

# РЕШЕНИЕ

№ 6217

гр. София, 26.10.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,**  
в публично заседание на 13.09.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Бозуков**

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **6578** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ПИ ЕНД ТИ СЪРВИС“ ООД, вписано в Търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел при Агенцията по вписванията под ЕИК: 202442396, със седалище и адрес на управление: Република България, обл. С., общ. Столична, [населено място], [улица], ет. 1, ателие 8, представлявано от П. П. С., чрез пълномощника си адв. Б. П. П., вписан в САК, със съдебен и служебен адрес: обл. С., общ. Столична, [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, (Адвокатско дружество С. и П.), срещу Ревизионен акт № Р-22220318005261-091-001/01.03.2021 г., издаден от А. Г. М. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и А. Б. Г., на длъжност Главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 802/25.05.2021 г., издадено от Е. С. П. - заместник директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, с който са установени задължения в размер 468 162.86 лева (четирисотин шестдесет и осем хиляди сто шестдесет и два лева и осемдесет и шест стотинки), от които 366 028.86 лева (триста шестдесет и шест хиляди и двадесет и осем лева и осемдесет и шест стотинки) задължения за данък върху добавената стойност и 102 136 лева (сто и две хиляди сто тридесет и шест лева) лихви.

С жалбата се твърди, че в Ревизионния акт липсва конкретика относно всяка доставка по съответната фактура, както и информация на базата на какъв извод се приема, че не е осъществена тристранна операция, защото към всяка фактура липсвало посочване

кой е транспортния документ и кой от реквизитите на С. не дава необходимата яснота относно пристигането на стоката на крайната дестинация, а това кой е предмета на доставката можело да се установи от С., тъй като се вписвал номера на шаси или номера на двигател на автомобила, който е транспортиран и това давало достатъчна яснота за предмета на тристранната операция.

В съдебно заседание жалбоподателят „ПИ ЕНД ТИ СЪРВИС“ ООД, чрез /АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО С. И П./, редовно уведомен, се представлява от адв.П.. Адв.П. моли съдът да постанови решение, с което да отмените в обжалваните части процесния РА. Претендира разноски, за което представя списък. Моли за срок за писмени бележки.

Ответникът за Директор на „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, редовно уведомен, се представлява от юрк.В.. Юрк.В. моли съдът да отхвърли жалбата като неоснователна по съображения, изложени в решението. Моли за срок за писмени бележки. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 7223,63 лева.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220318005261-020-001/04.09.2018 г., връчена на 18.02.2019 г., издадена от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена съгласно Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г./, с която е възложено извършването на ревизия на „ПИ ЕНД ТИ СЪРВИС“ ООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.18 г. до 31.08.18 г., както и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2017 г.

Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-2222031005261-020-002/05.09.18 г. е разширен обхватът на ревизията за определяне на Задълженията за корпоративен данък по ЗКПО, а именно - 2013 г., 2014 г. и 2017 г.

За продължаване на срока за извършване на ревизията от органа, възложил същата, са издадени Заповеди № Р-22220318005261-020-003 от 05.09.2018 г. и № Р-22220318005261-020-004 от 07.12.2018 г. Срокът е продължен до 13.02.2019 г.

На основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК със Заповед №Р-22220318005261-ЗИД-001 от 12.02.2019 г., издадена от Г. П. Д., изпълнителен директор на НАП, и ЗИЗВР № Р-22220318005261-020-005/12.02.2019 г., срокът за извършване на ревизията е продължен до 13.08.2019 г.

На основание чл. 34 от ДОПК производството е спряно със Заповед № Р-22220318005261-023-001/03.06.2019 г. поради открити административни процедури за обмен на информация между компетентните органи на Република България, Х. и Италия съгласно Регламент на /ЕС/№904/2010 на Съвета от 07 октомври 2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност /Регламент на /ЕС/ №904/2010/. На основание чл. 3 от ДОПК производството е възобновено със Заповед №Р-22220318005261-143-001 от 10.02.2020 г.

Съгласно ЗИЗВР №Р-22220318005261-020-006/10.02.2020 г. срокът за извършване на ревизията е продължен до 21.04.2020 г. Заповедите са издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад РД №Р-22220318005261-092-001 /31.12.2020 г. връчен на 28.01.2021 г. Срещу констатациите е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал 5 от ДОПК с вх. № 58-00-47#2/10.02.2021 г., прието за процесуално допустимо, а разгледано по същество за неоснователно.

Ревизията приключила с РА №Р-22220318005261-091-001 от 01.03.2021 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и А. Б. Г., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. ръководител на ревизията. РА е връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 05.03.2021 г.

С РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 367 226,66 лв. и лихви за забава в размер на 102 136.00 лв., предмет на спор в настоящото производство.

С Цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22220318005261-040-001/25.09.2018 г., №Р-22220318005261-040-002/17.10.2018 г., №Р-22220318005261-040-003/04.02.2019 г. От ревизираното лице са представени изискваните документи, подробно описани в РД.

Изпратени са Искания за извършване на действия от други контролни органи - № Р-22220318005261-032-001/06.12.2018 г. и № Р-22220318005261-032-002 / 01.02.2019 г. до СДВР Отдел „Пътна полиция“. С придружителни писма вх. №58-00-47/09.01.2019 г. и №58-00-137 / 08.03.2019 г. са представени исканите документи. Връчено е Искане за представяне на информация от трети лица №Р-22220318005261-041-001/21.01.2019 г. до Главна дирекция Национална дирекция /ГДНП/. Получен отговор с вх. №58-00-137 / 08.03.2019 г.

Изпратено е Искане за представяне на информация от трети лица № Р-22220318005261-041-002/21.01.2019 г. до Изпълнителна агенция автомобилна администрация /И./. Не е получен отговор.

Връчено е Искане за представяне на информация от трети лица № Р-22220318005261-041-003/01.02.2019 г. до Център за градска мобилност. Получен е отговор с вх. №ЕО-15-00-37/19.02.2019 г.

Изпратени са запитвания до данъчните администрации на Италия и Х. относно следните дружества:

- V. A. VIN № I.. Получен е отговор V. BG 030412 IT 3139 car 20190611 AF RI R.

- RR V. DI R. R. VIN № I.. Получен е отговор V. BG 030415 IT 27266-19-MP 20190531 AF RI R.

- M. T. M. T. D.O.O. VIN № H.. Получен е отговор V. BG 030416 HЯ 910011902346 20190531 AF RI R.

- A. DI G. A. VIN № I.. Получен е отговор V. BG 030414 IT 3135 car 20190903 AF RI R.

- L. C. AND Y. S. VIN № I.. Получен е отговор V. BG 030413 IT 3138-car 20190611 AF RI R.

С Протокол за присъединяване на документи от друго производство № Р-22220318005261-П.-001 от 01.12.2020 г. с приобщен протокол №П-22220320099075-073-001 от 30.07.2020 г., ведно с Всички доказателства.

През ревизирания период дружеството е извършвало дейност - по отдаване под наем на автомобили, както и доставки като посредник в тристранни операции.

Посочено е, че дружеството е декларирало тристранни операции с данъчна основа в общ размер на 2 132 050.33 лв. с придобиващи: M. T. M. T. D.O.O., V. A., L. C. AND Y. S., A. DI G. A., W. S.R.L., RR V. DI R. R..

След справка в информационната система на НАП – „V. работен режим“ относно валидност на VIN номерата на контрагентите е установено, че същите са валидни.

С цел установяване декларираните доставки и участието на ревизираното дружество като посредник в тристранна операция са изпратени запитвания до Италия и X., както следва:

Относно V. A. е получен е отговор V. BG 030412 IT 3139- car 20190611 AF RI R със следното съдържание: „Данъчните органи посетиха адреса на управление, но не намериха никого. От данъчния регистър се разбира, че компанията трябва да има друг офис в Б.. Впоследствие данъчните служители се опитаха да направят данъчно посещение на това място, но намериха друга компания AD R. S. /1T05752240654/ без връзка с г-н V.. На 07.10.2019 г. дружеството е дерегистрирано от базата данни на V.“.

Получена е молба V. IT BG-178604-1/20/BC BG 032705 20200612 AF RI, съгласно която: „Справка в данъчния регистър показва, че данъчното седалище на едноличното дружество с „адрес липсва, Б.“. Същото „е прехвърлило местожителството в чужбина, регистрирано в Регистър за регистрирани в чужбина италиански лица от 02.02.2018 г. Въпросната компания представя рискови профили, характерни за фирми фигуранти, не подава ДДС и интрастат декларации, въпреки големия обем вътрешнообщности покупки“.

Ревизираното дружество декларира доставки като посредник в тристранна операция. Видно от полученото запитване от италианската приходна администрация от италианското дружество няма декларирани В. от български доставчици и посредници в тристранни операции, декларирани във V. декларациите.

Относно RR V. DI R. R.

Получен е отговор V. BG 030415 IT 27266-19-MF 20190531 AF RI R със следното съдържание: „Италианското ET R. R. - V. N.. 102 – 80053 C.&mmare di S. (N.) - I. е регистрирана от 03.14.2018 г. и има право да извършва вътреобщностна търговия от 03.03.2018 г. Законен представител на италианското дружество е г-жа R. R., родена в C. di S. (NA) на 06.29.1985 - данъчен адрес. V. N., 102 80053 C. di S. (I.)“

Данъчен номер R., Италианският търговец R. R. няма Действащ адрес на управление, а данъчният адрес е място, на което не могат да бъдат складирани тези стоки. Г-жа R. R. е била официално призована, но тя никога не се е явявала в данъчния офис, затова не разполагаме с полезна документация, за да отговорим на молбата ви за информация. Всички вътреобщностни търговски сделки посочени в молбата ви за информация, както и сделки, касаеш и други ЕС търговци, никога не са били декларирани съгласно системата V., R. R. никога не е плащала ДДС и никога не е подавала ДДС декларации. За всички вътреобщностни сделки сме изготвили Доклади от тези проверки за загубени счетоводни записи на всички ДДС регистри за вътреобщностни сделки, за нарушения на задължението за фактуриране на облагаеми сделки, за нарушения на задължението за представяне на V. декларации, за нарушения

при водене и недеклариране на ДДС записи, за нарушения от неподаване на данъчни декларации по ДДС и за нарушения на задължението за плащане на ДДС. Относно М. Т. М. I. D.O.O. Получен е отговор V. BG 030416 HR 910011902346 20190531 AF RI R със следното съдържание: „По искане за представяне на информация на данъчните органи самият данъкоплатец не е отговорил, но част от документацията и данните са били събрани от счетоводното дружество, която понастоящем обслужва счетоводно хърватския данъкоплатец.

Получените фактури на българския данъкоплатец са. Както следва: фактура № 515/09.01.2018 г. на стойност 17 300,00 евро; фактура № 516/10.01.2018 г. на стойност 14 800,00 евро; фактура № 517/18.01.2018 г. на стойност 20 000,00 евро и фактура № 662/23.07.2018 г. на стойност 124 600,00 евро.

Посочено е, че фактура № 662 е била анулирана на 05.09.2018 г. Сходна ревизия е установила, че е издадена нова фактура № 580/05.09.2018 г. за превозното средство от българския данъкоплатец на F. D.O.O., HR032784665358 на същата стойност. Кредитно известие по фактура № 662 не е представено. Въпросното превозно средство P. P. 4E H., с номер на шаси W. 30207 е регистрирано в X. като собственост на F. D.O.O., HR032784665358 с дата на придобиване 14.09.2018 г. Превозно средство по фактура № 517/18.01.2018 г. не е било регистрирано в X., нито е налична документация за неговото получаване. Хърватския търговец е отразил и начислил ДДС върху придобиването на стойност 52 100,00 евро /17 300 + 14 800 + 124 600 - 124 600/. Съгласно счетоводните документи на доставчика P&A. T S. S. се установи, че хърватският търговец в периода от 01.01. до 31.08.2018 г. е направил плащания към българския търговец на обща стойност 101 180,00 евро. Не е било установено, че хърватският данъкоплатец е отразил придобиването или продажбата на германския данъкоплатец A. DI G. A.. X. търговец е представил 14 фактури за продажба към италианския търговец G. A. I.. На 09.07.2019 г. е образувано производство за определяне на условията за откриване на производство по несъстоятелност срещу М. Т. М. T. D.O.O.

-Относно A. DI G. A.

-Получен е отговор V. BG 030414 IT 3135-саг 20190903 AF RI R със следното съдържание: „Бизнесът/търговецът е прекратен на 01.10.18 г. Данъчните служители уведомиха собственика на едноличния търговец/предприятие с призовка и го помолиха да представи документацията относно бизнес отношенията с вашия търговец. Призовките не бяха връчени, тъй като италианският данъкоплатец не може да бъде открит. Поради това данъчните служители не успяха да съберат никаква информация. Данъчните служители подозират, че сделките не са се случвали“.

-Отделно от горното с Протокол за присъединяване на документи от друго производство № P-22220318005261-П.-001/01.12.2020 г. е приобщен протокол № П-22220320099075-073-001/30.07.2020г., ведно с всички доказателства. Проверката е извършена по повод запитване от данъчната администрация на Италия V. IT BG-178604-1 20 BC BO 032705 20200612 AF RI R. Посочено е, че при извършената проверка, както и при извършената ревизия във връзка с декларираните тристранни операции с получател V. A. I. от страна на дружеството не са представени: копия на договори, приемо-предавателни протоколи и други документи, съставяни по повод издадените фактури; копия на транспортни документи към всяка фактура за доказване на транспорта от доставчика до крайния получател /CMR, товарителници или други документи удостоверяващи транспорта; заверени копия на писмени потвърждения от

придобиващите в тристранните операции, удостоверяващи, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, и количество на стоката и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и дължостното му качество, име на лицето, получило стоките; копие на търговска кореспонденция вкл. по e-mail осъществявана по повод горепосочените доставки.

Органите по приходите са посочили, че обстоятелствата, че регистрираното по ЗДДС лице е посредник в тристранна операция подлежат на доказване съгласно чл. 9, от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност ДДС/ със следните документи: фактура, издадена от прехвърлителя в тристранната операция, в която е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника; фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1 от ППЗДДС, издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата членка, където стоките пристигат; 3. V.-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която е издадена фактурата по т. 2; 4 .1 писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, или в случай на транспорт на стоките чрез куриерска услуга-номер на товарителницата. Ревизираното дружество декларира доставки като посредник в тристранна операция.

Посочено е, че съгласно получените отговори на запитванията до италианската Приходна администрация от италианските дружества няма деклариран В. от преки доставчици и посредници в тристранни операции, декларирани във V. декларациите, с изключение на доставките към L. C. AND Y. S. с V. 1T05356150655. Посочено е, че същите обстоятелства се потвърждават и от получения отговор от Хърватската данъчна администрация по отношение на декларираните доставки към M. T. M. T. D.O.O Съгласно чл. 9, ал. 3 от ППЗДДС в случай че посредникът в тристранната операция не се снабди с Документите по ал. 2 на същия член до изтичането на данъчния Период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от закона би станал изискуем, се счита, че вътреобщностното придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника. В случая Представените международни товарителници /С./, не съдържат всички реквизити, а отбелязванията върху документите са нечетливи и/или неясни. Издателите на акта са приели, че тристранна операция не е налице, тъй като липсват писмени потвърждения - документи по чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС. На следващо място е прието, че недеklarирането на В. или тристранни операции от придобиващите, за което са получени отговори от италианската и хърватската данъчна администрация, е допълнително доказателство за това, че същите не са крайни получатели по посочените сделки.

Преценено е, че за декларираните тристранни операции не са изпълнени условията по чл. 15 от ЗДДС. Позовавайки се на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС е прието, че е налице вътреобщностно придобиване /В./, с място на изпълнение на територията на страната.

На основание чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС върху данъчната основа на издадените фактури допълнително е начислен ДДС в размер на 20 % в общ размер на 366 228,86 лв. и е начислена лихва за забава в общ размер на 102 136,00 лв. по периоди, подробно описани в РД.

Жалбоподателят оспорил процесния ревизионен акт по административен ред, като изтъква, че посочените констатации и определени данъчни задължения са необосновани и немотивирани. Навежда доводи за незаконосъобразност на РА като издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон. Намира за неправилни изводите на ревизиращите органи, че не е осъществена тристранна операция към M. T. M. T. D.O.O., V. A., L. C. AND Y. S., A. DI G. A., W. S.R.L., RR V. DI R. R., защото органите по приходите са приели, че доставките са с място на изпълнение на територията на страната, като се позовават на обмен на информация с данъчните органи на Република Италия и Х.. Изтъква още, че в хода на ревизионното производство „ПИ ЕНД ТИ СЪРВИС“ ООД е представило всички изискуеми от закона документи, а именно: фактури, издадени от прехвърлителя по тристранните операции; фактури издадени от него в качеството му посредник, отговарящи на изискванията на чл. 79, ал. 2, т. 1 от ППЗДДС, като всички посочени документи съдържали изискуемите от закона реквизити.

Счита за неоснователни доводите на ревизиращия орган, че „ПИ ЕНД ТИ СЪРВИС“ ООД не е Изпълнило условията на чл. 15 от ЗДДС само поради факта, че от контрагентите не са декларирани В., не са открити на адресите си или не са подавани V. декларации. Смята, че фактурите позволяват да се установи реалният получател на стоките, предмет на доставка затова ревизиращият орган погрешно е приел, че ревизираното лице, в качеството на посредник в тристранна операция, не разполага със задължителния минимум от необходимите документи, доказващи обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС. Посочва, че документите издадени във връзка с операциите отговарят на регламентираните в чл. 9 от ППЗДДС изисквания.

Посочва, че съгласно чл. 9 ал. 2, т. 4 от ППЗДДС и с оглед представените писмени доказателства може да се установи, че стоките са получени от контрагентите - крайните приобретатели на стоките по тристранните операции, а това било така, защото стоката е видна от транспортните документи - колите са описани с достатъчно идентификационни данни. Представил доказателства по опис - фактури с приложения, протоколи с приложения и ЧМР, част от които нечетливи и без превод на български език. Прави искане за отмяна на РА.

Ответникът, като взел предвид жалбата и събраните по преписката доказателства, потвърдил Ревизионен акт №Р-22220318005261-091-001/01.03.2021 г., издаден от А. Г. М. - орган, възложил ревизията, и А. Бор иелавова Г. - ръководител на ревизията, в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м .01.2018 г. до м. 08.2018 г., ведно със съответните лихви.

По делото е изготвена и приета ССЧЕ.

**При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:**

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка, дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № Р- 22220318005261-091-001/01.03.21 г. е издаден от компетентни органи в кръга на определените им правомощия и в предвидената от закона форма, съгласно чл. 119, ал. 2 и чл. 120 ДОПК. РА, РД, ЗВР и всички ИЗВР са подписани с квалифицирани електронни подписи на издателите им съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени и веществени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени от жалбоподателя. Атакуваният РА е издаден в предвидената форма и съдържание по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В хода на ревизията е установено, че дружеството е декларирало тристранни операции с данъчна основа в общ размер на 2 132 050,33 лв. с придобиващи: М. Т. М. Т. D.O.O., V. A., L. C. AND Y. S., A. DI G. A., W. S.R.L., RR V. DI R. R.. След справка в информационната система на НАП - „V. работен режим“ относно валидност на VIN номерата на контрагентите е установено, че същите са валидни. Във връзка с декларираните тристранни операции органите по приходите са изпратили запитвания до Италия и Х. и са получени отговори, подробно описани в РД. Посочено е, че съгласно получените отговори на запитванията до италианската приходна администрация от италианските дружества няма деклариран В. от български доставчици и посредници в тристранни операции, декларирани във V. декларациите, с изключение на доставките към L. C. AND Y. S. с VIN I.. Отбелязано е, че същите обстоятелства се потвърждават и от получения отговор от Хърватската данъчна администрация по отношение на декларираните доставки към М. Т. М. Т. D.O.O. В обобщение органите по приходите са приели, че за декларираните тристранни операции не са изпълнени условията по чл. 15 от ЗДДС. Позовавайки се на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС е прието, че е налице вътреобщностно придобиване /В./, с място на изпълнение на територията на страната.

На основание чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗД ДС върху данъчната основа на

издадените фактури допълнително е начислен ДДС в размер на 20 % в общ размер на 366 228,86 лв. и е начислена лихва за забава в общ размер на 102 136,00 лв. по периоди, подробно описани в РД.

Съдът счита, че хода на съдебното производство не се ангажираха доказателства, които да оборят констатациите на органите по приходите. Не се представиха и доказателства, които да обосноват извод, че са изпълнение условията на чл. 15 от ЗДДС за декларираните тристранни операции. От приетото по делото заключение по ССЕ, което съдът кредитира, е видно, че не може да се направи извод, че са налице плащания от клиентите на жалбоподателя, тъй като не може да се направи връзка с конкретни фактури, издадени от „ПИ ЕНД ТИ СЪРВИС“ ООД. Вещото лице прави заключение също, че на „ПИ ЕНД ТИ СЪРВИС“ ООД са издадени фактури с предмет транспортни услуги, но в предмета на фактурите не са видими данни за обвързка с фактурите, издадени от дружеството на получателите по декларираните тристранни операции. Тоест обосновава се извод, че не са налице доказателства за извършен транспорт.

В чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС / в сила от 21.02.2012 г./ са посочени документите, с които трябва да разполага посредникът в тристранната операция. Сред тях, освен фактури и V.-декларация за съответния данъчен период, е посочено и писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница. В алинея 3 на чл. 9 е закрепена законова фикция, която влиза в действие, в случай, че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2 до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от закона би станал изискуем. В този случай се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника. Доказателства в този смисъл не са ангажирани. Този извод се подкрепя и от получените отговори от данъчните администрации на Италия и Х.. При липсата на ангажирани доказателства, че стоките са обложени в държавата членка, където са пристигнали или е завършил превозът им, то мястото на изпълнение на вътреобщностните придобивания е територията на страната. В подкрепа на гореизложените мотиви е практиката и на Върховния административен съд /ВАС/, обективизирана в Решение №15858/21.12.2017 г. по адм. д. №8876/2016 г., VIII отд. на ВАС и Решение №850/21.01.2019 г. по адм. д. №8323/2018 г., I отд. на ВАС.

Съгласно чл. 15 от ЗДДС тристранна операция е доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки А, Б и В, за които са налице едновременно следните условия: 1. регистрирано лице в държава членка А (прехвърлител) извършва доставка на стока на лице, регистрирано в държава членка Б (посредник), което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в държава членка В (придобиващ); 2. стоките се транспортират директно от А до В; 3. посредникът

не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В; 4. Придобиващият начислява ДДС като краен получател по доставката. Т. операция по определение не е нито В., нито ВОД, предвид чл. 7, ал. 5, т. 6 от ЗДДС и чл. 13, ал. 4 от ЗДДС. Разпоредбата на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС предвижда, че независимо от ал. 2 мястото на Изпълнение на вътреобщностното придобиване е държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, когато са налице едновременно следните условия: посредникът в тристранна операция придобива стоките под идентификационния си чл. 94, ал. 2; 2. лицето по т. 1 осъществява последваща доставка на стоките до придобиващия в тристранната операция; 3. лицето по т. 1 издаде фактура за доставката 2, (отговаряща на изискванията на чл. 114, в която посочи, че е посредник в тристранната операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия в тристранната операция; 4. Лицето по т. 1 декларира доставката по т. 2 във V.-декларация за съответния данъчен период.

В чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС / в сила от 21.02.2012 г./ са посочени документите, с които трябва да разполага посредникът в тристранната операция. Сред тях, освен фактури и V.-декларация за съответния данъчен период, е посочено и писмено възражение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на доставката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница. В алинея 3 на чл. 9 съществува законова фикция, която влиза в действие, в случай, че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2 до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от закона би станал изискуем. В този случай се счита, че вътреобщностното придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника. На първо място. Съдът счита, че тристранна операция не е налице, тъй като липсват писмени потвърждения - документи по чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС. На следващо място недеklarирането на В. от придобиващите, макар и да не е самостоятелно основание да не се приеме получаване от придобиващите, е косвено доказателство за това. Не на последно място, представените международни товарителници /С./ не съдържат всички реквизити, а съответните отбелязвания върху документите са нечетливи и/или неясни.

В съответствие с доказателствата съдът счита, че ревизиращият екип обосновано и правилно е приел, че липсват доказателства за получаването на стоката от хърватското и италианските дружества, т.е. не се установява, че процесните сделки са част от тристранна операция. Този извод се извежда както от получената официална информация от италианската и хърватска данъчна администрация, така и от липсата на потвърждения за получаване на стоките от посочените получатели. От ревизираното лице са представени единствено фактури и С.. Правната уредба на международната товарителница е дадена в Конвенция за договора за международен

автомобилен превоз на стоки /С./, ратифицирана с Указ № 1143 на Държавния съвет от 29.07.1977 г., ДВ, бр. 61 от 05.08.1977 г., в сила за България от 18.01.1978 г. (Конвенцията). В приложното поле на Конвенцията се включват договорите за автомобилен превоз на стоки, когато мястото за приемане на стоката за превоз и предвиденото място за доставянето ѝ се намират в две различни държави, от които поне една е договаряща се страна (чл. 1 от Конвенцията). Според чл. 4 от Конвенцията договорът за превоз на товари се установява с товарителница, а според чл. 9 от Конвенцията товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията на договора и получаването на товара от превозвача. От тълкуването на посочените две разпоредби следва изводът, че товарителницата удостоверява единствено облигационното /превозно правоотношение/ и предаването на стоката на превозвача, но не и доставката на тази стока и предаването ѝ на крайния получател.

Посоченото обстоятелство се подкрепя и от разпоредбата на чл. 6 от Конвенцията, доколкото като необходими реквизити С. не са посочени дата, място, подпис и печат на получателя. Следователно, С. сама по себе си, при липса на изрично направени волеизявления в тази насока (дата и място на получаване, подпис на получателя), не може да удостовери предаването на конкретна стока на получател в друга страна членка. В допълнение следва да се изложи, че с ИИДПОЗЛ от ревизирания субект са изискани всички съпътстващи документи, сред които транспортни документи и др. От представените международни товарителници се установява, че върху част от тях липсва номер на самата товарителница, Липсва посочване на номер на фактура, както и описание на приложените документи, с оглед идентифициране на страните по тристранната операция. Липсва номер на превозно средство, с което е извършен транспортът на стоките. Предвид характера на стоките, а именно моторни превозни средства, следва да се посочи, че за тяхното транспортиране е необходимо специализирано средство, на което да бъдат натоварени или наличие на платформа за превоз. Не са представени документи, доказващи възможността на посочения превозвач да извърши услугата, въпреки изричното им изискване. Необходимо е да се посочи, че непълнотата или липсата на някои реквизити като неписване на името на превозвача, само номерът на транспортното средство, непосочване на мястото на разтоварване, името и качеството на лицето, получило стоките не прави документите недостоверни. Нередовността на международната товарителница на основание чл. 4 от Конвенцията не засяга съществуването и действието на договора за превоз.

Непопълването на отделни клетки или неправилното им попълване не води до загуба на доказателствената сила на товарителниците, но предвид липсата на потвърждения от получателя и множеството недостатъци на представените международни товарителници, ценени в тяхната съвкупност, обосновават извод за липса на осъществена тристранна операция. Следва да бъде споменато, че съгласно чл. 138, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на ЕО от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, съдържащ се в глава 4, озаглавена „Освобождания на вътреобщностни сделки, държавите-членки освобождават доставката на

стоки, изпратени или превозени по предназначение извън съответната им територия, но на територията на общността, за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго задължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това качество в държава-членка, различна от тази, в която е започнало изпращането на стоката. Механизмът, който е създаден с този преходен режим, се състои в освобождаване на извършената чрез вътреобщностно изпращане или вътреобщностна доставка в държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките и същевременно облагане на вътреобщностното придобиване в държавата членка по пристигане.

По този начин се гарантира ясно разграничение на данъчния суверенитет на съответните държави членки, избягва се двойното данъчно облагане и се обезпечава данъчния неутралитет, присъщ на общата система на ДДС - Решение по делото T. и др. точка 25, Решение по делото C., точка 23 и Решение от 22 септември 2012 г. по R, C-587/10, т. 28. Съгласно постоянната практика на СЕС освобождаването на вносната доставка на дадена стока става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на приобретателя и продавачът докаже, че посочената стока е изпратена или транспортирана в друга държава членка и че вследствие на това изпращане или транспортиране, същата стока е напуснала и територията на държавата членка на доставката - Решение по делото 1 eicos и 42, Решение по делото tw oh international, точка 23, Решение по делото R.. I Решение от 16 декември 2010 г. по дело Euro T. H., C-430/00, точка 20. и липсата на ангажирани доказателства, че стоките са обложени в държавата където са пристигнали или е завършил превозът им, то мястото на изпълнение на вътреобщностните придобивания е територията на страната. В тази хипотеза тълкувателно приложимо поради сходство на фактическият състав е Решението на СЕС съединени дела C-536/08 и C-539/08, с което е разяснено, че когато стоките са като вътреобщностни придобивания, за които се приема, че са осъществени в държава членка по идентификация съгласно член 286, А. параграф 2. първа алинея от Шеста директива, но не са били в действителност внесени в посочената държава членка, да се счита, че посочените сделки пораждат „право на приспадане“ по смисъла на член 17 от Шеста директива. Следователно такива вътреобщностни придобивания не могат да се ползват от общия режим на приспадане, предвиден в посочения член, СЕС подчертава, че предвиденият в член 17 от Шеста директива общ режим на приспадане на данъка няма за цел да измести, като разглежданото в Главното производство, специалния режим по член 286, А, параграф 2, втора алинея от тази директива, който се основава на механизъм за намаляване на данъчната основа, като позволява да се коригира двойното данъчно облагане. Освен това предоставянето на право на приспадане в този случай би могло да лиши член 286, А, параграф 2, втора и трета алинея от Шеста директива от полезно действие, тъй като данъчнозадълженото лице, след като се е ползвало от право на приспадане в държавата членка издала идентификационния номер, вече не би имало интерес да установи облагането на разглежданото вътреобщностно придобиване в държавата членка по пристигане на пратката или на транспорта.

Едно такова решение би могло в крайна сметка да застраши прилагането на основното правило, според което при вътреобщностното придобиване се приема, че мястото на облагане се намира в държавата членка на пристигане на пратката или на транспорта, а именно държавата членка на крайно потребление, каквато е целта на преходния режим. По тези съображения е прието, че член 17, параграфи 2 и) 3, както и член 286, А, параграф 2 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадължено лице, което се намира в положението, посочено в член 286, А, параграф 2, първа алинея няма право на приспадне, незабавно на начисления по получено вътреобщностно придобиване ДДС.

В подкрепа на гореизложените мотиви е практиката и на Върховния административен съд /ВАС/, обективизирана в Решение №15858/21.12.2017 г. по адм. д. №8876/2016 г. VIII отд. на ВАС И Решение №850/21.01.2019 г. по адм. д. №8323/2018 г., I отд. на ВАС.

Съдът кредитира заключението по изготвената ССЧЕ, но то не променя изводите на РЕ и АО.

От него става ясна, че от представените Банкови извлечения от с/ка в евро на „Пи Енд Ти Сървис“ ООД за 2018г., се установяват преводи от контрагенти, на които са издадени фактури, в предмета на спора по делото (Таблица № 2 и 3). От съпоставката на входящите преводи по банкова с/ка в евро на „Пи Енд Ти Сървис“ ООД (Таблица № 4) с фактурите издадени от „Пи Енд Ти Сървис“ ООД (посредник) на контрагенти (придобиващи лица), в тристранни операции (Таблица № 2), предмет на спор по делото, се установи:

От 3 от общо 4 контрагенти в таблиците, са видими преводи по с/ка- та в евро на „Пи Енд Ти Сървис“ ООД, по данни от Извлеченията за 2018г. Преводите са кръгли суми с обяснителен текст на чужд език, в който не се съдържа информация за фактура (invoice), за която се отнасят. В този смисъл, преводите не могат да се разграничат по отделни фактури. В Общата хронология (със счетоводни записвания по кореспондиращи с/ки) за периода 01.01.2018г. - 31.12.2018г., преводите са отразявани последователно, без насочване към конкретни фактури. При единия от доставчиците в Таблица № 4, общият размер на преводите превишава общия размер по фактурите, което би следвало да означава, че сметните взаимоотношения на „Пи Енд Ги Сървис“ ООД с него, не се изчерпват само с фактурите по делото.

На „Пи Енд Ти Сървис“ ООД са фактурирани транспортни услуги. Фактурите, които се намират по делото са в Таблица № 5. Фактурите са на чужд език. В предмета на фактуриране не са видими данни за обвързка с фактурите в Таблица № 3. В Оборотната ведомост за 2018г., по с/ка 602 „Разходи за външни услуги“ (602/2 „Транспорт“) са отразени 22100,89 лв.

Фактурите, издадени от „Пи Енд Ти Сървис“ ООД (посредник) на контрагенти (придобиващи лица), в тристранни операции, с извлечение на характеризиращи данни от фактури и съпътстващи ги документи по делото са в Таблица № 6. В таблицата са извлечени данни за продажби (покупки) по т. 3. Видимо е съответствие в реквизити, като вид МПС, шаси (рама).

Предвид гореизложеното, съдът счита, че РА е правилен и

законосъобразен и следва да бъде потвърден.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, в размер на 7223,63 лв., определен съобразно материалния интерес по делото по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, Трето отделение, 71 състав

### Р Е Ш И:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „ПИ ЕНД ТИ СЪРВИС" ООД, вписано в Търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел при Агенцията по вписванията под ЕИК: 202442396, със седалище и адрес на управление: Република България, обл. С., общ. Столична, [населено място], [улица], ет. 1, ателие 8, представлявано от П. П. С., чрез пълномощника си адв. Б. П. П., вписан в САК, със съдебен и служебен адрес: обл. С., общ. Столична, [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, (Адвокатско дружество С. и П.), **срещу** Ревизионен акт № Р-22220318005261-091-001/01.03.2021 г., издаден от А. Г. М. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и А. Б. Г., на длъжност Главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 802/25.05.2021 г., издадено от Е. С. П. - заместник директор на Дирекция „ОДОП" при ЦУ на НАП, с който са установени задължения в размер 468 162.86 лева (четирисотин шестдесет и осем хиляди сто шестдесет и два лева и осемдесет и шест стотинки), от които 366 028.86 лева (триста шестдесет и шест хиляди и двадесет и осем лева и осемдесет и шест стотинки) задължения за данък върху добавената стойност и 102 136 лева (сто и две хиляди сто тридесет и шест лева) лихви.

**ОСЪЖДА** „ПИ ЕНД ТИ СЪРВИС" ООД, вписано в Търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел при Агенцията по вписванията под ЕИК: 202442396, със седалище и адрес на управление: Република България, обл. С., общ. Столична, [населено място], [улица], ет. 1, ателие 8, представлявано от П. П. С., да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 7223,63 /седем хиляди двеста двадесет и три, 63 ст./ лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

**СЪДИЯ:**

