

# РЕШЕНИЕ

№ 295

гр. София, 14.01.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав**, в публично заседание на 17.12.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Полина Якимова**

при участието на секретаря Цветелина Заркова, като разгледа дело номер **4392** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

В постъпило в дирекция „ОДОП” С. на 28.02.2019г. оспорване от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Х., е заявено недоволство от Ревизионен акт № Р 22221218001687 091 001/ 09.08.2018г., издаден от Руска Б., началник сектор, възложил ревизията, и Е. И. - Г., главен инспектор приходи и ръководител екип в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 182/ 31.01.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. в частта относно извършената корекция на правото на приспадане на данъчен кредит за доставки, за които са издадени фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и са преобразувани в увеличение финансовите резултати за ревизираните периоди със стойностите на отчетените от дружеството разходи по фактурите, издадени от цитираните дружества, вследствие на което са намалени декларираните от [фирма] данъчни загуби за съответните периоди.

Въведени са оплаквания за материална незаконосъобразност на акта, който според жалбоподателя е постановен в разрез с нормативните предпоставки за ограничаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Оспорват се изводите на ревизиращите:

че извършените от [фирма] доставки представляват относителна симулация, респ. че дружеството не е действителният доставчик на стоките, описани във фактурите, тъй като липсвали документи, че стоките са придобити от [фирма] преди доставката към ревизираното лице /РЛ/ с аргумент, че приложените по преписката доказателства

позволяват проследяването на доставеното от [фирма] на [фирма] гориво от момента на неговото производство през закупуването му от дружеството, доставило го на [фирма], до предоставянето му от [фирма] до превозвача [фирма] и доставянето му на жалбоподателя;

че издадените от [фирма] фактури са лишени от всякакво основание от икономическа гледна точка, доколкото се отнасят до неизвършена доставка, или, налице е абсолютна симулация, с аргумент, че се касае за реални доставки на гориво чрез зареждане на бензиностанции – търговски обекти, зареждани и оперирани от доставчика под наем, като доставката на гориво по всяка фактура е платена от РЛ като са издадени фискални бонове, за което НАП е уведомена в реално време;

че по отношение на доставките, обективирани във фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] е налице относителна симулация, доколкото доставчиците не притежават кадрова и техническа обезпеченост да извършат доставки с аргумент, че ревизиращите са игнорирали счетоводното отразяване на същите при доставчиците и заприходяването на доставените стоки от РЛ, позволяващо проследяването на всяка доставка на гуми и масла до [фирма] и влагането на съответната стока на конкретно МПС.

В жалбата изключително подробно са разгледани доставките по всяка фактура.

Искането до съда, поддържано в съдебно заседание от адв. Л., е за отмяна на акта. Претендират се и разноси по списък.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" С., чрез представител по пълномощие, отрича основателността на жалбата с аргумент, че петте дружества-доставчици покриват понятието „липсващ търговец“, дефинирано за целите на Регламент № 1925 от 2004 г. на комисията от 29.10.2004г. в чл. 2, § 1 - търговец, регистриран като данъчнозадължено лице за целите на ДДС, което потенциално с намерение за измама придобива или създава впечатление, че придобива стоки или услуги без да заплаща ДДС и доставя тези стоки или услуги с ДДС без да превежда дължимия ДДС на съответния национален орган. Сочи, че спрямо [фирма] е издаден РА № Р-221014005930-091-001/ 01.06.2016г., касаещ периода от 01.04.2013г. до 30.09.2014 г., с който са установени задължения за ДДС в размер на 15 млн. лв. Спрямо [фирма] също е извършена ревизия, приключила с РА, с който е отказано право на данъчен кредит, двата акта не са обжалвани. Действително, заключението на ССЕ установява множество документи и деклариране на процесните горива, но когато се цели данъчна измама документооборотът действително създава привидност, че доставки са реализирани от сочените като доставчици лица. Отделно от това по отношение на [фирма], [фирма] и [фирма] многократно се посочва в заключението, че или няма информация за доставените стоки по отношение на тези дружества, или извън фактурите не са съставени други съпътстващи документи. Всички дружества нямат активи. Не разполагат с лица, назначени на трудови или граждански договори. Цялата схема сочи, че се касае за липсващи търговци.

Претендира се юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

Вписаното в ТР на 26.08.2011г. [фирма] е с изцяло внесен капитал 500 лв. и дейност товарен автомобилен транспорт и спедиция, осъществявана на адреса на управление. Търговецът е титуляр на лиценз за международен автомобилен превоз на товари, осъществяван с транспортни средства влекач Мерцедес А. 1846 ЛС рег. [рег.номер на МПС] , влекач Мерцедес А. ЕС 1846 ЛС рег. [рег.номер на МПС] , влекач

Мерцедес А. ЕС 1846 рег. [рег.номер на МПС] , влекач Мерцедес А. 1843 рег. [рег.номер на МПС] , влекач Мерцедес А. 1844 ЛС рег. [рег.номер на МПС] , влекач Скания Р 124 ЛА 4x2 НА 420 рег. [рег.номер на МПС] , полуремарке К. СН 24, рег. [рег.номер на МПС] ; полуремарке Ш. СПА 3 Е, рег. [рег.номер на МПС] ; полуремарке Ш. СПА 3 Е рег. [рег.номер на МПС] , полуремарке Ш. СПА 3 Е рег. [рег.номер на МПС] ; полуремарке Ш. СО 1 рег. [рег.номер на МПС] , полуремарке Ш. СО 1 рег. [рег.номер на МПС] ; специален автомобил Газ 53 товарен рег. [рег.номер на МПС] , товарен автомобил Мерцедес 2228 рег. [рег.номер на МПС] , товарен автомобил М. Л 200 2,5 Д. Д. С А рег. [рег.номер на МПС] .

Със заповед за възлагане на ревизия № Р 22221218001687-020-001/ 21.03.2018г., връчена на пълномощника Н. Д. на 02.04.2018г., е възложено извършването на ревизия спрямо [фирма] с обхват задълженията по ЗДДС за периодите от 01.03.2014г. до 31.10.2017г. и корпоративен данък по ЗКПО за периода от 01.01.2014г. до 31.12.2017г. ЗВР е издадена от Руска Б., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-803/ 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С..

Ревизията е първа за посочените задължения и периоди, през които в дружеството са назначени 12 лица по трудови правоотношения. Към датата на съставяне на РД те са 5.

Процесуалните действия на екипа, очертани в РД, са връчване на РЛ на Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221218001687-040-001 от 04.04.2018г., в отговор на което са представени доказателства с вх. №53-00-1191/ 25.04.2018г.; насрещни проверки на доставчиците. Съставен е Протокол №1277360/ 05.06.2018г., отразяващ проверка на документацията на [фирма] в офиса на обслужващата го счетоводната къща.

Основанията за корекция на декларираните данни по видове данъци и периоди са следните:

По ЗДДС

В резултат на отказано право на данъчен кредит с РА са изменени резултатите за периодите от м.03.2014г. до м.09.2014г., м.10.2015г., м.10.2016г., м.11.2016г., м.02.2017г. и от м.07.2017г. до м.10.2017г. За доставките, по които жалбоподателят е получател /покупки/ поради заключение за липса на реални доставки на основание чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС вр. чл.6/9 и чл.25 от ЗДДС с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 76 449,14 лв., за доставки, документирани с фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Корекциите по доставчици и периоди са както следва:

1. За данъчните периоди м.03.2014г., м.04.2014г., м.05.2014г., м.06.2014г., м.07.2014г., м.08.2014г. и м.09.2014г. е отказано правото на припадане на данъчен кредит общо в размер на 50 536,80 лв. за доставки, документирани с 15 фактури: № 1088/ 31.03.2014г. ДО 25166,62 лв., ДДС 5033,33 лв.; № 1087/ 31.03.2014г. ДО 12841,38 лв., ДДС 2568,28 лв.; № 1153/ 29.04.2014г. ДО 21747,60 лв., ДДС 4349,52 лв.; № 1154/ 29.04.2014г. ДО 244784,18 лв.; ДДС 4896,83 лв.; № 1224/ 22.05.2014г. ДО 7681,67 лв., ДДС 1536,33 лв.; № 1201/ 16.05.2014г. ДО 7296,32 лв., ДДС 1459,26 лв.; № 1200/ 15.05.2014г. ДО 9061,50 лв., ДДС 1812,30 лв.; № 1250/ 30.05.2014г. ДО 20014,93 лв. ДДС 4002,99 лв.; № 1349/ 27.06.2014г. ДО 22428,59 лв., ДДС 4485,72 лв.; № 1472/ 28.07.2014г. ДО 25089,64 лв., ДДС 5017,93 лв.; № 1470/ 28.07.2014г. ДО 11214,29 лв.

ДДС 2242,86 лв.; № 1485/ 30.07.2014г. ДО 11158,03 лв. ДДС 2231,61 лв.; № 1619/ 24.08.2014г. ДО 25110,27 лв., ДДС 5022,05 лв.; № 1659/ 31.08.2014г. ДО 9282,73 лв. ДДС 1856,55 лв.; № 1740/ 12.09.2014г. ДО 20106,21 лв., ДДС 4021,24 лв., издадени от [фирма] с предмет дизелово гориво.

В рамките на насрещната проверка е констатирано, че това дружество е вписано в ТР на 16.08.2012г. с адрес на управление: [населено място],[жк], [улица]. Регистрирано е по ДОПК от 16.08.2012г. и по ЗДДС на 30.08.2012г. Дерегистрирано е по ЗДДС на 19.05.2016г. поради установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. Фактурите са включени в дневниците за продажби.

ИПДПОЗЛ № П-22220218067228-040-001/ 18.04.2018г. след изпълнение на чл.32 от ДОПК е връчено по електронен път на 30.04.2018г. от IP адрес: 81.171.69.64., от който е потвърдено получаването на ИПДПОЗЛ, адресирано до [фирма]. Представени са книжа с вх. №53-00-1191#1/ 17.05.2018г. В писмени обяснения на Н. Т., управител на доставчика е заявено, че дружеството няма лицензи за извършване на основната си дейност, тъй като такива не се изискват; назначени са 3 работника на трудов договор. Всички плащания са по банков път, поради което не разполага с касов апарат. Финансирането на дейността става след поръчка на купувача, превежда се договорената сума и съответно се заплаща на доставчика. Съхранението на горивата е ангажимент на доставчика. [фирма] няма собствени или наети съдове за съхранение на такива. Дружеството не е вносител, а прекупвач. Обяснено е, че доставката на гориво става от превозвач–собственик на транспортните средства. Транспортът на горивото за [фирма] е бил за сметка на [фирма]. Според обяснението на 27.02.2014г. е извършено претърсване в офиса на дружеството и са иззети всички счетоводни документи и софтуер, което е пречило цялостно представяне на книжа по искането.

Приложени са документи по опис, съдържащи: копие на протокол за изземване; копие на банкови документи; оборотна ведомост за периода 2015г. и 2016г. /но спорните доставки са декларирани през 2014г./, договори за доставка, за транспорт и за продажба на стоката; копия на фактури за транспорт и за доставка на стоката, фактури за продажба, А., декларация за съответствие, декларация за движение, приложение 14Б, товарителница, сертификат и приемо-предавателен протокол. Липсват счетоводни записи за отчитане движението на стоките. Освен това представените документи са еднотипни с представените такива при насрещната проверка на [фирма].

Според приложените от прекия доставчик документи за произход на горивата, предходни доставчици са [фирма] /по договор от 05.03.2014г./, [фирма] /по договор от 01.04.2014г./, [фирма] /по договор от 21.07.2014г./, а превозвач е [фирма] по договор за превоз на товари, сключен на 02.10.2012г.

Спрямо [фирма] е извършена ревизия с обхват 01.04.2013г.-30.09.2014г., приключила с РА №Р-2210-1405930-091-001/ 01.06.2016г. В рамките ѝ са извършени насрещни проверки на [фирма] и [фирма], от чиято страна не са представени изисканите документи. Осигурен е достъп на ревизиращия екип до иззетите документи на [фирма], намиращи се в Следствения отдел на Специализирана прокуратура С.. Установено е наличие на договори, приемо-предавателни протоколи, декларации за съответствие на качеството на течните горива, акцизен данъчен документ и извлечения от банкови сметки. При ревизията на [фирма] не е признато правото на данъчен кредит по издадените фактури от посочените две дружества–предходни

доставчици.

Прието е, че не е доказано доставчикът да е придобил стока от съответния род, която да е могъл да продаде на жалбоподателя. Заключение е за липса на реални доставки в хипотезата на относителна симулация.

2. За данъчен период м.10.2015г. е отказано правото на припадане на данъчен кредит в размер на 3 532 лв. за доставка по фактура № 5/ 16.10.2015г., издадена от [фирма] с предмет автомобилни гуми.

В рамките на насрещната проверка е констатирано, че [фирма] е вписано в ТР на 02.04.2016г. с адрес на управление [населено място], [улица]. Регистрирано е по ДОПК на 02.04.2015г. и по ЗДДС на 08.07.2015г., deregистрирано е по ЗДДС на 28.03.2016г. поради обстоятелства по чл.176 ЗДДС. Фактурата е включена в дневника за продажби.

ИПДПОЗЛ №П-22220318067213-040-001/ 18.04.2018г. е връчено по реда на чл.32 ДОПК без да са представени документи.

Не са посочени доказателства за техническа и кадрова обезпеченост, за разполагаеми складови помещения и превоз на фактурираната стока. Не са представени счетоводни документи и справки за заприходяване и изписване на стоки, нито сведения за предходни доставчици.

По тези съображения е мотивиран извод за липса на реална доставка на автомобилни гуми в хипотезата на относителна симулация.

С вх. № 53 00 119#7/ 09.10.2018г. в ТД на НАП са постъпили обяснение от П. Е., управител на [фирма], в които се сочи, че дейността на дружеството е търговия, има нает склад за осъществяването ѝ; то борави с оборотни средства, ако има поръчка прави заявка към доставчика си и директно стоката се превозва до адреса на клиент. Всички плащания са по банков път. Към обясненията е приложена фактура № 0...05/ 16.10.2015г. с предмет 20 бр. гуми М. ХТА2 energy 385/65R22.5 с единична цена 883 лв., хронология на сч см 411, 4532, 702; аналитичен дневник 702; аналитичен дневник 304 и обратна ведомост.

3. За данъчни периоди м.10.2016г., м.11.2016г. и м.02.2017г. е отказано право на припадане на данъчен кредит общо в размер на 7 269,36 лв. за доставки по 6 фактури: № 10...05/ 31.10.2016г. ДО 2576,67лв. ДДС 515,33 лв.; № 30...052/ 31.10.2016г. ДО 6486,11 лв. ДДС 1297,22 лв.; № 30...093/ 30.11.2016г. ДО 7704,57 лв. ДДС 1540,91 лв.; № 30...095/ 30.11.2016г. ДО 6246,47 лв. ДДС 1249,29 лв.; № 30...0168/ 04.01.2017г. ДО 6932,58 лв., ДДС 1386,51 лв.; № 30...0169/ 04.01.2017г. ДО 6400,52 лв. ДДС 1280,10 лв., издадени от [фирма]. Предмет на доставките по 4 фактури е „дизелово гориво“, една е с предмет „дизелово гориво автомивка“ и една с предмет „дизелово гориво добавка и авт“.

В рамките на насрещната проверка е констатирано, че [фирма] е вписано в ТР на 30.03.2016г. с адрес на управление [населено място], [улица]. На същия адрес са регистрирани и [фирма] и [фирма]. [фирма] е регистрирано по ДОПК от 30.03.2016г., а по ЗДДС на 21.09.2016г., deregистрирано е по ЗДДС на 07.06.2017г. по чл.176 от ЗДДС. По данни от ПП V. шестте фактури са включени от доставчика в подадени от него дневници за продажби. ИПДПОЗЛ № П-22220218067218-040-001/ 18.04.2018г. след действия по чл.32 ДОПК е връчено по електронен път на 30.04.2018г. от IP адрес: 81.171.69.64., от който е потвърдено получаването и на ИПДПОЗЛ, адресирано до [фирма].

От доставчика са представени част от изисканите документи - копия на спорните

фактури, обратна ведомост, главна книга, писмени обяснения и протокол за претърсване и изземване, съставен на 14.12.2016г. от разследващ полицай в ГДБОП – МВР по ДП № 29/ 2016г. в апартамент-офис на счетоводна къща [фирма], според който са иззети касаещи [фирма] книжа.

В обяснение на И. С., управител на доставчика, се сочи, че дружеството разполага с 4 наети обекта, в [населено място], АМ Т., [населено място] и [населено място]. Стоковият поток е приложим към бензиностанциите и в рамките на предишна ревизия е предоставен за всички обекти. Транспортът е извършен от наета фирма, доставила горивата до обектите, издадени са фактура, пътен лист и товарителница. [фирма] е клиент на [фирма] и е зареждал в обектите на последното. Всички плащания са в брой след зареждане в обекта и издадена фактура. Не е сключван договор за покупка на стоки и не е водена търговска кореспонденция, тъй като се касае за клиент на дребно, който пристига на място, зарежда камионите си, издава му се фактура и заплаща на място в обекта.

Органите по приходите констатирали сходство с документите, съставени от [фирма], както и че спрямо [фирма] е извършена ревизия с обхват 21.09.2016г. до 30.11.2016г., приключила с РА № Р-22221016009062-091-001/ 11.07.2017г., с който е отказано правото на приспадане на данъчния кредит за получените доставки, като не са установени данни за извършени доставки и е прието, че без основание са издадени фактури и е начисляван данък за привидни сделки, които не представляват доставки по смисъла на ЗДДС и за тях не следва да възниква право на приспадане на данъчен кредит за получателите им.

И по отношение на този доставчик е формиран извод за липса на реални доставки в хипотезата на относителна симулация.

4. За данъчен период м.08.2017г. е отказано правото на припадане на данъчен кредит в размер на 1 875,47 лв. по фактура № 48/ 14.08.2017г., издадена от [фирма] с предмет автомобилни гуми.

Констатирано е, че дружеството е вписано в ТР на 24.09.2015г. с адрес на управление [населено място], [улица], съвпадащ с този на [фирма] и [фирма]. Регистрирано е по ДОПК на 24.09.2015г. и по ЗДДС на 07.10.2015г., дерегистрирано е по ЗДДС на 29.09.2017г. по чл.176 от ЗДДС. Фактурата е включена в дневника за продажби за периода.

Дружеството не е открито и ИПДПОЗЛ №П-22221018067145-040-001/ 18.04.2018г. е връчено на 18.05.2018г. по реда на чл.32 от ДОПК. Не са представени документи.

По данни от ИС на НАП търговецът няма наети лица на трудови договори, не са установени данни за изплащани трудови възнаграждения и осигурителни вноски. Няма информация за разполагаеми складови помещения за съхранение и превоз на автомобилни гуми. Не са налице справки и счетоводни документи за заприходяване и изписване на стока, нито данни за предходен доставчик. Според ПП V. от [фирма] не са декларирани никакви покупки в дневниците за покупки и СД. Дружеството има задължения към бюджета в особено големи размери.

Прието е, че не е доказано доставчикът да е придобил стоката, чиято собственост да прехвърли на жалбоподателя. В заключение е формиран извод за липса на реална доставка в хипотезата на относителна симулация.

В обяснения, постъпили в ТД на НАП С. на 02.10.2018г. на В. Т., управител, се

сочи, че дружеството се занимава с търговия, за което е нает склад, оперира с оборотни средства и всички плащания са по банков път. Към обясненията е приложена спорната фактура с предмет 14 бр. гуми К. 315/60/R22.5.

5. За данъчни периоди м.07.2017г., м.09.2017г. и м.10.2017г. е отказано правото на припадане на данъчен кредит общо в размер на 13 226,51 лв. за доставки, документирани с фактури № 9/ 05.07.2017г. с предмет гуми за тежкотоварни автомобили Г. 6 бр. и гуми за тежкотоварни автомобили К. 16 бр. ДО 14685,36 лв., ДДС 2937,07 лв.; № 12/ 14.07.2017г. с предмет масло за тежкотоварни дизелови двигатели DIMO P. SAE 10W40 200 I 3 бр., трансмисионно масло 60л и хидравлично масло 200 л. масло, ДО 10375 лв.; ДДС 2075 лв.; № 8/ 08.09.2017г. с предмет масло ДО 23512,12 лв. ДДС 4702,42 лв.; № 13/ 08.09.2017г. с предмет масло за тежкотоварни дизелови двигатели P. D. T. THPD Mid S. 15W40 208l 11 бр и трансмисионно масло 60l ДО 23512,12 лв. ДДС 4702,42 лв.; № 15/ 10.10.2017г. с предмет масло за тежкотоварни дизелови двигатели P. D. T. THPD Mid S. 15W40 208l 10 бр и трансмисионно масло 60l ДО 17560,12 лв. ДДС 3512,02 лв., издадени от [фирма].

Констатирано е, че дружеството е вписано в ТР на 26.10.2016г. с адрес на управление [населено място], [улица], съвпадащ с този на [фирма] и [фирма]. Регистрацията по ДОПК е от 26.10.2016г., а по ЗДДС от 01.12.2016г. по избор, дерегистрирано на 23.02.2018г. поради обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. По данни от ПП V. спорните фактури са включени в дневниците за продажби.

Дружеството/негов представител не са открити, ИПДПОЗЛ № П-22221018067231-040-001/ 18.04.2018г. е връчено на 18.05.2018г. по чл.32 ДОПК. Не са представени документи, нито писмени обяснения. Липсват доказателства за техническа и кадрова обезпеченост, както и за разполагаеми складови помещения и превоз на фактурираната стока. Не са представени счетоводни документи и справки за заприходяване и изписване на стоки. Няма данни за предходни доставчици.

Изводът на приходните органи е за липса на реални доставки в хипотезата на относителна симулация.

С вх. № 53 00 1191#6/ 04.10.2018г. в ТД на НАП С. са постъпили обяснения от Е. С., управител на [фирма], според които дейността на дружеството е търговия, за което има нает склад, борави с оборотни средства и плащанията се извършват по банков път.

Описаните корекции са отразени при определяне на резултатите по ЗДДС за съответните 15 данъчни периода.

По ЗКПО – за корпоративен данък.

С РА са изменени декларираните данъчни финансови резултати /загуби/ за всеки един от включените в обхвата на ревизията по ЗКПО данъчни периоди /2014г., 2015г., 2016г. и 2017г./

С оглед изводите за липса на реални доставки по фактури, издадени от преките доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], посочени в частта по ЗДДС, при определяне на преките корпоративни данъчни задължения с РА е извършено увеличение на финансовите резултати за съответните периоди със стойността на отчетените по тези фактури разходи за покупка на гориво и автомобилни гуми на основание чл.26, т.2 от ЗКПО във

връзка с чл.10, ал.1 от ЗКПО. Отнесените по този ред суми по години са както следва: за 2014г. – в размер на 252 683,96 лв.; за 2015г. – 17 660 лв., за 2016г. – 23 013,82 лв. и за 2017г. – 143 801,37 лв.

За 2014г. при декларирана от дружеството данъчна загуба в размер на 428146,10 лв. с РА е установена данъчна загуба в размер на 175 462,14 лв. и е определен нулев размер на дължим корпоративен данък.

За 2015г. при декларирана от дружеството данъчна загуба в размер на 195721,18 лв. с РА е установена данъчна загуба в размер на 178 061,18 лв. и е определен нулев размер на дължим корпоративен данък.

За 2016г. при декларирана от дружеството данъчна загуба в размер на 176595,94 лв. с РА е установена данъчна загуба в размер на 153 582,17 лв. и е определен нулев размер на дължим корпоративен данък.

За 2017г. при декларирана от дружеството данъчна загуба в размер на 133974,15 лв. с РА е установена данъчна печалба /преди приспадане на загуби/ в размер на 9 827,22 лв. На основание чл.70, ал.1 от ЗКПО, до размера на установения положителен данъчен финансов резултат е приспаднала част от установената загуба за 2014г. и е определен нулев размер на дължим корпоративен данък.

Ревизионен доклад № Р 22221218001687-092-001/ 06.07.2018г., съобщен на адресата си на 11.07.2018г., съдържа предложение за установяване на задължения общо за ревизираните видове данъци и периоди в размер на 128150,35 лв. при декларираните такива 26 792,02 лв. Подадено е възражение вх. № 53-00-1191/ 25.07.2018г., към което е приложена Справка за подадени ЕДД/ЕДП за периода 01.03.2014г. – 24.07.2018г. от [фирма], но с РА то е преценено като неоснователно.

РА № Р-22221218001687-091-001/ 09.08.2018г., издаден от Руска Б., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Е. И.-Г., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, е връчен на РЛ по електронен път на 13.08.2018г. Като краен резултат с РА спрямо дружеството са установени допълнителни задължения за довносяне общо в размер на 102 081,40 лв., в т.ч. ДДС в размер на 76 449,14 лв. и лихви в размер на 25 632,26 лв.

РА е оспорен своевременно, на 27.08.2018г. пред органа по чл.152, ал.2 ДОПК, който го потвърдил в сега разглежданата част с Решение № 182/ 31.01.2019г., съобщено на дружеството на 14.02.2019г.

Жалбата, въз основа на която е образувано настоящето производство, е депозирана на 28.02.2019г. и следователно е допустима.

Според заключението на ССЕ, което се цени от съда като обективно, точно и професионално изготвено, основано на данните в ревизионната преписка, но и допълнително предоставени на вещото лице от счетоводството на [фирма], към спорните фактури са налични:

по доставките от [фирма] - товарителници с посочен превозвач на дизелово гориво [фирма], приемо-предавателни протоколи, документи, удостоверяващи точен адрес на доставка – [населено място], кв. И., [улица]; Акцизни данъчни документи, издадени от [фирма] /склад под митнически контрол/ с посочен вложител [фирма]; декларации за съответствие на качеството на течните горива, издадени от [фирма] със Сертификат за



изпитване в Дирекция [фирма], за което са съставени протоколи; електронни документи, подадени в НАП за изпращане на горивото от [фирма] на [фирма] за доставка на дизелово гориво заедно с товарителници с посочен превозвач [фирма]. Разплащанията по фактурите са частични по банков път. Дружеството е ползвало превозвача [фирма]. Според заключението налице е пълно съответствие – количествено и видово със съпътстващите фактурите документи с тези, касаещи превоза, предаването, транспортните и платежните документи.

По доставките от [фирма] горивото е зареждано в резервоарите на товарните МПС, собствени и наети от жалбоподателя в наета от доставчика бензиностанция ГО Р. [населено място], [улица]ГП Е80 и са налични фактури и касови бонове. Сумите по фактурите са разплащани в брой. Налице е количествено и видово съответствие между фактурите и касовите бонове.

По доставките от [фирма] са налични протоколи на [фирма] с посочени рег. № на МПС, на които са поставени съответните гуми и е наливано доставеното масло. 2 от фактурите, издадени от това дружество, са разплатени, а останалите 2 – не.

По доставките на [фирма] и [фирма] няма съпътстващи фактурите документи.

Със стоки и услуги от вида на тези, за които е отказано право на данъчен кредит, РЛ се е снабдявало от [фирма], [фирма], [фирма], Е. БЪЛГАРИЯ В. Г. ПЕТРОЛ, М. Е., М. МЕД МК ГУМИ, В. Е., АДМИРАЛ О. Е. К. О., И. Е. и др.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА. Относно нищожността е длъжен да следи служебно. Тази преценка включва дали РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му:

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на законосъобразността на процесния акт. Спазени са процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е надлежно уведомявано за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията, събирани са относимите доказателства, чрез допустимите способности и доказателствени средства.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи и в рамките на предоставените им от закона правомощия по чл.119-120 от ДОПК, като са представени доказателства относно квалифицираните електронни подписи на органите по приходите. Спазена е предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

Основният спор в частта по ЗДДС е по приложението на материалния закон и по-конкретно дали от събраните доказателства следва извод да се признае или отрече право на приспадане на данъчен кредит по фактурите от петимата доставчици. Отговорът на този въпрос предполага преценка на доказателствата дали фактурираните доставки на стоки са реално извършени по смисъла на чл.6 от ЗДДС. Наличието на доставка на стоки и услуги е

основен елемент от фактическия състав за възникване и признаване на правото на данъчен кредит (арг. т.31 от решение на СЕС по дело C-285/11/). Доставка на стока съгласно легалната дефиниция по в чл.6 ЗДДС, е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, респ. с извършването на услугите. Нормата от националния закон следва да се тълкува във връзка с чл. 14 §1 от Директива 2006/112/ЕО, която разпоредба дефинира доставката на стока като прехвърляне на правото на разпореждане с материална вещь като собственик. Нормата на чл.68, ал.2 от ЗДДС обвързва възникването на правото на данъчен кредит от настъпването на данъчно събитие. По силата на чл.25, ал.2 от ЗДДС правопораждащият юридически факт за настъпване на данъчно събитие при доставките на стоки е прехвърлянето на правото на собственост върху стоката. Следователно при спор за реалност на доставките на стоки, съдът дължи проверка преди всичко на фактите относно предаване и получаване на стоката между страните по пряката доставка. Тази проверка съгласно решението на СЕС по дело C-285/11 се извършва чрез допустимите от националния закон процесуални средства. От резултатите от тази проверка – има ли доказано с доказателствата по делото прехвърляне на собственост върху фактурираните стоки именно от съответния доставчик на жалбоподателя или не, съдът формира изводите си.

Доставки на дизелово гориво от [фирма]:

Касае се за стока, чието производство, пускане на пазара, транспорт, разпространение, съхранение се характеризира със специфика.

На 1.04.2014г. между доставчика /продавач/ и РЛ купувач е сключен рамков договор за покупко-продажба на горива и др. петролни продукти за срок от 1 година в количества, определяеми в писмени заявки, при предоставяни от продавача търговски отстъпки, дадени в т.4.2 от договора, срещу заплащане след представяне на проформа фактура в деня на товарене. Предвидено е в т.6.1 от договора количеството на продуктите да се определя по показанията на измервателните уреди, за което страните по него подписват приемо-предавателен протокол, съдържащ: вид и количество на продуктите в литри при температура на въздуха от обкръжаващата среда; плътност на продуктите, определена при температура 15 градуса по Ц.; температура на продуктите в момента на мерене; количество на продуктите в литри, преизчислено при температура 15 градуса по Ц..

На 2.12.2012г. между [фирма] и [фирма] е сключен договор за превоз на товари, по силата на който последното дружество като превозвач поело задължението да извърши превоз на товари срещу възнаграждение.

Произход: Според приходната администрация произходът на горивото от предходните доставчици [фирма] /рамков договор от 5.03.2014г./ и [фирма] /рамков договор от 21.07.2014г./ е недоказан, щом с РА № Р 2210 1405930 091 001/ 1.06.2016г., необжалван, е отказано право на приспадане на данъчен кредит на [фирма] по доставките на гориво от двете дружества. Д. се отрича от тезата, че ревизионният акт се ползва със сила на решено от администрацията нещо само между страните по конкретното административно производство и следователно той е непротивопоставим на [фирма] в разглежданата ревизия. Освен това налице е трети предходен доставчик –

[фирма] по рамков договор от 01.04.2014г., по отношение на което дружество такива установявания липсват.

Мотивите на приходните органи относно неустановяването на доказателства и от предходните доставчици са в разрез с възприетата от ВАС съдебна практика на СЕС, според която не следва в тежест на получателя по доставките да се вменява в отговорност действията или бездействията на доставчиците – в този смисъл са решения по дела С-324/11 (G. Toth), както и решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 (M. kft и P. D.), макар че в интерес на получателя по издадените му фактури е да докаже положителният факт на тяхното фактически извършване.

Съхранение:

По обясненията на представляващия дружеството-доставчик то не е вносител, а „прекупвач“, не разполага със съдове за съхранение на гориво, а директно доставя на купувача придобитото от своите доставчици гориво.

Видно от товарителниците, в тях е посочен пункт за товарене [населено място], без да е ясно мястото, обектът, базата, където е извършено натоварването на горивото преди превоза му до адреса в [населено място].

Транспорт:

За превоза на стоката от [фирма] са издадени товарителници, във всяка от които [фирма] е посочено като изпращач, а ревизираното дружество – като получател. Както бе посочено, товарителниците не отразяват мястото, където горивото е натоварено от доставчика, а колкото до разтоварването му от [фирма] в [населено място],[жк], [улица] /договор за наем на посочени в списък автомобили, сключен със [фирма]/, за него страните по рамковия договор са съставили приемо-предавателни протоколи, възпроизвеждащи съдържанието на фактурите, и в които липсват реквизитите по т.б.1 от рамковия договор. Съгласно чл.51, ал.1 от Закона за автомобилния превоз задължително товарителниците се подписват и подпечатват от изпращача и превозвача, но нито една от товарителниците не е подписана. Най-сетне, товарителниците не съответстват на изискванията на чл.89 от Наредба № 33/03.11.1999г. /действаща и понастоящем/, с оглед наличието на подробна информация за товарите, превозна цена, разстояние и др. Изводът не се променя от наличието на документи за удостоверяване на точния адрес на мястото на доставка по чл.80г ППЗАДС, в които са вписани превозвачът, получателят, адресът на предаването с препращане към съответния акцизен данъчен документ.

Предаване: Действително, по всяка от фактурите са съставени приемо-предавателни протоколи между продавача и купувача по рамковия договор, сключен между РЛ и доставчика, които възпроизвеждат съдържанието на фактурите. В нарушение на чл.12, ал.3 от Наредбата за изискванията за качеството на течните горива, условията, реда и начина за техния контрол в приемо-предавателните протоколи, товарителниците и документите по чл.80г ППЗАДС не е посочен номер и дата на декларацията за съответствие. При липса на възможност по самите декларации за съответствие да се индивидуализира горивото /въпреки че е посочена партида без да са налице данни за протокола за изпитване на качеството на тази партида/, остава недоказано реалното движение на горива.

Сертификатите, издадени от M. J. S.A. не удостоверяват, че се касае за различни партии гориво.

Съгласно чл. 59а от Наредба №Н-18/13.12.2006 г. получателят на горивата също е длъжен да подава към НАП електронен документ – ЕДП по приложение № 23, като това изискване не е изпълнено. След като не се установява по безспорен начин реалността на доставките, то недоказано е и твърдението на ревизираното дружество по издадените му фактури, че е краен получател по смисъла на § 1, т. 69 от ДР на ЗДДС, изключвайки приложението на чл. 118, ал. 10 ЗДДС за подаване и от получателя на горива до НАП на данни за доставката и движението на горивата. Като акцизни стоки горивата се подлагат на специфичен режим не само при производството им, но и при разпространението и затова се придружават от акцизни данъчни документи.

Тези непълноти и несъответствия между съпътстващите спорните фактури книжа дискредитират заключението на ССЕ за пълно количествено и видово съответствие между фактурите с документите, касаещи превоза, предаването, транспортните и платежни документи, поради което не е удовлетворена доказателствената нужда от установяване на прехвърляне на собственост върху фактурираните стоки именно от [фирма] на жалбоподателя.

Съвкупният анализ на установените в производството факти за доставчика [фирма] препятства обосноваване на извод за осъществен фактически състав по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС вр. чл.69, ал.1 т. 1 ЗДДС.

Доставка на автомобилни гуми от [фирма]

За разлика от [фирма], освен спорната фактура и обяснения на представляващия доставчика, съпътстващи сделката книжа не са представени нито на ревизиращите и решаващия орган, нито на вещото лице по ССЧЕ. Пояснението, че при поръчка от купувач стоката се доставя директно от доставчик на [фирма] към крайния получател [фирма] подлежи на установяване чрез доказателствените средства по ДОПК. Притежаването на редовна данъчна фактура с начислен ДДС и частични счетоводни записвания у доставчика не удовлетворява очертаната по-горе доказателствена нужда да се установи дали е прехвърляне на собственост върху фактурираните стоки именно от съответния доставчик на жалбоподателя. Последващата реализация на стоката по протокол за получени автомобилни гуми по спорната фактура може да е индиция за действителна доставка, но не установява по несъмнен начин придобиването им от [фирма]. В съвкупност, липсата на данни за произход, съхранение, транспорт и предаване на 20-те автомобилни гуми, предназначени за ремаркетата на [фирма] обуславя извод за законосъобразност на ревизионния акт в разглежданата част.

Доставки на дизелово гориво от [фирма]

Този доставчик и ревизираното дружество не са формализирали отношенията си в писмен акт – управителят на [фирма] пояснява, че се касае за клиент на дребно, чиито товарни автомобили зареждат гориво в бензиностанциите /4 на брой, ползвани под наем в [населено място], на АМ Т., [населено място] и [населено място]/. Аналогично на [фирма], приходната администрация е отрекла правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] с позоваване на издадения спрямо това дружество неоспорен РА № Р

22221016009062 091 001/ 11.07.2017г., с който не е признато право на ДК за получените доставки и е прието, че без основание е начисляван данък за привидни сделки, които не представляват доставки по ЗДДС. Но и при игнориране на сочения РА, в съдебната практика по приложението на ЗДДС при доставки на гориво /реш. по адм. дело № 2270/ 2019г./ е възприето разбирането, че наличието само на фактури и на фискални бонове не може да установи реалността на доставките. Безспорно дружеството-жалбоподател е ресурсно обезпечен с достатъчно товарни превозни средства, но зареждането на всяко от тях на въпросните обекти и отчитането на горивото /влагането му в дейността на [фирма] не е установено.

Доставка на автомобилни гуми от [фирма]

Установяванията на приходната администрация по отношение на този доставчик са сходни с тези, касаещи [фирма]: съпътстващи фактурата книжа не са представени нито на ревизиращите и решаващия орган, нито на вещото лице по ССЧЕ. Притежаването на редовна данъчна фактура с начислен ДДС и частични счетоводни записвания у доставчика не удовлетворява очертаната по-горе доказателствена нужда налице ли е прехвърляне на собственост върху фактурираните стоки именно от съответния доставчик на жалбоподателя. Обратен извод не следва от счетоводните записвания у РЛ за заприходяване на получените 14 бр автомобилни гуми К., защото не установява по несъмнен начин придобиването им от [фирма]. От значение е и соченото от приходните органи обстоятелство за липса на декларираны покупки в отчетните регистри по ЗДДС, подавани от доставчика. В съвкупност, липсата на данни за произход, съхранение, транспорт и предаване на 14-те автомобилни гуми, предназначени за смяна на предните и задните гуми на част от автомобилите, с които разполага [фирма] обуславя извод за законосъобразност на ревизионния акт и в разглежданата част.

Доставка на стоки: гуми, масло/трансмисионно масло от [фирма]:

По отношение на този доставчик са сходни фактическите и правни изводи на екипа – отсъствие на техническа и кадрова обезпеченост, липса на данни за осчетоводяване на доставките въпреки че фактурите изхождат от регистриран по ЗДДС в периода на издаването им субект и съдържат необходимите реквизити по ЗСч и ЗДДС.

Пояснението, че при поръчка от купувач стоката се доставя директно от доставчик на [фирма] към крайния получател [фирма] подлежи на установяване чрез доказателствените средства по ДОПК. Притежаването на редовна данъчна фактура с начислен ДДС не удовлетворява очертаната по-горе доказателствена нужда да се установи налице ли е прехвърляне на собственост върху фактурираните стоки именно от съответния доставчик на жалбоподателя. Последващата реализация на стоката по протоколи за получени автомобилни гуми и влагане на доставеното моторно масло по спорните фактури може да е индиция за действителна доставка, но не установява по несъмнен начин придобиването им от [фирма]. В съвкупност, липсата на данни за произход, съхранение, транспорт и предаване на стоките, предназначени за товарните автомобили [фирма] обуславя извод за законосъобразност на ревизионния акт в разглежданата част.

По ЗКПО:

По съображенията, изложени относно определените задължения за ДДС с оглед неустановяване реалността на доставките, РА е законосъобразен и в частта по ЗКПО. Разпоредбата на чл.10, ал.1 ЗКПО регламентира, че не се признават разходи, които не са документално обосновани. За да е документално обоснован счетоводният разход съгласно цитираната разпоредба е необходимо да е издаден първичен счетоводен документ, каквито по спорните доставки са издадени, но същите следва да отразяват вярно стопанската операция, което в процесния случай не е налице. Поради това законосъобразно е увеличение на финансовия резултат на ревизираното дружество с данъчните основи по фактурите, издадени от посочените доставчици на основание чл.26, т.2 ЗКПО за 2014 г., 2015 г., 2016г. и 2017г., обусловило намаляване на данъчните загуби на дружеството на горните периоди.

При извода за неоснователност на жалбата право на разноски във формата на възнаграждение за юрисконсулт има само администрацията. С оглед заявеното преди приключване на устните състезания искане за присъждането му съдът го определя на 3550,81 лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

#### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Х., е заявено недоволство от Ревизионен акт № Р 22221218001687 091 001/ 09.08.2018г., издаден от Руска Б., началник сектор, възложил ревизията, и Е. И. - Г., главен инспектор приходи и ръководител екип в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 182/ 31.01.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. в частта относно извършената корекция на правото на приспадане на данъчен кредит за доставки, за които са издадени фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и са преобразувани в увеличение финансовите резултати за ревизираните периоди със стойностите на отчетените от дружеството разходи по фактурите, издадени от цитираните дружества, вследствие на което са намалени декларираните от [фирма] данъчни загуби за съответните периоди, в резултат на което са установени задължения в размер на ДДС за довносяне 76449,14 лв. и лихви, възлизащи на 25632,26 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Х. да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 3550,81 /три хиляди петстотин и петдесет цяло и осемдесет и една стотни/ лв.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

#### СЪДИЯ: