

РЕШЕНИЕ

№ 3825

гр. София, 09.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 10.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **5991** по описа за **2022** 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 на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], кв. К., [улица], представлявано от управителя А. С. Г., против ревизионен акт (РА) № Р-2200220006340-091-001 / 29.11.2021 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден в оспорената част с решение № 263/17.02.2022г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който са направени корекции на декларираните от дружеството резултати по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за всички ревизирани периоди, а именно: от месец октомври 2018 г. до месец февруари 2019 г. включително и месец април 2019 г., общо в размер на 123 821,06 лв. и са определени лихви за забава в размер на 5 843,37 лв., вследствие отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ПРОВАНС ММ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ГАЛЕВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Жалбоподателят излага подробни съображения за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърди, че събраните доказателства в своята съвкупност обуславят извод, че доставките на стоки и услуги са извършени от посочените във фактурите лица, като данъчно-задълженото лице е доказало по пътя на главно и пълно доказване, че са налице законоустановените предпоставки за възникване на право на данъчен кредит.

Моли съда да отмени РА. Претендира се присъждане на направените по делото разноси.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен по съображенията изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“ - С.. Моли съда да отхвърли обжалването. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, от лице, адресат на акта, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002220006340-020-001 от 20.10.2020 г., връчена на 18.12.2020 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията обхващат задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.10.2018 г. до 28.02.2019 г. и от 01.04.2019 г. до 30.04.2019 г. Със заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22002220006340-020-002 от 16.03.2021 и ЗИЗВР Р-22002220006340-020-003 от 15.04.2021 г., срокът за извършване на ревизията е продължен, като преди изтичане на срока за извършване на ревизия производството е спряно със Заповед №Р-22002220006340-023-001 от 11.05.2021 г., връчена на 19.07.2021, във връзка с открита административна процедура по обмен на информация между компетентните органи на Република България и Република Гърция. Със Заповед №Р-22002220006340-143-001 от 17.06.2021 г., ревизионното производство е възобновено, като е определен срок на ревизията след възобновяването до 24.06.2021г.

На 15.09.2021 г е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22002220006340-092-001, връчен по електронен път на 27.10.2021 г.. Дружеството не е подало възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22002220006340-091-001/ 29.11.2021 г. е издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 30.11.2021г. по електронен път.

На 13.12.2021., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” С. е подадена жалба №53-06-9747 по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-2066/ 22.12.2021 г г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД оспорва изцяло РА №Р-22002220006340-091-001 от 29.11.2021 , с който са направени корекции на декларираните от дружеството резултати по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за всички ревизирани периоди, а именно: от месец октомври 2018 г. до месец февруари 2019 г. включително и месец април 2019 г., общо в размер на 123

821,06 лв. и са определени лихви за забава в размер на 5 843,37 лв., вследствие отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ПРОВАНС ММ“ ЕООД, и „ГАЛЕВ“ ЕООД.

С решение № 263/17.02.2022г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД през ревизираните периоди е покупко-продажба на базово масло и продажба в ЕС, както и продажба на бутилирана газ за битови нужди. Дружеството извършва дейността си в обекти под наем: бензиностанция в [населено място], Главен път Е79, наета от „БУЛВАРИЯ АВТОМОБИЛНИ ПРОДУКТИ“ ЕООД; склад с площ от 250 кв. м, находящ се в [населено място],[жк], [улица], нает от „ГАЛЕВ“ ЕООД; част от недвижим имот /200 кв.м. от паркинг „Склад за е дърва“/, находящ се в [населено място], нает от „АУТО-СТЕМО“ ЕООД; складова база, находяща се в [населено място], кв. М., Заводски строежи ПК-21.

През ревизираните данъчни периоди „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД е декларирало покупка на базови масла и извършване на вътреобщностни доставки /ВОД/ на базови масла към OLEG HROM IKE, Гърция и OPEN BUSINESS LTD, VIN GB270737691, Великобритания. Декларираните ВОД са на обща стойност 463 970,89 лв. Като доставчик на стоките е посочено „ПРОВАНС ММ“ ЕООД.

В хода на ревизията от ревизираното лице са изискани документи и писмени обяснения с цел установяване на реалността на фактурираните стоки от доставчика „ПРОВАНС ММ“ ЕООД. Извършени са насрещни проверки на „БУЛТРАНС 2018“ ЕООД и „ГАЛЕВ“ ЕООД в качеството им на превозвачи на стоките от склад на доставчика „ПРОВАНС ММ“ ЕООД към склад на жалбоподателя и от склада на жалбоподателя към OLEG HROM IKE, Гърция.

Изискана е информация от Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“, Главна дирекция „Гранична полиция“, Министерство на вътрешните работи, Дирекция „Миграция“. Открита е и процедура за обмен на информация между компетентните органи на Република България и Гърция.

„ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД е представило фактури за закупени базови и хидравлични масла с наименование Hydraulic oil ISO 46n180 Kgr. Vdrel, от доставчика „ПРОВАНС ММ“ ЕООД, за което е издало 14 фактури на обща стойност 688 736,40 лв. с ДДС. Представен е сключен между страните Договор от 01.11.2018г. Представило е копия от 14-те фактури, ведно с приемо-предавателни протоколи, сертификати за качество, товарителници и опаковъчни листове за превоз към OLEG HROM IKE, Гърция и OPEN BUSINESS LTD, Великобритания, на които са продадени.

При насрещната проверка на дружеството превозвач „ГАЛЕВ“ ЕООД не са представени доказателства. С РА е прието за недоказано реалното извършване на доставките, фактурирани на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД от „ПРОВАНС ММ“ ЕООД, тъй като не са ангажирани документи, установяващи точното място на предаване на стоките, няма данни за лицата, приели и предали същите, за лицата, извършили товаро-разтоварните дейности, доказателства за складовете, използвани за съхранение на фактурираните стоки, както и специални разрешителни и удостоверения за превоз на опасни товари - базови и хидравлични масла.

Ревизиращите са се позовали и на установеното в ревизията на „ПРОВАНС ММ“ ЕООД, в резултат на която на дружеството са установени задължения в особено големи размери и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС с РА на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 114 789,40 лв. по 14 фактури, издадени от „ПРОВАНС ММ“ ЕООД с предмет: „базово масло“, „платформинг“ и „хидравлично масло“ за данъчен период м. 11.2018г., м. 12.2018г., м.01.2019г. и м.04.2019г.

С РА е отказано и правото на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69 от ЗДДС, във връзка с чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в размер на 9 031,66лв. по 14 фактури, издадени от „ГАЛЕВ“ ЕООД за данъчни периоди м. 10.2018г., м.01.2019г., м. 02.2019г., м. 04.2019г. с предмет на доставките международни транспортни услуги, във връзка с декларирани от “ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД вътреобщностни доставки на стоки – хидравлични и базови масла, с получател OLEG HROM IKE, Гърция и “наем на недвижим имот складова база 01.04.2018 – 01.04.2019“ (фактура № 100...473/08.04.2019г).

Във връзка с тези доставки в хода на ревизията от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД са представени копия от международни товарителници с превозвач „БУЛТРАНС 2018“ ЕООД, фактури за извършени транспортни услуги, издадени от „ГАЛЕВ“ ЕООД, придружени с фискални бонове и заявки-договори за транспорт от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД към „ГАЛЕВ“ ЕООД.

При насрещни проверки на „ГАЛЕВ“ ЕООД са представени фактури за международна транспортна услуга към спедитора „ГАЛЕВ“ ЕООД от „БУЛТРАНС 2018“ ЕООД, което е осъществило транспорта до OLEG HROM IKE, Гърция, с представени към тях заявка-договор, ЧМР и пътни листове. С. Г.“ ЕООД е издал процесните фактури на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД.

За да откажат правото на данъчен кредит органите по приходите са се позовали на липсата на кадрова обезпеченост у „БУЛТРАНС 2018“ ЕООД, факта, че дружеството не разполага със собствени транспортни средства, а ползва наети такива, липсата на доказателства, че процесните МПС са имали лицензи за превоз на опасни товари и че техните шофьори са имали издадени ADR удостоверения, както на установените при извършените проверки несъответствия между датите на регистрираните влизания и излизания на МПС от България в посока Гърция и датите, посочени в товарителниците. Изтъкват, че за част от автомобилите не са установени преминавания през граничните контролно-пропускателни пунктове (ГКПП) на сочените в товарителниците дати, а за друга част от МПС са констатирани преминавания, но пък са налице несъответствия във вида на товара по товарителници и товарът.

Ревизиращите са приели също, че декларираните от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД доставки на базови масла към OLEG HROM IKE, Гърция и OPEN BUSINESS LTD, Великобритания са фактурирани, без да са осъществени реално вътреобщностни доставки (ВОД). В хода на ревизията е установено, че OLEG HROM IKE е с валиден ДДС номер и е декларирало извършените вътреобщностни придобивания (В.), но към 30.11.2019 г. дружеството е deregистрирано от гръцката данъчна администрация за облагане с ДДС, а относно OPEN BUSINESS LTD, Великобритания не са представени други документи освен заверени копия от издадените от задълженото лице фактури.

След подаване на жалбата срещу РА директорът на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП в решение № 1136/26.07.2021г. е обсъдил доводите на жалбоподателя и

събраните в хода на ревизията доказателства и е намерил РА за законосъобразен. Изводът си решаващият орган е обосновал след проверка и анализ на представените документи, при които е констатирал множество несъответствия. В приемо-предавателните протоколи, не е посочено къде са предадени стоките, в каква разфасовка са, кои са лицата приели и предали стоките, с каква техника са разтоварени фактурираните количества. Позовава се на липсата на доказателства за това как са транспортирани стоките от склад на „ПРОВАНС ММ“ ЕООД до склад на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД и документи за транспорт на стоките от [населено място] - адресът, на който следва да са доставени базовите масла от предходните доставчици на „ПРОВАНС ММ“ ЕООД, до складовете в [населено място], както и на липсата на доказателства, че складовете помещения, ползвани от жалбоподателя и доставчика, са пригодени за съхраняване на опасни товари, каквито са фактурираните стоки, липсата на направени към доставчика поръчки, нито разменена между страните електронна и друга кореспонденция. Изтъкнал е и липсата на плащане, както от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД към „ПРОВАНС ММ“ ЕООД, така и от страна на клиентите към „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД. Приел е за недоказан, както произходът на процесните базови масла, така и последващите им доставки.

Решаващият орган е споделил и изводите в РА за абсолютна симулация на облагаеми доставки – международни транспортни услуги по отношение на фактурите, издадени от „ГАЛЕВ“ ЕООД. Позовал се е на неизпълнение на изискванията за превоз на опасни товари и на липсата на доказателства, свързани с превоз на опасни товари, както и на липсата на информация за преминаване на посочените МПС през ГКПП на посочените дати, на липсата на посочени коли и лица в документите за наем на персонал от „НИДАД“ ЕООД, както и на липсата на функциониращ търговски обект или офис на OLEG HRONM IKE - Гърция. Изтъкната е липсата на доказателства за плащане на доставките от страна на гръцкия контрагент, както и за плащането от [улица]“ ЕООД към „НИДАД“ ЕООД и от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД към преките доставчици.

В заключение е приел наличие на данъчна измама, за която жалбоподателят няма как да не знае, което следва и от факта, че управителите на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД и „ГАЛЕВ“ ЕООД са свързани лица по смисъла на §1, т. 3, б. „а“ от ДР на ДОПК – баща и син.

В съдебното производство е назначена и приета съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение е прието без възражения от страните. Вещото лице е проследило документалната обосновааност на всяка от издадените фактури към гръцкото дружество OLEG HRONM IKE и към английското дружество OPEN BUSINESS LTD, като е проследило механизма на доставките чрез съотнасянето на приемо-предавателните протоколи, транспортни документи, договори и потвърдителни писма и документалната връзка на процесните инвойс фактури с фактурите от дневниците за покупка и продажба на дружеството жалбоподател през процесния период. Установено е, че процесните фактури, издадени от „ГАЛЕВ“ ЕООД на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД са включени в дневниците за покупки на жалбоподателя за м.02.2019 г. и за м.04.2019 г. и тези издадени от „ПРОВАНС-ММ“ ЕООД са включени в дневниците за покупки на жалбоподателя. Проследено е осчетоводяването им. Установено е, че фактурите, издадени от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД на клиентите OLEG HRONM IKE и OPEN

BUSINESS LTD са отразени във VIES декларациите за съответните периоди, както и наличието на документите, изискуеми по чл.45 ППЗДДС, доказващи извършване на ВОД, транспортни документи и писмени потвърждения от получателя на стоките. Проследено и отразяването на съответните счетоводни документи, фактури и плащане в счетоводството на третите лица „ПРОВАНС- ММ“ ЕООД - доставчик на стоките и „ГАЛЕВ“ ЕООД и „БУЛТРАНС 2018“ ЕООД превозвачи на стоките, предмет на доставките, за извършения от тях транспорт.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Ревизионният акт е издаден от органа, възложил ревизията, и от ръководителя на ревизията, в изпълнение на компетентността им по чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В хода на административното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

В РА са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно допълнително начисления ДДС и неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици, които са издали процесните фактури, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието

на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга.

В същия смисъл е и постоянната практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело С – 285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Съгласно чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем, съгласно чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, към момента на възникване на данъчното събитие и като последица от тази изискуемост, данъкът следва да се начисли. При доставка на стоки данъчното събитие настъпва към момента на прехвърляне на правото на собственост, респективно правото на разпореждане с вещта като собственик по дефиницията на чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО/ фактическото предаване на стоката/, а при доставката на услуги – към момента на извършването им /чл. 25, ал. 2 от ЗДДС/. В тежест на

данъчно задълженото лице е да установи, че е получател по действително осъществена доставка на стоки/услуги. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга/стоки могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, доказателства, че доставчикът разполага със стоките, предмет на доставките, доказателства за транспорт, склад, материална обезпеченост; и такива, сочещи прякото й реализиране, към които следва да се причислят договори; приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

В случая от представените писмени доказателства и ССЕ се установява, че:

Относно **доставките от „ПРОВАНС - ММ“ ЕООД** с предмет базови и хидравлични масла по издадени 14 фактури, през данъчни периоди м.11.2018г., м.12.2018г., м.01.2019г. и м.04.2019г. с данъчна основа общо в размер на 573 947,00 лв. и ДДС в размер на 114 789,40 лв., както от доказателствата по преписката, така и от заключението по допустнатата ССЕ, се установява, че доставките са в изпълнение на договор за доставка на базови масла от 01.11.2018 г. между „ПРОВАНС-ММ“ ЕООД - Доставчик и „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД - Купувач с предмет: Доставчикът се задължава да достави, а Купувачът да приеме и заплати доставените количества Базово масло НС -3N и др., наричани за краткост: Базови масла. Срокът на договора е 12 месеца. След изтичането на срока, автоматично се подновява за нови 12 месеца, ако някоя от страните не е предявила претенции за прекратяване. Със Споразумение към договора за доставка на базови масла от 01.11.2018 г. страните се споразумяват стоките да бъдат описани в приемо-предавателни протоколи и че стоките са налични и могат да се товарят от [населено място], общ.П., главен път Е-79. Прилагат се още три споразумения: от 01.12.2018 г., от 01.11.2019 г. и от 01.11.2020 г., в които страните уточняват, че клиентът ще плаща в рамките не на три месеца, а на една година и за отложено плащане на сумата 459904,29 лв. до 01.11.2020 г. и още едно отлагане —до 01.11.2021г.

Към всяка от фактурите е приложен приемо-предавателен протокол, който се свързва със съответната фактура по дата, по наименование и

количество на вписания във фактурата продукт. В протоколите са изписани имената на дружествата „ПРОВАНС-ММ“ ЕООД и „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД с адреси и имена на управители, поставени са подписи за предалия и приелия, като не са изписани имена, поставени са печати на дружествата.

Приложен е Уникален контролен № 4299450, акцизен данъчен документ, издаден на „ПРОВАНС-ММ“ ЕООД.

Следователно, преки доказателства за реалното осъществяване на доставките в настоящия случай са представени още в хода на ревизията. Във фактурата са описани видът на стоките, марка, количеството, единичната им цена и крайната стойност. Към всяка фактура е представен двустранно подписан приемо-предавателен протокол с описан вид и количество на предадените стоки. Няма нормативно или минимално количество информация необходима да бъде включена в приемо-предавателния протокол. В случая с него се установява предаването на родово определените вещи, предмет на фактурата, а затова е необходимо да бъдат индивидуализирани вещите и да бъде подписан от двете страни. Относно доставките на стоки, спорните стоки по своята същност представляват родово - определени вещи и прехвърлянето на правото на собственост се извършва чрез предаването им съгласно чл. 24, ал. 2 ЗЗД. Видно от посочената разпоредба, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В общия случай това става със съставянето на приемо-предавателни протоколи.

Като частни документи договорите, приложенията към тях, приемо-предавателните протоколи не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото. Тези доказателства обаче не са оспорени, относно тяхното авторство. От друга страна, в търговския оборот между частни субекти не се създават официални свидетелстващи документи, които да разполагат с обвързваща съда материална доказателствена сила.

Като преки доказателства за извършените от „ПРОВАНС-ММ“ ЕООД доставки са представени договорът, споразуменията към него и двустранно подписаните приемо-предавателни протоколи. Няма нормативно определено съдържание, което следва да съдържат

приемо-предавателните протоколи. С тях стоките се индивидуализират, отделят от останалите стоки от същия род, предават се между страните по сделката и по този начин се удостоверява порехвълянето на собствеността върху тях. В закона не са уредени реквизити на този вид частни документи, създавани в търговския оборот между частни лица – търговци, поради което липсата на място на предаване или непосочването с каква техника са разтоварени не оказва влияние на тяхната истинност. От друга страна, разглеждани с останалите представени писмени доказателства и по-конкретно споразумението от 01.11.2018г., стоките са товарени от [населено място], където е и обектът на жалбоподателя.

От синтетична хронологична ведомост за периода от 01.10.2018 г. —31.04.2019 на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД за периода експертизата е проследила осчетоводяването на фактурите, издадени от „ПРОВАНС-ММ“ ЕООД и е установила, че е дебитирана сметка 304 Стоки - с данъчната основа на всяка от фактурите, Дебит сметка 4531, начислен е ДДС за покупките - с размера на данъка и е кредитирана сметка 401 Доставчици - с общата сума по всяка фактура. Увеличени са стоките на дружеството, начислен е ДДС за покупките, който данък участва при формиране на ДДС, посочен в справка- декларация за ДДС за съответния период - ДДС за възстановяване, за внасяне, за приспадане. Начислено е и задължение за плащане към доставчика. В счетоводния регистър е заведено и количеството на конкретната стока по всяка фактура.

Установените от тези преки доказателства факти се подкрепят и от представените косвени такива.

Сред доказателствата за реалното извършване на доставките от съществено значение е разплащането по издадената фактура, което в случая е установено от заключението на ССЕ и представените писмени доказателства. Според ССЕ е проследено осчетоводяване на плащане в размер на 46 400,00 евро /90750,51 лева/ с основание: плащане по фактури. Представена е и вносна бележка с получател Д. „П. ММ“ с дата 27.05.2019 г. за превод на сумата 46 400,00 евро с вносител: М. С. В. с основание за внасяне: плащане от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД.

От доставчика „ПРОВАНС-ММ“ ЕООД при насрещната проверка са представени доказателства и обяснения, от които се установява, че е разполагал със стоките, предмет на процесните фактури. Базовото олио е закупено от „Интернешънъл трейд маркетинг“, а хидравличното масло от „Д. ойл хелас“. Приложени са документи за произход на стоката - фактури, ЧМР и др., както и копие на Удостоверение № В0005800/1814374, издадено от Т. при Агенция „Митници“ с дата 28.12.2018 г. за платен акциз на „ПРОВАНС-ММ“ ЕООД, фактура за

международен транспорт, ЧМР, заявка за транспорт и др. Представени са и счетоводни регистри от доставчика, от които ССЕ установява движението на стоките от „Интернешънъл трейд маркетинг“ и продажбата им към „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД за същия период.

Последващата реализация на фактурираните стоки и услуги също представлява косвено доказателство за реалността на доставката. Това е установено както от представените писмени доказателства, така и от заключението от ССЕ. „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД е извършило продажби на стоките, закупени от „ПРОВАНС-ММ“ ЕООД на клиентите си: гръцкото дружеството OLEG HROM IKE и OPEN BUSINESS LTD от Великобритания, като в приетото заключение по ССЕ са описани фактурите, издадени към тях и придружаващите ги документи - Заявка-договор за автомобилен превоз на товари от 08.02.2019 г. от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД към „ГАЛЕВ“ЕООД, международна товарителница /ЧМР/, пътен лист, фактура, издадена от „ГАЛЕВ“ЕООД на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД за транспортна услуга международна с касов бон лв., заявка-договор за автомобилен превоз на товари от 09.02.2019 г. от „ГАЛЕВ“ ЕООД към „БУЛТРАНС 2018“ЕООД, с която е превъзложено транспортната услуга, както и Писмено потвърждение за получена стока, с което OLEG HROM, Гърция потвърждава, че е закупил и получил от продавача „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД за периода 01.02.2019 -28.02.2019 г. стоки: Базово масло НС-ЗИ, Хидравлично масло 180 46, Платформинг,и писмено потвърждение от OPEN BUSINESS LTD, Великобритания, с което потвърждава, че е закупил и получил от продавача „Енерджи Уърлд Системс“ ЕООД за периода 01.04.2019 г. - 30.04.2019 г. описаните стоки във фактури NoNo0000000030/14.04.2019 г. и [ЕГН]//25.04.2019 г. и че същите са доставени на място, място на товарене Д. 13671 Ахарнес-А., Гърция; Транспортът е за сметка на купувача. От експертизата е установено и осчетоводяване на продажбите към двете чуждестранни дружества, като е начислен приход по сметка 702 Приходи от продажба на стоки и е начислено вземане от клиента. Счетоводният регистър Хронологична ведомост синтетична съдържа информация за номерата на всяка фактура, датата ѝ, стойността и количеството на съответната стока. Представената аналитична отчетност на сметка 304 Стоки - Справка за стоков поток за периода. предоставя информация за покупките и продажбите по видовете стоки: Базово масло НС-ЗМ, Хидравлично масло 180 46 , Платформинг. В справката е извършена връзка на покупките от „Прованс-ММ“ ЕООД с продажбите към „Силена Къмпани“ ЕООД и OLEG HROM IKE и OPEN BUSINESS LTD по видовете стоки. Фактурите, издадени от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД са

отразени във VIES декларациите за съответните периоди. Установено е, че основната дейност на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД през ревизираните периоди е именно покупко-продажба на базово масло и продажба в ЕС.

Изводите на приходната администрация за липса на реалност на посочената доставка са свързани с поведението на доставчика, за което жалбоподателят не може да отговаря. Както посочва управителя на „ПРОВАНС ММ“ЕООД в писмените си обяснения дадени в хода на ревизията, процесните фактури са с включен транспорт, поради което недоказване транспортът от доставчика, както и транспорта от предходния доставчик до складовете на „ПРОВАНС ММ“ЕООД, при наличие на преки доказателства за реалност на доставките не би могло да обоснове извод за тяхната нереалност. Още повече, че в споразумението от 01.11.2018г. е договорено, че стоките се товарят от [населено място].

Изводите в РА са в противоречие и с практиката на СЕС, обективизирана в решение от 21 юни 2012 година по съединени дела С-80/11 и С-142/11, според което член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. Член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да

знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. В обобщение, всички доказателства, представени в хода на ревизията от жалбоподателя и неговите доставчици, са надеждни, непротиворечиви и взаимно си кореспондират, което води до извод, че органите по приходите неоснователно са отказали да признаят данъчен кредит по порцесните фактури, издадени от „ПРОВАНС –ММ“ЕООД. В подкрепа на изложеното са и решения на ВАС по сходни случаи – Решение № 17200/16.12.2019г. по адм.д. № 7649/2019г., Решение № 15687/19.11.2019г. по адм.д. № 8091/2019г. и Решение № 16106/27.11.2019г. по адм.д. № 6493/2019г. и др.

Предвид изложеното, настоящият състав намира, че в случая реалността на спорните доставки е установена и доказана. Изводът за това се базира на удостовереното с преки доказателства предаване и приемане на процесната стока между страните по пряката доставка – договор за доставка на базови масла от 01.11.2018г. със споразумения към него от същата дата, приемо-предавателни протоколи, подписани от двете страни. Тези документи не са оспорени от ответника по реда на чл. 193 ГПК и следва да се ценят от съда като годно доказателство, от което се установява приемането и предаването на спорните стоки от доставчика на получателя, в съвкупност със заключението на ССЕ, включително данните за използване на процесните стоки в дейността на ревизираното лице и за произхода на стоките и наличието им у доставчика. С тези документи, представени на ревизиращите органи, практически е извършено индивидуализирането на стоките (родовоопределени вещи) съгласно чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите. Превозът е за сметка на доставчика, за доказването на което са представени доказателства. Констатираният доказателствен дефицит относно разрешенията, свързани с транспорт и съхранение на опасни товари не може да доведе до обратни изводи. Дали превозването и съхранението на стоките е станало в нарушение на правилата, установени от съответните нормативни актове във връзка с превоза, цитирани от ответника не е в предмета на доказване по делото. Тази липса не е основание да се приеме, че транспортът не е осъществен, нито че не са налице доставки. Те касаят евентуално извършени нарушения от доставчика, които не рефлектират в правната сфера на получателя. (В този смисъл Решение № 1154 от 2.02.2015 г. на ВАС по адм. д. № 2808/2014 г., VIII о.)

Изложеното се отнася и за доставките на услуги, по 14 броя фактури издадени от „ГАЛЕВ“ ЕООД с предмет „ транспортна услуга“, „транспортна услуга международна“ и „наем недвижим имот складова база“. Както се установява от доказателствата по делото и приетото

заключение по ССЕ, по документи транспортът до Гърция е извършен от „БУЛТРАНС 2018“ ЕООД, което фактурира международни транспортни услуги на спедитора „ГАЛЕВ“ ЕООД. С. издава фактури на жалбоподателя „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД. Във всяка от фактурите е посочен номер на товарен автомобил и ремарке. Приложени са фискални бонове за отразяване на плащането от касата на жалбоподателя, приложени са ЧМР, товарителници, пътни листове и заявка-договор от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД към „ГАЛЕВ“ ЕООД, както и от „ГАЛЕВ“ ЕООД към „БУЛТРАНС 2018“ ЕООД. Приложени са и доказателства за наем и собственост на превозните средства - Договори за наем на МПС, сключени между „БУЛТРАНС 2018“ ЕООД и „ТЕНАКС 2011“ ЕООД, „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД, „БРОУДКАСТ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, „ЕЗИР“ ЕООД, „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД; Представени са приемо-предавателни протоколи на отдадените под наем превозни средства, като са описани и техните регистрационни номера. Представен е и Договор за нает персонал с „НИДАД“ ЕООД.

Експертизата е установила, че всички процесии фактури са осчетоводени, осчетоводено е и плащането по тях, като се дебитира сметка 501 Каса и се кредитира сметка 411 Клиенти. Установено е неплатено задължение от клиента в размер на 1440,00 лв. към 30.04.2019 г., но то е свързано с фактури, които не са процесни. В счетоводството на „ГАЛЕВ“ ЕООД издадените фактури от „БУЛТРАНС 2018“ ЕООД са осчетоводени като се начисляват разходи за външни услуги по дебита на сметка 602 Разходи за външни услуги и се начислява задължение за плащане към доставчика, отразено по сметка 401 Доставчици/„Бултранс 2018“ ЕООД. При наличие на представените доказателства, както и доказателствата за извършения ВОД, необоснован се явява изводът на ревизиращите за липса на реална доставка на услуга. Този извод е в противоречие и с практиката на СЕС. Относно кадровата обезпеченост на доставчика в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. В три свои решения СЕС тълкува чл. 168, б. а) от

Директива 2006/112 във връзка с преюдициални запитвания по спорове със сходни факти – Решение от 21 юни 2012 по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Mahageben, Peter David; Решение от 6 септември 2012 по дело C-324/11, Gabor Toth; Решение от 13 февруари 2014 по дело C-18/13, М. П.. Във всяко от тях СЕС приема, че констатирана нередност, извършена от доставчика, който не е декларирал своите работници, не е отразил счетоводно разходите за доставката, не е внесъл декларирания ДДС, не разполага с персонал, материали и активи или е извършил други нередности, не дава основание на данъчните органи да откажат правото на приспадане на получателя на услугите, освен ако самите данъчни органи докажат въз основа на обективни данни, че получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика (решението на СЕС по делото Mahageben, Peter David, т. 50 и т. 66, решението по делото Gabor Toth, т. 38 и т. 39, решението по делото М. П., т. 31, т. 46 и т. 47). В конкретния случай изискванията, посочени в коментирания по-горе решения СЕС, за отказ на правото на приспадане на ДДС не са изпълнени.

Относно отказаното право на данъчен кредит по фактура № [ЕГН]/08.04.2019г, издадена от „ГАЛЕВ“ЕООД, с предмет наем на складова база за м. 01.04.2018г. – 01.04.2019г. с данъчна основа 1200 лв, и ДДС 240.00 лв. не са изложени мотиви нито в РД и РА, нито в решението на директора на дирекция “ОДОП” С.. Както е посочено в РД, през ревизирания период „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД упражнява дейността си в няколко наети обекта, сред които е изброен и нает имот /склад/, находящ се на адрес [населено място], [жк], [улица], с площ 250кв.м., съгласно споразумителен протокол от 01.08.2017г. с „ГАЛЕВ“ЕООД. В тази връзка, дори и да не са представени доказателства, че „ГАЛЕВ“ ЕООД е собственик на имота, който е отдал под наем на жалбоподателя, не се спори, че тпй се използва от последния. За да е налице валиден договор за наем не е необходимо наемодателят да е собственик на вещите.

По изложените съображения РА следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Предвид изхода на спора и своевременната претенция, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК, на жалбоподателя следва да се присъдят направените в производството разноски в размер на 2853 лв., съгласно представения списък и доказателствата за извършването им.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 65 -ти състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № Р-2200220006340-091-001 / 29.11.2021 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 263/17.02.2022г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са направени корекции на деклариранията от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], резултати по Закона за данък върху добавената стойност за всички ревизирани периоди, а именно: от месец октомври 2018 г. до месец февруари 2019 г. включително и месец април 2019 г., общо в размер на 123 821,06 лв. и са определени лихви за забава в размер на 5 843,37 лв., вследствие отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ПРОВАНС ММ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ГАЛЕВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], разноси по делото в размер на 2853 (две хиляди осемстотин петдесет и три) лв.

Решението може да бъде обжалвано от страните с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

СЪДИЯ: