

РЕШЕНИЕ

№ 650

гр. София, 29.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 28.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **2408** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на „Кръстова вада инвест“ ЕООД ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място] [улица], ет.5, чрез адв. Н. с посочен по делото съдебен адрес: [населено място], [улица] срещу РА№ Р-22221020006220-091-001/11.05.2021г. издаден от А. Г. М. – началник на сектори и орган възложил ревизията и А. Б. Г. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 1869/10.12.2021г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ при ЦУ на НАП.

В жалбата се изтъква несъгласие с изводите на органа по приходите за недоказаност на факта на преминаване на стоките на територията на Р Гърция, независимо от представените доказателства- ЧМР, писмени потвърждения, доказателства за платени пътни такси. Сочи се, че транспортът по доставките е осъществен от трети лица за сметка на доставчика, при което е приложима разпоредбата на чл. 45 т.2 б.“б“ от ППЗДДС, а изискуемите по силата на тази разпоредба документи са представени по преписката. Изтъкват се аргументи свързани с Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки. Позовава се на практика на СЕС, сочи че липсват данни процесната доставка да е част от данъчна измама.

Твърди се неправилност на оспорваният акт, поради противоречие с материалния закон – чл.7 ал.1 вр. чл.53 ал.1 от ЗДДС и допуснато нарушение на производствените правила, изразяващо се в необсъждане на обстоятелството, че при начисляване на ДДС по фактурираната вътрешобщностна доставка, доставчика е регистрирано по ЗДДС лице, а получателят по фактурите е бил с валиден VIN за периода на фактурирането и е бил регистриран за целите на ДДС в Гърция. Сочи се, че органът не е доказал нито участие на ревизираното лице в измама, нито наличие на знание у същото че е налице измама, нагоре по веригата от доставчици, като дори подобни твърдения липсват. Иска се отмяната на оспорения РА в цялост.

В проведените съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адв. Н., който поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Претендира разноски.

Ответната страна – директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С. изразява становище за неоснователност на жалбата с аргументи, аналогични с изразените в постановеното от него потвърдително решение в рамките на производството по административно обжалване на РА. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

В рамките на проверката по чл.158 от АПК, съдът счита жалбата за редовна – като подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения. Същата е допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК.

С оглед фактите по делото, твърденията на страните и приложимата правна уредба съдът установи от фактическа и приема от правна страна:

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221020006220-020-001 от 14.10.2020г., изменена със ЗИЗВР№Р-222210200062220-020-002 от 13.01.2021г., издадени от А. Г. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. С посочените Заповеди е възложено извършване на ревизия на „КРЪСТОВА ВАДА ИНВЕСТ“ ЕООД за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за периода от 01.08.2020г. до 31.08.2020г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/№Р-22221020006220-092-001 от 14.04.2021г. срещу който не е депозирано писмено възражение.

С РА са установени размер на задължения – 1352,62 лв. дължим данък добавена стойност за м. 08.2020г. и лихви за просрочие 89.90лв., всичко на обща стойност 1442,32 лв. , произтичащи от допълнително начислен ДДС общо в размер на 9453,24лв. на осн. чл. 86вр. чл. 17 ал.2 и чл. 66 и 67 от ЗДДС върху данъчната основа , представляваща стойността на декларираните вътреобщностни доставки /ВОД/ към „MODA ITALIANA M.I.K.E“ – Гърция с VIN EL801242209 по фактура № [ЕГН] от 25.08.2020г и „PET F. HELLAS“ – Гърция с V. EL801275241, по фактура № [ЕГН] от 19.08.2020г., както и непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 160,00 лв. по фактура № [ЕГН] от 31.08.2020г., с предмет „транспортни услуги“,

издадена от „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2020“ ЕООД[ЕИК].

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „ФАРМ ЕВРО ТРЕЙД“ ЕООД и на „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. С Протокол №П-22221520173409-141-001 от 10.03.2021г. и Протокол №П-22221020173407-141-001 от 30.12.2020г. са обективирани резултатите от извършените проверки.

На основание чл. 34, ал. 1. т. 2 от ДОПК е открита административна процедура за обмен на информация между компетентните органи на Република България и Република Гърция. Изпратена е молба с референтен №V. BG 033814 EL 11- 2021 20210118 AF Ri R. относно PET F. HELLAS MONOPROSOPI I K E PET F. HELLAS - Гърция. На 25.01.2021 г. е получен отговор от гръцката данъчна администрация.

С Протокол №1724823/09.03.2021 г. е приобщен отговор, получен по процедура за обмен на информация с Република Гърция с референтен №V. BG 033533 EL KS363-20 20201119 AF RI R относно MODA I. A M.I.K.E. - Гърция.

С протокол №P-22221020006220-П.-001/11.11.2020г. са приобщени документи и доказателства, събрани в хода на извършена проверка за прихващане и възстановяване на ДДС на жалбоподателя за ревизирания период.

Органите по приходите са установили, че ревизираното дружество е извършвало покупка и продажба на разнообразни стоки, придобити основно от „Фарм Евро Трейд“ ЕООД.

По отношение на декларираните ВОД.

Жалбоподателят е декларирал извършени ВОД към MODA ITALIANA M.I.K.E“ – Гърция с VIN EL801242209 и „PET F. HELLAS“ – Гърция с V. EL801275241, съответно по фактури № [ЕГН] от 19.08.2020г. и №[ЕГН] от 25.08.2020г., на основание чл. 82, ал. 1 и чл. 86 от ЗДДС с общ размер на данъчните основи 47 266,19лв.

Съгласно данните от получената информация от Република Гърция е констатирано, че гръцката данъчна администрация не е установила контакт със собственика на MODA ITALIANA M.I.K.E. - Гърция А. К. А., който е български гражданин. Според критериите за дерегистрация в сила от 03.11.2020 г. на одиторската служба в Гърция, посоченото дружество попада в обхвата на дружества, които подлежат на задължителна дерегистрация, поради което са предприети действия в тази връзка.

По отношение на PET F. HELLAS MONOПРО ПН I K E PET F. HELLAS. Гърция, представлявано отново от А. К. А., гръцката данъчна администрация е посочила, че тъй като ревизиращия екип не е намерил седалището на това дружество и не е установен контакт с управителя, са предприети действия за дерегистрация на ДДС номера на това дружество от базата данни VIES, съгласно критериите от 03.11.2020 г.

Във връзка с представените от ревизираното дружество доказателства за извършен

транспорт на стоки до посочените чуждестранни контрагенти от транспортното дружество „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2000“ ЕООД, изразяващи се в копия от фактури, фискални касови бонове за извършено плащане по тях, ЧМР, в които са вписани като превозвачи дружествата „ЕМВЕ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „А. Л.“ с ЕИК[ЕИК], оборотни ведомости, копие от регистрационни талони за притежавани два товарни автомобили, лиценз за извършване на международен транспорт и договор за наем на офис в [населено място] поле, органите по приходите са отбелязали, че предоставеният договор от 31.08.2020 г. за извършване на транспортни услуги, сключен с жалбоподателя е с дата, която е след датата на издаване на посочените ЧМР за извършен транспорт до Гърция.

Установено е също така, че събраните доказателства сочат, че транспортът е извършен от последващ превозвач „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИКС“ ЕООД, който от 24.10.2019 г. не разполага с товарни автомобили. Акцентирано е на обстоятелството, че посоченото дружество е собственост на П. А. И., която е представляваща и на жалбоподателя и живее на семейни начала със собственика на „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2020“ ЕООД - Г. И. Д..

При преглед на представените талони за притежавани от „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2000“ ЕООД МПС е установено, че автомобилите са собственост на други дружества. При извършена проверка „Справка за платени пътни такси на Агенция Митници“ е установено, че няма данни посоченото в ЧМР превозно средство да е преминавало през ГКПП през месец 08.2020 г.

По отношение на предоставените услуги по транспорт от „ЕМВЕ ЛОГИСТИК“ ООД е констатирано, че съгласно данните от представена фактура за транспортна услуга и ЧМР, печатът на представеното ЧМР е поставен от „ЕМВЕ“ ООД, но нито това дружество, нито „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2000“ ЕООД притежават товарни автомобили посочени в ЧМР. При извършена проверка „Справка за платени пътни такси на Агенция Митници“ е установено, че няма данни превозното средство да е преминавало през ГКПП през месец 08.2020 г.

При тези обстоятелства органите по приходите са приели, че не са налице данни за извършени на ВОД към РЕТ F. HELLAS MONOPRO ПН I К Е РЕТ F. HELLAS Гърция и MODA ITALIANA M.I.K.E. Гърция, поради което доставка на стоките, предмет на издадените фактури към тези дружество е с място на изпълнение на територията на страна и на основание чл. 6. ал. 1. чл. 17. ал. 2 от ЗДДС доставката е облагаема по смисъла на чл. 12. ал. 1 от ЗДДС. Предвид това, върху данъчна основа на декларираните ВОД към гръцките контрагенти общо в размер на 47 266.19 лв. на основание чл. 86. ал. 1 във връзка с чл. 66. ал. 1. т. 1 и чл. 67. ал. 1 от ЗДДС е начислен данък със ставка 20% или общо в размер на 9 453.24лв.

По отношение на фактурата за извършен транспорт №202... 22 от 31.08.2020 г.. издадена от „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2020“ ЕООД, по която жалбоподателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 160.00 лв. органите по приходите са приели, че не са налице данни за реално извършена транспортна услуга, предвид посочените по-горе обстоятелства. Подчертано е, че в хода на ревизията и

при извършената насрещна проверка на „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2000“ ЕООД не са представени доказателства, в подкрепа на твърдението на ревизираното лице. че превозвачът притежава съответните МПС, както и подробни данни за лицата, извършили транспортната услуга. Подчертано е, че независимо, че в „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2000“ ЕООД има назначени лица на длъжност шофьори, за доставките са използвани подизпълнители - „ЕМВЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИК“ ЕООД, които не притежават превозните средства посочени в ЧМР, както и не разполагат с лица, които да извършат транспортните услуги. Отбелязано е също така, че не са предоставени данни за платени пътни такси и данни за зареждане на гориво за извършване на транспорта до Гърция.

На база констатираните факти и установените обстоятелства в хода на насрещната проверка на „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2000“ ЕООД и данни от компетентен орган на Република Гърция, ревизиращият екип е приел, че не е налична доставка на транспортна услуга по фактурата, издадена от „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2000“ ЕООД по смисъла на чл. 9 и във връзка с чл. 68. ал. 1 и чл. 69. ал. 1 от ЗДДС на ревизираното дружество не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 160.00 лв.

РА е обжалван по административен ред, като с Решение № 1869/10.12.2021г. на директора на ДОДОП , акта е потвърден изцяло.

Решаващият орган е приел, че превоз на стоките /калъфи за телефони и аксесоари за домашни любимци/ е извършен от „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2000“ ЕООД чрез „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИК“ ЕООД с превозни средство [рег.номер на МПС] и С.. В тази връзка са представени ЧМР, копие от талоните на посочените превозни средства, от които е видно, че същите са собственост на други дружества и писмени потвърждения от гръцките контрагенти. Не са представени доказателства за извършено плащане по декларираниите от жалбоподателя ВОД, което не доказва възмездност на доставките. Независимо, че в хода на ревизията са представени фактури за транспорт, копие от ЧМР и договор за превоз от 31.08.2020 г., органът е обсъдил всички доказателства и след анализ е приел, че са налице редица противоречия в представените доказателства, които обсъдени в тяхната съвкупност правилно дават основание да се приеме, че не са налице данни за изпращане и транспортиране на процесите стоки от Република България до Република Гърция. Подробно са посочени несъответствията между съдържанието на документите и установеното в хода на ревизията.

В хода на съдебното производство е назначена и изготвена ССЕ, която е приета без оспорване от страните и се кредитира от съда като относима, пълна и компетентна. Съгласно заключението на експерта стойностите на процесите фактури/инвойс, описани в Таблица 1: фактури/инвойс №№ [ЕГН]/ 19.08.2020г. и [ЕГН]/25.08.2020г. са отразени при продажбата като вземане от клиент по дебитата на сметка 411 „Клиенти“ срещу кредитиране на сметки 702 „Приходи от продажби на стоки“ - отразяване на приход. При отразяване на плащането на стойностите на фактурите е дебитирана сметка 401 „Доставчици“ - закрива се задължението към доставчика, и е кредитирана

сметка 501 „Каса в лева“ - намалява се касовата наличност с размера на плащането.

Стоките, предмет на доставката по фактури/инвойс №№ [ЕГН]/ 19.08.2020г. и [ЕГН]/25.08.2020г., са закупени (получени от жалбоподателя) от доставчика „Фарм евро трейд“ ЕООД съответно по фактури №№ 140/18.08.2020г. и 142/19.08.2020г. Налични са приемо-предавателни протоколи за предаване на стоките от доставчика на дружеството жалбоподател.

Стойността на фактура № 140/18.08.2020г. - 30885,20 лв., е платена от жалбоподателя на доставчика по банков път на 21.08.2020г., стойността на фактура № 142/19.08.2020г. - 17719,13 лв., е платена от жалбоподателя на доставчика по банков път на 19.08.2020г.

По делото са налични документи, представени от „Фарм евро трейд“ ЕООД - стокосен поток, изписване на стоки по фактури, договор за наем на помещение, митнически декларации, invoice от ОФИЯ И. Т. Л. - Китай, packing list, CMR с изпращач SEAWAY E.E. и получател Ф. ЕВРО Т. ЕООД, транспортен документ от COSCO S. L. CO, L. - доставчик морски транспорт, платежни нареждания за платени мито и ДДС на вноса, фактура за транспорт от Гърция до България, от които може да се направи заключението, че стоките, доставени от „Фарм евро трейд“ ЕООД на „Кръстова вада инвест“ ЕООД по фактури №№ 140/18.08.2020г. и 142/19.08.2020г., са закупени от ОФИЯ И. Т. Л. - Китай.

ВЛ е установило, че получените доставки и извършените продажби са точно отразени, отчетени и начислени са текущите разходи и приходи, съставяни са изискуемите счетоводни отчети и може да направи заключение, че счетоводството на дружеството-жалбоподател е водено през процесния период в съответствие с изискванията на счетоводните норми.

На въпроса: Налице ли са разплащания по доставките към MODA ITALIANA M. и PET F. J HELLAS, експертизата дава заключение, че от прегледа и анализа на представените документи - главна книга на сметка 411 „Клиенти“ - партидите на MODA ITALIANA M. и PET F. HELLAS, главна книга на сметка 503 „Разплащателна сметка в лева“, банкови извлечения/отчет по сметка №№ 1 и 7 от 2020г. от сметка IBAN [банкова сметка] на жалбоподателя в Пощенска банка, стойността на фактура/инвойс № [ЕГН]/19.08.2020г., издадена на PET F. HELLAS L.. - Р Гърция, е платена по банков път както следва: 29388,30 лв. (=15026 евро) на 02.10.2020г., стойността на фактура/инвойс № [ЕГН]/25.08.2020г., издадена на MODA ITALIANA M.I.K.E. – Р Гърция, е платена по банков път както следва: 9779,15 лв. (=5000 евро) на 20.08.2020г., 8098,74 лв. (=4140,82 евро) на 02.10.2020г.

С оглед заключението на вещото лице, прието като неоспорено между страните, в съответствие с поставената задача и от експерт, разполагащ с необходимата квалификация, за съдът не е налице основание за съмнение във връзка с надлежното документирание на посочените стопански операции, както от страна на предходният доставчик към жалбоподателя, така и от страна на жалбоподателя към чуждестранните дружества, негови съконтрахенти.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена чрез органа с вх. № 53-04-81 на 26.01.2022г. в предвидения преклузивен срок от произнасяне на административния орган, поради което същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени в сроковете по чл.117 ал.1 и чл.119 ал.3 ДОПК и от компетентните органи по смисъла на чл.118 ал.2 ДОПК във връзка с чл. 7 ал. 1 т. 4 ЗНАП, в кръга на определените им правомощия по чл. 119 ал. 2 ДОПК, определящ материалната компетентност на лицата, които следва да издават ревизионния акт, и предвиждащ, че ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията (определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция) и ръководителя на ревизията (определен със заповедта за възлагане на ревизия). Подписани са с валидни електронни подписи, за които са приложени съответните удостоверения.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление.

Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в

ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях усъвършенстван електронен подпис означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, което обосновава извод за това, че заповедта за възлагане на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Изложеното налага извод, че в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Ревизионният акт е издаден в предвидената законна форма, съдържа констатации в табличен вид и мотиви.

Спорът между страните се заключава в това дали през ревизирания период по процесните фактури дружеството жалбоподател е извършил ВОД на стоки за държава в ЕС – Р Гърция по реда на чл. 7 от ЗДДС, които по силата на чл.53

ал.1 от ЗДДС се облагат с нулева ставка.

Режимът на ВОД/В. се характеризира с нулева ставка на облагаемите доставки при доставчика и право на данъчен кредит при общите условия на закона по отношение на стоките, използвани за извършване на облагаемите ВОД, съответно с начисляване на ДДС със стандартната ставка на държавата членка при получателя за извършения В. и правото на данъчен кредит при общите условия на съответния закон.

Вътреобщностното придобиване на стоки по смисъла на чл. 20 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006г. относно общата система на данъка върху добавената стойност означава придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещь, изпратено или превозено до лицето, придобиващо стоките от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава-членка, различно от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоките, т.е В. е извършено, когато доставчикът докаже, че стоката е била изпратена или превозена в друга държава –членка и физически е напуснала територията на отправната държава-членка.

В чл. 7 от ЗДДС изчерпателно са посочени отделните хипотези, при които са налице вътреобщностни доставки (ВОД), а в ал. 5 са посочени изключенията от режима.

Според чл. 53, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС, вътрешнообщностните доставки са облагаеми с нулева ставка на данъка, а удостоверяващите ги документите са определени с Правилника за прилагане на закона. Нормата на чл. 45 от ППЗДДС, в приложимата за ревизирия период редакция, която в зависимост от подлежащите на установяване правно релевантни факти разграничава изискуемите се документи за доказване в две групи - доказателства за доставката и доказателства за изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава-членка. Първият правно релевантен факт се установява с представянето на фактура за доставката, в която се посочва издаденият при регистрация за целите на ДДС от друга държава-членка идентификационен номер по ДДС на получателя. Следващите правно-релевантни факта са изпращането или транспортирането на стоката, които са посочени алтернативно, а необходимите доказателства за установяването им са определени в зависимост от това от кого е извършен транспортът.

Според разпоредбата на ППЗДДС за доказване на ВОД доставчикът следва да разполага със следните документи: документ за доставката - фактура за доставката, в която следва да е посочен идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката - в случаите на чл. 7. ал. I от ЗДДС и документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, в зависимост от лицето, извършило

транспорта. С разпоредбата на чл. 45. т. 2. а и б от Правилника за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност /ППЗДДС/ са определени следните документи, доказващи транспортирането на стоките:

а) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и длъжностното му качество, име на лицето, получило стоките, и длъжностното му качество и

б) транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика.

В конкретния случай не е спорно, че транспортът на стоката до Р Гърция е осъществен от трети лица за сметка на доставчика, като в съответствие с горесцитираната разпоредба е налице представен транспортен документ –ЧМР. В настоящия казус транспортния документ е доказателство за транспортирането на стоката до територията на друга държава членка, като транспортът е за сметка на доставчика. Под „транспортен документ“ по смисъла на чл. 45. т. 2. б. „а“ и „б“ от ППЗДДС в случаите на извършване на превоза чрез автомобилен транспорт обикновено се разбира международна товарителница по смисъла на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки, каквито документи са представени от жалбоподателя в хода на ревизията.

Неоснователни се явяват изводите на органа по приходите относно съдържанието на представените потвърждения за получаване на стоката в Р Гърция, доколкото този документ е изискуем само в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя, какъвто не е настоящият. Липсващите данни в същите съответно не следва да се тълкуват във вреда на жалбоподателя, доколкото за последният не е налице законово изискване да представя това доказателство, за да доказва транспортирането на стоките. Позоваването на решаващия орган на резултата от две последователни проверки на гръцката данъчна администрация, която е установила, че на посочения адрес не се открива обект на нито едно от дружествата и не може да се осъществи контакт с техния представляващ, също не следва да носи негативи за жалбоподателя, доколкото законът не го задължава да извършва подобна проверка преди извършване на доставката, а единствено да се увери, че съществува информация за регистрацията по ДДС в ЕС (валиден номер) или не съществува такава информация (невалиден номер). Ако проверката в системата даде резултат „невалиден“, това означава, че търсеният номер не

е регистриран в съответната национална база данни, което може да се дължи на това, че номерът по ДДС не съществува, номерът по ДДС не е активиран за трансакции в рамките на ЕС или че регистрацията все още не е приключила. По делото са представени доказателства, че в съответната база данни на Р Гърция номерът по ДДС на двете дружества-купувачи на стоката е валиден.

Не се споделят и изводите на органа относно договора, сключен между жалбоподателя и „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2000“ ЕООД на 31.08.2020 г. Вярно е, че процесните доставки са извършени преди сключването на този договор, по фактури от 19.08.2020г. и от 25.08.2020г., като потвърждението за получаването на стоката е съответно от 20.08.2020г. по фактура №[ЕИК]/19.08.2020г. и от 26.08.2020г. по фактура №[ЕИК]/25.08.2020г.

Превозвачът е представил лиценз №21930 за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение валиден от 09.03.2020 до 08.03.2030г. Сключеният договор между „Кръстова вада инвест“ ЕООД и „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД е с предмет превоз на товар по заявка на товародателя, която може да бъде и по телефон. Договорът е типов и има действие от подписването му. Следователно към датата на процесните доставки не е имало сключен договор между превозвача „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД и жалбоподателя, което не означава, че не е възможно между страните да е сключен устен договор за процесните доставки, а на по-късен етап- писмен такъв. Договорът за превоз е консесуален и неформален, счита се за сключен при постигане на простото съгласие между страните. С оглед динамиката на търговските правоотношения и бързина в оборота, често превозният договор се сключва неформално, а за доказването на наличието на превозно отношение служи издадената при съответния превоз товарителница. Товарителницата удостоверява предаването на стоките и условията по договора, така както е посочено в нея. Важно е да се отбележи, че издаването на товарителницата, не е условие за сключване на договора за превоз.

Опровергават се твърденията на органа, че липсват данни за преминаване на посочените в ЧМР превозни средства през някои от граничните пунктове на РБ в посока Гърция. Видно от справка на МВР се установява, че товарни автомобили, посочени в ЧМР са с рег. [рег.номер на МПС] и рег. [рег.номер на МПС] и са преминали границата на РБ при ГКПП К. на датата на доставките на стоките в Р Гърция, а именно на 20.08.2020г. и на 26.08.2020г. В писмените обяснения на ревизираното дружество е посочено, че стоките с предмет ВОД към гръцките дружества са транспортирани от „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2020“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с последващ превозвач „Александрова Лоджистикс“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Посочено е още, че при продажбите на инвойс [ЕГН] и [ЕГН] товарните автомобили са М. VITO с [рег.номер на МПС] и F. TRANSIT с Д. СА 3467 СХ с шофьор Ц. Ц., което именно се доказва и потвърждава от приложената по делото справка от МВР. /л.101/

Не се споделят аргументи на органа по отношение на формираните изводи,

че не са приложени доказателства за водена кореспонденция и направени заявки от „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2000“ ЕООД към „АЛЕКСАНДРОВА ЛОДЖИСТИК“ ЕООД, за което дружество се твърди, че реално е извършило транспорта. Доказано е по безспорен начин, че посочените в ЧМР товарни автомобили са се движили на датите на предоставяне на стоката в посока Р Гърция и са преминали ГКПП К., а по-късно същия ден са се върнали от същото ГКПП на територията на Р България. В справката е отбелязано и лицето, шофирало автомобилите, дата и часа на преминаване. Собствеността върху товарните автомобили и направените при превоза разходи, за които обстоятелства не са ангажирани доказателства, имат отношение към превозвача и неговите правоотношения с други контрагенти, но не могат да доведат до изводи в негативен аспект за жалбоподателя, защото за него липсва законово задължение да изследва тези обстоятелства и да подлага на анализ дейността и начина на работа, осчетоводяване на разходи и други свързани с работата на самия превозвач и неговите контрагенти.

Разглежданите транспортни документи - приложените ЧМР са съставени в съответствие с изискванията на чл. 6 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки и се ползва до доказване на противното с доказателствена сила, съобразно чл. 9 от същата.

Съгласно чл.6 т.1 от Конвенцията, товарителницата трябва да съдържа: а) мястото и датата на съставянето; б) името и адреса на изпращача; в) името и адреса на превозвача; г) мястото и датата на приемането на стоката за превоз и мястото за доставянето; д) името и адреса на получателя; е) обикновеното наименование на вида на стоката и начина на опаковане, а за опасните стоки - тяхното общоприето наименование; ж) броят на колетите, особената им маркировка и номерата им; з) брутното тегло или изразеното по друг начин количество на стоката; и) разноските, свързани с превоза (превозна цена, допълнителни разходи, митнически сборове и други разноски, възникващи от момента на сключването на договора до доставянето им); й) необходимите инструкции за митническите формалности и други такива; к) указание, че превозът, въпреки всяка противна клауза, е подчинен на режима, установен от тази конвенция.

Видно от данните по делото, жалбоподателят е представил редовно съставен транспортен документ, както и потвърждение за получаване на стоките, като от събраните по делото писмени доказателства се установява, че транспортът е извършен от ревизираното лице посредством превозвачи, от името и за сметка на ревизираното лице. По делото са приложени международни товарителници съдържащи всички необходими реквизити - място на натоварване и разтоварване, вид и количество на получената стока, придружаващите стоката документи и други идентифициращи товара, както и са вписани, превозвача, изпращача и получателя. В предоставените товарителници е попълнена и информация за дата и място на получаване на стоките, положен е подпис на лицето, получило стоката и има печат на дружеството - получател. Също така, международните товарителници са

подписани и подпечатани, както от изпращача, така и от превозвача. Поставения печат и подпис върху ЧМР на получателя на стоката удостоверява, че стоката е получена от него и се ползва с формална доказателствена сила, че изявлението за това изхожда именно от представляващия получателя.

Опровергават се и твърденията на органа, че отсъстват доказателства за плащане по процесните ВОД, в какъвто смисъл е отговора на поставения въпрос пред вещото лице по изготвената ССЕ.

Следва да бъде съобразено и становището на СЕС в Решение от 27 септември 2007 г. по дело С-409/04, в което е посочено, че терминът „изпратени“, съдържащ се в тези две разпоредби, следва да се тълкува в смисъл, че вътреобщностното придобиване на стока е извършено и освобождаването на вътреобщностната доставка се прилага само когато правото на разпореждане като собственик на стоката е прехвърлено на получателя и доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или транспортирана в друга държава членка и че вследствие на това изпращане или транспортиране стоката е напусната физически територията на държавата членка на доставката. Посочено е, че в чл. 28в, част А. буква а/, първа алинея на Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/05 следва да се тълкува в смисъл, че той се противопоставя на това компетентните власти на държавата членка на доставката да задължат доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, на пръв поглед обосноваващи неговото право на освобождаване на вътреобщностните доставки на стоки, да заплати в последствие данък върху добавената стойност върху тези стоки, когато тези доказателства се окажат фалшифицирани, без обаче да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчна измама, доколкото той е предприел всички разумни мерки в рамките на възможностите си, за да подsigури, че осъществената от него вътреобщностна доставка не го довежда до участие в измама.

В конкретния случай не са налице данни ревизираното лице, в качеството си на доставчик на стоки в режим на ВОД, да не е положило в достатъчна степен грижа, за да се увери, че с конкретните доставки не участва в измамна схема с ДДС.

Обратните изводи до които е достигнал органа са неправилни, а фактите от които ги извлича не могат да ги обосноват, доколкото не съществува задължение за доставчика да се е снабдило с доказателства за упълномощаването на представители на получателя, както и с доказателства за съществуването на търговски обекти на получателя по фактурите на посочените адреси. Противното би означавало на търговеца да му се вмени неприсъщото задължение да разследва изцяло търговската дейност на своите контрахенти, да е запознат с търговските практики на партньорите си в други държави и да изисква от тях доказателства за стоящи извън неговия обхват на правоотношения обстоятелства. Дори да се приеме за вярно, че изтъкнатите

взаимообвързаности между жалбоподателя и транспортните дружества правят възможно същите да си създават взаимно изгодни неверни документи с оглед на преследваните общи цели, то това съмнение не може да обоснове категоричен и безпротиворечив извод, че жалбоподателят умишлено и целенасочено е участвал в данъчна измама.

При това положение, настоящата инстанция счита, че жалбоподателят е доказал законовите предпоставки за прилагане на нулева ставка при реализацията на стоките, а противният извод е неправилен и не следва да обложи с ДДС - 20% процесните стоки предмет на декларираните ВОД на основание чл. 86. във връзка с чл. 6. чл. 17, ал. 2. чл. 25 и чл. 82 от ЗДДС.

Предвид това съдът намира, че органите по приходите незаконосъобразно са приели процесните доставки за изпълнени на територията на страната, облагаеми със ставка 20%, съгласно разпоредбата на чл. 12. ал. 1 от ЗДДС и на основание чл. 86. ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС са начислили ДДС в размер на 9 453.24 лв.

Отказ за прилагане на нулева ставка на данъка при ВОД е допустим при наличието на следните предпоставки - когато доставчикът не е изпълнил предвидените от закона задължения в областта на доказването или когато е бил недобросъвестен, т. е. е знаел или е трябвало да знае. че осъществяваната от него операция е част от извършвана от приобретателя измама. В този смисъл е и Решението на Съда на Европейския съюз по дело C-273/11 г.

Настоящият състав счита, че не е доказано наличие на предпоставките за отказ за прилагане на нулева ставка на данъка.

Същите изводи се налага и по отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактура в размер на 160.00 лв. за извършен транспорт по фактура №202... 22 от 31.08.2020 г. във връзка с осъществените ВОД, издадена от „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2020“ ЕООД. Настоящата инстанция намира, че съобразно изложените по-горе мотиви, че се доказва, че транспортната услуга е реално извършена от „ДИМИТРОВ ТРАНСПОРТ 2000“ ЕООД. Жалбоподателят е ангажирал доказателства, позволяващи да се установи транспортирането на процесните стоки от Р България до Р Гърция, поради което фактурата за транспорт е издадена от „Д. Транспорт 2020“ на годно основание и отразява реална доставка.

При наличие на реално осъществена доставка на стока/услуга, предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68 ал.1 т.1 вр. чл. 69 ал.1 т.1 вр. чл. 6 ал.1 от ЗДДС, респ по чл. 168 б. „а“ от Директива 2006/112/ЕС са налице.

Предвид изложеното РА следва да се отмени.

При този изход на спора прененцията на жалбоподателя за присъждане на

сторените по делото разноси е основателна и следва да се уважи за сумата от 850лв. /осемстотин и петдесет/, от които 800лв. възнаграждение на вещо лице и 50лв. държавна такса.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 62-ри състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалбата на „Кръстова вада инвест“ ЕООД ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място] [улица], ет.5, РАН№ Р-22221020006220-091-001/11.05.2021г. издаден от А. Г. М. – началник на сектори и орган възложил ревизията и А. Б. Г. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 1869/10.12.2021г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА НАП да заплати в полза на К. вада инвест“ ЕООД ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място] [улица], ет.5,представявано от управителя П. А. И. сумата от 850 /осемстотин и петдесет/лв. разноси по делото.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните.

СЪДИЯ: