на „Транс О. груп" до момента на продажбата им, а доставеното на жалбоподателя гориво е претоварено от автоцистерна на паркинга на последното дружество на автоцистерната на жалбоподателя чрез помпа. Съгласно констациите на ПНП – от това следва, че след претоварването транспорта се извършва от клиента – в случая дружеството-жалбоподател. Предходни доставчици са [фирма] и [фирма], които осъществявали търговия на едро с горива, за които са представени фактури при несрещната проверка. Плащанията по фактурите за доставки на жалбоподателя са извършени по банков път и отразени в счетоводството на доставчика, представени са копия и от издадените фактури, банкови извлечения, свидетелство за регистрация на касов апарат, хронолични счетоводни регистри , в които са отразени.
Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя фактури от дати 01,2,8 и 9 декември 2009г. , от 15,21,22,26,28, януари 2010г., от 01,05,10,11,12,15,16,17 и 22 февруари 2010г. и от 09,22 и 23 март 2010г. Вещото лице не е могло да установи, дали този доставчик е разполагал с фактурираните количества гориво, не се установява и от доказателствата, събрани в хода на ревизията. Относно предаването на горивото ,също би следвало жалбоподателят да е получил същото в [населено място], доколкото не се твърди различен начин за претоварването му от описания от управителя на [фирма]. Товарителници са представени съвпадащи с датите на издадените фактури от 01.12.2009г., на 21 и 28 .01.2010г. , на 10.02.2010г. и 15-17.02.2010г. за автомобил Мерцедес Айрос, за който не са представени пътни листове и доказателства за взаимоотношения със собственика му – по твърденията за договор за съвместна дейност. С оглед на това съдът приема за недоказано, че жалбоподателят е разполагал с автомобил Мерцедес Айрос, който е бил годен да превозва гориво и на посочените дати - 01.12.2009г., на 21 и 28 .01.2010г. , на 10.02.2010г. и 15-17.02.2010г., на които са издадени и част от спорните фактури.
Също видно от справката за стоковия поток, дружеството-жалбоподател е продавало дизелово гориво в количества, превишаващи наличното. С оглед на това заключението на вещото лице като изградено на общите налични и продадени количества към 31.12.2009г. и към 31.03.2010г. не опровергава изводите по справката за стоковия поток, приложение 16 към РА – за количеството на закупените горива с натрупване към датата на всяка продажба.
Представените доказателства, установяващи наличието на съответния вид и количество гориво при доставчика [фирма] не следва автоматично извод, че фактурираните количества гориво са действително закупени от

жалбоподателя, в това число и по съображение, че са платени. Предаването на горивата не се установи и от доказателства при този доставчик, която е представил по принцип доказателства по ИПДПОЗЛ, както и от другите доставчици.
Тъй като от декларираното при извършените насрещни проверки на доставчиците [фирма] и [фирма], транспортът на горивата е извършван от купувача, т.е. от жалбоподателя, то следва на всяка от датите, посочени в съответните фактури като дата на възникване на данъчното събитие, да съответства на пътен лист и товарителница, предвид и обясненията от жалбоподателя за такава схема на дейността, предоставени по първото ИПДПОЗЛ. От обяснението следва, че закупеното гориво е натоварвано на автоцистерна на дружеството - жалбоподател, след което непосредствено е транспортирано за последваща доставка на негови клиенти.
Така декларираната схема на осъществяване на дейността, относима към всички процесни доставчици на жалбоподателя, предполага в товарителницата, по същество доказваща последващата доставка, да бъде посочено като място на натоварване мястото на изпълнение на доставката, по която дружеството е получател на горивото, т.е. мястото на възникване на данъчното събитие по процесните фактури. Съгласно чл. 61 от закона за автомобилните превози, товарителницата удостоверява условията на договора и получаването на товара от превозвача до доказване на противното, а съгласно чл. 50 от същия закон, договорът за превоз се установява с товарителница, но действителността му не зависи от валидното й издаване. Съгласно чл. 53, ал.1, т.4 от същия закон, в товарителницата задължително трябва да бъде посочено мястото и датата на приемане на товара за превоз и мястото на доставянето му.
От съвкупната преценка на доказателствата и при съпоставянето на стоковия поток на закупените и продадени горива по справката за периода 12.11.2009 г.-31.03.2010 г, съставена от компетентния да издаде РА орган и неоспорена от жалбоподателя, съответна на заведените фактури по сметка 304 за закупеното гориво и по сметка 701 за приходите от продажби в счетоводството му, то следва извод, че няма издадени пътни листа за получените доставки на гориво по спорните фактури. Поради това при преценка на доказателствената сила на представените писмени документи спрямо подлежащите на доказване факти и обстоятелства, съдът приема, че представените по делото товарителници и пътни листове – частни свидетелстващи документи по чл.180 ГПК, не се съдържат такива факти. Процесните товарителници макар и по принип да са годни доказателства да установят предаването на превозваната стока, не доказват предаване на стоката от доставчиците по процесните фактури на дружеството-жалбоподател, който е получател, превозвач, и последващ доставчик на същото гориво, тъй като в товарителниците е посочено място на товарене - [населено място], но не и конкретен адрес, на който се намира обект на доставчика. Освен това не е налице съответствие между товарителници, пътни листове и фактури между маршрута и мястото на товарене, което следва да съответства на мястото на предаване процесното гориво. Също както се посочи при анализа на справката за стоковия поток,

дружеството – жалбоподател е закупувало и е трябвало да съхранява дизелово гориво над капацитета на притежавания от него автомобил-цистерна без да доказва, че притежава други активи за съхранение на закупеното гориво. За автомобил Мерцедес Айрос не са представени каквито и да са доказателства, липсват и твърдения за капацитета му, с кое лице е сключен договор за съвместна дейност дори не е посочено. Също дружеството-жалбоподател е продавало дизелово гориво в количества, превишаващи наличното. С оглед на това заключението на вещото лице като изградено на общите налични и продадени количества към 31.12.2009г. и към 31.03.2010г. не опровергава изводите по справката за стоковия поток, приложение 16 към РА – за количеството на закупените горива с натрупване към датата на всяка продажба.

От представените доказателства, установяващи наличието на съответния вид и общо количество гориво при доставчика [фирма] не следва автоматично извод, че фактурираните количества гориво са действително закупени от жалбоподателя, в това число и по съображение, че са платени. Плащането в случая не съответства на насрещна престация. Предаването на горивата не се установи и от доказателства при този доставчик, който е представил по принцип доказателства по ИПДПОЗЛ, както и от доказателствата от другите доставчици. От факта на ненамирането на доставчика на декларирания адрес не обосновава автоматично извод, че не е осъществил доставките, но при липса на доказателства за обратното, не е налице основание да се приеме за доказано предаването на горивото по смисъла на чл.24,ал.2 ЗЗД. Този извод не се променя и от заключението на вещото лице, което не е намерило доставчиците и е формирало изводите си въз основа на доказателствата по делото. Това се отнася и за доставчика [фирма] , предвид посоченото общо за всички доставчици по т. III от заключението „Проверени документи и книжа" – общо за всички доставчици ненамиране на декларираните адреси и липса на възможност за контакт.

Жалбоподателят не изпълни задължението си за пълно доказване на правопораждащия правото му на приспадане на данъчен кредит факт, че процесните фактури удостоверяват действително осъществени доставки на стоки, като пред съда остана недоказан факта на предаването на процесните горива, съгласно чл. 24,ал.2 ЗЗД. Изисканите доказателства за наличието на материални и трудови ресурси на доставчиците за изпълнението на доставките, за мястото на натоварване, как е извършен транспортът на горивото от жалбоподателя, за стоков поток, макар и пряко да не доказват факта на предаването, са положителни факти, при установяването на които чрез логическо заключение, би могло да се направи извод, че е прехвърлено действително правото на собственост по смисъла на последната разпоредба.

Не се представиха доказателства, удостоверяващи предаването на горивото по процесните доставки, което е следвало - поради естеството му и дадените обяснения от жалбоподателя и доставчиците, да е извършено чрез пълненето на съответните количества гориво в автоцистерна, предоставена от жалбоподателя. Не са представени копия на приемо-предавателни протоколи, декларации за качество на горивото, акцизен данъчен документ

при покупката и превозването на горивото, като индиция за действителното осъществяване на покупките по всяка от спорните фактури и които в обяснението на жалбоподателя по първото ИПДПОЗЛ е посочено, че са съпровождали всяка негова доставка на гориво. Тези изводи се подкрепят и от констатираните несъответствия между спорните фактури, товарителници и пътни листове, относно датите, мястото на предаване/получаване на горивото във връзка с твърдението за осъществени последващи продажби на горивото,както и липсата на отчетени транспортни разходи.

Съгласно чл. 51, ал.1 ДОПК вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството, и с оглед на другите обстоятелства, установени при ревизията. Поради това при липса на други доказателства, само правилното счетоводно отразяване на процесните фактури и плащане по същите не доказва предмета на доставката по същите, при липса на други доказателства.

При тези изводи правилно органът по приходите е приел, че не е доказано реално приемане и предаване на гориво по процесните фактури и не е признал правото на данъчен кредит от четиримата доставчици и правилно на основание чл. 68,ал.1,т.1 вр. чл. 6 ЗДДС не е признал, че е възникнало и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит чрез включване на процесните фактури в справката–декларация за съответния данъчен период, издадени от Стан про БГ" Е. - ДДС в размер на 33 060,60 лв. общо за данъчни периоди месеците 12 на 2009 г.и 01 на 2010 г.; от [фирма]- ДДС в размер на 15 880,10 лв. общо за данъчни периоди месеците 11 и 12 на 2009г. и 03 на 2010 г. ; [фирма] - ДДС в размер на 48 590,17 лв. за данъчни периоди месеците 12 на 2009 г., 01, 02 и 03 на 2010г. и от [фирма]- ДДС в размер на 11 680,56 лв. за данъчни периоди м. 02.2010 г., м. 03.2010 г.

Всичко изложено обосновава извод за неоснователност на жалбата и съдът следва да постанови отхвърлянето й. Поради своевременно направено искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, съдът следва да се произнесе по същото и присъди на основание чл.161,ал.1 ДОПК на ответника въз основа на материалния интерес сумата от 2654лв.

По изложените съображения, и на основание чл.161, ал.1 ДОПК , съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „О. груп + 77“ О. - [населено място], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], срещу Ревизионен акт №[ЕИК] от 04.10.2010г. издаден от орган по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден изцяло с Решение № 651/19.04.2011г. на Директора на Дирекция „О.“ – [населено място].

ОСЪЖДА „О. груп + 77“ О. - [населено място], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], ДА ЗАПЛАТИ по бюджета на Национална агенция за приходите, Централно управление, Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика”, сумата от 2654( две хиляди шестстотин петдесет и четири лева) лв. за разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано пред Върховен административен съд с касационна жалба в 14 дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия: