

РЕШЕНИЕ

№ 27231

гр. София, 13.08.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 54 състав, в
публично заседание на 05.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **4134** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по делото е образувано по жалба на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [жк], Обект Бензиностанция С. чрез К. И. К., в качеството ѝ на представляващ, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002223003660-091-001/11.01.2024 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т. - С. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 427/29.03.2024 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, с който за данъчни периоди м. 06.2022 г. и м. 07.2022 г. на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 140 251,74 ЛВ. И са начислени лихви за забава в размер на 24 109,54 лв.

В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. С тези аргументи се прави искане за отмяна на ревизионния акт, потвърден с Решение № 427/29.03.2024 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят, редовно уведомен, не се представлява в открито съдебно заседание.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юриск. С., счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

От фактическа страна.

Ревизията на данъчнозадълженото лице „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002223003660-020-001 , връчена на 02.07.2023 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.06.2022 г. до 31.07.2022 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчването тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 02.10.2023 г. заповедта е издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП, определена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01 -849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002223003660-092-001/14.12.2023 г., връчен на деклариращия електронен адрес на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД на 18.12.2023 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е постъпило писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22002223003660-091-001 от 11.01.2024 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, ВЪЗЛОЖИЛ ревизията, и Ю. С. Т. - С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на 12.01.2024 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30. ал. 6 от ДОПК.

Процесната ревизия е втора за посочените периоди и вид задължение, възложена по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, във връзка с Решение №794/12.06.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, с което са отменени определения с предходния РА №Р-22221722004459-091-001 от 28.03.2023 г. задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 06.2022 г. и м. 07.2022 г.

Дейността на дружеството е свързана с покупко-продажба на различни стоки /хидравлични масла, грунд, силиконова мазилка, силикатна мазилка, боя. амортизатор, шарнирен комплект, дискови спирачки, водна помпа, вентилатор за радиатор, спирачен ДИСК, поли, гел лак, еднократни лепенки, електрическа пила, LED лампа, хидратиращ крем, цветя, памучни тампони и други/. Установено е също така, че „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД не притежава собствени недвижими имоти, а ползва нает офис, находящ се В Гр. С.,[жк], [улица].

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от 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 и в изпълнение на дадените задължителни указания от директора на дирекция ОДОП С. с Решение №794/12.06.2023 Г. на жалбоподателя са връчени две Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, С КОИТО ОТ дружеството са изискани справки за стоковия поток за периода от 01.06.2022 г. до 31.07.2022 г. за всички видове стоки предмет на доставка и продажба през периода; аналитичен и хронологичен регистър на сметка 304; аналитичен и хронологичен регистър на сметки от група 50 за периода; извлечения от всички банкови сметки на дружеството за ревизираните периоди; копие от информационен лист за безопасност /съгласно чл. 31 от Регламент 1907/2006/ЕО/, който следва да съпровожда изпратените стоки; доказателства за опаковане и етикетирание на стоките при продажбата им на българския пазар. От „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД са изискани и писмени обяснения за начина, по КОИТО се осъществяват доставките през периода; кой и с какво МПС извършва транспорта на стоките; за чия сметка е транспортът; къде са съхранявани и предавани стоките. В отговор на връчените искания

ревизираното лице е представило частично документи и писмени обяснения, подробно описани в констативната част на РД.

На 05.10.2023 г. от органите по приходите е извършен преглед на първичните счетоводни документи и регистри на лицето, удостоверено с Протокол №1862475.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на основните доставчици /„ГАЛЕВ“ ООД с ЕИК[ЕИК]/ и клиенти /„ЮС М.“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „МЕГАСТРОЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „ДИКИСТРОЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „КАР КОС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ВС ФЕШЪН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ДИВА ТРАНС М И М“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]/ на търговеца и са направени справки за относими за тях обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Резултатите от извършените насрещни проверки са обективирани в протоколи /ПИНП/, подробно описани на стр. 13 - 38 от РД.

С Протокол №Р-22002223003660-ППД-001/27.11.2023 г. са приобщени доказателствата, събрани в хода на извършена предходна ревизия на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, приключила с издаването на РА №Р-2221722004459- 091-001 от 28.03.2023 г., а с Протокол №1865484/14.11.2023 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена ревизия на „ГАЛЕВ“ ООД, приключила с издаването на РА№Р-16001622006250-091-001 от 16.05.2023 г.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изискани документи и писмени обяснения от трети лица, а именно ИЗПЪЛНИТЕЛНА АГЕНЦИЯ „АВТОМОБИЛНА АДМИНИСТРАЦИЯ“, ЕИК[ЕИК], А. Ц. Д. с ЕГН [ЕГН] и А. Д. И. с ЕГН [ЕГН].

В ревизионното производство са установени следните правно значими факти и обстоятелства:

През данъчни периоди м. 06.2022 г. и м. 07.2022 г. „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД е отразило в отчетните си регистри по ЗДДС 29 фактури, издадени от „БУЛТЕКС ЕВРОПА“ ЕООД, във връзка с което е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 140 251,74 лв. Предмет на доставка по същите е продажба на различни по вид стоки: хидравлични масла, грунд, силиконова мазилка, силикатна мазилка, боя, амортизатор, шарнирен комплект, дискови спирачки, водна помпа, вентилатор за радиатор, спирачен диск, поли, гел лак, еднократни лепенки, електрическа пила, LED лампа, хидратиращ крем, цветя, памучни тампони и други. С цел удостоверяване реалността на сделките в хода на предходното ревизионно производство е инициирана насрещна проверка на горецитирания доставчик, резултатите от която са обективирани в ПИНП №П-2221022165105-141-001 от 28.10.2022 г. Видно от последния, на 001/16.09.2022 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към данъчното досие. В указания от органите ПО приходите срок от проверяваното дружество не са представени изисканите документи и писмени обяснения. След приключване на насрещната проверка са представени: копия от фактурите, издадени на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД; хронологични регистри по отношение на клиента; справка за издадените документи към „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД; копие на уведомление за ДДС, подадено в НАП за м. 06 и м. 07 на 2022 г. и декларация за дейността на „БУЛТЕКС ЕВРОПА“ ЕООД. Съгласно декларираното С писмените обяснения, стоките - предмет на последваща доставка към „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД са закупени ОТ „ХЕЛИ ТРУП БГ“ ЕООД С ЕИК[ЕИК], без да се посочват и представят фактури. От „БУЛТЕКС ЕВРОПА“ ЕООД е пояснено, че стоките, продадени на ревизираното дружество, са доставени в [населено място], [улица]. Липсва информация за това къде са натоварени, от кои лица и от кои обекти, включително за съхранение и транспортиране на стоките при последващата им продажба към „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД.

Документи и писмени обяснения в хода на първото ревизионно производство са изискани и от

жалбоподателя като страна по доставките. В тази връзка от ревизираното дружество са представени копия ОТ спорните фактури; приемо-предавателни протоколи; договори за доставка на стоки, сключени с „БУЛТЕКС ЕВРОПА“ ЕООД; фискални бонове КЪМ част ОТ фактурите; хронологични регистри на счетоводни сметки; фактури и приемо-предавателни протоколи във връзка с извършени последващи доставки.

След анализ на събраните доказателства и съпоставката им с информационния масив на НАП ревизиращите са установили, че нито от страна на ревизираното дружество, нито от страна на сочения доставчик са представени доказателства във връзка с транспорта на стоките. Посочено е още, че не е налице информация за това за чия сметка е превозът, както и кой е регистрационния номер на превозното средство. Констатирано е, че липсват доказателства по отношение на транспорта във връзка с извършените последващи облагаеми доставки от страна на жалбоподателя. В заключение е изтъкнато, че в представените приемо-предавателни протоколи липсват данни за точен адрес, на който са доставени стоките. От органите по приходите е констатирано още, че „БУЛТЕКС ЕВРОПА“ ЕООД е нерегистрирано по ЗДДС по реда на чл. 176 от ЗДДС на 27.07.2022 г., както и че дружеството не е подало ГДД по реда на чл. 92 от ЗКПО за 2022 г. В дневниците за продажби на доставчика са отразени фактури с получател „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, с предмет на доставките „стоки“. Сочения като предходен доставчик „ХЕЛИ ГРУП БГ“ ЕООД е deregистрирано по реда на чл. 176 от ЗДДС и не притежава кадрова и материално-техническа обезпеченост. Установено е, че в дневниците за покупки на „БУЛТЕКС ЕВРОПА“ ЕООД за периода от м. 01.2022 г. до м. 07.2022 г. са отразени фактури, издадени от „ХЕЛИ ГРУП БГ“ ЕООД, но като предмет на доставките в част от тях е записано „услуги“.

С оглед гореизложеното и във връзка с дадените задължителни указания от директора на дирекция ОДОП С. в Решение №794/12.06.2023 г., в хода на повторната ревизия е инициентирана насрещна проверка на „ХЕЛИ ГРУП БГ“ ЕООД. Видно от изготвения ПИНП №П-22001423127726-141-001/07.09.2023 г., на „ХЕЛИ ГРУП БГ“ ЕООД е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към данъчното досие. До приключване на проверката и до издаване на РА документи и писмени обяснения не са представени.

Органите по приходите са извършили и насрещни проверки на клиенти на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД във връзка с последващата реализация на закупените ОТ „БУЛТЕКС ЕВРОПА“ ЕООД стоки. От „МЕГАСТРОЙ“ ЕООД, „ЮС МАРКЕТ“ ЕООД, „ВС ФЕШЪН“ ЕООД и „ДИВА ТРАНС М И М“ ЕООД са представени копия от фактурите, издадени от ревизираното дружество, придружени с фискални бонове, приемо-предавателни протоколи и аналитични регистри на счетоводни сметки във връзка с осчетоводяването на доставките. Единствено от „КАР КОС“ ЕООД са представени само копия от покупни фактури, без съпътстващи доставките документи. От всички дружества са приложени и писмени обяснения, относно начина на осъществяване на контакт с „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД. От нито един от клиентите обаче не са ангажирани доказателства за превоза на стоките, а само е описано за чия сметка е транспортът. Констатирано е, че по отношение на „МЕГАСТРОЙ“ ЕООД, „ВС ФЕШЪН“ ЕООД и „ДИВА ТРАНС М И М“ ЕООД той е за сметка на клиентите, а по отношение на „ЮС МАРКЕТ“ ЕООД и „КАР КОС“ ЕООД е за сметка на ревизираното лице.

При така установената фактическа обстановка е прието, че липсват доказателства за реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, поради което и за „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 140 251,74 лв. по фактурите, издадени от „БУЛТЕКС ЕВРОПА“ ЕООД. Мотивите на органите по приходите за това са свързани с липсата на доказателства

относно произхода на стоките, както и такива относно транспорта на същите. Органите по приходите изтъкват И обстоятелството, че представените документи от „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и от неговия доставчик са бланкетни, което говори за тяхната формалност. Оспорено е извършеното плащане между страните, като сочат че „БУЛТЕКС ЕВРОПА“ ЕООД не е подал своевременно отчетите от ЕКАФП към НАП. Изложени са и аргументи, че от доставчика не са ангажирани счетоводни регистри относно заприходяването и изписването на стоките.

Едновременно с горното, на основание чл. 70, ал. 5 и чл. 85, ал. 5 от ЗДДС, е извършена корекция на ползвания от „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД данъчен кредит в размер на 68 452,69 лв. по издадените от дружеството протоколи по чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с декларираните ВОП от EZIR Ltd с идентификационен номер ПО ДДС EL996797880, съответно е определена нулева данъчна основа и нулев размер на начисления данък по издадените протоколи за ВОП. Изводите на ревизиращите за това са свързани с обстоятелството, че не се доказва превозът на стоки от територията на Гърция до територията на България. В тази връзка са изложени аргументи, че сочените в ЧМР транспортни средства не са собственост на записания в товарителниците превозвач. На следващо място е изтъкнато и обстоятелството, че отразеното количество стоки не може да бъде превозено с посочените значително по-малко /между 680 и 1440 кг/, докато в товарителниците е записано превозено количество стоки в размер на 2717 кг. Посочено е също, че съгласно базата данни на АПИ за движение на МПС в цитираните в товарителниците дати, транспортът е започнал от [населено място] и не е регистрирано движение в посока К. и обратно.

Също така, поради недоказване на осъществяване на ВОП от Гърция и предвид събраните при ревизията доказателства по отношение на „БУЛТЕКС ЕВРОПА“ ЕООД, ревизиращият екип е приел, че декларираните от „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД доставки на стоки към „ДИКИСТРОЙ“ ЕООД, „МЕГАСТРОЙ“ ЕООД, „ДИВА ТРАНС М И М“ ЕООД, „ЮС МАРКЕТ“ ЕООД, „ВС ФЕШЪН“ ЕООД и „КАР КОС“ ООД не са реално осъществени. В тази връзка е определена нулева данъчна основа по същите, но на основание чл. 85 от ЗДДС данъкът е останал дължим.

В заключение, въз основа на направените проверки, събраните вследствие на тях доказателства и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС органите по приходите обосновават, че не са представени доказателства за реално извършена или предстояща облагаема доставка, за да се приеме по безспорен начин настъпило данъчно събитие по фактурите, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит.

С Жалба вх. №53-00-24 от 24.01.2024 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №53-00- 24 от 24.01.2024 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. ревизионният акт е оспорен по административен ред.

С Решение № № 427/29.03.2024 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, издаденият Ревизионен № Ревизионен акт /РА/ №Р-22002223003660-091-001/11.01.2024 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т. - С. - ръководител на ревизията, е потвърден като за данъчни периоди м. 06.2022 г. и м. 07.2022 г. на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 140 251,74 ЛВ. И са начислени лихви за забава в размер на 24 109,54 лв.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

От правна страна.

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от

оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС и ЗКПО с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД №Р-22002223003660-092-001/14.12.2023 г., връчен на деклариращия електронен адрес на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД на 18.12.2023 г. съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД не е заявено от ревизираното лице, поради което липсата на негово обсъждане в РА не е формален порок по чл. 120, ал. 2, изр. 2 ДОПК.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002223003660-020-001 изменена със Заповеди №Р-22002223003660-020-002 и №Р-22002223003660-020-003 – и двете издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП, определена да изпълнява функциите на компетентен орган ПО чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

И двете заповеди имат задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ЗКПО и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който впоследствие е продължен /със ЗИЗВР/. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е съставен РД №Р-22002223003660-092-001/14.12.2023, съдържанието на който съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК. Към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е

тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с разпореждане от 10.05.2024 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният 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 облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква

изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. ”а” от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело C-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело C-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело C-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха третото и четвъртото условия.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени **и** впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива

2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от неособственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индиция за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индикации биха могли да обезпечат тежачото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

С оглед яснота и избягване преповтаряне на правни мотиви, следващите правни изводи са обособени според естеството на престациите – доставки на стоки, а не по данъчни периоди или доставчици.

В разглеждания случай се установява притежаване от РЛ на издадени данъчни фактури **за стоки** от следните доставчици: „БУЛТЕКС ЕВРОПА“ ЕООД. ревизиращият екип е приел, че декларираният от „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД доставки на стоки към „ДИКИСТРОЙ“ ЕООД, „МЕГАСТРОЙ“ ЕООД, „ДИВА ТРАНС М И М“ ЕООД, „ЮС МАРКЕТ“ ЕООД, „ВС ФЕШЪН“ ЕООД и „КАР КОС“ ООД с получател жалбоподателя, които са във връзка с извършвани от него облагаеми доставки. Всъщност, единствените ангажирани от страна на жалбоподателя доказателства са именно данъчните фактури. Към фактурите не са приложени стокови разписки с обозначено място на приемане на посочените стоки. Фактурите са издадени коректно, но при някои сделки липсват документи, които да удостоверяват реалното изпълнение на плащанията и предаването на стоките. От представените по делото доказателства, в това число и в административната афаза на процеса не може да се направи еднозначен извод с който да се потвърди дали стоките действително са били доставени в съответствие с договорите. Липсата на платежни документи по определени сделки е сериозен индикатор за потенциални несъответствия в счетоводната документация. Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС в Решение от 13 декември 1989 г., *Genius Holding BV срещу Staatssecretaris van Financiën* /C-342/87, Recueil, стр. 04227/ и Решение от 19 септември 2000 г.

Schmeink & Cofreth AG & Co. KG срещу Finanzamt Borken и Manfred Strobel срещу Finanzamt Esslingen /С - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие - чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и по хипотеза индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС и др.).

Освен че липсват преки доказателства за предаване на стоките, респ. за извършване на услугите от дружествата на ревизираното лице, преписката не съдържа, а по делото не са посочени данни за превоз или транспортиране на същите, конкретизиран пункт на товарене /място или дружество, от което са закупени/ и т.н. От жалбоподателя в нито един стадий на производството не са представени или посочени за събиране транспортни документи (товарителници или пътни листове) за извършени превози на стоките по която и да е от спорни фактури от трети лица – превозвачи, независимо за чия сметка. Такива не са представени и от дружествата на доставчиците.

Приложените по делото приемо-предавателни протоколи са с липсващи реквизити /не са подписани и подпечатани от „получил“ и „съставил“/. Дори да се приеме, че същите протоколи доказват последваща реализация на стоките, то тази последваща реализация, без проведено пълно доказване на предходна реалност на доставка на стоки, не може да обоснове право на приспадане на данъчен кредит (аргумент от т. 33 на цитираното по-горе решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г., където двете групи обстоятелства – реалност на доставката и последваща реализация единствено в своята кумулативност биха обосновали право на приспадане на данъчен кредит). Последното е логически и правно обосновано, доколкото макар и последващата реализация да сочи на получени от ревизираното лице стоки (доколкото без тях би била немислима последваща реализация), то тя самостоятелно не би могла да докаже, че същите стоки са доставени именно от доставчиците, сочени като такива в приложените данъчни фактури, а не от трети лица или пък да са създадени с ресурс на самото ревизирано лице.

Формираният по-горе извод за недоказаност на реалността на доставки на стоки по фактури, издадени от горните доставчици не се опровергава от обстоятелството, че по преписката са представени фискални бонове за извършени плащания в брой, тъй като плащането не е юридически факт, въздигнат от правната норма като основание за настъпване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС. По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС такъв факт представлява преминаването на собствеността върху стоката, респективно – извършването на услугата, поради което този именно факт жалбоподателят по пътя на пълното доказване следва да установи. Плащането, дори и да бъде доказано би представлявало само една индиция за извършена доставка на стока и не би могло самостоятелно (без наличие на други кореспондиращи му преки или косвени доказателства) да създаде сигурно убеждение (целено от пълното доказване) относно подлежащия на доказване факт – реалност на доставката. Този извод на съда се обосновава и от заключението на в.л., което е установило, че общо платената сума (по наличните данни) е значително по-малка от общата стойност на сделките. До този извод същото е достигнало изследвайки въпроса за извършените плащания, при което е констатирано, че от общо фактурирана стойност: 701,258.70 лв. (данъчна основа) + 140,251.74 лв. (ДДС) = 841,510.44 лв. - Платени в брой суми (по документи) са общо около 85,000 лв., а останалата част от сумата (над 750,000 лв.) няма приложени платежни документи.

С оглед на така изложеното по-горе се налага извод за липса на доставки на стоки по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС, доколкото не се доказва както, че доставчиците са разполагали със съответните стоки, така и че реално са се разпоредили със същите в полза на жалбоподателя, респективно, че жалбоподателя е могъл да обезпечи доставките.

На следващо място правилен и съответен на събраните в хода на производството доказателства е и извода на приходната администрация според който на основание чл. 70, ал. 5 и чл. 85, ал. 5 от ЗДДС, е извършена корекция на ползвания от „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД данъчен кредит в размер на 68 452,69 лв. по издадените от дружеството протоколи по чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с декларирани ВОП от EZIR Ltd с идентификационен номер **ПО** ДДС EL996797880, съответно е определена нулева данъчна основа и нулев размер на начисления данък по издадените протоколи за ВОП. Действително нито в хода на административното нито в хода на съдебното производство от страна на жалбоподателя не бяха представени доказателства, които да съдържат индиция за реално осъществен превоз на стоки от територията на Гърция до

територията на България. Този извод на съда се подкрепя и от факта, че сочените в ЧМР транспортни средства не са собственост на записания в товарителниците превозвач, разминаването в документално отношение на теглото на стоките по товарителница и по останалите отчетни документи между 680 и 1440 кг, и записаното в товарителниците превозено количество стоки в размер на 2 717 кг. В основата на този извод стоят и приетите като доказателства по делото л.159-л.172 от делото писмени документи касаещи история на регистрация, съдържаща данни за вида и собствеността на посоченото МПС с рег. [рег.номер на МПС] , E2390MP и С..

Също така, поради недоказване на осъществените ВОП от Гърция правилно и законосъобразно декларираните от „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД доставки на стоки към „ДИКИСТРОЙ“ ЕООД, „МЕГАСТРОЙ“ ЕООД, „ДИВА ТРАНС М И М“ ЕООД, „ЮС МАРКЕТ“ ЕООД, „ВС ФЕШЪН“ ЕООД и „КАР КОС“ ООД са били разглеждани като не реално осъществени, поради което и е определена нулева данъчна основа по същите, но на основание чл. 85 от ЗДДС данъкът е останал дължим.

Горният правен анализ обуславя извод за неоснователност на жалбата.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 1200 лв. , определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [жк], Обект Бензиностанция С. чрез К. И. К., в качеството ѝ на представляващ, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002223003660-091-001/11.01.2024 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т. - С. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 427/29.03.2024 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, с който за данъчни периоди м. 06.2022 г. и М. 07.2022 г. на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 140 251,74 ЛВ. И са начислени лихви за забава в размер на 24 109,54 лв.

ОСЪЖДА „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Териториална дирекция на НАП С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 200 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.