

РЕШЕНИЕ

№ 7876

гр. София, 13.12.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 13 състав, в публично заседание на 08.10.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **9985** 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).

Жалбоподателят [фирма],[ЕИК],сътс седалище [населено място],ул. Индустриална зона,Петролна База ,представявано от Р. П. Г. чрез адв.Б. П. оспорва Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/01,02.2012 г., издаден от В. Б. Л. , главен инспектор по приходи в ТД на НАП – С., потвърден в обжалваната част от директора на дирекция О. при ЦУ на НАП с решение № 2197/ 04.09.2012 г. относно непризнато право на данъчен кредит в размер на 1320836,74лв и съответните лихви в размер на 314852,08лв по фактури,издадени от Е. Атриум К.,Е. П. Т.,Е. Т.- ПЕ,Е. ЕР-ЕН-71,Е. Артикъл Ер Ви,Е. ЕР БЕ К.,Е. С. К. БГ.В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран.Твърди ,че в рамките на производството са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила. Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт.Претендира разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – гр. С., редовно призован се представлява от юриск.Ш. ,като моли съда да отхвърли жалбата и да присъди юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството.

От фактическа страна се установява:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1005937/14.07.2010 г., издадена от В. С. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С.,

е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за данъчните периоди: от 01.02.2009г. до 31.05.2010г. Определен е срок за приключване на ревизията до три месеца от датата на връчване на ЗВР. ЗВР е връчена на 02.08.2010г. на упълномощено лице.

Със ЗВР 1009435/02.11.2010 г., издадена от органа, възложил ревизията, е определено ревизията да завърши до 02.12.2010г. Със ЗВР № 1010603/02.12.2010 г., издадена от органа, възложил ревизията, на основание заповед № ЦУ-434/30.11.2010 г. на изпълнителния директор на НАП, е удължен срокът за извършване на ревизията до 31.05.2011 г. Със ЗВР № 1105048/28.04.2011г., издадена от органа, възложил ревизията, е променен ревизиращия екип, като е определено ревизията да бъде извършена от В. Б. Л. - на длъжност главен инспектор по приходите и И. Р. Н. - на длъжност главен инспектор по приходите. Със ЗВР №1106098/25.05.2011г., издадена от органа, възложил ревизията, на основание Заповед № ЦУ-195/13.05.2011г. на изпълнителния директор на НАП, е определено ревизията да завърши до 30.11.2011г. Издаден е Ревизионен доклад /РД/ № 1106098/14.12.2011г., връчен на 04.01.2012г. на упълномощено лице. В срока по 117, ал. 5 от ДОПК не е направено възражение срещу констатациите на РД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №[ЕИК]/01.02.2012 г., издаден от В. Б. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1106098/16.12.2011 г., издадена от органа възложил ревизията. Р. акт е връчен на упълномощено лице на 14.02.2012 г.

През ревизиращия период [фирма] е извършвало търговия на едро и дребно с горивни материали – бензин и дизел. Декларирани са следните обекти: бензиностанции в [населено място] и [населено място], петролна база в [населено място].

Видно от Таблица 1 към акта, възприето е изцяло предложението на ревизиращия екип досежно корекциите на декларираните от жалбоподателя задължения за данъци. В резултат на това са определени задължения за ДДС в размер на 1379260,28 лв. и лихви към тях в размер на 314852,08 лв.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице изх. № 06-53-06-1175/02.08.2010г. Едновременно с това, на основание чл. 45 от ДОПК са инициирани проверки на доставчиците. Част от доставчиците не са представили изисканите им документи за доказване на реални доставки по издадените от тях фактури. Въз основа на резултатите от насрещните проверки и справките в регистъра на НАП ревизиращият орган е приел, че на жалбоподателя следва да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит, поради недоказана реалност на доставките по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

За фактурите от горните доставчици е визирано неизпълнение на установените от закона кумулативни предпоставки по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, чл. 6, ал. 1 от ЗДДС.

През данъчни периоди месец 03.2009 г. и м.04.2009 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 126 617,68 лв. по следните, издадени от [фирма] фактури: №66/26.03.2009 г. №74/31.03.2009 г., №75/31.03.2009 г. и №95/08.04.2009 г. Фактурите са с предмет на доставката – продажба на дизелово

моторно гориво – 419 352 литра. и бензин А95 - 65 984 литра /продажбата на бензина е по фактура №66/26.03.2009 г.

На доставчика [фирма] е извършена насрещна проверка, като резултатите от нея са отразени в ПИНП № 2200-3-1005937-1/07.03.2011 г. Изготвеното за целите на проверката ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Изисканите документи не са представени.

С ИПДПОЗЛ от ревизираното лице също са изискани доказателства. От представените доказателства се установява следното: С договор от 01.11.2008 г. [фирма] се задължава да продава на ревизираното лице течни горива, с цел реализацията им на територията на страната. Уговорено е количествата да се доставят по заявка на купувача /ревизираното лице/, но в хода на ревизията заявки не са представени. По отношение на транспорта е конкретизирано, че „автоцистерните, превозващи гориво задължително следва да бъдат пригодени и подготвени да превозват гориво”. Посочено е, че собствеността са прехвърля в момента на напълване на цистерните. Ревизиращите са констатирани, че при така посочените уговорки не става ясно за чия сметка е транспорта.

Не са представени приемно-предавателни протоколи, складови разписки, кантарни бележки, нареждания за експедиция на готова продукция или друг документ, доказващ предаването и приемането на стоката. Не са представени и спецификации, сертификати за произход, декларации за съответствие на качеството на течни горива, акцизни документи и други, касаещи вида и консистенцията на стоките.

Разплащанията по фактурите са по банков път. Ревизираното лице е отразило спорните фактури по дебита на сметка 304 „Стоки” срещу кредитирането на сметка 401 „Доставчици”. На ревизиращите е представена подробна справка и информация за последващи доставки.

От проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е декларирало основен предмет на дейност „търговия”. Не е деклариран обект за извършване на дейността. [фирма] е включило в дневниците си за продажби издадените към ревизираното лице фактури с предмет „стоки”. В периода на издаване на фактурите към ревизираното лице от [фирма] пред НАП не са декларирани данни за наети лица на трудови или извънтрудови правоотношения.

През данъчен период месец 04.2009 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 11 635,89 лв. по фактура № 43/16.04.2009 г., издадена от [фирма]. Фактурата е с предмет на доставката – продажба на дизелово моторно гориво – 43 909 литра.

Резултатите от извършената на [фирма] насрещна проверка са отразени в ПИНП № 10105973/30.08.2010 г. С придружително писмо от [фирма] са представени копие от спорната фактура, фактура от предходен доставчик - [фирма], четири листа, наименувани хронологичен регистър за периода от 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г., съдържащи по един единствен запис, копие на извлечение на разплащателна сметка, договор за наем между ревизираното лице в качеството му на наемодател и „П. трейд” Е. – наемател за наем на цистерни за съхранение на светли горива. След анализ на представените документи ревизиращите са направили следните изводи:

Представените хронологични регистри не доказват, че данъкът по фактурата е начислен в съответствие с изискванията на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, тъй като от същите не става ясно за коя счетоводна сметка се отнасят. Представените записи касаят само спорната фактура, а видно от дневника за продажби през м.04.2009 г. доставчикът е

издавал и други фактури. Освен това, в представените регистри липсват и имената на лицата, които са ги съставили и подписали, поради което същите са издадени в нарушение на чл.11 от Закона за счетоводството. Предвид горните факти, ревизиращите са приели, че представените счетоводни справки са негодно доказателствено средство.

Представеният приемно-предавателен протокол от 16.04.2009 г. не доказва реално получаване на горивото, тъй като върху същия липсват идентифициращи данни за лицата, предали и приели горивото. Представеният договор за наем между ревизираното лице и доставчика му - за наем на складова площ не е доказателство за наличие на складова база, обезпечаваша съхранението на горивото, т.к. нито от ревизираното лице, нито от доставчика му са предоставени доказателства за наемни отношения - фактури за наем, доказателства за платен наем и др.

За предходен доставчик [фирма] сочи [фирма]. Като непредставени в РД и РА са посочени следните документи:

- складови разписки, кантарни бележки, нареждания за експедиция на готовата продукция - свързани с приемането и предаването. Не са представени и доказателства, че горивото е изпитано за съответствие в независима лаборатория за анализ.

- спецификации, сертификати за произход, декларации за съответствие на качеството, акцизни, данъчни и други документи, касаещи вида и консистенцията на горивото по спорната фактура.

- доказателства за наличие на търговски обекти, издадени удостоверения и разрешителни на основание чл. 57, ал. 1 от Закона за акцизните и данъчните складове.

- доказателства за извършен транспорт – транспортна техника, транспортни документи, за чия сметка е транспорта.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] не е декларирало пред НАП данни за назначени лица по трудови или извънтрудови правоотношения. В дневниците си за продажби е декларирало доставки със значително високи стойности, но в същото време резултатът за внасяне винаги е в минимален размер.

Няма декларирани търговски обекти. Декларирана е основна дейност – „други видове дейности в непроизводствената сфера”. Спорната фактура е включена в дневника за продажби за м.04.2009 г. с предмет „продажба на стоки”. На [фирма] е извършена ревизия за периода: 06.12.2007 г. – 30.04.2009 г., като издаденият ревизионен акт е влязъл в сила. При ревизията, от [фирма] не са представени доказателства, че фактурираните от него доставки са реално извършени.

През данъчни периоди м.06.2009 г., м.07.2009 г. и м.08.2009 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 394 969,29 лв. по следните, издадени от [фирма] фактури: № 1/03.06.2009 г., №9/05.06.2009 г., № 12/06.06.2009 г., № 23/11.06.2009 г., № 27/13.06.2009 г., №39/16.06.2009 г., № 51/22.06.2009 г., № 61/25.06.2009 г., № 71/27.06.2009 г., №78/30.06.2009 г., № 84/02.07.2009 г., № 94/04.07.2009 г., № 120/16.07.2009 г., №134/21.07.2009 г., № 145/24.07.2009 г., №164/31.07.2009 г., №175/06.08.2009 г., №184/07.08.2009 г. Фактурите са с предмет на доставката дизелово моторно гориво – 890 080,00 литра и бензин А95 Н – 487 471 литра.

За извършената на [фирма] насрещна проверка е съставен ПИНП № 1010567/30.08.2010 г. От [фирма] са представени копия от спорните фактури,

придружени с приемно-предавателни протоколи и копия от фактури от предходен доставчик – [фирма] с ЕИК[ЕИК], копие от договор за наем на цистерни за съхранение на светли горива, извлечения от хронологични регистри на сметки – 304 „стоки”, сметка 411 „Клиенти” и сметка 4532 „Начислен ДДС при продажби”, копия от банкови извлечения придружени с хронологичен регистър на сметка 503 „разплащателна сметка в лв. ”, копия от СД и дневници за продажби и писмени обяснения.

От представените документи ревизиращите са приели следното: Управителят на [фирма] писмено декларира, че е издател на фактурите към ревизираното лице, както и че същите са включени в СД и дневниците за продажби за съответния период. Представените регистри не доказват, че данъкът е начислен по смисъла на чл. 86 от ЗДДС, тъй като в тях липсват данни за лицата, които са ги съставили и подписали и не отговарят на изискванията на чл. 11 от ЗСч. Плащанията по доставките са по банков път, чрез платежни нареждания; Представеният договор за наем на цистерни за течни горива е между ревизираното лице и [фирма] и не доказва, че доставчикът е разполагал със складова база за съхранение на горивото, т. к. нито доставчикът, нито ревизираното лице са представили доказателства за реални наемни отношения – издадени фактури, плащане и др.

Върху представените приемно-предавателни протоколи липсват идентифициращи данни за лицата, предали и приели горивото и за това същите не могат да се приемат като доказателство за предаването и приемането. [фирма] сочи, че предаденото на ревизираното лице гориво е получено от [фирма] по 11 броя фактури. Ревизиращите са установили, че продажбата на гориво по първата фактура към ревизираното лице ф № 1/03.06.2009 г. предхожда по дата първата покупка от предходния доставчик [фирма], която е от 05.06.2009 г.

Като непредставени в РД и РА са посочени:

- Доказателства за търговски обекти, удостоверения и разрешителни на основание чл. 57, ал. 1 от Закона за акцизните и данъчни складове

- Доказателства за транспорт. Не е доказан транспортът нито между [фирма] и декларирания предходен доставчик, нито между [фирма] и ревизираното лице. Транспортни документи са изискани писмено, но такива не са представени.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] не е декларирано наети лица по трудово или извънтрудово правоотношение. На [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периодите: от 01.01.2009 г. до 30.09.2009 г. При тази ревизия на доставчика [фирма] е извършена насрещна проверка, но не е доказано извършването на реални доставки към [фирма].

За целите на ревизията на [фирма], на предходния доставчик - [фирма], също е извършена насрещна проверка. Съставен е ПИНП №2200-3-1010603-1/25.02.2011 г. Изготвеното за целите на проверката ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Изисканите документи не са представени. [фирма] е включило в дневниците си за продажби издадените към [фирма] фактури с предмет „стоки”. В периода на деклариране на доставките към [фирма] дружеството не е декларирано наети лица по трудови или извънтрудови правоотношения.

През данъчни периоди м.08.2009 г., м.09.2009 г. и м.10.2009 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 78_179,67 лв. по

следните, издадени от [фирма] фактури: № 2/25.08.2009 г., №9/09.09.2009 г., № 34/27.09.2009 г., №37/29.09.2009 г. и 49/06.10.2009 г. Фактурите са с предмет на доставката дизелово моторно гориво - 272021,00 литра.

Резултатите от насрещната проверка на [фирма] са отразени в протокол за извършена насрещна проверка № 2200-3-1005937-8/30.12.2010 г. С придружително писмо от [фирма] са представени копия от документи: спорните фактури, стокови разписки и приемно предавателни протоколи, две декларации за съответствие, протоколи за изпитване, издадени от независима лаборатория - „НЛА - 2000”, договор за продажба на светли горива, копия от фактури за предходни доставки, договори за наем на резервоари и счетоводни сметки. След анализ на представените документи, ревизиращите са направили следните изводи: [фирма] е декларирало, че е издател на фактурите към ревизираното лице и същите са включени в СД и дневника за продажби за съответния период.

Представените хронологични регистри не доказват, че данъкът е начислен в съответствие с изискванията на чл. 86 от ЗДДС, т. к. в нарушение на чл. 11 от ЗСч липсват данни за лицата, които са ги изготвили и подписали. Плащанията са по банков път, с платежни нареждания. Представените договори за наем на цистерни за съхранение на светли горива, сключени между [фирма] и [фирма] и между [фирма] и „С. оил” не доказват наличие на складова база за съхранение на горивото, т. к. не са доказани реални наемни отношения – не е плащан наем и не са издавани фактури. [фирма] сочи, че предаденото на ревизираното лице гориво е получено от [фирма] по фактура № 151/08.09.2009 г. за 267 043, 00 литра дизелово гориво и от [фирма] по фактура №194/24.08.2009 г. за 89 276, 00 литра дизелово гориво. На предходните доставчици [фирма] и [фирма] също са извършени насрещни проверки. Съставени са ПИНП № 2200-3-1010603-7/15.03.2011 г. и №2200-3-1010603-8/15.03.2011 г. Изготвените за целите на проверките ИПДПОЗЛ, адресирани до тези доставчици са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК.

Изисканите документи не са представени. Установено е, че предходните доставчици не са декларирали пред НАП данни за назначени лица. Върху представените приемно-предавателни протоколи и складови разписки липсват идентифициращи данни за лицата, предали и получили стоките. По отношение на представените две декларации за съответствие на качеството на течните горива съответно от 04.07.2009 г. издадена от „ИН Агро експорт и от 08.09.2009 г. - издадена от [фирма], както и двата броя протоколи за изпитване №400/20.05.2009 г. и №473/10.06.2009 г. - издадени от независима лаборатория за анализи към [фирма] ревизиращите са посочили, че не са представени достатъчно доказателства, защото именно тези документи доказват произхода на продаденото на ревизираното лице гориво. В РА е прието, че тези документи могат да се посочат от доставчиците като доказателство и към други фактури - на други клиенти. Ревизиращите са приели, че ненамирането на доставчика на декларирания адрес е възпрепятствало органите по приходите да извършат цялостен анализ на стоковия поток на горивата и да се установи доказват ли тези документи

произхода на горивата. Извадени от контекста на общия обем продажби, представените доказателства не се приемат.

Като непредставени в РД и РА са посочени:

Доказателства за търговски обекти, удостоверения и разрешителни на основание чл.57, ал.1 от Закона за акцизните и данъчни складове;

Доказателства за транспорт - не е доказан транспортът - нито между [фирма] и ревизираното лице, нито между [фирма] и декларираните от него предходни доставчици. Кантарни бележки, нареждания за експедиция на готовата продукция, също не са представени.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че през м.09.2009 г. [фирма] не е декларирало данни за наети лица. За периода 01.08.2009 г.- 30.04.2010 г. на [фирма] е извършена ревизия и при същата е установено, че дружеството не е извършило декларираните в дневниците за продажби доставки.

През данъчни периоди: м.12.2009 г., м.01.2010 г. и м.02.2010 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 278 530,47 лв. по следните издадени от [фирма] фактури: №1/04.12.2009 г., №3/09.12.2009 г., №4/11.12.2009 г., №5/11.12.2009 г., №6/15.12.2009 г., №8/16.12.2009 г., №9/19.12.2009 г., №16/30.12.2009 г., №17/12.01.2010 г., №21/18.01.2010 г., № 32/01.02.2010 г., № 41/11.02.2010 г. Фактурите са с предмет на доставките дизелово моторно гориво общо 720 032,00 литра и автомобилен бензин „А95Н - общо 255 647,00 литра.

Резултатите от извършената на [фирма] насрещна проверка са отразени в ПИНП № 1010568/13.09.2010 г. От [фирма] са представени копия от документи: Представен е договор за наем от 01.12.2009 г. с който [фирма] отдава под наем на [фирма] за временно ползване съдове за съхранение на светли горива разположени в базата на [фирма]. Представени са фактури от двама предходни доставчика: [фирма] и [фирма]. По фактури № 1/04.12.2009 г., № 3/09.12.2009 г., № 4/11.12.2009 г., №5/11.12.2009 г., № 6/15.12.2009 г. № 8/16.12.2009 г., № 9/19.12.2009 г., №16/30.12.2009 г. и №17/12.01.2010 г., издадени от [фирма] към ревизираното лице като предходен доставчик е посочен [фирма]. Фактурите от [фирма] са № 69/12.12.2009 г., № 70/16.12.2009 г., №71/17.12.2009 г., № 86/11.01.2010 г. и №87/14.01.2010 г. Тези фактури са придружени с инвойси /на гръцки/, издадени от MIMIDOIL –JETOIL –Гърция с VIN номер EL094026144 и международни товарителници, в които като изпращач е посочено гръцкото дружество, а като получател [фирма].

В товарителниците в графите разтоварен пункт и място на получаване на стоката е записано „С.“, без да е посочен конкретен адрес. Като превозвач е вписан [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Към издадените от [фирма] на ревизираното лице фактури са приложени приемно-предавателни протоколи В тях се съдържа следния текст „Продавачът предаде на купувача по фактура № /сочи се номера на фактурата/ следната стока /сочи се вида и количеството на фактурираното/. Към всяка от фактурите са приложени и различен брой документи, наречени стокови разписки между [фирма] и [фирма]. Тези стокови разписки са с реквизити на данъчни фактури и напълно съответстват визуално на издадените от [фирма] фактури. Разликата е единствено в това,

че едните са наименовани фактури, а другите – стокови разписки. Протоколите и стоковите разписки към фактури № 1/04.12.2009 г., №3/09.12.2009 г., № 4/11.12.2009 г., №5/11.12.2009 г. са издадени на деня, следващ този на издаването на фактурите и са съответно от пети, десети и дванадесети декември. Във връзка с това, ревизиращите са направили извод, че [фирма] е фактурирал стоките преди да ги е получил.

В приложените към фактурите декларации за съответствие на качеството от 05.12.2009 г. /четири броя/ и от 10.12.2009 г. /също четири броя/ се цитират протоколи от изпитване № 1430/11.12.2009 г. и № 1431/11.12.2009 г. на независима лаборатория за анализи към [фирма]. Същите протоколи се цитират и в останалите представени декларации за съответствие на качеството.

Във фактурите от предходния доставчик [фирма] към прекия [фирма] са вписани дати на издаване и на данъчни събития след датите на издаване и данъчните събития по фактурите по издадените от [фирма] към ревизираното лице. Така, първата - фактура № 1, издадена от [фирма] към ревизираното лице е с дата 04.12.2009 г., а приложената към нея фактура № 69 от предходен доставчик е от 12.12.2009 г. По фактура № 3/09.12.2009 г., издадена от [фирма] е представена фактура за предходна доставка № 70/16.12.2009 г. издадена от [фирма]. Аналогичен е случаят и с фактури № 4/11.12.2009 г, № 5/11.12.2009 г., №6/15.12.2009 г., №8/16.12.2009 г., №17/12.01.2010 г., към които са приложени фактури, издадени от [фирма] - с дати на издаване и данъчно събитие след датите на издаване и данъчното събитие по фактурите към ревизираното лице. По фактура № 21/18.01.2010 г. като предходни доставчици са посочени [фирма] и „EP –EH 71” с ЕИК[ЕИК]. Към тази фактура е приложена стокова разписка, без подпис за предад и приел.

По фактури № 32/01.02.2010 г., № 41/11.02.2010 г. като предходен доставчик е посочен [фирма]. Към тези фактури са приложени приемно-предавателни протоколи, в които се сочи, че се издават към конкретна фактура. Във връзка с тези фактури са приложени и входни експедиционни бележки, издадени от [фирма] на „Бент ойл” и на „Министерство на образованието и науката”, за които не се установява връзката им с фактурите към ревизираното лице. На посочените предходни доставчици [фирма] и [фирма] са извършени насрещни проверки. Съставени са протоколи за извършени насрещни проверки № 2200-3-1010603-6/01.03.2011 г. и № 2200-3-1010603-2/23.02.2011 г. ИПДПОЗЛ, адресирано до [фирма] е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Изисканите документи не са представени. Изпратена е и покана до постоянния и настоящ адрес на управителя на дружеството. Същата е получена от лице с фамилия Т., но в ТД на НАП не се е явило лице за връчване на ИПДПОЗЛ.

От „Булхелас”с придружително писмо са представени декларация и копия от документи: Управителката на [фирма] писмено декларира, че има сключен договор за продажба на течни горива с [фирма]. Горивата са внос от Гърция. Във връзка с транспорта в декларацията се съдържа следното ”Транспортът е извършен до данъчният склад и от там до крайния клиент на купувача [фирма]. В декларацията е посочено, че [фирма] има сключен договор за

наем на акцизен склад за горива. Представен е договор от 09.10.2009 г., според който [фирма] отдава на [фирма] под наем за временно и възмездно ползване: складова вместимост до 60 000,00 литра светли горива. Посочен е адрес складова база на [фирма]: [населено място], кв. Военна рампа, [улица]. Към договора не са приложени доказателства за плащане на наем и издавани фактури.

Представени са и договори, сключени от [фирма] с [фирма] и с MAMIDOIL –JETOIL –Гърция.

С договор от 01.12.2009 г. между [фирма] и [фирма] е уговорена продажбата на горива и нефтопродукти, произведени от [фирма] - С., Гърция. В точка IV на този договор е записано, че продавачът предоставя горивата, предмет на договора, франко склад с автоцистерна на купувача. В същата точка е уговорено продавачът да достави заявените от купувача количества до три дни след датата на всяка конкретна заявка. За дата на доставка се счита датата на експедицията и се определя от датата на първичен документ - „нареждане на експедиция”. Посочено е и, че количествата на горивата се определят по теглови метод/кантар или масов разходомер. При авто-експедиция от продавача приемането на горивата се удостоверява с подпис на купувача, упълномощено от него лице или от водача на автоцистерната с приемно-предавателен протокол. Посочено е, че транспортните разходи са за сметка на купувача. За меродавни се приемат количествата, отразени в товарните документи /приемно-предавателния протокол/, издадени на разтоварителния пункт.

Представени са инвойси от гръцкото дружество и международни товарителници. Ревизиращите са извършили насрещни проверки на всички, вписани в товарителниците превозвачи: [фирма], [фирма] и [фирма].

[фирма] и [фирма] са представили доказателства за извършен транспорт за [фирма] от Гърция до България – С.. Представител на [фирма] писмено е декларирал, че стоките са разтоварвани в [населено място], кв. Военна рампа, [улица], че камионите са наети от [фирма], а шофьорите, извършили транспорта са на трудов договор в [фирма].

Представител на [фирма] писмено е декларирал, че не е имал никакви взаимоотношения с [фирма]. При извършена проверка в информационната система ревизиращите са установили, че на [фирма] е извършена ревизия за определяне задълженията по ЗДДС за данъчни периоди: 01.12.2009 г. -30.06.2010 г. Издаденият РА е влязъл в сила. От [фирма] не са представени първични счетоводни документи, търговска документация, не е осигурен достъп до счетоводната документация и автоматизираните счетоводни програми. Констатирано е, че по всички издадени от [фирма] фактури липсват доказателства за реално извършени доставки.

След анализ на представените доказателства ревизиращите са направили следните изводи:

Не са доказани предходните доставки: Доставчикът [фирма] не е представил доказателства. Представените от [фирма] първични документи са с дати на данъчното събитие, които са след датите на издадените от [фирма] към ревизираното лице фактури.

Няма доказателства за осъществен транспорт на гориво от [фирма] към

ревизираното лице. Дори и [фирма] да е доставил гориво от Гърция, то това не е доказателство, че са извършени доставки към ревизираното лице.

Не е доказано притежаването на складова база от [фирма]. В представения договор за наем [фирма] е вписан като „възложител“, а „С. П.“ - като „изпълнител“. Не са представени доказателства за реални наемни отношения между страните – плащане на наем, издаване на фактури и др.

В приемно-предавателните протоколи липсват данни за лицата, предали и получили стоката.

При насрещните проверки не са представени доказателства за кадрови потенциал на [фирма] и сочените от него предходни доставчици [фирма] и [фирма]. Данни за такъв потенциал не се установяват и от информационната система на НАП.

През данъчни периоди м.01.2010 г., м.02.2010 г., м.03.2010 г., м.04.2010 г. и м.05.2010 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 370 864,52 лв. по следните, издадени от [фирма] фактури: № 11/18.01.2010 г., №12/20.01.2010 г., №15/26.01.2010 г., №16/28.01.2010 г., №17/11.03.2010 г., №18/13.03.2010 г., №19/14.03.2010 г., №20/22.03.2010 г., № 22/30.03.2010 г., № 23/31.03.2010 г., № 24/31.03.2010 г., №28/12.04.2010 г., № 31/ 14.04.2010 г., № 34/ 16.04.2010 г., № 35/ 19.04.2010 г., №37 /21.04.2010 г., № 47 /05.05.2010 г., № 51/ 13.05.2010 г., № 53 /14.05.2010 г., № 54 /18.05.2010 г., № 57/ 20.05.2010 г., № 58 /20.05.2010 г. Предмет на доставката по фактурите е продажба дизелово моторно гориво - 1 348 487.000 литра. За извършената на [фирма] насрещна проверка е съставен протокол за извършена насрещна проверка № 2200-3-1005937-1/16.09.2010 г. С придружително писмо задълженото лице предоставя заверени копия на издадените от негова страна фактури към [фирма].

Всяка фактура е придружена с копие на стокова разписка, носеща същия номер като на фактурата, но без положени подписи за предаващ и приемащ стоката, копие на фактура от предходен доставчик, която от своя страна също е придружена със стокова разписка - отново с номера на фактурата и декларация за съответствие на течните горива. Представено е копие на договор от 04.01.2010 г., сключен между [фирма] и ревизираното дружество за продажба на нефтопродукти. Предоставен е договор за наем от 04.01.2010 г., сключен между [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма], с който договор [фирма] преотдава на [фирма] под наем за временно ползване наетият от него недвижим имот - съдове за съхранение на светли горива, разположени в базата на [фирма] кв. Б., [улица].

Предоставени са извлечения от хронологични регистри на счетоводни сметки, копия на банкови извлечения и справка, касаеща продаденото количество дизелово гориво по всяка фактура издадена към [фирма] от кого е закупено и чрез какъв първичен документ. По издадените от [фирма] фактури, по които на ревизираното лице не е признато право на приспадане на данъчен кредит, като предходни доставчици са посочени: Евро Ф. 2009” Е. с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК]. За фактурираното през м.01.2010 г. от [фирма] гориво за предходен доставчик е посочен [фирма]. На [фирма] е извършена насрещна проверка за резултатите от която е

съставен ПИНП № 2200-3-1010603-4/10.02.2011 г. Искането за представяне на документи, адресирано до [фирма] е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Изисканите документи не са представени.

Ревизиращите са констатирани, че не е доказан произходът на стоките. Не са представени доказателства за извършен транспорт - както между [фирма] и [фирма], така и между [фирма] и ревизираното лице. Нито от прекия, нито от предходния доставчик са представени доказателства за кадрови потенциал за извършване на доставките, не са декларирани и данни за наети лица по трудови или извънтрудови правоотношения.

За фактурираното през м.03.2010 г. от [фирма] на ревизираното лице гориво за предходни доставчици са посочени [фирма] – представени са седем фактури, и [фирма] с ЕИК[ЕИК] – представена е една фактура. Част от фактурите от предходния доставчик [фирма] са от м.04. 2010 г. и са с дати на издаване и на вписано в тях данъчно събитие след датите на издаване на фактурите към ревизираното лице. От това ревизиращите са приели, че [фирма] е прехвърлило собствеността на горивото на дата, предшестваща датата на придобиването. На [фирма] е извършена насрещна проверка. Съставен е ПИНП № 2200-3-1010603-10/15.03.2011 г. Изготвеното за целите на проверката ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Изисканите документи не са представени. Резултатите от насрещната проверка на другия предходен доставчик [фирма] са отразени в ПИНП № 2200-3-1010603-11/29.03.2011 г. От дружеството са представени копия от издадената на [фирма] фактура с предмет на доставката дизелово гориво и автомобилен бензин. Фактурата е с номер № 44 на 30.03.2010 г. и в нея е вписана дата на данъчното събитие - 12.04.2010 г.

Представени са и счетоводни справки, копия от дневни финансови отчети, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, копие на 7 броя фактури от предходен доставчик - [фирма] с ЕИК[ЕИК]. На [фирма] е извършена насрещна проверка, при която е съставен ПИНП № 2200-3-1106098-2/29.09.2011 г. Според представените документи [фирма] е получил фактурираното на [фирма] гориво от MAMIDOIL-JETOIL - ГЪРЦИЯ с VIN номер EL094026144 и го е съхранявал в склад на [фирма] в [населено място]. Доставката между [фирма], както и съхраняването на горивото в склада на [фирма] не е оспорено от ревизиращите. От управителя на [фирма] е дадено писмено обяснение, в което сочи, че фактурите към [фирма] са издадени във връзка със заявка от дружеството. Според данните от заявката от 24.03.2010 г., количествата гориво по издадените към [фирма] фактури са натоварени и превозени до крайни дестинации, както следва:

- 11 000 литра дизелово с превозвач [фирма] до разтоварен пункт - Петролна база [населено място].
- 18 000 литра с превозвач „С. О.” до разтоварен пункт - Петролна база [населено място].
- 32 600 литра дизелово гориво с превозвач „У.-58” до разтоварен пункт - Петролна база - „Н. О.” [населено място].

Позовавайки се на така посочените данни в заявките, ревизиращите са приели, че същите не доказват доставки към ревизираното лице.

За доставките с пряк доставчик [фирма] и предходни доставчици [фирма] и

[фирма] ревизиращите са приели следното:

Няма доказателства за извършен транспорт на горивото нито между ревизираното лице и прекия доставчик, нито между прекия и предходните доставчици, въпреки, че такива са изискани писмено.

В представените хронологични регистри липсват данни за лицата, които са ги изготвили и заверили. Същите са издадени в нарушение на чл. 11 от ЗСч. и не са годно доказателствено средство.

Търговията с горива трябва да е обезпечена с персонал, който да извършва съответните дейности, така както е в ревизираното дружество. Този персонал трябва да е назначен съгласно изискванията на КТ и ЗЗД на трудов или граждански договор, срещу насрещна престация. Видно от приложените към извършените насрещни проверки доказателства, нито прекият, нито предходните доставчици са декларирали данни за физическите лица, участвали в сделките, т. е. осъществили прякото, реалното им осъществяване в обективния мир. Доставчиците не са декларирали данни за назначен персонал и пред НАП /уведомления по чл. 62 от КТ и Справки за изплатени възнаграждения по извън трудови правоотношения/.

За фактурираното през м. 04.2010 г. и м.05.2010 г. от [фирма] на ревизираното лице гориво по фактурите, по които не е признато право на данъчен кредит, за предходен доставчик е посочен [фирма]. Съгласно констатациите на ПИНП № 2200-3-1010603-10/15.03.2011 г. от [фирма] не са представени изискваните документи. Не е доказано извършването на доставка между [фирма] и [фирма].

През данъчен период м.05.2010 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 48 196,08 лв. по следните, издадени от [фирма] фактури: № 3/25.05.2010 г. и № 5/28.05.2010 г. Фактурите са с предмет на доставките дизелово моторно гориво. На доставчикът [фирма] е извършена насрещна проверка и резултатите от нея са закрепени в ПИНП № 2200-3-1005937- 9/30.12.2010 г. С придружително писмо от [фирма] са представени копия от следните документи: издадените на ревизираното лице фактури, придружени с копие на стокова разписка, със същия номер като на фактурата, но без положени подписи за предал и приел и приемо-предавателни протоколи с дати на фактурите, с липсващи данни за лицата, подписали се за предал и приел стоките, както и без посочено място, където е осъществено предаване на стоките. Представени са и банкови извлечения, счетоводни справки, както и справка за стоковия поток.

С представения договор от 10.05.2010 г., сключен между [фирма] и [фирма] е уговорена продажбата на нефтопродукти. Посочено е, че транспортът е за сметка на купувача. По издадената на ревизираното лице фактура № 3/25.05.2010 г. за предходна доставка [фирма] предоставя фактура №58/28.05.2010 г., издадена от [фирма]. Във фактурата е вписана дата на данъчното събитие 28.05.2010 г., а в същото време към нея е приложена стокова разписка с реквизитите на данъчна фактура със същия номер и за същото количество горива - с вписана дата на данъчното събитие 25.05.2010 г. За извършената на [фирма] насрещна проверка е съставен ПИНП № 2200-3-1010603-05/23.03.2011 г. С представените документи [фирма] декларира като предходен доставчик [фирма] по фактура №

42826/28.05.2010 г. На [фирма] е извършена насрещна проверка, при което е съставен ПИНП № 2200-3-1106098/05.10.2011 г. От [фирма] е представено копие от издадената на [фирма] фактура и копие от фактура от предходен доставчик [фирма] – фактурата е №[ЕГН]/19.05.2010 г. Съгласно констатациите на ПИНП от обяснителната записка на управителят на [фирма] и от приложените документи: приемно-предавателен протокол и акцизен данъчен документ, следва, че стоката е получена от [фирма] на 14.06.2010 г., с място на доставката - [населено място] – „К. О.“.

След анализ на събраните при насрещните проверки доказателства ревизиращите са приели, че е налице несъответствие в датите на доставките към ревизираното лице с датите на доставките между прекия и предходните доставчици.

По издадената на ревизираното лице фактура № 5/28.05.2010 г. като доказателство за предходни доставки [фирма] предоставя фактури № 59/01.06.2010 г., издадена от [фирма] и фактура №4/27.05.2010 г., издадена от [фирма]. На [фирма] е извършена насрещна проверка, обективирана в ПИНП № 2200-3-1010603-4/10.03.2011 г. Изготвеното за целите на проверката ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, а изисканите документи не са представени. На [фирма] също е извършена на насрещна проверка и резултатите от нея са отразени в ПИНП № 2200-3-1010603-03/01.03.2011 г. Като предходен доставчик на [фирма] е посочен [фирма]. Анализирайки представените от прекия и предходните доставчици доказателства, ревизиращите са установили, че са налице несъответствия в датите на данъчните събития. Според описаните документи [фирма] е фигурирал съответните количества, но преди да ги е получил. Ревизиращите са приели за недоказан и транспорта между [фирма] и [фирма].

Въз основа на констатациите органът по приходите е издал РА № 23110098/01,02,2012 год, връчен на жалбоподателят на 14,02,2012 год. Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 53-06-520/ 28.02.2012 г. по описа на ТД на НАП-С., т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. Сключено е споразумение за удължаване на срока за произнасяне по жалбата на осн. чл. 156 ал. 7 от ДОПК до 05,08,2012 год. На 29,08,2012 год жалбоподателят е оспорил с жалба вх. № 53-00-776 мълчаливо потвърдения ревизионен акт.

С решение № 2197/ 04.09.2012 г. директорът на Дирекция „О.“ в хипотезата на чл. 156 ал. 6 от ДОПК е отменил оспорения пред него ревизионен акт за данъчен период мес. 02, 2009 год и е потвърдил обжалвания пред него РА в останалата му част относно непризнато право на данъчен кредит в размер на 1320836,74 лв и съответните лихви в размер на 314852,08 лв по фактури, издадени от Е. Атриум К., Е. П. Т., Е. Т.- ПЕ, Е. ЕР-ЕН-71, Е. Артикъл ЕР Ви, Е. ЕР ВЕ К., Е. С. К. БГ.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите

констатации и съображения на екипа. Пред настоящата инстанция като доказателства от страна на жалбоподателя бяха ангажирани нови писмени доказателства, обособени в отделен том и представляващи ревизионни актове и доклади на неговите доставчици под опис, както и бе назначена съдебно счетоводна експертиза експертиза.

От заключението на ССЕ, приета в с.з. на 25.06, 2013 год с вещо лице В. Т. се установява, че от изготвените справки/приложения към експертизата/ срещу всяка покупка се виждат продажбите на съответните горива, номерата, датите, количеството, стойността на фактурата и съответния клиент с неговия Булстат. Като основни клиенти са посочени А. 2000 О., К. Е., ЕТ М. 99-Пл.Д., Е. Ф., Л.П.О. О., О. ВАМ Петрол, бензиностанция Р.. Всички процесни фактури за продажби са осчетоводени като вземане от клиенти по счетоводна сметка 411 „Клиенти”, съответната партида и по кредита на сметка 702-Приходи от продажби и начислено ДДС на продажбите по сметка 4532. Взети са счетоводни операции а изписване на продадените количества. За някои от продажбите на гориво са изготвяни вторични счетоводни документи -приемо предавателни протоколи, съдържащи реквизити, в които е отбелязано датата на получаването /предаването, доставчика/клиента, вида на горивото, теглото по документи, теглото по кантара, с което се приема и разликата между двете тегла.

Освен този документ към доставката/продажбата се прилага кантарна бележка с данни от измерването, регистрационния номер на автомобила, името на водача, вида на горивото, тарата, бруто и нето тегло, името на оператора. По счетоводен път всички доставки са отразени по дебита на сметка 304 Стоки-счетоводните данни по тази сметка не позволява да се установи извършвано ли е междинно складиране на процесните стоки в складовата база на жалбоподателя. При проверката в счетоводството на С. О. Е. вещото лице установило, че някои от доставките на гориво в Петролна База В. са окомплектовани с фактура от съответния доставчик, стокова разписка за придобитото количество гориво, а в случаите, когато транспорта е с автомобили на С. О. Е. към тези документи са приложени и копия на митнически документи, декларация за съответствието на качеството на течните горива, издадено от вносителя, производителя и акцизен данъчен документ. Освен това при доставките на гориво в Петролна база В. са изготвяни вторични счетоводни документи -приемо предавателни протоколи с идентични на посочените по горе реквизити, а също и кантари бележки.

При проверката в счетоводството на С. О. Е. се установи, че няма отделни счетоводни записвания за извършени превози. Разходите за собствения транспорт са отчетени в общите разходи на дружеството. По информация на управителя разходите за транспорт са за сметка на купувача и поради тази причина няма осчетоводявани такива. Транспортът по повод на процесните доставки е осъществяван основно с автомобили, собственост на С. О. Е. и шофьорите са им назначени на трудови договори към дружеството, като в задълженията им по длъжностни характеристики се включва и задължения за доставки на гориво. Поради тази причина няма отчетени и осчетоводени командировъчни разходи при жалбоподателя на шофьорите, извършили

транспорта по повод на доставките. Всички разплащания между С. О. Е. и неговите доставчици са извършени по банков път.

Разплащанията от последващите приобретатели на закупената стока към жалбоподателя също са извършени по банков път. Основно горивата, предмет на процесните доставки са с произход Мимидойл-Джетойл-Гърция и Л. България. Процесните доставки от Атриум корпорейшън Е. ,П. трейд Е.,Т. ПЕ Е.,ЕР-ЕН-71 Е. са изцяло от Мимидойл-Джетойл-Гърция. Доставките от Артикъл Ер-Ви Е. са от Мимидойл -Джетойл-Гърция и Л. България. Доставките от С. комерс Е. са от Л. България, за тези от Ер Ви К. не може да се установи с точност, поради факта, че някои от предходните доставчици не са представили документи.

Тъй като проверка в счетоводствата на дружествата доставчици не е извършвана, експертизата не може да установи дали дължимия акциз от производител /вносител е внесен. Данни за акцизния документ и данъчния склад по реда на ЗАДС са посочени в съответните колони на приложените справки. От тях се установява, че базите са основно Петролна база В. ,Г. Локомотивно депо Стара З., С., [улица], П. И.. Отново за доставките на Ер Ве К. Е. не може с точност да се установи исканите данни, поради факта, че проверка в счетоводството на това дружество не е извършвана. Начисляването на ДДС на продажбите може да бъде установено само от счетоводните записвания в регистрите на самите дружества в техните счетоводства. В съответните офиси на НАП може да се установи дали тези фактури са включени в дневниците за продажби и справките декларации. В приложените документи за извършени насрещни проверки-онези дружества, които са представили документи, хронологични счетоводни регистри/П. трейд Е.,Т. ПЕ Е.,ЕР-ЕН-71 Е., Артикъл Ер-Ви Е., Ер Ве К. Е., С. К. Е. са отчетли като приход съответните фактури и са начислили дължимия ДДС за продажбите. Единствено от Атриум К. Е. в документите от извършената насрещна проверка от НАП е посочено, че дружеството не е представило исканите документи. В процесния ревизионен акт относно Атриум К. Е. е посочено, че дружеството е включило в дневниците за продажби процесните фактури. В ревизионния акт на А. 2000 О. за периода 01,09,2007-28,02,2011г не са извършени корекции на извършените доставки и начисления данък и начисления данък, както на получените доставки и данъчния кредит. Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и съответстващо на останалите писмени доказателства, неоспорено от страните.

От допълнителното заключение на вещото лице В. Т., прието в с.. на 08,10,2013год се установява, че са извършени ревизии на всички предходни доставчици на С. ойл Е., за което са изготвени ревизионни доклади и актове. В тях са включени всички периоди и фактури, издадени на С. О. Е., предмет на настоящето производство. За всички доставчици са установени задължения за довносяне на ДДС. Относно извършените доставки и начисления данък ревизиращите органи са установили основание за корекция и са определили нови размери на ДДС или са потвърдили данъка, посочен в издадените от него данъчни фактури/за Ер Ве К. Е.,ЕР-ЕН-71 Е./ Относно получените доставки и данъчен кредит органите по приходите са определили нулева данъчна основа по всички издадени фактури и са определили

начисления данък върху добавената стойност като начислен неправомерно и за него не възниква право на приспадане на данъчен кредит за получателите, посочени във фактурите.

По повод на поставения въпрос „дали доставчиците са начислили данък ” вещото лице заявява, че Начисляването на ДДС на продажбите може да бъде установено само от счетоводните записвания в регистрите на самите дружества в техните счетоводства. В съответните офиси на НАП може да се установи само дали тези фактури са включени в дневниците за продажби и в справките декларации. Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и съответстващо на останалите писмени доказателства, неоспорено от страните.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

На следващо място, съдът дължи и произнасяне по същество на спора. По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС, Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него

съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС,решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело№2420/2011 на ВАС,решение по дело С-414/10г на С. от 29,03,2012год и решение от 03,05,2012год по дело С-520/10г на С./ . Не се спори между страните по спора,че фактурите,издадени от всеки един от изброените по горе доставчици на С. О. Е. са включени в дневниците за покупки и продажби и в справките декларации по ЗДДС за съответните месеци ,както от страна на доставчиците,така и от страна на жалбоподателя.Липсват обаче категорични данни по какъв начин е осчетоводено начисляването на ДДС от доставчиците на С. О. Е. ,поради неоткриването на доставчиците на адресите им за управление от вещото лице и от органите по приходите.

Безспорен е също така между страните и факта,че на всички предходни доставчици на С. О. Е. са извършени ревизии,завършили с влезли в сила ревизионни актове,съгласно които на доставчиците е отказано правото на ползване на данъчен кредит по процесните фактури с получател С. О. Е. ,като е посочено,че данъкът е начислен неправомерно ,без основание и при липса на доставка.Всъщност невъзможността да се установи с категоричност по какъв начин са осчетоводени въпросните доставки в счетоводствата на дружествата доставчици и дали е начислен дължимия ДДС поставя в невъзможност да се установи дали въпросните горива са били надлежно заприходени,а оттам при липсата на категорични данни за начина на прехвърляне на собствеността върху родово определените вещи по смисъла на чл.24 от ЗЗД ,съдът не би могъл да установи и дали изпълнението на договорите,обективирани в процесните по делото фактури са били реално изпълнени.

Според съда действащият ЗДДС не предвижда предпоставка за упражняване на правото на данъчен кредит ,свързан с предходните доставчици на прекия доставчик на данъчно задълженото лице,което е субект на ревизионното производство.Но доколкото правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/,то съгласно правилото на чл.154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл.144 от АПК,доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя.

При условията на главно пълно доказване ,С. О. Е. не успя да се справи с тази доказателствена задача в настоящето производство.Действително доказа се

по категоричен начин,че както доставките, с купувач С. О. Е.,така и последващите доставки от С. О. Е. към други потребители са платени по банков път,което е една индиция за реалност на доставките,установи се също така ,че въпросните горива са били използвани за последваща икономическа дейност и облагаеми доставки от жалбоподателя,както и че са с установен произход от гръцка и българска рафинерия,но основополагащият факт,свързан с приемането и предаването на процесните горива не бе доказан от жалбоподателя. Напротив приходната администрация с наличните по административната преписка писмени доказателства,поведението на доставчиците на жалбоподателя и най вече заключенията на основното и допълнителното заключение на ССЕ успя да проведе насрещно доказване за установяване на фактите,свързани с липсата на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото Б. /решение от 06,12,2012год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС ,свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС.В него е посочено,че от постоянната съдебна практика на С. се установява,че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на които са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, С-80/11 и С-142/11).

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело K. и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagiben и Dbid, посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело Centralan Property, посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, С-324/11, точка 26).Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи,че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 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 при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция.

Това решение на С., както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Всъщност по делото Б. и по дело Mahagaben и David фактите са напълно различни от тези, установени в настоящето производство. Напротив с Решение от 18,07,2013год по дело C-78/12 Е. К. Е. срещу ДДОДОП С. постановява, че Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка върху добавената стойност понятието „доставка на стоки“ по смисъла на тази директива и доказването на действителното осъществяване на такава доставка не са свързани с формата на придобиване на право на собственост върху съответните стоки.

Запитващата юрисдикция следва в съответствие с националните правила за доказването да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по отнесения до нея спор, за да определи дали разглежданите в главното производство доставки на стоки са действително осъществени и дали съответно за тях може да бъде упражнено право на приспадане. С Решение от 31,01,2013год по дело C-643/11 Л.-56 Е. срещу ДДОДОП е прието, че член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност 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,
- само от факта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него данък върху добавената стойност, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка.

Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/122, както и принципите на данъчен неутралитет,

на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение че липсва действително извършена облагаема сделка, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния данък върху добавената стойност. Ако все пак поради данъчни измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи — въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, — че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с данък върху добавената стойност, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери. Идентично е и произнасянето на С. с Определение от 03.07.2013 год по дело С-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност.

Всъщност от задължителните за приходната администрация и съдилищата решения на С. по преюдициални запитвания и събраните в рамките на производството писмени доказателства и заключения на ССЕ се установява, че са извършени ревизии на всички предходни доставчици на С. ойл Е., за което са изготвени ревизионни доклади и актове. В тях са включени всички периоди и фактури, издадени на С. О. Е., предмет на настоящето производство. За всички доставчици са установени задължения за довносяне на ДДС. Относно извършените доставки и начисления данък ревизиращите органи са установили основание за корекция и са определили нови размери на ДДС или са потвърдили данъка, посочен в издадените от него данъчни фактури/за Ер Ве К. Е., Ер-Ен-71 Е./ В тази връзка решението по дело С-643/11 Л.-56 Е. от 31.01.2013 год е показателно за начина на тълкуване на принципите въз основа на които е изградена системата на ДДС. Относно получените доставки и данъчен кредит органите по приходите са определили нулева данъчна основа по всички издадени фактури и са определили начисления данък върху добавената стойност като начислен неправомерно и за него не възниква право на приспадане на данъчен кредит за получателите, посочени във фактурите.

По повод на поставения въпрос „дали доставчиците са начислили данък ” вещото лице заявява, че начисляването на ДДС на продажбите може да бъде

установено само от счетоводните записвания в регистрите на самите дружества в техните счетоводства. В съответните офиси на НАП може да се установи само дали тези фактури са включени в дневниците за продажби и в справките декларации. Липсата на възможност да се провери дали ДДС е действително начислен/т.е дали горивото реално е осчетоводено и в кои сметки на доставчиците на жалбоподателя/ поставя съда в невъзможност да прецени дали доставчиците реално са притежавали въпросните количества горива, въпреки че е изяснен техния произход-от гръцката рафинерия Мимидойл Д. ойл и от българската Л. Действително начинът продажба на горива е известен на съда от многобройните примери в съдебната практика и е ясно, че дружество като жалбоподателя е в невъзможност сам да влезе в контакт с рафинериите и да сключи договор за доставка на горива директно от тях. Въпреки това обаче за установяване на реалното предаване на горивата и доставката им до съответната петролна база/акцизен склад /в производството не се събраха нужните доказателства. От основното заключение на ССЕ се установи, че от изготвените справки/приложени към експертизата/ срещу всяка покупка се виждат продажбите на съответните горива, номерата, датите, количеството, стойността на фактурата и съответния клиент с неговия Булстат. Като основни клиенти са посочени А. 2000 О., К. Е., ЕТ М. 99-Пл. Д., Е. Ф., Л. П. О. О., О. ВАМ Петрол, бензиностанция Р.. Всички процесни фактури за продажби са осчетоводени като вземане от клиенти по счетоводна сметка 411 „Клиенти”, съответната партида и по кредита на сметка 702-Приходи от продажби и начислено ДДС на продажбите по сметка 4532. Взети са счетоводни операции а изписване на продадените количества. За някои от продажбите на гориво са изготвени вторични счетоводни документи -приемо предавателни протоколи, съдържащи реквизити, в които е отбелязано датата на получаването/предаването, доставчика/клиента, вида на горивото, теглото по документи, теглото по кантара, с което се приема и разликата между двете тегла. Освен този документ към доставката/продажбата се прилага кантарна бележка с данни от измерването, регистрационния номер на автомобила, името на водача, вида на горивото, тарата, бруто и нето тегло, името на оператора.

Такива документи обаче не се представени по повод на спорните доставки, а само досежно последващата облагаема дейност, за която няма спор, че доставки са осъществени, платени са по банков път и данъкът е заплатен в полза на бюджета. По счетоводен път всички доставки са отразени по дебита на сметка 304 Стоки-счетоводните данни по тази сметка обаче не позволява да се установи извършвано ли е междинно складиране на процесните стоки в складовата база на жалбоподателя. Това от своя страна не позволява да се провери дали техническата вместимост на притежаваните от жалбоподателя цистерни или петролни бази/в рамките на ревизионното производство, а и в съдебното не се представиха договори за наем или за заплащане на наем за ползването на подобни бази/ позволява складирането на подобни по обем количества горива. При проверката в счетоводството на С. О. Е. вещото лице установило ,че някои от доставките на гориво в Петролна База В. са

окомплектовани с фактура от съответния доставчик,стокова разписка за придобитото количество гориво,а в случаите,когато транспорта е с автомобили на С. О. Е. към тези документи са приложени и копия на митнически документи,декларация за съответствието на качеството на течните горива,издадено от вносителя, производителя и акцизен данъчен документ.Освен това при доставките на гориво в Петролна база В. са изготвяни вторични счетоводни документи -приемо предавателни протоколи с идентични на посочените по горе реквизити,а също и кантари бележки.При проверката в счетоводството на С. О. Е. се установило,че няма отделни счетоводни записвания за извършени превози.Разходите за собствения транспорт са отчетени в общите разходи на дружеството.По информация на управителя разходите за транспорт са за сметка на купувача и поради тази причина няма осчетоводявани такива.

Транспортът по повод на процесните доставки е осъществяван основно с автомобили,собственост на С. О. Е. и шофьорите са им назначени на трудови договори към дружеството,като в задълженията им по длъжностни характеристики се включва и задължения за доставки на гориво.Поради тази причина няма отчетени и осчетоводени командировъчни разходи при жалбоподателя на шофьорите,извършили транспорта по повод на доставките.Тези два факта са от ключово значение за доказването на реалността на доставките.Всъщност от констатацията на вещото лице следва,че след като С. О. Е. е осъществявало доставките със собствен транспорт и със собствени шофьори,то и вторичните счетоводни документи при приемането на горивото в Петролна база В. ,очевидно са съставяни от лица,намиращи се в трудова обвързаност със С. О. Е.,поради което и тяхната доказателствена стойност е изключително ниска.Също така след като С. О. Е. е разполагало със собствени транспортни средства,същите е следвало да бъдат заприходени като Д.-при това положение най малкото е било нужно за всяко пътуване да бъдат налични пътни листове-каквито от страна на жалбоподателя не се представиха. Тъй като проверка в счетоводствата на дружествата доставчици не е извършвана ,експертизата не може да установи дали дължимия акциз от производител /вносител е внесен.Този факт е също от значение за доказването на изпълнението на доставката,доколкото без наличието на заплатен акциз горивото като акцизна стока не би могло свободно да се търгува на територията на страната.Липсата на доказателства за платения акциз у доставчиците на жалбоподателя,или най малкото снабдяването с документ за същото обстоятелство при осъществяването на сделката ,поставя в невъзможност жалбоподателя да докаже дали именно неговите доставчици са били реалните собственици на въпросните количества гориво,за да могат да ги прехвърлят валидно на С. О. Е..Доколкото доставките спрямо всеки един от преките доставчици на жалбоподателя са извършени по един и същ начин съдът не намира за нужно да ги разглежда поотделно.При този анализ на установените в процеса факти жалбата се явява напълно неоснователна и ще следва да бъде отхвърлена изцяло.

С оглед изхода на спора и при направено искане за това на ответника му се

дължат сторените в съдебното производство разноски на осн. Чл.161 от ДОПК в размер на 33163,78 лева за юрисконсултско възнаграждение.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма],[ЕИК],със седалище [населено място],ул. Индустриална зона,Петролна База ,представлявано от Р. П. Г. чрез адв.Б. П. против Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/01,02.2012 г., издаден от В. Б. Л. , главен инспектор по приходи в ТД на НАП – С., потвърден в обжалваната част от директора на дирекция О. при ЦУ на НАП с решение № 2197/04.09.2012 г. относно непризнато право на данъчен кредит в размер на 1320836,74лв и съответните лихви в размер на 314852,08лв по фактури,издадени от Е. Атриум К.,Е. П. Т.,Е. Т.- ПЕ,Е. ЕР-ЕН-71,Е. Артикъл Ер Ви,Е. ЕР БЕ К.,Е. С. К. БГ.

ОСЪЖДА [фирма],[ЕИК],със седалище [населено място],ул. Индустриална зона,Петролна База ,представлявано от Р. П. Г. чрез адв.Б. П. да заплати на Директора на Дирекция Обжалване и данъчно осигурителна практика при ЦУ на НАП сумата от 33163,78лв разноски за производството.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: