

# РЕШЕНИЕ

№ 3696

гр. София, 09.07.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 11.06.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Проданова**

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **1366** по описа за **2016** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 197 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), вр. чл. 92, ал. 11 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС).

Образувано е по жалба на [фирма] срещу Акт за прихващане или възстановяване (А.) № Р 22000115006333-171-001/04.12.2015 г. за прихващане или възстановяване по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС, издаден от Надежда Б. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № П-16/23.12.2015 г. на заместник-директор на Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С..

В жалбата се оспорват се като неправилни формираните от ответника изводи по фактите и правото. Претендират се разноските по водене на делото.

В съдебно заседание, жалбоподателят не изпраща процесуален представител. В предходно съдебно заседание са представени писмени бележки и е направено искане за присъждане на разноски.

Процесуалният представител на зам. - директора на ТД на НАП - С. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните, счита за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22000115006333-020- 003/10.11.2015 г. по описа на ТД на НАП - С. е образувано ревизионно производство на [фирма],

ЕИК[ЕИК] по ЗДДС. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 12.10.2012 г. с предмет на дейност през ревизирия период - международен превоз на пътници и товари, комисионни и спедиционни сделки.

От [фирма] е подадена Справка-декларация по ЗДДС в срока по чл. 125, ал. 5 от ЗДДС с вх. № 01001739759/14.07.2015 г. за данъчен период от 01.06.2015 г. до 30.06.2015 г., съгласно която е деклариран ДДС за възстановяване в размер на 23 365.88 лв., посочен в клетка 81 от справка-декларация на основание чл. 92, ал. 3 от ЗДДС. За следващия период – м.07.2015 г. е подадена Справка-декларация по ЗДДС в срока по чл. 125, ал. 5 от ЗДДС с вх. № 01001753039/14.08.2015 г. с деклариран ДДС за възстановяване в размер на 10 871.50 лв.

С Акт за прихващане или възстановяване по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС са възстановени на [фирма] сума в размер на 0 /нула/ лева, представляваща ДДС за възстановяване за периода 01.06.2015 г. - 31.07.2015 г. А. е издаден на основание чл. 92, ал.11 от ЗДДС, във връзка с деклариран ДДС за възстановяване по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС в справка-декларация с вх. № 01001739759/14.07.2015 г. и справка-декларация с вх. № 01001753039/14.08.2015 г., в хода на извършвана ревизия, възложена с ЗВР № Р-22000115006333-020-003/10.11.2015 г.

В периода на извършвана ревизия, [фирма] не предоставя изисканите от органа по приходите документи с които да се обоснове наличието на конкретните доставки и услуги извършвани през ревизирия период. Декларираният данъчен кредит произтича от включени в дневника за покупки - фактури за транспортни услуги от български доставчици, подробно описани в А.. Дружеството декларира и услуги по чл. 21, ал.2 с място на изпълнение на територията на друга държава членка на ЕС с начислен ДДС от 0%. От извършена проверка в информационната система на НАП - V., както и получена справка за обратна информация с Гърция по тримесечия е констатирано множество различия в декларираните услуги от РЛ към гръцки клиенти и декларираното от тях към български доставчици. Дружеството извършва за своите клиенти - услуги, за които издава фактури с предмет „транспортни услуги в ЕС“. За доказване на международния транспорт дружеството предоставя ЧМР, като същите съдържат реквизитите на други превозвачи. [фирма] не притежава необходимата обезпеченост за извършването на декларирания обем транспортни услуги. Твърди се, че е осъществявана спедиция на международен транспорт, но не са налични задължителните документи, които я доказват извършваната дейност - заявки и друга търговска документация между клиентите и РЛ, както и между доставчиците и [фирма]. Всички тези факти са индивидуализирани с Протокол № 1070169/25.11.2015 г.

За същия период, от [фирма] не са представени и всички необходими документи, удостоверяващи извършени транспортни услуги в ЕС по реда на ЗДДС. За целите на документиране на доставките с нулева ставка на данъка, в ППЗДДС са посочени документите, въз основа на които се удостоверява осъществяването на тези доставки. В конкретния случай, от [фирма] не са представени всички необходими документи, регламентирани в ППЗДДС, поради което дружество не може да приложи нулева ставка на данъка. От така направените констатации, компетентният орган прави извод, че фактурите издадени сами по себе си не представляват предпоставка за възникване на данъчно събитие, съгласно чл. 25 от ЗДДС. Частично предоставените документи от задълженото лице не могат да послужат самостоятелно за удостоверяване на декларираните доставки с нулева ставка на данъка. В случая не е

доказано, че за последните 12 месеца преди текущия месец, облагаемите доставки с нулева ставка на данъка са на обща стойност повече от 30 на сто от общата стойност на всички извършени от дружеството облагаеми доставки, включително и доставките с нулева ставка на данъка.

Във връзка с посоченото ревизиращите са приели, че към датата на издаване на настоящия акт за прихващане и възстановяване по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС не са налице достатъчно доказателства за реалността на извършените доставки от контрагенти на ревизираното лице. При наличието на непълноти в представената документация, касаеща периода с деклариран ДДС за възстановяване на основание чл. 92, ал. 3, т. 11 от ЗДДС, са направили извод за обосновано предположение за неправомерност на приспаднатия от дружеството данъчен кредит в размер на 34 237,38 лв. за период м. 06 и м. 07. 2015 г. При така установените факти и обстоятелства и въз основа на формираните констатации е постановен отказ за възстановяване на претендирания ДДС.

Процесният Акт е обжалван по административен ред на 10.12.2015 г., въз основа на което е постановено оспореното в настоящото производство решение, с което е отхвърлена жалбата против обжалвания Акт за прихващане или възстановяване. Жалбата до съда е подадена чрез ответника на 13.01.2016 г.

По искане на жалбоподателя е допусната, изслушана и приета без оспорване ССЕ. Настоящият съдебен състав кредитира приетата по делото ССЕ, доколкото в нея систематично е посочено какви са наличните доказателства относно извършените доставки, както и отразените счетоводни записвания и плащания по фактурите и др.

Въз основа на установената фактическа обстановка, съдът направи следните изводи от правна страна:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата е подадена след изчерпване на възможността за обжалване на А. по административен ред, при спазване на срока по чл. 197, ал. 2, изр. 2 от ДОПК. Същата е процесуално допустима, а разглеждана по същество е неоснователна.

Оспореното решение и потвърденият с него Акт за прихващане или възстановяване са издадени от компетентни органи и в рамките на правомощията им по чл. 92 от ЗДДС и чл. 197, ал.1 от ДОПК. Оспореното решение и А. са издадени в законоустановената писмена форма и съдържат изискуемите реквизити, включително правни и фактически основания за издаването им. Съдът не установи наличие на допуснати съществени нарушения на процесуалните правила в хода на проведеното административно производство.

Оспореното решение и А. са издадени в съответствие с материалния закон. Относителните разпоредби относно общите правила за прихващане и възстановяване на публични задължения се съдържат в ДОПК, докато нормите на ЗДДС уреждат специалната ускорена процедура за възстановяване на ДДС. Процесуалните норми във връзка с прихващаното или възстановяването в двата закона следва да се тълкуват и прилагат в тяхната взаимовръзка.

По съществуването на жалбата:

Съгласно чл. 92, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, независимо от ал. 1, данъкът за възстановяване по чл. 88, ал. 3 се възстановява в 30-дневен срок от подаване на справка-декларацията, когато лицето е извършило за последните 12 месеца, преди текущия месец, облагаеми доставки с нулева ставка на обща стойност повече от 30 на сто от общата стойност на всички извършени от него облагаеми доставки, включително доставките с нулева

ставка; на доставки с нулева ставка се приравняват и доставките на следните услуги с място на изпълнение на територията на друга държава членка, по които получател е лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка: транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз и оказвани във връзка с този транспорт спедиторски, куриерски и пощенски услуги, различни от услугите по чл. 49; транспортна обработка на стоки; услуги във връзка с транспорта, оказвани от агенти, брокери и други посредници, действащи от името и за сметка на друго лице, както и услуги по оценка, експертиза и работа върху движими вещи.

Съгласно разпоредбата на ал. 11 на чл. 92 от ЗДДС, в сила от 01.01.2014 г. в случаите по ал. 3 при възложена проверка, данъкът се прихваща или възстановява в 30-дневен срок, а при възложена ревизия данъкът се прихваща или възстановява изцяло, или частично в 30-дневен срок от връчване на заповедта за ревизия в размер, представляващ разликата между декларирания данък за възстановяване и размера на данъците и задължителните осигурителни вноски, които обосновано се очаква да бъдат установени при ревизията. Актът, с който се възстановява или отказва възстановяването при възложената ревизия, се обжалва по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, предвиден за обжалване на обезпечителните мерки. За невъзстановената част от декларирания данък за възстановяване се прилага ал. 8 - независимо от разпоредбите на ал. 3-5, когато е започнала ревизия на лицето, срокът на възстановяване на данъка е срокът за издаване на ревизионния акт, освен в случаите, когато лицето предостави обезпечение в пари, в държавни ценни книжа или в безусловна и неотменяема банкова гаранция със срок на действие не по-кратък от 6 месеца.

Отказът за възстановяване на деклариран данък, издаден в хипотезата на чл. 92, ал. 11 от ЗДДС, няма за правна последица установяване на задължения. Изрично в чл. 92, ал. 11, изр. 3 от ЗДДС е предвидено, че за невъзстановената част от декларирания данък за възстановяване се прилага ал. 8 - независимо от разпоредбите на ал. 3-5, когато е започнала ревизия на лицето, срокът на възстановяване на данъка, е срокът за издаване на ревизионния акт, освен в случаите, когато лицето предостави обезпечение в пари, в държавни ценни книжа или в безусловна и неотменяема банкова гаранция със срок на действие не по-кратък от 6 месеца.

Следователно, няма пречка с ревизионен акт на дружеството да бъде възстановен декларираният данък за възстановяване, въпреки че с обжалвания А. не е възстановен същият данък.

Основният принцип на неутралитет на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество. Правилно е констатирано, че към датата на издаване на А. не са налице първични счетоводни документи, които да докажат извършени доставки през м. 06.2015 г. и м.07.2015 г., с което в настоящия случай не са налице условията за възстановяване ДДС по реда на чл.92, ал. 3 от ЗДДС. В тази връзка, Съдът на Европейския съюз неведнъж е подчертава, предвиденото в член 167 от Директива 2006/112 право на приспадане на данъчен кредит, по отношение на целия данък, начислен по получени доставки, стига те да реални, доказани по несъмнен начин. (Решение по дело К. и R. R.)

Съдът, споделя извода на органа по приходите, че в производството по издаването на А. не са представени достатъчно доказателства за установяване на реалността на доставките. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка

за възникване на правото на данъчен кредит по ЗДДС. Фактурата е частен свидетелстващ документ, но не е единствено достатъчна да установи наличието на доставка. Фактури, отразени в счетоводството на доставчика, сами по себе си не удостоверяват извършването на доставка, ако няма съпътстващи доказателства за транспорт, митнически документи за съществен износ, насрещни документи от получателя.

Глава четвърта от ППЗДДС подробно разписва какви документи са необходими, за да се удостовери извършената доставка на стоки извън територията на ЕС. Съгласно чл. 21 от ППЗДДС следва да се представят: митнически документ, в който доставчикът е вписан като износител на стоките, заверен, след потвърдено напускане на стоките от изходно митническо учреждение, или друг документ, удостоверяващ износа, в случаите, когато е налице възможност да не се подава митнически документ, съгласно митническото законодателство; фактура за доставката; документ за превоза на тези стоки. А когато стоките се изпращат или превозват до трета територия, следва да се представи и писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо, че стоките са пристигнали на територията на третата държава. От извършена проверка в информационната система на НАП - V., както и получена справка за обратна информация с Гърция по тримесечия е констатирано множество различия в декларираните услуги от РЛ към гръцки клиенти и декларираното от тях към български доставчици. Дружеството извършва за своите клиенти - услуги, за които издава фактури с предмет „транспортни услуги в ЕС“. За доказване на международния транспорт дружеството предоставя ЧМР, като същите съдържат реквизитите на други превозвачи. В допълнение [фирма] не притежава необходимата обезпеченост за извършването на декларирания обем транспортни услуги. Твърди се, че е осъществявана спедиция на международен транспорт, но не са налични задължителните документи, които я доказват извършването дейност - заявки и друга търговска документация между клиентите и РЛ, както и между доставчиците и [фирма]. Всички тези факти са индивидуализирани с Протокол № 1070169/25.11.2015 г

Глава шеста от ППЗДДС разписва документите, необходими за удостоверяване на обстоятелствата по ВОД. Съгласно чл. 45 от ППЗДДС доставчикът следва да разполага със следните видове документи: 1/ документи за доставката - фактура за доставката, в която, когато получателят е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката; протокол по чл. 117, ал. 2 от закона - в случаите на вътреобщностна доставка по чл. 7, ал. 4 от закона; документ по чл. 168, ал. 8 от закона когато доставчикът е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона; 2/ документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на България до територията на друга държава членка - 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, 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.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест, поради което намират приложение общите принципи на АПК, приложим по силата на § 2 от ДР на ДОПК, и Гражданския процесуален кодекс (ГПК), приложим във връзка с чл. 144 от АПК. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК определя, че административният орган трябва да установи съществуването на фактическите основания, посочени в административния акт, и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 68/69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за задълженото лице - право на данъчен кредит по определена фактура. В случая възстановяването на ДДС е отказано поради липса на изискуеми по закон документи, което по съществува си е отрицателен факт. В тежест на жалбоподателят е да докаже положителните факти - наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. От страна на ревизираното лице не са представени първични документи и счетоводни разпечатки, които да удостоверят декларираните само от ревизираното лице фактури за доставки на услуги по транспорт на стоки.

Дори и от заключението по изслушаната в с. з., неоспорено от страните, не се установяват безспорно извършените от [фирма] транспортни услуги. Видно от същото, вещото лице не установява една по – различна фактическа обстановка от установената от ревизиращите органи.

По изложените съображения, съдът намира, че депозираните в жалбата възражения са неоснователни и недоказани. Органът по приходите правилно е обосновал своя извод за липса на основания за възстановяване на посочения от [фирма] в справката-декларация за м. 06.2015 г. и 08.2015 г. данък в размер на 34 237,38 лв. на основание чл. 92. ал. 3 от ЗДДС.

След като в срока за издаване на А. не е проведено доказване от страна на жалбоподателя, че са налице предпоставките за възстановяване на претендирания от него данък, то няма основания за отмяна на

обжалваното потвърждение. Тук следва да бъде отбелязано още веднъж, че А. по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС няма за правна последица установяването на задължения за данъци, а има обезпечителна функция по отношение на данъците и задължителните осигурителни вноски, които обосновано се очаква да бъдат установени при ревизията. Няма пречка отказаният с А. данък за възстановяване след това да бъде възстановен с РА. В последния случай признаването на правото на възстановяване на ДДС с РА не води автоматично до извод за неправилно приложение на материалния закон при издаване на А. по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС.

С оглед изхода на делото, основателно е искането на процесуалния представител на ответника за присъждане на разноски в настоящото производство. Ответникът не е представил списък на разноските по чл. 80 ГПК, но това обстоятелство не освобождава съда от задължението по чл. 81 ГПК да се произнесе по искането, а лишава страната от правото да иска изменение на решението в частта на разноските. На основание чл. 161, ал. 1 изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 500 лева, определен по реда на чл. 8, ал. 3 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

По изложените съображения жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Водим от горното Административен съд София-град, Първо отделение, 21 състав

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] срещу Решение № П-16/23.12.2015 г. на заместник-директор на Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., с което е потвърден Акт за прихващане или възстановяване (А.) № Р 22000115006333-171-001/04.12.2015 г. по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС във връзка с деклариран ДДС за възстановяване по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС.

**ОСЪЖДА** [фирма], да заплати на ТД на Националната агенция за приходите – С., сума в размер на 500,00 лв. (петстотин) лева за юрисконсултско възнаграждение, съобразно отхвърлената част на жалбата.

**РЕШЕНИЕТО** не подлежи на обжалване, на основание чл. 197, ал.4 от

*ДОПК.*

На основание чл. 138, ал.1 от АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК, препис от  
решението **ДА СЕ ИЗПРАТИ** на страните.

***СЪДИЯ:***