

РЕШЕНИЕ

№ 2346

гр. София, 08.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 11.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **258** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], представлявано от управителя Ю. Ю. К., срещу Ревизионен акт № Р – 22221719001693 - 091-001/18.10.2019г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 2036 от 04.12.2019г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“, в частта му, в която на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 19 088,47лв. и лихви за забава в размер на 1 230,41лв. в резултат на непризнато право на данъчен кредит в размер на общо на 76 190,91лв. за данъчни периоди м.12/2018г. и м.02/2019г. по доставки на дизелово гориво и базово масло, извършени от [фирма] и [фирма]. В жалбата се прави оплакване, че издаденият ревизионен акт е неправилен поради противоречие на материалния закон. На основание изложеното моли съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената му част. Претендира присъждане на направените по делото разноски съобразно представен списък.

Ответникът по жалбата - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-гр.С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител юрк.Д., оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София град, в настоящия състав, след като обсъди фактите по

делото и закона, приема за установено следното:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от активно легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 22221719001693 – 020 - 001/20.03.2019г., издадена от Д. И. Д., заемаща длъжност началник сектор при ТД на НАП – С., оправомощена на основание чл.11,ал.3 ЗНАП във вр. с чл.112,ал.2,т.1 ДОПК със заповед РД – 01 – 803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С., с предмет определяне на задълженията на [фирма], ЕИК[ЕИК] за данъчни периоди от 01.12.2018г. до 28.02.2019г. . Същата е връчена по електронен път при условията на чл.30,ал.6 ДОПК на 01.04.2019г. С решение № Р – 22221719001693 – 098 – 001/18.04.2019г. на директора на ТД на НАП – С. на основание чл.7,ал.3 ДОПК разглеждането и решаването на преписката е иззето от Д. И. Д. и възложено на Р. Г. Я., на длъжност началник сектор в ТД на НАП – С.. Със заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р – 22221719001693 – 020 – 002/26.06.2019г., връчена по електронен път на 30.08.2019г., е определен срок за завършване на ревизията 30.08.2019г. За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад № Р – 22221719001693 – 092 – 001/19.09.2019г., срещу който не е подадено възражение от задълженото лице. Впоследствие е издаден и оспорения ревизионен акт № Р – 22221719001693 – 091-001/18.10.2019г. с който на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 19 088,47лв. и лихви за забава в размер на 1 230,41лв., при деклариран ДДС за възстановяване 57 102,44лв. в резултат на непризнато право на данъчен кредит в размер на общо на 76 190,91лв. за данъчни периоди м.12/2018г. и м.02/2019г. по доставки на дизелово гориво и базови масло, извършени от [фирма] и [фирма].

Срещу така издадения ревизионен акт е подадена жалба до директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място]. Същият се произнася по нея с решение № 2036 от 04.12.2019г. с което оспореният ревизионен акт е потвърден.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

Спазено е изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 Закона за електронния подпис и електронния документ /ЗЕДЕП/ в действащата му към момента редакция преди изм. с ДВ, бр. 85/2017 г., според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение , отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. Ревизионният акт е издаден и в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК.

По отношение на направеното възражение от жалбоподателя в хода на делото, че ревизионният акт е издаден от некомпетентен орган, настоящата съдебна инстанция приема за установено следното:

Същото е обосновано с това, че първоначално ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 22221719001693 – 020 - 001/20.03.2019г., издадена от Д. И. Д., заемаща длъжност

началник сектор при ТД на НАП – С., оправомощена на основание чл.11,ал.3 ЗНАП във вр. с чл.112,ал.2,т.1 ДОПК със заповед РД – 01 – 803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С., а в следствие с решение № Р – 22221719001693 – 098 – 001/18.04.2019г. на директора на ТД на НАП – С. на основание чл.7,ал.3 ДОПК разглеждането и решаването на преписката е иззето от Д. И. Д. и възложено на Р. Г. Я., на длъжност началник сектор в ТД на НАП – С.. Според жалбоподателя, преместването на Д. И. Д. на друга длъжност в рамките на НАП не съставлява „трайна невъзможност да изпълнява служебните си задължения“ по смисъла на чл.7,ал.3 ДОПК, която разпоредба е специална и допуска изземване на компетентност само в строго определени случаи и служи като гаранция, че ревизионните актове се издават при условията на обективност, безпристрастност и законосъобразност.

Направеното възражение е неоснователно.

От данните по делото е видно, че с Решение № Р – 22221719001693 – 098 – 001/18.04.2019г. на директора на ТД на НАП – С. на основание чл.7,ал.3 ДОПК разглеждането и решаването на преписката е иззето от Д. И. Д. и възложено на Р. Г. Я., на длъжност началник сектор в ТД на НАП – С.. Последният е издател на заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р – 22221719001693 – 020 – 002/26.06.2019г., връчена по електронен път на 30.08.2019г., е определен срок за завършване на ревизията 30.08.2019г. и участва в издаването на оспорения ревизионен акт.

Съгласно чл. 7,ал.3 ДОПК определен в закона горестоящ орган може да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, съответно от публичния изпълнител, в случаите когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, съответно публичен изпълнител, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът.

Предвид дадените нарочни указания в определение от № 9344 от 18.12.2020г. от страна на ответника е представена Заповед № 3869 от 19.04.2019г. на изпълнителния директор на НАП, с която на осн.чл.16 ЗДСл. считано от 11.04.2019г. на А. К. Г., заемаща длъжността зам.директор на ТД на НАП – С. са възложени правомощия да изпълнява и длъжността „директор на ТД на НАП“ в ТД на НАП – С., за срок до назначаване на титуляр на длъжността, но за не повече от 6 месеца. В този смисъл заповедта за изземване по чл.7,ал.3 ДОПК е издадена от компетентен орган.

Пак предвид дадените нарочни указания с посоченото по-горе определение, от ответника е представена и заповед № 3833/03.04.2019г. на директора на ТД на НАП – С., с която Д. И. Д. е преназначена от длъжност „началник сектор“ в ТД на НАП – С., дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“, сектор „Ревизии“, на длъжност „главен инспектор по приходите“ в ТД на НАП – С., дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“, сектор „Ревизии“. С преназначаването на лицето от една длъжност на друга то действително не загубва качеството си на „орган по приходите“ по смисъла на чл.7 ДОПК, но промяната в длъжността съставлява пречка да изпълнява досегашните си задължения. Поради и това е налице хипотеза по чл.7,ал.3 ДОПК и издадената заповед за изземване е законосъобразна.

Предвид на изложеното следва да бъде прието, че оспореният ревизионен акт е правно валиден и поражда правни последици.

По отношение на съответствието на ревизионния акт с материалния закон, настоящата

инстанция намира за установено следното:

В хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество [фирма], ЕИК[ЕИК], за процесните данъчни периоди има за основен предмет на дейност покупко-продажба на дизелово гориво и базово олио /масло/, която извършва на бензиностанция в [населено място], главен път Е – 79. През този период и дружеството е упражнило право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] и [фирма].

На ревизираното дружество са изпратени и връчени две искания за представяне на доказателства и обяснения с изх.№ Р-[ЕГН]-040-001/09.04.2019г. и изх.№ Р-[ЕГН]-040-00/26.06.2019г. Извършени са и насрещни проверки на доставчиците на ревизираното дружество „Петрол П.“ О. , съответно от „П. - ММ” Е., които в хода на ревизионното производство са представили доказателства.

Резултатите от извършена насрещна проверка на „Петрол П.“ О. са обобщени в ПИНП № П-22221419079472-141-001/07.06.2019г. Установено е, че от дружеството са представени доказателства за закупуване на дизеловото гориво от предходен доставчик „ИНСА О.“ О. в това число: договор за продажба и доставка на нефтопродукти от 30.09.2016г. с предходен доставчик „ИНСА О.“ О.; фактура № [ЕГН]/18.01.2019г. за продажбана дизелово гориво на стойност 47 888, 76 лв., издадена от „ИНСА О.“ О.; фактура № [ЕГН]/18.01.2019г. за продажба на дизелово гориво на стойност 47838,30 лв., издадена, издадена от „ИНСА О.“ О.; акцизен данъчен документ № 117962/18.01.2019, издаден от „ИНСА О.“ О.; акцизен данъчен документ № 4307668/18.01.2019г., издаден от „ИНСА О.“ О.; документ за удостоверяване на точния адрес на мястото на доставка със същия посочен превозвач; приложение №146 към чл.80, ал.2; документ, издаден от „Петрол П.“ О. за удостоверяване на точния адрес на мястото на доставка на 30 335л. дизелово гориво - [населено място], гл. път Е79,с получател „Б. Мениджмънт“ Е. и превозвач „Д.-К.-4567890 - С.-2016“ О., както и писмени обяснения от доставчика, с които е удостоверил получаване на стоките от Ю. К..

Във връзка с тези доставки с ИПДПОЗЛ от ревизираното лице „Б. Мениджмънт“ Е. са представени: договор от 22.01.2019г. за покупко-продажба на дизелово гориво Бб., сключен с „Петрол П.“ О.; копие от фактура №[ЕГН]/23.01.2019г. и приложения към нея комплект доказателства: товарителница № 007200/18.01.2019г., за превоз на 30 367л дизелово гориво, издадена от Д.- К. – С. - 2016“ О. с получател „Петрол П.“ О. и изпращач „ИНСА О.“ О.; документ № 032/23.01.2019г , издаден от „Петрол П.“ О. за удостоверяване на точния адрес на мястото на доставка на 30 367л. дизелово гориво - [населено място], гл. път Е79,с получател „Б. Мениджмънт“ Е. и превозвач „Д. – К. – С. - 2016“ О.; акцизен данъчен документ № 117962/18.01.2019, издаден от „ИНСА О.“ О. за получател „Петрол П.“ О. за 30 367л. дизелово гориво.Видно от този документ, стоката е изведена от склада на 18.01.2019г и е предадена на водача Г. В., посочен и в товарителницата; декларация за съответствие на качеството на процесното гориво от 18.01.2019г., издадено от [фирма]; експедиционна бележка № 089568/18.01.2019г., издадена от „ИНСА О.“ О., с посочен контрагент „Петрол П.“ О. за изведено от склада 30 367л. дизелово гориво; копие от фактура №[ЕГН]/23.01.2019г. и приложения към нея комплект от доказателства: товарителница № 381598/18.01.2019г. за превоз на 30 335л дизелово гориво, съставена от Д.- К. – С. - 2016“ О. с получател „Петрол П.“ О. и изпращач „ИНСА О.“ О.; документ № 031/23.01.2019г , издаден от „Петрол П.“ О. за удостоверяване на точния адрес на мястото на доставка на 30 335л. дизелово гориво - [населено място], гл. път

Е79 с получател „Б. Мениджмънт“ Е. и превозвач „Д. – К. – С. - 2016“ О.. Същият удостоверява и получаване на стоките от управителя на Б. Мениджмънт Е. - Ю. К.; акцизен данъчен документ № 117963/18.01.2019, издаден от „ИНСА О.“ О. за получател „Петрол П.“ О. за дизелово гориво 30 335л. По данни на този документ, стоката е изведена от склада на 18.01.2019г и е предадена на водача И. З., посочен и в товарителницата. Представени са още декларация за съответствие на качеството на процесното гориво от 18.01.2019г., издадено от [фирма]; експедиционна бележка № 089569/18.01.2019г., издадена от „ИНСА ОЙЛ4 О.; споразумителен протокол от 30.05.2019г., сключен със същия доставчик; молба за отлагане на плащането по фактури №[ЕГН]/23.01.2019г. и №[ЕГН]/23.01.2019г.; хронологична и аналитична ведомост за периода 01.12.2018г. до 31.05.2019г. за доставчик „Петрол П.“ О..

Представени са доказателства и за последващи продажби на горивото.

Констатациите на органите по приходите за непризнаване на право на данъчен кредит по фактурите на този доставчик са обосновани със следното: 1.доставчикът не е представил приемо-предавателни протоколи за горивата, вложени в акцизния му склад, заявки за изваждане на акцизни стоки, предвид обстоятелството, че съгласно изискванията на ЗАДС същите доказателства предшестват извеждането на стоките; 2.няма представени документи за извършени разплащания между страните по доставката и предходните доставки; 3. Транспортни документи, свързани с транспортирането на стоката – заявки, с описани на вида на товара, регистрационен номер на МПС, пътни листове, означение на местата на товарене и разтоварване;

По доставките от „П.-ММ“ Е., в хода на ревизията бил изготвен ПИНП № П-22221419079477-141-001/07.06.2019г с който е констатирано че в отговор на връчено искане за насрещна проверка от страна на П.-ММ Е. са били представени: договор за доставка на базови масла от 11.02.2019г. за срок от 12 месеца;фактури №19/12.02.2019г. № 20/13.02.2019г., №21/ 14.02.2019г., № 22/15.02.2019г., №24/ 18.02.2019г. и № 25/19.02.2019г. и приемо-предавателни протоколи към тях; молби за отлагане на плащането по фактурите поради финансови затруднения на получателя със задължаване в срок от 6 месеца да бъде покрито цялото задължение; споразумителен протокол от 21.03.2019г. за отложено плащане на сумата от 341 908, 80 лв. по фактурите; протоколи по чл. 117 от ЗДДС, в които е посочен предходен доставчик I. Т. М.; ЧМР с изпращач I. Т. М. и получател „П.-ММ“ Е.; потвърждения от доставчика, че е получил сумите; хронологична и аналитична ведомости за периода от 01.02.2019г. до 28.02.2019г. за клиент „Б. Мениджмънт“ Е.; хронологична и аналитична ведомости за същия период за доставчик I. Т. М.. Допълнително е представена декларация за начина на осъществяване на транспорта до базата на ревизираното лице, находяща се в [населено място], [община]. Представени са писмени обяснения.

Сходна на предходния доставчик е установено, че „П.-ММ“ Е. е не представил транспортни документи, заявки за транспорт, регистрационен номер на МПС, име на водач, адреси на товарене и разтоварване, пътни листове и прочие. Служебно е установено, че доставчикът е вписал фактурите в дневниците си по ЗДДС, но не разполагал с персонал, назначен на трудови договори.

Във връзка с тези доставки от страна на ревизираното лице са представени: Договор за доставка на базови масла от 11.02.2019г.;копия на фактурите и приемо-предавателни протоколи към тях от 15.02.2019г., 18.02.2019г., 12.02.2019г., 13.02.2019 и 14.02.2019г.; споразумителен протокол от 21.03.2019г. за отложено плащане,

идентичен с представения от доставчика; фактури от предходния доставчик; ЧМР №9001-0139/001 от 15.01.2019г., №9001-0139/002 от 21.01.2019г., №9001-0139/003 от 25.01.2019г., №9001-0139/004 от 30.01.2019г., №9001-0239/001 от 04.02.2019г., №9001-0239/002 от 11.02.2019г. с посочен превозвач I. T. M. и получател „П.- ММ“ Е. и място на разтоварване А. – А. Греесе; хронологична и аналитична ведомост за периода 01.12.2018г. - до 31.05.2019г. за доставчик „П.- ММ“ О..

Служебно установено било, че доставчикът е вписал фактурите в дневниците си по ЗДДС, но не разполагал с персонал, назначен на трудови договори.

Във връзка с тези доставки от страна на ревизираното лице са представени: Договор за доставка на базови масла от 11.02.2019г.; копия на фактурите и приемо-предавателни протоколи към тях от 15.02.2019г., 18.02.2019г., 12.02.2019г., 13.02.2019 и 14.02.2019г.; споразумителен протокол от 21.03.2019г. за отложено плащане, идентичен с представения от доставчика; фактури от предходния доставчик; ЧМР №9001-0139/001 от 15.01.2019г., №9001-0139/002 от 21.01.2019г., №9001-0139/003 от 25.01.2019г., №9001-0139/004 от 30.01.2019г., №9001-0239/001 от 04.02.2019г., №9001-0239/002 от 11.02.2019г. с посочен превозвач I. T. M. и получател „П.- ММ“ Е. и място на разтоварване А. – А. Греесе; хронологична и аналитична ведомост за периода 01.12.2018г. - до 31.05.2019г. за доставчик „П.- ММ“ О..

В хода на делото е допусната и назначена съдебно-счетоводна експертиза, неоспорена от страните, при която след проверка на документите по делото и след събиране на допълнителни доказателства от доставчиците и ревизираното лице вещото лице е направило следните констатации. Фактурите за доставка на дизелово гориво Б 6, издадени от „Петрол П.“ ООД се съпътстват от договор за покупко-продажба на дизелово моторно гориво Б 6, товарителница за превоз на стоката; акцизен данъчен документ за произхода на горивото; декларация за съответствие на качеството на течните горива; документ за установяване на точния адрес на мястото на доставка; експедиционна бележка. Данни от фактурите и съпътстващи ги документи по делото, относими към доставките, подробно са описани в таблица №3 от заключението.

Идентични констатации са направени и по отношение на фактурите за доставка на базово олио В. О. НС-3N, издадени от „П.-ММ“ Е., които също се съпътстват от договор за доставка на базови масла сключен между „П.-ММ“ Е. и „Б. Мениджмънт“ Е.; Споразумение към договора и от приемо-предавателни протоколи за предаване-приемане на стоките. Към тях по делото са приложени и сертификати за качеството на стоките. Всички документи, съпътстващи всяка от фактурите са описани също в таблица №3 на експертизата.

Вещото лице е проверило синтетичните хронологични ведомости както

представените аналитични хронологични ведомости на кореспондиращи счетоводни сметки на „Б. Мениджмънт“ Е. и е установило, че по отношение на фактурите, издадени от [фирма] на „Б. Мениджмънт“ Е. със счетоводните записвания е дебитирана сметка 304 „Стоки” - аналитична партида „дизелово гориво Б 6” с фактурната стойност за заприхождаване на доставки на стоки и е дебитирана сметка 453 „Разчети за ДДС” - 4531 „Начислен данък за покупките” за отразяване на разчети по ДДС /ДДС с право на ДК/ с фактурирания данък, срещу кредитиране на сметка 401 „Доставчици” с общата фактурна стойност за отразяване на възникнали разчети – задължения към доставчика. Вещото лице не е установило счетоводни записвания относно плащания по фактурите.

Относно фактурите, издадени от „П.-ММ“ ЕООД на „Б. Мениджмънт“ Е. със счетоводните записвания е дебитирана сметка 304 „Стоки” - аналитична партида „В. О. НС-3N” с фактурната стойност без ДДС за заприхождаване на доставки на стоки и е дебитирана сметка 453 „Разчети за ДДС” - 4531 „Начислен данък за покупките” за отразяване на разчети по ДДС /ДДС с право на ДК/ с фактурирания данък, срещу кредитиране на сметка 401 „Доставчици” с общата фактурна стойност за отразяване на възникнали разчети – задължения към доставчика. И тук вещото лице не е установило счетоводни записвания относно плащания по фактурите

Установено било също, че издадените от [фирма] и [фирма] фактури са включени в дневниците за покупките, респективно в СД по ЗДДС на „Б. Мениджмънт“ Е. за съответните данъчни периоди - м.01.2019г. и м.02.2019г. Декларираният резултат по СД за ДДС на „Б. Мениджмънт“ Е. за данъчен период м.01.2019г. е ДДС за възстановяване в размер на 9401,71 лв., а резултатът по СД за ДДС на „Б. Мениджмънт“ Е. за данъчен период м.02.2019г. е ДДС за възстановяване в размер на 47460,79 лв. Разчетите по ЗДДС намират отражение в с/ка 453 „Разчети по ДДС”.

Това обстоятелство е било установено и с Протокол № П-2222 [ЕГН]-141-001/07.06.2019г. на ТД на НАП С. по насрещна проверка на [фирма], според който в Информационната система V. 14 на НАП е установено, че Фактури с №№ [ЕГН]/23.01.2019г. и [ЕГН]/23.01.2019г. са отразени в дневника за продажби на [фирма] и са издадени на [фирма]”. Отразяването в дневника е с данъчна основа и ДДС в размер, като този във фактурите, видно от данните в протокола (3/493).

Идентични данни са констатирани и в Протокол № П-2222 [ЕГН]-141-001/07.06.2019г. на ТД на НАП С. за извършена насрещна проверка на [фирма]. Констатирано било, че „При извършена проверка в Информационната система V. 14 на НАП, Фактури с №№ 19/12.02.2019г.,

20/13.02.2019г., 21/14.02.2019г.; 22/15.02.2019г.; 24/18.02.2019г.; /19.02.2019г., са отразени в дневника за продажби на [фирма] и са издадени на [фирма]”. Отразяването в дневника е с данъчна основа и ДДС в размер като този във фактурите видно от данните в протокола на ТД на НАП за проверка на [фирма] (3/493).

По делото е представен Споразумителен протокол от 30.05.2019г. сключен между „Петрол П.“ О. и [фирма], с който е постигнато споразумение за отложено плащане на сумата от 115236,67 лв. по Фактури № [ЕГН]/23.01.2019г. и [ЕГН]/23.01.2019г., издадени от доставчика към клиента, до 1 година от издаването им (2/344). Такъв споразумителен протокол от 21.03.2019г. е сключен също и между „П.-ММ“ Е. и [фирма], с който страните са се споразумяли за отложено плащане на сумата от 341908,80 лв. по Фактури № 19/12.02.2019г., 20/13.02.2019г., 21/14.02.2019г., 22/15.02.2019г., 24/18.02.2019г. и 25/19.02.2019г., издадени от доставчика към клиента, до 6 месеца от издаването им (2/326). В състава на салдото по сметка 401 „Доставчици” на жалбоподателя, респективно в аналитичните партии на доставчиците по кредита на разчетната счетоводна сметка са отразени задължения по посочените по-горе фактури към „Петрол П.“ О. в размер на 115236,67 лв. и към „П.-ММ“ Е. в размер на 341908,80 лв.

По делото е представен Договор за финансово обслужване от 01.11.2018г., сключен между Д. „Е. У. С.” и [фирма], с който първото дружество се е задължило по нареждане на [фирма] да извършва плащания от разплащателната си сметка към доставчици на [фирма], както и да получава по разплащателната си сметка, суми от клиенти на [фирма], като при постъпване на сума да уведомява в рамките на работния ден [фирма] за размера на постъпилото плащане и платеца. За извършеното финансово обслужване по договора [фирма] дължи на Д. „Е. У. С.” сума в размер 300лв. месечно. Приложена е Фактура № [ЕГН]/28.12.2018г. за 600 (2 x 300) лв. по договора (1/164,165).

Идентичен договор за финансово обслужване от 01.02.2019г. Б. Мениджмънт“ Е. е сключило и с Д. „Финанс Мениджмънт”. За извършеното финансово обслужване по договора [фирма] дължи на „Фи-нанс Мениджмънт” Д. сума в размер на 300 лв. месечно. Фактура № 00 00000002/28.02.2019г. за 300 лв. за м. февруари, по договора (1/158,159).

И двете дружества доставчици са отразили фактурите към Б. Мениджмънт Е. в своите счетоводства по кредита на сметка 702 „Приходи от продажби на стоки” с фактурните стойности и по кредита на сметка 453 „Разчети за ДДС” с фактурирания ДДС, срещу дебитиране на

сметка 411 „Клиенти” с обща фактурна стойност. Не се установяват счетоводни записвания за плащания по издадените към жалбоподателя фактури.

От приложените по делото документи и счетоводни данни, в периода 01.01.2019г.–28.02.2019г., [фирма] е отчело продажби на дизелово гориво Б6 и базово олио (В. О. НС-3N) по издадени от него фактури. Клиенти на [фирма] по фактури за продажби на дизелово гориво Б 6 са [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. Фактурите и съпътстващите документи по делото са отразени в Таблица № 6. Не се установяват документи за плащания (постъпления) по фактурите от клиентите.

Фактурите, издадени от „Б. Мениджмънт“ Е. на клиенти за продажби на стоки, са включени в дневниците за продажбите, респективно в СД по ЗДДС на „Б. Мениджмънт“ Е. за съответните данъчни периоди - м.01.2019г., м.02.2019г. и м.03.2019г. Декларираният резултат по СД за ДДС на „Б. Мениджмънт“ Е. за данъчен период м.01. 2019г. е ДДС за възстановяване в размер на 9401,71 лв., резултатът по СД за ДДС на „Б. Мениджмънт“ Е. за данъчен период м.02.2019г. е ДДС за възстановяване в размер 47460,79 лв., резултатът по СД за ДДС на „Б. Мениджмънт“ Е. за данъчен период м.03.2019г. е ДДС за възстановяване в размер на 2545,35 лв.

По отношение на движението на стоката – дизелово гориво Б 6 е видно, че общото количество на продажбите се вмести в общото количество на покупките, с остатък – салдо (наличност) към края на разглеждания период 28.02.2019г. По отношение на движението на стоката базово масло (В. О. НС-3N), според документи и счетоводни данни, представени и налични по делото, по фактури (R.) [фирма] е закупило от Inter-national T. M. G. - В. О. НС-3N в количества, които е продало (фактурирало) на „Б. Мениджмънт“ Е. (без остатък). С фактури (I.) „Б. Мениджмънт“ Е. е продало закупените от [фирма] количества В. О. НС-3N на О. Н. I. Greece (без остатък). Броят на фактурите и количествата по покупко-продажбите са еднакви. Разлики има в стойностите (Таблицы №№ 8 и 9). Не се установяват по делото и не са представени документи за постъпления по тях.

Според легалното определение на чл.6, ал.1 от ЗДДС, доставка по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост върху стока или друго вещно право върху стока, а съгласно чл.9, ал.1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Според чл.25 ал.1 от закона, доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по

чл.16 са данъчно събитие. Разпоредбата на чл.25, ал.2 от ЗДДС установява, че данъчното събитие в общия случай, възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Съгласно чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка.

Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материално правните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, арг. чл.68, ал.2 от ЗДДС. Следователно, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит следва да е осъществена реална доставка, която изпълнява критериите на чл.6, ал.1 и чл.9 ал.1 от ЗДДС, както и да са налице предвидените в чл.71, т.1 ЗДДС документи. В този смисъл е и Решение на СЕО от 29.04.2004 г. по дело С-152/02, според което правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, § 2, ал. 1 от Шестата директива/ а именно: стоките да са били доставени или услугите – извършени и данъчно задълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критерии, определени от въпросната държава-членка, може да се счита за служещ за фактура.

По отношение на доставките на 60 702.00л. дизелово гориво от [фирма] са налице доказателства, установяващи за реалното осъществяване на доставките.

Количеството дизелово гориво от 60 702.00л. е доставено с две цистерни с конкретно посочени номера и имена на водачите, потвърдено и от проверката на вещото лице и описани на л.5-8 от експертизата. Наред с договора за продажба, по делото са представени товарителници, акцизен данъчен документ с уникален номер; декларация за съответствие на качеството на течните горива; документ за удостоверяване точния адрес на мястото на доставка; експедиционна бележка от предходен доставчик „Инса О.“ с точно посочени данни за мястото на товарене – склад, резервоар, МОЛ; транзакция с посочен номер и дата, водача на МПС,

осъществил транспорта, номера на цистерната, мястото на доставка; декларация за съответствие.

От анализа на тези доказателства се установява, че същите съдържат данни за вида и количеството на доставеното гориво, датата и мястото на товарене, дата и място на разтоварване, имената на водача и номера на МПС-то, извършило транспорта. Тези доказателства сами по себе си са достатъчни, за да обосноват извода, че доставките са реално извършени и опровергават изводите на ревизиращите органи, че от „Б. Мениджмънт“ Е. не били представени: транспортни документи с описание на товара, регистрационен номер на МПС, име на водача, адреси и дати на товарене и разтоварване документи за извършени разплащания. Вярно е, че не са представени приемо-предавателни протоколи, но при доставката на тези стоки, не се издават такива, защото по силата на ЗДАС се издават специфични документи, изброени по-горе и съдържащи цялата изискуема от законодателя информация.

Установено е по делото, че доставчикът „Петрол П. [фирма] и доставил същите директно на ревизираното лице, без да преминават през склад на продавача.

Що се касае за място за съхранение на горивото от страна на жалбоподателя до неговата продажба, по делото бяха представени доказателства, че същият е разполагал с една колонка за дизелово гориво, един резервоар за дизелово гориво с вместимост 31 018 литра, но също така с част от закупеното гориво жалбоподателят се е разпоредил и продал на едро и транспортирал към свои клиенти в рамките на един месец, видно и заключението на вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза, стр.16-34. От това може да се заключи, че дружеството е разполагало с нужното място за съхранение на горивото до неговата реализация. По делото са представени доказателства за продажбата на горивото на дружества като [фирма] ; [фирма]; [фирма] ; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма] и др. подробно описани в СИЕ. За тези продажби по делото също са представени доказателства – документи за продажба - фактури, документи за транспорт – товарителници; данни за превозвача за всяка доставка; регистрационен номер на МПС, името на водача, осъществил съответния транспорт; номерата на цистерната; декларация за съответствие на качеството на горивото; документ – декларация от предходния доставчик и др. документи за получаване на стоките от краните клиенти, което доказва, реализацията на закупеното гориво.

Не без значение е и обстоятелството, че доставчикът [фирма] и ревизираното лице са декларирали доставките пред НАП, начислен и

деклариран от доставчика е ДДС по тях.

Що се касае до липсата на плащане по доставките, както и липсата на назначени лица на трудов договор към доставчика, то това са обстоятелства, които са без значение за реалността на доставките на горивото. Не плащането, а реалното предаване на стоката и доставянето ѝ до получателя е от значение за извършена доставка.

Относно въпроса за кадровата обезпеченост на доставчика, съгласно практиката на СЕС – решение по дело С-653/11 приходните органи не са установили данъчно задълженото лице да се е поставило в положение на недобросъвестност, както и че не е използвало фактури с невярно съдържание, което да се счита за част от данъчна измама. Само при доказана от ревизиращите органи данъчна измама, за която в случая приходните органи не сочат никакви доказателства, правото на данъчен кредит може да бъде отказано. В този смисъл са и решения на СЕС по дела С-18/13, С-324/11, С-285/11 и др. Така в т.32 от Решение на СЕО от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 е посочено, че: „Правото на приспадане може да бъде отказано само когато данъчният орган установи, въз основа на обективни данни, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.” В тази връзка следва да се посочи, че за липсата на кадровата и техническа обезпеченост на доставчика, не може да се държи отговорен получателя по фактурите, нито пък съдът е длъжен да изследва предходните доставки, тъй като законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит законът свързва само с пряката доставка.

По отношение на получените от „П.-ММ“ Е. доставки на базово масло по фактури №19/ 12.02.2019г.; № 20/13.02.2019г. ; №21/ 14.02.2019г.; № 22/15.02.2019г. №24/ 18.02.2019г. и № 25/19.02.2019г. следва да бъде посочено следното:

И по отношение на този доставчик констатациите за липса на реални доставки са обосновани с това, че стоките, предмет на тези фактури не са реално получени от ревизиращото лице, поради липса на място и съдове за разтоварване и за съхранение на 146.96т. базово масло, съответно липса на назначени на трудов договор лица към доставчика. Навежда се и довод, че жалбоподателят няма право на данъчен кредит и на друго основание. Посочва се, че ако стоките са изпратени от Гърция или Х. до [населено място], обл. П., съгласно чл.17, ал.2 от ЗДДС мястото на изпращане не е територията на страната и доставката не е облагаема. Същият извод произтича и от разпоредбата на чл.17, ал.1 от ЗДДС, ако

се твърди, че собствеността върху стоките е била прехвърлена на жалбоподателя, докато същите са се намирали в Гърция. В този случай, доставчикът „П.-ММ“ Е. неправомерно е начислил ДДС и на основание чл.70, ал.5 от ЗДДС по издадените от него фактури не е налице право на ДК.

На първо място тези доставки са извършени от местно юридическо лице, поради което не би могло да се поставя въпроса за необлагаемост на доставките между доставчика и ревизираното лице. Освен това, последният е начислил във фактурите за продажба ДДС, декларирал е същия пред НАП и се е задължил с размера на ДДС. По същия начин жалбоподателят също е декларирал покупките, а впоследствие и продажбите на базовото масло, поради което въпросът за произхода на маслото от предходен доставчик и наличието на основание за облагане е въпрос, който следва да се обсъжда в отношенията между доставчика и НАП, но не и между доставчика и жалбоподателя. Ето защо, на това основание не би могло да се откаже правото на данъчен кредит на [фирма].

Относно реалността на доставките, по делото наред с договора за продажба на базово масло са представени още и приемо-предавателни протоколи към всяка фактура с положени подписи предал-приел, сертификати за качество на стоката; споразумение към договора и от приемо-предавателни протоколи за предаване-приемане на стоките, описани и в таблица № 3 на експертизата. От данните в приемо-предавателните протоколи се установява, че базовото масло е доставено и предадено на получателя с посочване на неговия адрес : [населено място],[жк], [улица]. В протоколите е посочено също вида и количество на доставеното масло, датата и мястото на приемане. С фактическото предаването на стоките на посочения адрес в страната се прехвърля собствеността на стоките. Касае се за родово определени вещи по смисъла на чл.24, ал.2 от ЗЗД.

Издадените фактури сами по себе си, съдържат основните реквизити на договора относно страните, предмета, цената и срока на доставка и плащане. С издаването им са изпълнени условията на чл.25, ал.2 от ЗДДС - страните са прехвърлили собствеността на стоката. Това е потвърдено и от представените приемо-предавателни протоколи.

Според констатацията на органа по приходите отразена в Протокол № П-2222 [ЕГН]-141-001/07.06.2019г. на ТД на НАП С., при извършена проверка в Информационната система V. 14 на НАП е установено, че Фактури с №№ 19/12.02.2019г., 20/13.02.2019г., 21/14.02.2019г 22/15.02.2019г., 24/18.02.2019г., 25/19.02.2019 г., са отразени в дневника

за продажби на [фирма] и са издадени на [фирма]”. Отразяването в дневника е с данъчна основа и ДДС в размер като този във фактурите видно от данните в протокола на ТД на НАП за проверка на [фирма] (3/493).

От [фирма] са представени дневници за покупки и продажби и СД по ЗДДС за данъчни периоди м.02. и м.03.2019г. и уведомления за приемането им, с входящи номера на данните. Фактурите издадени на [фирма] са включени в дневника за продажби респ. в СД по ЗДДС на [фирма] за ДП м.02.2019г.

Освен това от доказателствата по делото става ясно, че и доставчикът и ревизираното лице са разполагали с нужните съдове за съхранение на базовото масло. Съгласно представения договор за наем на имот - паркинг и 8 бр. цистерни (л.482 и сл.), П.-ММ Е. е разполагало със съдове за съхранение, от където жалбоподателят изтеглял необходимите количества и без остатък е доставил цялото количество до своя клиент гръцкото дружество - О. Н. I. Greese. Начина на получаване на базовото масло от доставчика е уговорен в Споразумение към договора за доставка на базови масла от 11.02.2019г между П. - ММ Е. и Б. мениджмънт Е. (л.415 и сл), според което доставчикът се е задължил да предаде на купувача базовото масло, което е налично и може да се натоварва от [населено място], общ. П. главен път Е-79. Предаването е ставало с приемо-предавателен протокол. Със същото споразумение купувачът се е задължил да изтегли заявеното количество в рамките на 60 дни от издаване на фактурата. По този начин при продажбата до гръцкото дружество, базовото масло е било изтегляно от посоченото място и транспортирано и продавано на гръцкото дружество.

За извършените последващи продажби от жалбоподателя по делото са представени фактури за продажба на маслото до гръцкото дружество О. Н. I. G., за което са приложени ЧМР товарителници, данни за превозвача – л.34-36 от експертизата, адресите на товарене и разтоварване, както и данни за транспортирането на същите до съответните получатели и потвърждение за получаване на стоките. Продажбите са надлежно осчетоводени и декларирани пред НАП.

Дори и да се приеме тезата, че липсват някои документи, то липсата им не налага извода за липсата на реалност на доставките. В този смисъл е т. 43 от решението на СЕО по дело С-285/11, т.39 от Решение на СЕО по дело 324/11. Същото тълкувание намираме и в т.52 от Решение по съединени дела С-18/11 и С-142/11, в което се казва, че „не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че въпросното данъчно задължено лице не

притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател”.

С Решение на Съда на ЕС от 06.12.2012г. по дело С 285/11, постановено след преюдициално запитване от Варненския административен съд във връзка с жалба на българския данъкоплатец „Б.“ Е. срещу ДД "О." – В., в което СЕС потвърждава, че не може да се отказва правото на данъчен кредит с аргумента за липса на доставка въз основа на констатациите на българските данъчни органи за непредставяне на "достатъчно" доказателства от доставчика. В този смисъл е и т. 43 от решението на СЕО по дело С-285/11, т.39 от Решение на СЕО по дело 324/11 и т.52 от Решение по съединени дела С-18/11 и С-142/11.

По този въпрос е и Решение 2922/04.03.2021г на ВАС по адм. д. № 9663/2020г е посочено: „Правото на данъчен кредит не може да бъде отказано с мотиви за недоказана кадрова, техническа и материална обезпеченост на доставчиците, вкл. разполагаемост със стоките, и непредставянето на доказателства за транспорт, доказателства за счетоводно отразени в счетоводствата на доставчиците разходи във връзка с доставките, освен ако приходната администрация докаже, че самото данъчно задължено лице се позовава на процесните сделки с цел измама или че то знае или е трябвало да знае, че чрез тях участва в сделка, част от измама с ДДС, осъществена от неговия доставчик или от друг доставчик по веригата от доставки.

На основание гореизложеното следва да бъде прието, че събраните по делото многобройни писмени доказателства, както и заключението на вещото лице по назначената съдебно-счетоводна експертиза, установяват реалност на процесните доставки по отношение на двамата доставчици [фирма] и [фирма]..

Предвид на гореизложеното следва да бъде прието, че органът по приходите незаконно е определил задължения за ДДС на ревизираното дружеството [фирма], ЕИК[ЕИК], в резултат на неправилно непризнато право на данъчен кредит по процесните доставки. Това обстоятелство поставя необходимостта от отмяна на оспорения ревизионен акт, в който смисъл следва да бъде уважена жалбата.

Предвид изхода на делото Национална агенция по приходите – С. в качеството ѝ на юридическо лице, в състав на което влиза ответната по жалбата Д“ОДОП“-С., следва да бъде осъдена да заплати на дружеството

жалбоподател разноси по делото в размер общо на 4 550лв., включващи в размер на 50.00лв държавна такса, 500.00лв за изготвена експертиза и 4000.00лв адвокатски хонорар.

Водим от горното и на основание чл.160,ал.1 ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], представлявано от управителя Ю. Ю. К., Ревизионен акт № Р – 22221719001693 - 091-001/18.10.2019г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 2036 от 04.12.2019г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“, в частта му, в която на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 19 088,47лв. и лихви за забава в размер на 1 230,41лв. в резултат на непризнато право на данъчен кредит в размер на общо на 76 190,91лв. за данъчни периоди м.12/2018г. и м.02/2019г. по доставки на дизелово гориво и базово масло, извършени от [фирма] и [фирма].

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите – С. да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], представлявано от управителя Ю. Ю. К., разноси по делото в размер на 4 550лв. /четири хиляди петстотин и петдесет/лева. Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: