Р Е Ш Е Н И Е
№ 3343

гр. София, 20.05.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 20 състав,** в публично заседание на 09.04.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Светлана Димитрова

при участието на секретаря Кристина Петрова и при участието на прокурора Кайнакчиева, като разгледа дело номер **14055** по описа за **2012** 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 (ДОПК).

Образувано е по жалба, вх. № 31963/14.12.2012 г. по описа на Административен съд София-град (АССГ) и вх. № 53-02-626/12.10.2012 г. на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ („О.“) – С., подадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от Р Г. А. – управител.

Предмет на оспорване е Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/13.06.2012 г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., потвърден с Решение № 2267/20.09.2012 г. на директора на Дирекция „О.“ – С., относно установените задължения за довнасяне по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер общо на 1 431 827,37 лв. и лихвите за просрочие към тях в размер общо на 549 460,08 лв.

Жалбоподателят счита, че издаденият РА е незаконосъобразен, необоснован и немотивиран, издаден в противоречие с процесуалните норми на ДОПК и действащите материално правни разпоредби. Своите съображения излага подробно в жалбата. Твърди, че са допуснати и процесуални нарушения – РД е връчен след изтичане на сроковете в ДОПК; подаденото възражение срещу РД не е разгледано по същество; протоколите за извършени насрещни проверки са издадени на една и съща дата с РД, която според жалбоподателя е след определения краен срок за извършване на процесната ревизия; РА не е издаден в тримесечния срок от възобновяване на производството. Твърди още, че в хода на насрещните проверки доставчиците са

представили всички изискани от тях документи, доказващо по несъмнен начин реалността на доставките, което обаче е било пренебрегнато от органа по приходите. В жалбата се посочва, че ревизиращият екип е изложил идентични аргументи за всички процесни доставчици и не е разгледал представените доказателства. В допълнение посочва, че в ИПДПО не са изискани декларации за съответствие на горива. Жалбоподателят се позовава на практика на Съда на Европейския съюз (С.) по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Съобразно изложените мотиви отправя искане за отмяна на РА № [ЕГН]/13.06.2012 г., издаден от И. Н. А. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С..

По време на проведените по делото съдебни заседания, оспорващият се представлява от адвокат Д., която поддържа жалбата. Моли съда да постанови решение, с което да отмени издадения РА. Претендира разноски, за които представя списък по чл. 80 ГПК. Представя писмени бележки.

Ответникът по оспорването – директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ („ОДОП“) при ЦУ на НАП – С. се представлява от процесуален представител, който от негово име оспорва жалбата като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност и недоказаност на подадената жалба. Посочва, че в хода на съдебното производство не са събрани доказателства, които да оборват констатациите в РА.

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

РА № [ЕГН]/13.06.2012 г. е издаден от И. Н. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2008 г. до 31.05.2010 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1002978/09.04.2010 г., изменена със ЗВР № 1004265/21.05.2010 г., № 1005063/16.06.2010 г. и № 1005967/16.07.2010 г., издадени от Ц. К. Н. – началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., изменена със ЗВР № 1007020/19.08.2010 г., издадена от П. Г. Г. – началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., съгласно Заповед № 5316-А/17.08.2010 г. на директора на ТД на НАП С., изменена със ЗВР № 1008484/11.10.2010 г., издадена от Ц. К. Н., изменена със ЗВР № 1009882/15.11.2010 г., издадена от П. Г. Г., съгласно Заповед № 7475-А/01.11.2010 г. на директора на ТД на НАП С., спиране на ревизията със Заповед № 1100314/27.04.2011 г. и възобновяването и със Заповед № 1200962-В/02.02.2012 г., издадени от Ц. К. Н.. Заповедите са издадени от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г., издадена от директора на ТД на НАП – С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № 1200962/09.03.2012 г., връчен на ревизираното лице на 16.05.2012 г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК. Връчването на РД след посочения в чл. 117, ал. 4 ДОПК тридневен срок не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срокът в посочената разпоредба е

инструктивен, а неспазването му не препятства правото на защита на ревизираното лице. В срока по чл. 117 ал. 5 ДОПК е направено възражение с вх. № 10-53-03-2833/01.06.2012 г., което е прието за неоснователно.
Издаден е РА № [ЕГН]/13.06.2012 г. от И. Н. А. - главен инспектор по приходите при на ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1200962/26.04.2012 г. РА е връчен на управителя на [фирма] на 02.07.2012 г. В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК е постъпила жалба, срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, от ревизираното дружество до директора на Дирекция „О.” с вх. № 53-03-1162/16.07.2012 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-2464/26.07.2012 г. по регистъра на Дирекция „О.“ – С. при ЦУ на НАП.
С Решение № 2267/20.06.2012 г. на директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП, издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, процесният ревизионен акт е потвърден в оспорената част, касаеща непризнато право на данъчен кредит, общо в размер на 1 432 493,47 лв., по фактури, издадени от доставчиците: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].
Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.
Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.
Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № [ЕГН]/13.06.2012 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната З. № К 1200962/26.04.2012 г., издадена от лицето, възложило ревизията и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.
Относно твърденията за допуснати процесуални нарушения:
Настоящата съдебна инстанция счита, че възраженията са неоснователни. Посочените от жалбоподателя обстоятелства не водят до незаконосъобразност на оспорения акт. Както вече се посочи, това че РД № 1200962/09.03.2012 г. е връчен на 16.05.2012 г. не опорочава ревизионното производство. Наистина възраженията срещу доклада не са коментирани подробно в ревизионния акт, но въпреки това е посочено, че такива са изложени и са приети за неоснователни. Издаването на протоколите за извършена насрещна проверка с дата от 09.03.2012 г., което е след срока за извършване на ревизията – 24.02.2012 г., също не води до тяхната незаконосъобразност, доколкото процедурата по връчване на ИПДПО на лицата-доставчици е извършена още през 2010 г., когато са и представени документи по исканията. Тоест, насрещните проверки реално са извършени в срока на ревизията, а само протоколите за резултатите са съставени на 09.03.2012 г. Неоснователно е и възражението, че РА е издаден след срока, регламентиран в § 23, ал. 2 от ПЗР на ЗИДДОПК (в сила от 01.01.2012 г.) -

действително, посочената разпоредба предвижда спрените ревизионни производства да се довършат в срок до три месеца от датата на възобновяването им. Изключение от тази хипотеза е предвидено в ал. 4 на § 23, съгласно която сроковете по ал. 1 и ал. 2 не се прилагат за ревизионни производства, срокът на които е продължен по реда на чл. 114 ал. 4 ДОПК, преди влизането в сила на този закон, хипотеза в която попада и процесният случай.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

С РА са определени задължения за довнасяне общо в размер на 1 432 493,47 лв., по фактури на доставчиците: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], както и в частта на начислените за просрочие лихви в размер на 549 460,08 лв.

В хода на ревизията е установено, че основният предмет на дейност на [фирма] през ревизирания период е търговия с течни горива. Дружеството притежава бензиностанция и модулна газостанция, находящи се в [населено място], [улица] офис в [населено място], [улица].

При извършената ревизия, органите по приходите са формирали извод за липса на доказателства за реално извършена доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС, респективно настъпване на данъчно събитие по смисъл на чл. 25 ЗДДС относно спорните фактури, издадени от горепосочените доставчици. С оглед предходното и предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1 ЗДДС, ревизиращият екип е отказал право на приспадане на данъчен кредит от посочените доставчици.

До тези заключения органите по приходите са достигнали след предприетите процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, изложени както следва:

1.Съставен е Протокол № 18-53-06-348/09.03.2012 г. за извършена насрещна проверка на [фирма]. Констатирано е, че в отговор на връчено искане дружеството е представило документи. От тях е установено, че на [фирма] са издадени фактури с предмет на доставката: гориво – бензин А 95 и евро дизел. Фактурите са отразени в дневника за продажби и справката-декларация за съответния период. ДДС е начислен в счетоводството. Представени са хронологии на сметки 4532 и 702. Плащането е извършено по банков път, съгласно приложени банкови извлечения. Представени са фактури на предходни доставчици – [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], заедно със справка за стоковия поток. Не са представени плащанията към тях.

2. Съставен е Протокол № 18-53-06-332/09.03.2012 г. за извършена насрещна проверка на [фирма]. Констатирано е, че в отговор на връчено искане дружеството е представило документи и обяснения. От тях, органите по приходите са установили, че на ревизираното дружество са издадени фактури с предмет: пропан-бутан и евро дизел. Фактурите са отразени в дневника за продажби и справката-декларация за съответния период. ДДС е начислен в счетоводството. Представени са хронологии на сметки 4532 и 702. Плащането е извършено по банков път, за което са приложени банкови извлечения. Представени са фактури на предходни доставчици и плащания към тях – [фирма] и [фирма], заедно със справка за стоковия поток.

3. Съставен е Протокол № 18-53-06-344/09.03.2012 г. за извършена насрещна проверка на [фирма]. Констатирано е, че в отговор на връчено искане дружеството е представило документи, на базата на които е установено, че на [фирма] са издадени фактури с предмет: бензин и евро дизел. Фактурите са отразени в дневника за

продажби и справката-декларация за съответния период. ДДС е начислен в счетоводството. Представени са хронологии на сметки 4532, 410, 303, 400, 5031 и 500. Плащането е извършено по банков път, съгласно приложени банкови извлечения. Представени са фактури и митнически декларации на предходни доставчици – [фирма], Циклон Х. – Гърция и М. Д. – Гърция, плащания към тях, сертификати за качество, акцизни и данъчни документи и др. Транспортът е извършен от [фирма]. Не е представена справка за движението на стоките.

4. Съставен е Протокол № 18-53-06-349/09.03.2012 г. за извършена насрещна проверка на [фирма]. Констатирано е, че в отговор на връчено искане е представено писмено обяснение от управителя, съгласно което съответните документи не могат да бъдат представени, тъй като са иззети от МВР Г.. Не е приложен обаче протокол за изземване и други доказателства, потвърждаващи изземване от МВР, поради което заявлението на управителя не е кредитирано от органите по приходите. Представени са частично документи – фактури на предходни доставчици: Циклон Х. – Гърция и М. Д. – Гърция, митнически документи, сертификати за качество, товарителници за превоз, акцизни и данъчни документи, за които обаче не се установява, че са свързани с процесните доставки. При проверка в информационната система на НАП е констатирано, че издадените на [фирма] фактури са декларирани и отразени в дневника за продажби за съответния данъчен период. Предмет на доставката е битум.

5. Съставен е Протокол № 10-53-03-6086/09.03.2012 г. за извършена насрещна проверка на [фирма]. Констатирано е, че в отговор на връчено искане дружеството е представило документи. От тях е установено, че на ревизираното дружество са издадени фактури с предмет на доставката дизелово гориво. ДДС е начислен в счетоводството, съгласно приложена сметка 4532. Представена е хронологична справка на сметка 410 - Клиенти. Плащането е извършено по банков и касов път, съгласно банкови извлечения и отчети от ЕКАФП. Представен е договор за съхранение на светли горива, сключен с [фирма]. Относно произхода на горивото са представени документи издадени от Циклон Х. – Гърция и М. Д. – Гърция, представляващи: инвойс-фактури, придружени с транспортен документ, пакинг лист, сертификат за качество, акцизни декларации, съгласно чл. 87 ал. 1 от Закона за акцизите и данъчните складове (ЗАДС), разрешения за получаване на акцизни стоки по реда на чл. 58а ЗАДС, платежни нареждания за платен акциз, сертификати за анализ на горивата, международни товарителници за превоз на горивата, сключен договор за превоз с [фирма] и др. Не е представена справка за стоковия поток.

След анализ на събраните доказателства органът по приходите е заключил, че по доставките на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са представени приемо-предавателни документи, стокови разписки, складови и транспортни документи за предаване на доставените горива, предвид обстоятелството, че в случая става въпрос за родово определени вещи, собствеността върху които преминава с предаването им на получателя (чл. 24 от ЗЗД). Няма експедиционни нареждания за излизане на горивото от склада на доставчика, в които да е отразено количеството гориво съответстващо на количествата по фактурите. Освен това, не става ясно с какво са превозени доставените горива до ревизираното лице и за чия сметка е транспортът. Транспортирането на горива от своя страна изисква специален превоз (автоцистерни с електронен брояч и маркуч с възможност за зареждане на бази и бензиностанции), а превозвачът следва да разполага с А. – удостоверение за превоз на опасни товари. Същевременно, представените документи не съдържат информация за

мястото на товарене и на разтоварване на горивото. Не са представени също декларации за съответствие на качеството на горивото, на основание чл. 12, ал. 1 и ал. 2 от Наредбата за изискванията за качеството на течните горива, условията, реда и начина на техния контрол.

Отделно от гореизложеното, ревизиращият орган е констатирал също, че към момента на извършване на ревизията всеки един от посочените доставчици е дерегистрирано по ЗДДС лице по инициатива на НАП. На [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] има извършени ревизии, при които е установено, че дружествата не са осъществявали реални облагаеми доставки. Съгласно издадените ревизионни актове на всеки един от субектите, в хода на осъществените ревизии не е било установено каква дейност са извършвали те, какви доставки са фактурирали, къде са извършвали дейността си и пр. Ревизиращият екип е приел, че фактурираните от тях продажби не са реално извършени и не са безспорно доказани, но данъкът е дължим, на основание чл. 85 ЗДДС. На предходните доставчици на [фирма] – [фирма] и [фирма] и на предходния доставчик на [фирма] – [фирма], също има извършени ревизии, при които е установено, че по фактурите към [фирма] и към [фирма] няма реално извършени сделки.

Предвид изложеното ревизиращият орган е заключил, че по процесните фактури на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не се доказва реално извършване на доставка на гориво, по смисъла на чл. 6 ЗДДС. Според него, издаването на фактура не е достатъчно основание да се приеме, че е осъществена доставка. Фактурата сама по себе си не е данъчно събитие, а частен документ, от който ревизираният субект черпи изгодни за себе си правни последствия. Ревизиращият орган е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, на основание чл. 68 ал. 1, във връзка с чл. 69 ал. 1 т. 1 и чл. 6 ЗДДС.

В хода на съдебното производство, от жалбоподателя е ангажирана като доказателство съдебносчетоводна експертиза (ССчЕ), при която вещото лице, след запознаване с материалите по делото и посещение в счетоводствата на доставчиците, както и след съобразяване с представените от ТД на НАП актове и доклади за извършени ревизии на доставчиците, е дало следното заключение: По счетоводни регистри (сметки) на [фирма] са осчетоводени доставки на стоки (горива, битум) по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Счетоводните записвания са подробно отразени в табличен вид в констативно-съобразителната част на експертизата. Вещото лице посочва, че фактурите, издадени от цитираните доставчици на жалбоподателя са включени в дневниците за покупките на дружеството, в рамките на срока по чл. 72, ал. 1 ЗДДС. Процесните фактури са отразени в табличен вид (Таблица № 8) на ССчЕ. Стоките, съгласно фактурите на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са осчетоводени (заприходени) по материална сметка от група 30 (сметка 304 – Стоки), която е балансова счетоводна сметка и нейното дебитно салдо (остатък – наличност в края на периода) от оборотната ведомост за дадения отчетен период се пренася (отразява) в статия „Стоки“, гр. I „Материални запаси“, раздел В „Текущи (краткотрайни) активи“ на актива на баланса. Експертът посочва, че по счетоводни данни се установяват плащания по

банков или касов път от страна на жалбоподателя по фактури на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], подробно отразени в констативно-съобразителната част на заключенишето (таблици № 9, № 10, № 11, № 12 и №13). През периодите на доставките на стоки (горива и битум) от горепосочените доставчици, [фирма] е отчело (осчетоводило) доставки (продажби) на стоки, в т.ч. битум и горива по фактури, издадени на клиенти и продажба на дребно на гориво в обект на дружеството. Счетоводните записвания отново са отразени в табличен вид. В заключението се посочва, че фактурите, издадени от посочените доставчици са включени в дневниците за продажбите им за съответните данъчни периоди. Вещото лице уточнява, че по делото не се съдържат отчетни регистри по ЗДДС .дневници за продажби) на [фирма], за да може да се даде отговор на въпроса дали фактурите, издадени на жалбоподателя са включени в тях. Конкретизира се, че счетоводните записвания по фактури, издадени на [фирма] при доставчиците (без [фирма]), установени на базата на представени и съдържащи се по делото извлечения от счетоводни регистри (сметки), както и корекциите на декларирани данъчни задължения в РД/РА на доставчиците, представени от ТД на НАП, въз основа на издадените съдебни удостоверения по делото, са подробно отразени в таблица № 14 и № 15 в констативно-съобразителната част на експертизата. Документите, представени под опис на 09.10.2013 г., послужили на вещото лице за изготвяне на експертизата са приети като доказателства по делото с определение от 29.01.2014 г.

Като доказателство по делото, с протоколно определение от 08.05.2013 г., е приета и постъпилата документация, както следва: от ТД на НАП – С., офис „Л.”, вх. № на съда 8246/22.03.2013 г., с които са приложени заверени копия от ревизионни актове и ревизионен доклад на дружеството [фирма], ЕИК 20098676; писмени доказателства, представени под опис от НАП – ТД „В. Т.”, офис Г., от 25.03.2013 г. по отношение на доставчика [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК], данни за извършени ревизии и издадени ревизионни актове, като и доказателства за влизане в сила на издадените ревизионни актове, приложени от директора на офис Г.; писмени доказателства под опис от ТД на НАП – С., офис „Л.” от 26.03.2013 г., вх. № 8516, заверени копия от ревизионен доклад и ревизионен акт на доставчика [фирма], ЕИК[ЕИК]; представени с молба от пълномощника на жалбоподателя, писмени доказателства, с които се е снабдил въз основа на издадено съдебно удостоверение в молба от 03.04.2013 г. по отношение на доставчика [фирма], ЕИК[ЕИК] за периода 01/2008–05/2010 г. – ревизионен акт и ревизионен доклад, влязъл в сила на 31.10.2009 г. и за доставчика [фирма], ЕИК[ЕИК] – ревизионен акт и ревизионен доклад № [ЕГН], влязъл в сила на 24.04.2010 г. и ревизионен акт и ревизионен доклад, влязъл в сила на 17.11.2011 г.

По делото е прието и постъпило писмо на 21.03.2014, с вх. № 8042 от ТД на НАП – С., офис „С.”, с приложение заверена разпечатка от информационната система на НАП на справки декларации за месец юни 2009 г., издадена по електронен път на [фирма], от което е видно, че няма подадени справки за декларации по ЗДДС. Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС на 12.07.2009 г.

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

По силата на действащата нормативна уредба, преценката за правомерността

на упражняване правото на данъчен кредит следва да бъде направена, изхождайки както от разпоредбите на чл. 68 — чл. 72 ЗДДС, така и от обстоятелството за реалност на извършената доставка. Понятието „доставка" е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС и означава прехвърлянето на собственост върху стока или други вещни права върху стока, извършването на услуга, когато се извършват срещу насрещна престация на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Според чл. 9 ЗДДС услуга означава всичко, което има стойност и е различно от стока и пари (в обръщение като законно платежно средство). Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. В случай, че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Цитираната законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка, е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителния факт на доставката е установен. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип относно съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал.1, т. 4 ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството, дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

В тежест на получателя по доставката е да удостовери, че реално е придобил собственост върху стока или се ползва от резултата на извършена услуга.

Настоящата инстанция приема, че правилно в хода на ревизионното производство е прието, че по процесните доставки няма събрани пълни и

безспорни доказателства относно фактическото им изпълнение. В случая не е достатъчно само издаването на фактура с придружаващите я документи (протокол, разписка или др.). Необходимо е да се изследва също произхода на стоката, както и възможността доставката да бъде реално извършена със съответния кадрови и технически ресурс.

В жалбата си жалбоподателят твърди, че органът по приходите не е взел отношение по представените доказателства, които според него документират доставянето на процесното гориво от доставчиците. Въпросните доказателства са приети под опис и са използвани при изготвянето на ССчЕ.

Следва да се отбележи, че документите, които удостоверяват транспортните услуги са: пътни листа, товарителници, складови разписки, експедиционни бележки и други съставяни в тази връзка.

Жалбоподателят не е ангажирал като доказателство нито един от тези документи и не е предоставил информация относно вида на автомобилите, както и шофьорите на товарните коли (с изключение на представените товарителници, издадени от [фирма]). При липса на доказателства за реалността на доставките, неправилно би било съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Н. факт е неосъществен факт. При липса на извършена двустранна сделка (обратното не се установи по делото) нормално и логично е знание за това да има и при двете страни по тази сделка. При това положение не би могло да намери приложение приетото с постановеното от С. решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в т. 63 е посочено, че според практиката на съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи /вж. Решение от 17 юли 2008г. по дело № С-132/06, т. 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело № С-188/09, т. 21/. В т. 64 е посочено, че за тази цел Директива 2006/112 и по-конкретно член 242 от нея задължава всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. В случая, за да установят реалността на документираните услуги, с оглед разпоредбата на чл. 37, ал. 1 ДОПК, вменяваща задължение на органите по приходите да събират служебно доказателства, от ревизиращия екип са инициирани гореописаните насрещни проверки, за целите на които са изготвени и връчени по надлежния ред ИПДПО. В отговор на тези искания не са представени необходимите доказателства. Ревизиращите органи са анализирали задълбочено наличната информация и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което се е формирало становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като липсват безспорни доказателства за реалното осъществяване на документираните с тях доставки именно от посочените доставчици. Настоящата инстанция споделя така формирания извод, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизионното производство доказателства не позволява да бъде прието, че издадените фактури от процесните доставчици документират реално извършени доставки.

В подкрепа на изложеното се явява и обстоятелството, че в хода и на двете производства – ревизионно и съдебно, не са представени доказателства по отношение на местонахождението на обекта, в който горивото е било съхранявано, натоварено и впоследствие превозено до съответния обект. Няма никакви представени документи, както и обяснения от страна на жалбоподателя и на отделните доставчици за това, в какви цистерни и специализирани складове и къде точно е било съхранявано горивото до момента на неговото натоварване вече като собственост на [фирма]. Не е посочено мястото на предаване. Не се установява по безспорен начин къде е съхранявано горивото и къде именно същото е предоставено във фактическа власт на жалбоподателя. Няма също доказателства, че горивото е било натоварено на транспортно средство, представляващо цистерна, годна да превозва опасни товари, каквито са процесиите стоки.
На следващо място, настоящият състав следва да изложи мотиви относно приложението на Наредба № 40/14.01.2004 г. за условията и реда за извършване на автомобилен превоз на опасни товари, Закона за автомобилните превози и Наредба № 16/1999 г. за ограничаване емисиите на летливи органични съединения при съхранение, товарене или разтоварване и превоз на бензини. Действително нарушението на посочените нормативни актове основно би довело до наличие на административно нарушение и налагане на административно наказания, но настоящата инстанция намира, че с оглед естеството на процесните стоки, а именно - опасни товари по смисъла на Европейската спогодба за международен превоз на опасни товари по шосе, единствено представянето на надлежни, годни и относими доказателства за спазване на разпоредбите на посочените актове би могло да обоснове по безспорен начин извод за наличие на реална доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС. Според Наредбата за изискванията за качеството на течните горива, условията, реда и начина за техния контрол, в сила от 01.10.2003 г. - чл. 12, ал. 1 - лицата, които пускат течни горива на пазара, са длъжни да предоставят декларацията за съответствие или заверено копие от нея на лицата, които транспортират, разпространяват, съхраняват и/или използват течни горива, съгласно ал. 2 лицата по ал. 1 и лицата, които разпространяват течни горива на пазара, са длъжни да предоставят заверено копие на декларацията за съответствие на разпространяваната от тях партида течно гориво, като задължително вписват в нея количеството и лицето, на което течното гориво се предоставя за последващо разпространение, съхранение, използване, датата и номера на документа за експедиция, а съгласно ал. 3, лицата по ал. 2 са длъжни да вписват номера и датата на декларацията за съответствие на партидата течно гориво във всички други документи, които го придружават. Следователно, заверени копия от посочените декларации следва да се съхраняват както при доставчика, така и при получателя и да бъдат вписани във всички документи, които придружават горивата. Посоченото води до извода, че наведеното от жалбоподателя твърдение досежно посочените декларации е неоснователно. От анализа на посочените разпоредби следва, че за доказване на реалното придобиване на процесното гориво дружеството следва да разполага с фактура за доставка, договор за закупуване на гориво, наличие на обекти, в които ще бъде

разтоварено горивото, приемо-предавателен протокол за горивото, експедиционни бележки, специализиран транспорт, пътен лист, доказателства за транспорт на горивото, изискващи специален превоз. Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че предмет на доставката по процесните фактури е доставката на родово определени вещи.

Представените документи от страна на дружеството – жалбоподател не са пряко относими към реалността на доставките. Те удостоверяват счетоводното отразяване на сделките в отчетността на доставчиците и търговските отношения между отделните страни. Същите обаче не могат да се считат за безспорно доказващи реалността на извършените доставки и следва да се третират като частен писмен документ, който не се ползва с материална доказателствена сила, което означава, че документът не доказва съответствието на отразените в него факти и обстоятелства с обективната действителност. Частният писмен документ се ползва само с формалната доказателствена сила. Следователно, сами по себе си, представените приемо-предавателни протоколи не доказват фактическото предаване на стоката от единия субект на другия. По същия начин се третират и представените кореспонденции от отделните доставчици. Предвид изложеното правилно ревизиращите органи са приели, че не е доказана реалността на доставката по процесните фактури, като са обосновали изводите си и с приложимите правни разпоредби от Наредбата за изискванията за качеството на течните горива, условията, реда и начина за техния контрол.

Спазването на разпоредбата на чл. 6 ЗДДС и с оглед на обстоятелството, че предмет на доставката е родово определена вещ несъмнено предполага, че прехвърлянето на правото на собственост би следвало да се извърши съобразно чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). В тази насока подлежи на съобразяване чл. 24, ал. 2 ЗЗД, съгласно който при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени.

Както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не са събрани доказателства, от които може да се направи обоснован извод за предаването на родово определените вещи по процесните фактури. Следователно от събраните по делото доказателства не може да се направи обоснован извод за реалност на доставката по процесните фактури, поради което и изводите на ревизиращите орани, а и на решаващия административен орган са правилни.

Във връзка с правото на приспадане на данъчен кредит и принципа на данъчен неутралитет следва да се посочи и решение на Съда на Европейския съюз от 31 януари 2013 г., постановено по дело С-643/2011 г. съгласно т. 41, от което правото на съюза не изключва възможността компетентната администрация да провери дали фактурираните от данъчнозадължено лице сделки действително са извършени и с оглед на декларираното от него евентуално да установи наличието на данъчно задължение. Резултатът от такава проверка, както и деклариране и плащането на начислен ДДС от издателя на фактурата са обстоятелства, които националният съд следва да

вземе предвид при преценката относно наличието на облагаема сделка, предоставящо право на приспадане на данъчен кредит на получателя по фактурата. В мотивите на посоченото решение дори се приема, че само от акта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка (т. 42 от решението).

В процесния случай правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на жалбоподателя поради обстоятелството, че доставчикът не е представил документите, които биха доказали неговата техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставката (това е обстоятелство, по което в мотивите си се е произнесъл и съдът на Европейския съюз в посоченото решение). В тази връзка съгласно мотивите на посоченото решение националната юрисдикция, както данъчната администрация, така и в настоящия случай съдебната инстанция следва да провери обстоятелствата в тази връзка, като в съответствие с правилата за доказване по националното право извърши обща преценка на всички доказателства. Такава обща преценка е била извършена от органите по приходите, издали обжалвания ревизионен акт. В настоящото съдебно производство, обаче доказателствената тежест относно опровергаване на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт принадлежи на жалбоподателя. Още с определението за насрочване на делото съдът е указал доказателствената тежест на страните, като в тежест на жалбоподателя по спора е опровергаването на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт, а именно той е лицето, което следва да докаже реалността на осъществените доставки. И след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, то в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

За да се стигне до заключението за липса на доставка от страна на ревизиращия екип, същият е анализирал доказателствата и фактите, установени при ревизията за ревизирания субект и прекия доставчик, доколкото същите са страна по доставките и съответно разполагат с документи за извършването им. Нормата на чл. 68, ал. 1 ЗДДС определя правото на приспадане на данъчен кредит, съгласно която данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл.

178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна, съгласно чл. 168, б. „а" доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от Директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка, както се посочи и по-горе, самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на стоки или услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. Следователно, при една реално осъществена стопанска операция, данъчнозадължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне. Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството. Следователно изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В случая жалбоподателят има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, което същият не е сторил нито по време на ревизията, нито в хода на настоящотото производство по обжалване. В този смисъл е и практиката на Съда на европейския съюз /С./, напр. решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 г. П. отделение Т. В.-Н. G., съгласно което правото на приспадане на данъчен кредит следва да бъде упражнено през данъчния период, през който са изпълнени едновременно двете изискуеми от закона условия, а именно стоките да са били доставени или услугите извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или друг аналогичен документ.

От анализа на представените доказателства се установява, че досежно спорните фактури не е доказано първото изискуемо от закона условие за възникване на право на данъчен кредит и то е наличието на доставки,

извършени пряко или посредством подизпълнители именно от издателите на съответните фактури.
Следва да се обърне внимание и на възражението на жалбоподателя, че органът по приходите не е предприел действия за проверка на документите на [фирма], които са били иззети от МВР - Г.. Видно от представената административна преписка, при насрещната проверка управителят на дружеството не е представил доказателства за такива действия - протокол за изземване на документи от органите на МВР Г., с което да докаже обяснението си, че въпросните документи не са налице и липсват. Такъв протокол не е представен и в хода на съдебното производство.
От представените от ТД на НАП доказателства се установява, че са били извършени ревизии по ЗДДС и са издадени ревизионни актове, както следва: РА № [ЕГН]/09.11.2010 г. и РА № 1002135/18.02.2011 г. на [фирма]; РА № [ЕГН]/12.12.2011 г. на [фирма]; РА № [ЕГН]/13.04.2010 г. на [фирма]; РА № [ЕГН]/15.02.2010_г. и № 20001106210/07.10.2011 г. на [фирма] и РА № [ЕГН]/02.10.2009_г. на [фирма]. Ревизиите обхващат и периодите, в които са издадени процесните фактури. Констатирано е във всеки от тези ревизионни актове, че в хода на ревизията не е било установено каква дейност е извършвало дружеството, какви доставки са фактурирани, кое е мястото на извършване на дейността и пр. Ревизиращите екипи са заключили, че дружествата не са осъществили облагаеми доставки, респективно фактурираните продажби не са реално извършени. В резултат по доставките, по които дружествата са в качеството на изпълнители (в това число влизат и процесните доставки към [фирма]) е определена данъчна основа 0,00 лв., но данъкът е приет за дължим, на основание чл. 85 ЗДДС. Нормата на чл. 85 ЗДДС е озаглавена - „лице - платец на данъка по издадени фактури", според която данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка в данъчен документ по чл. 112 ЗДДС. От посоченото заглавие на нормата следва, че регламентира отговорността на лица, посочили данъка в данъчен документ по този закон. Тази разпоредба въвежда отговорност за дължимост на данъка от лица, начислили такъв при липса на доставка и има охранителен характер - да гарантира данъчните приходи. В този смисъл е и диспозитива по Дело С-643/11 на С., в който се казва, че чл. 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че: данък върху добавената стойност се дължи от начислилото го във фактура лице независимо от действителното наличие на облагаема сделка. В същото решение е прието, че само от факта, че в съставен на издателя на фактура РА данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка.
Неоснователни са възраженията на жалбоподателя за неправилно и незаконосъобразно прилагане на разпоредбите от ЗДДС.
Спорът за правото на приспадане на данъчен кредит не е свързан с наличието на материалноправните предпоставки, при които това право може да бъде упражнено. За целите на ревизията, задълженото по закона лице следва да докаже по безспорен начин, че е получател/доставчик на реално

извършени облагаеми доставки на стоки и/или услуги по смисъла на ЗДДС. В тази връзка основателно се формира извод, че не само в процеса на ревизионното производство, но и в настоящото производство, жалбоподателят не е доказал доставени и получени от него стоки по облагаеми доставки относно фактурите на доставчиците, с предмета на които да е извършил последващите облагаеми доставки, както се твърди в жалбата.
При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване право на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от същия закон. На основание изложените съображения, настоящата инстанция намира, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата на [фирма] следва да бъде приета за неоснователна.
С оглед крайния изход на делото заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 8, т. 6 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения (изм. и доп. ДВ, бр. 28 от 28 март 2014 г.), жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 13 827,48 лева (тринадесет хиляди осемстотин двадесет и седем лева и 48 ст.), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Мотивиран така и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София-град, Първо отделение, 20-ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от Рая Г. А. – управител срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/13.06.2012 г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите – С., потвърден с Решение № 2267/20.09.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ – С..
ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП сумата от 13 827,48 лева (тринадесет хиляди осемстотин двадесет и седем лева и 48 ст.) разноски по делото.
Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните, че е постановено.
Препис да се изпрати на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: