

# РЕШЕНИЕ

№ 3391

гр. София, 25.05.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65  
състав**, в публично заседание на 28.04.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ванина Колева**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **6975** по описа за **2020** 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 [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], кв. К., [улица], против ревизионен акт (РА) № Р-22002219003787-091-001/07.01.2020г., издаден от В. В. В. началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д., главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 906/04.06.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на РА. Жалбоподателят твърди, че е представил всички необходими доказателства за признаване на процесната вътреобщностна доставка на стоки (ВОД), включително и изхождащи от трети страна, а основанието да се обложат доставките произтичат единствено и само от данъчните нарушения, които хърватското дружество-получател евентуално е извършила на територията на Х.. Излага доводи за неправилност на изводите на органите по приходите за нереалност на доставките от [фирма], по които не е признат данъчен кредит. Моли съда да отмени обжалвания РА. Претендира присъждане на разноски, съгласно представен списък.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният

акт е законосъобразен. Твърди, че не са събрани доказателства оборващи констатациите в решението на директора на дирекция "ОДОП" С.. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

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

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

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена повторна ревизия, по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, възложена в изпълнение на с Решение №957/05.06.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С.. Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002219003787-020-001 от 20.06.2019 г., връчена на 20.06.2019 г., издадена от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП \_ С.. Предметът и периодът на ревизията обхваща задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.01.2018 г. до 31.01.2018 г. и от 01.04.2018 г. до 31.05.2018 г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК със Заповед №Р-22002219003787-020-002 от 17.09.2019 г., издадена от органа, издал първоначалната ЗВР, е продължен срокът за извършване на ревизията.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22002219003787-092-001/17.12.2019 г., връчен на 18.12.2019г. по електронен път. От дружеството не е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт Р-22002219003787-091-001 от 07.01.2020 г. е издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 15.01.2020г.

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

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на

основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

На 29.01.2020г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба, вх. №53-06-1189/29.01.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-201/05.02.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която [фирма] оспорва РА №Р-22002219003787-091-001 от 07.01.2020 г., с който са извършени корекции на декларираните от дружеството задължения за данък върху добавената стойност за ревизираните данъчни периоди м. 01.2018 г., м. 04.2018 г. и м. 05.2018 г. Установен е резултат ДДС за внасяне в размер на 36435,55 лв., при деклариран от дружеството резултат - ДДС за възстановяване в размер на 26713,60 лв. Извършената корекция произтича от доначислен, на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, данък, в размер на 56749,15 лв., във връзка с непризнати декларираните вътреобщностни доставки /ВОД/ през месец 01.2018 г., месец 04.2018 г. и месец 05.2018 г., с получател В. W. Т. J.D.O.O., X. с идентификационен номер по ДДС HR34584539471 и, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, не е признато и право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6400,00 лв., по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК].

С решение № 906/04.06.2020 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

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

Основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е свързана с покупко-продажба на дървен материал, пелети, тютюневи изделия и бутилирана газ. През данъчни периоди м. 01.2018 г., м. 04.2018 г. и м. 05.2018 г. [фирма] е декларирано вътреобщностни доставки с получател В. W. Т. J.D.O.O., X. на обща стойност 283745,79 лв.

В хода на ревизията с Протоколи №1596901 от 21.06.2019 г. и №Р-22002219003787-П.-001 от 02.07.2019 г. са приобщени доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство. Тогава от ревизираното дружество са представени копия от фактурите, в които като основание за неначисляване на данък добавена стойност е вписано „чл. 53, ал. 1 във връзка с чл. 7 от ЗДДС“; копия от международни товарителници, издадени от превозвача [фирма]; фактури за извършени транспортни услуги, издадени от [фирма], придружени с фискални бонове; заявки-договори за транспорт от [фирма] до [фирма] и заявки за доставка на продукти, изпратени по имейл от В. W. Т. J.D.O.O. до [фирма].

В хода на ревизията от [фирма] са изискани всички банкови извлечения за периода на ревизията. В отговор ревизираното лице е представило по електронен път декларация, в която е посочено, че за ревизираните данъчни периоди няма движение по банковите сметки на [фирма].

От [фирма], в качеството му на превозвач на стоките, съгласно приложените товарителници, към В. W. Т. J.D.O.O. са изискани документите /ЧМР, доказателства за платени винетни и пътни такси/, съставени във връзка с всички извършени превози към Република Х. за периода м. 01.2018 г., м. 04.2018 г. и м. 05.2018 г., в това число и данни за лицето, управлявало превозното средство, регистрационния му номер, документ за собственост или договор за наем на транспортното средство. Представени са фактури, издадени от [фирма], за международна транспортна услуга към

спедитора – [фирма], който от своя страна издава фактура на ревизирувания субект. Към всяка фактура е представена заявка-договор, ЧМР, пътни листове. [фирма] не разполага със собствени транспортни средства, а ползва наети такива, за което са представени копия от договори за наем на МПС, придружени с приемо-предавателни протоколи и свидетелства за регистрация. Моторните превозни средства, с които се твърди, че е извършен превозът на стоки до Х., са наети от дружествата [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизионното производство, на основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на лицата, сочени като шофьори осъществили ВОД през ревизираните периоди. В указания срок от всички девет шофьора, с изключение на П. Д. Д., са представени писмени обяснения, в които е посочено, че за периода от 01.01.2018 г. до 31.05.2018 г. лицата не са извършвали превози на товари по маршрут България - Х..

От ИА „АВТОМОБИЛНА АДМИНИСТРАЦИЯ“ е представена информация, че за [фирма] е издаден лиценз на Общността за международен автомобилен превоз на товари № 16560/06.12.2016 г., валиден до 05.12.2026 г., който обаче по заявление на неговия притежател е прекратен считано от 03.07.2018 г. За ревизираните данъчни периоди не са извършвани проверки на цитираното дружество, а от превозвача не могат да бъдат изисквани тахографските листове от аналогови тахографи, както и пътните листове, тъй като съгласно чл. 91в от Закона за автомобилните превози /З./ същите се съхраняват най-малко една година след тяхното приключване. Представени са копия от издадени удостоверения за професионална компетентност на осем от цитираните единадесет лица. За Г. И. В., Е. И. М. и Ю. Г. Х. не са открити данни относно подадени заявления за издаване на карти за квалификация на водач в деловодната система на агенцията.

При съпоставяне на получената информация с информацията, налична в програмните продукти на НАП, ревизиращите са установили разминавания в представените данни относно собствеността на МПС, с които се сочи, че са осъществени ВОД към Х.. Съгласно данни от КАТ част от МПС не са собственост на дружествата, сочени като наемодатели в представените договори, а от [фирма] не са представени и доказателства досежно извършен транспорт към В. W. Т. J.D.O.O. по две товарителници: ЧМР от 03.05.2018 г. за извършен превоз с транспортни средства с регистрационни номера СА 9046 АМ и С 2594 ЕС и по ЧМР от 04.05.2018 г. за извършен превоз с транспортни средства с регистрационни номера СА 9377 АН и С 0010 ЕС.

При извършена проверка в програмен продукт „АГЕНЦИЯ МИТНИЦИ“, ревизиращите са установили разминавания във вида на стоките и тяхното количество, декларирани от превозвача при преминаването на ГПП и тези, посочени във фактурите, издадени от [фирма] към хърватското дружество. Като описание на товара от превозвача е посочено „други стоки от бита и ежедневието“, „текстилни артикули, облекла и обувки“, „мебели“, а не посочените във фактурите на жалбоподателя „дърва за огрев“, „бутилирана газ за битови нужди“ и „тютюневи изрезки“. Констатирано е също, че в информационния масив на Агенция „Митници“ не са налице и данни за преминавания през ГПП за част от МПС на декларираните от лицата дати /за превозни средства с регистрационен номер СВ9377АН/С0010ЕС с водач Р. З. на дата 04.05.2018 г.; за превозни средства с регистрационен номер

СА9046НХ/С2594ЕС с водач Р. Б. на дата 03.05.2018 г.; за превозно средство с регистрационен номер СВ2958АВ с водач П. Д. на дата 19.04.2018 г.; за превозно средство с регистрационен номер СА1417АС с водач Г. И. В. на дата 30.01.2018 г. и други.

С цел удостоверяване реалността на фактурираните ВОД към В. W. Т. J.D.O.O. органите по приходите са направили и запитване до Дирекция ЦЗВ при ЦУ на НАП. Съгласно получения отговор, на хърватското дружество В. W. Т. J.D.O.O е извършена проверка по повод открита административна процедура за обмен на информация между компетентните органи на Република България и Х.. В хода на проверката от хърватската данъчна администрация е установено, че В. W. Т. J.D.O.O не е подавало данъчни декларации за първите три месеца на 2018 г. и не е декларирало ВОП. Съгласно наличната документация няма доказателства, че има доставени стоки от Република България до Република Х.. На посочения в товарителниците адрес S. 14, S., се намира жилищна сграда. Според подадените от данъкоплатеца фактури от месец април нататък, същият е продал всички стоки на гръцкия данъкоплатец G. E. M. IK E с идентификационен номер по ДДС EL800869186, дружество е deregистрирано на 26.09.2018 г. От В. W. Т. J.D.O.O няма представени доказателства за плащане по фактурите, а при извършената проверка на оборота на откритата в Република Х. сметка е установено, че данъкоплатецът нито е извършвал, нито е получавал плащания по същата. В. W. Т. J.D.O.O не е намерен на декларирания адрес, няма служители, а директорът на дружеството е български гражданин. В хода извършената проверка от хърватската данъчна администрация е осъществен контакт единствено с г-н Я. К., предоставил частична документация от счетоводна къща L. d.o.o, HR24020500319. С оглед изложеното от хърватската данъчна администрация е констатирано, че В. W. Т. J.D.O.O е дружество с рисково поведение.

След анализ на установените факти и събраната информация, органите по приходите са приели, че декларираните доставки на дърва за огрев, пелети, тютюневи изрезки и бутилирана газ за битови нужди към В. W. Т. J.D.O.O. са само фактурирани, без да е осъществено реално транспортиране на същите от България до Х., предвид което не могат да бъдат определени като ВОД по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС и същите следва да се третираат като такива с място на изпълнение на територията на страната, като съответно се обложат с 20% ставка на данъка, съгласно чл. 66, ал. 1 от ЗДДС.

На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25 от същия закон, с РА е начислен на [фирма] ДДС в размер на 56749,15 лв., както следва:

- за месец 01.2018 г. е начислен ДДС в размер на 33968,82 лв. по 8 фактури /от №[ЕГН] до №[ЕГН]/, издадени на В. W. Т. J.D.O.O;
- за месец 04.2018 г. е начислен ДДС в размер на 11766,27 лв. по фактура №[ЕГН]/19.04.2018 г., издадена на В. W. Т. J.D.O.O;
- за месец 05.2018 г. е начислен ДДС в размер на 11014,06 лв. по фактури с номера №[ЕГН]/02.05.2018 г. и №[ЕГН]/04.05.2018 г., издадени на В. W. Т. J.D.O.O.

Поради недоказване на осъществените ВОД към Х. и предвид констатираните нередовности при процесните превозвачи, ревизиращият екип е приел, че не са изпълнени и изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2, и чл. 69 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 и чл. 25, ал. 2 от същия закон във връзка с декларираните покупки на транспортни услуги и за [фирма] не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6400,00 лв. по 8 фактури, издадени от [фирма].

Съобразно приложените към административната преписка доказателства, директорът

на дирекция “ОДОП” С. е приел за правилни и законосъобразни изводите на органа по приходите. Приел е, че жалбоподателят не е доказал с надлежни доказателства транспортирането на процесните стоки и физическото им преминаване през границата на България, поради което не е установена основната предпоставка по чл. 7 от ЗДДС, обосноваваща осъществена ВОД, а именно транспортирането на стоката от територията на България до територията на друга държава членка – Х..

Като е обсъдил подробно съдържанието на представените международни товарителници (CMR), решаващият орган е стигнал до извод, че те не могат да се приемат като документи, съгласно чл. 45, т. 2, буква „а“ от ППЗДДС, с които да бъдат доказани процесните ВОД. Позовал се е на факта, че те са без пореден номер, липсват точно място на получаване на стоките, не става ясно от кое лице и в какво качество товарителниците са подписани за получателя В. W. T. J.D.O.O., не е посочено, че се превозват и опасни товари /А./, а тази информация не може да бъде попълнена и от приложените към товарителниците пътни листове, в които е посочено, че МПС тръгват от адреси, различни от посочените в товарителниците. Позовал се е и на обстоятелството, че транспортът на стоките от България до Х. трае от три до четири дни, при условие че се касае за разстояние от 800 км. В подкрепа на извода за липса на извършен превоз се е позовал и на декларациите от посочените шофьори, че не са извършвали превоз на товари през м. 01.2018 г., м. 04.2018 г. и м. 05.2018 г. по релация България – Х., липсата на документи във връзка с командироването на служителите на [фирма], на тахографски листове, на доказателства за наличие на платени такси, задължителни при преминаване на тежкотоварните автомобили през границите на страната, на данни за изпълнение на изискванията на Наредба №40 за условията и реда за извършване на автомобилен превоз на опасни товари /Наредба №40/. Обосновал е изводите си и с липсата на реално извършено плащане по процесните ВОД, както и на информацията получена за хърватското дружество след отправеното запитване за обмен на информация по реда на Регламент 904/2010/ЕС.

Директорът на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП е намерил жалбата за неоснователна и по отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6400,00 лв. по фактури, издадени от [фирма]. Споделил е изводите на органите по приходите за абсолютна симулация на облагаеми доставки – международни транспортни услуги. Позовал се е на факта, че всички дружества, свързани с фактурирания международен транспорт – [фирма] /спедитор/, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] /наемодатели на превозни средства/, се управляват от свързани с представляващия Ю. Ю. К. лица – съпругата му К. И. К. и сестра му С. Ю. К., а в представения договор за възлагане на транспортните услуги от 20.01.2017 г., именуван като договор за превоз на товари, сключен между [фирма] и [фирма], липсват основни реквизити като цена и предмет.

С решение № 906 от 04.06.2020г. директорът на дирекция “ОДОП” С. при ЦУ на НАП е потвърдил Ревизионен акт №Р-22002219003787-091-001/07.01.2020 г.

В съдебното производство бе назначена и приета съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение на вещото лице е прието без възражения от страните. В него е установено, че процесните инвойс фактури, издадени от [фирма] към В. W. Т. J.D.O.O., X., са отразени в счетоводството на жалбоподателя, всички са придружени с CRM и заявка-договор за транспорт и пътни листове, фактури за извършен транспорт, издадени от [фирма], заявки-договор за транспорт от [фирма] до [фирма], заявка за доставка на продукти, изпратени по електронна поща от В. W. Т. J.D.O.O., X.. Експертизата е установила, че не са налице извършени плащания, както и, че стоките, предмет на ВОД, са закупени от дружествата [фирма], [фирма] и [фирма]. Фактурите, издадени от [фирма] за извършения международен транспорт на стоки, продадени от [фирма] на В. W. Т. J.D.O.O., X., са намерили отражение в счетоводството на жалбоподателя. Не са представени документи за извършени плащания по тях. Счетоводно са отразени по кредит сметка 501 “Извършени плащания в брой./Каса в лева”.

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

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

Съгласно легалното определение на понятието вътреобщностна доставка (ВОД) в чл. 7, ал. 1 ЗДДС, тя представлява доставка на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, и е предоставил идентификационния си номер по ДДС на доставчика. В чл. 53, ал.1 ЗДДС е предвидено, че вътреобщностните доставки по чл. 7, с изключение на освободените вътреобщностни доставки по чл. 38, ал. 2 са облагаеми с нулева ставка на данъка.

Тези разпоредби на ЗДДС са в синхрон с чл.138 пар. 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, според който държавите-членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на

територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава-членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката.

В ал. 2 на чл. 53 от ЗДДС е предвидено, че за прилагане на нулева ставка по ал. 1 доставчикът следва да разполага със: 1. документи за доставката, определени с правилника за прилагане на закона, и 2. документи за изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, определени с чл. 45а от Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки (ОВ, L 311/10 от 7 декември 2018 г.), наричан по-нататък "Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011", или определени с правилника за прилагане на закона.

В ППЗДДС са установени необходимите документи, удостоверяващи наличие на обстоятелства за ВОД. Според чл. 45 от ППЗДДС, за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи: 1. документ за доставката: а) фактура за доставката, която съдържа идентификационния номер по ДДС на получателя, издаден от друга държава членка, под който номер му е извършена доставката; б) протокол по чл. 117, ал. 2 от закона - в случаите на вътреобщностна доставка по чл. 7, ал. 4 от закона; в) 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 за изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, когато не прилага презумпцията по чл. 45а от Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки (ОВ, L 311/10 от 7 декември 2018 г.): 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; 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.

Според чл. 45а от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност за прилагането на освобождаванията по член 138 от Директива 2006/112/ЕО се приема, че стоките са изпратени или превозени от държава членка до местоназначение извън нейната територия, но на територията на Общността, в някои от следните случаи: а) продавачът посочва, че стоките са били изпратени или превозени от него или от трето лице за негова сметка и че или продавачът разполага с най-малко две от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква а), издадени от две различни лица, които са независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице, или продавачът разполага само с едно от доказателствата, посочени в параграф 3, буква а), в съчетание с някое от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква б), с които се потвърждава изпращането или превозът на стоките и които са издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице; б) продавачът притежава следното: i) писмена декларация от придобиващото лице, в която се заявява, че стоките са били изпратени или превозени от придобиващото лице или от трето лице за негова сметка, и се посочва държавата членка на местоназначение на стоките; в тази писмена декларация трябва да се посочат: датата на съставяне; името и адресът на придобиващото лице; количеството и естеството на стоките; датата и мястото на пристигане на стоките; при доставка на превозно средство — идентификационният номер на превозното средство; както и идентификационни данни на лицето, което приема стоките от името на придобиващото лице; и ii) най-малко две от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква а), издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице, или само едно от доказателствата, посочени в параграф 3, буква а), в съчетание с някое от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква б), с които се потвърждава изпращането или превозът на стоките и които са издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице. Придобиващото лице предоставя на продавача писмената декларация, посочена в буква б), подточка i) до десетия ден на месеца, следващ доставката.

В параграф 2 на посочената разпоредба е предвидена възможността данъчният орган да обори презумпцията по параграф 1, а в параграф 3 са изброени документите, които се приемат за доказателства за изпращането или превоза за целите на параграф 1, а именно: “а)

документи във връзка с изпращането или превоза на стоките, като подписана товарителница, коносамент, фактура за въздушен товарен превоз или фактура от превозвача на стоките б) следните документи: i) застрахователна полица във връзка с изпращането или превоза на стоките или банкови документи, доказващи заплащането на превоза или изпращането на стоките; ii) официални документи, издадени от публичен орган, като например нотариус, с които се потвърждава пристигането на стоките в държавата членка на местоназначение; iii) разписка, издадена от складодържател в държавата членка на местоназначение, с която се потвърждава съхранението на стоките в тази държава членка”.

Според постоянната съдебна практика освобождаването от ДДС на вътреобщностната доставка на стоки става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физически територията на държавата членка на доставката (вж. по-специално решение Т. и др., С-409/04, ЕУ: С: 2007:548, т. 42)/т. 22, т. 23 и т. 24 от мотивите на Решение на СЕС от 09.10.2014 г. по дело С- 492/13 Т./ СЕС подчертава, че Директива 2006/112/ЕО оставя в правомощията на държавите членки да определят условията, при които освобождават ВОД от ДДС, като разпределението на доказателствената тежест в процеса се регулира изцяло от националното право и е в зависимост от обичайната практика, установена за сходни операции /т. 35 - 38 от решение на СЕС от 6.09.2012 г. по дело № С-273/11 и т. 26 - 30 от решение на СЕС от 9.10.2014 г. по дело № С-492/2013 [фирма]/. В решението по дело С-409/04 г. Т. и др., е уточнено, че вменяването на задължение на ревизираното лице да представи убедително доказателство за физическото напускане на стоките на територията на държавата-членка не гарантира правилното и ясно прилагане на освобождаванията и поставя това лице в положение на несигурност /т. 51/ в нарушение на основния принцип на правото на ЕС на правна сигурност, изискващ нормите да бъдат ясни и точни и прилагането им да е предвидимо за лицата. Спазването на този принцип се постига чрез регламентиране от националните власти на условията за освобождаване, вкл. чрез списък от документи, които следва да се представят на компетентните органи /чл. 45 ППЗДДС/. Не е в противоречие със съюзното право да се изисква от доставчика да вземе всички мерки, които могат разумно да се очакват от него, за да се увери, че осъществяваната от него операция не го довежда до участие в данъчна измама. В случай, че доставчикът е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му

на освобождаване на дадена ВОД, е недопустимо впоследствие националните органи да го задължат да заплати ДДС върху тези стоки, когато доказателствата се окажат с невярно съдържание, без да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама /т. 68/. Посочените разяснения на СЕС сочат, че отказ да се признае правото на освобождаване от облагане с ДДС при ВОД е допустим, само когато доставчикът не е изпълнил предвидените от закона задължения в областта на доказването или когато е бил недобросъвестен.

В процесния случай документите, които следва да са налице с оглед доказване изпращането или транспортирането на стоките до територията на Х. са транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка, тъй като транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика. В процесния случай спорно е наличието на основната предпоставка за признаване на ВОД - преминаване на стоките от територията на РБ до територията на Х. като друга държава-членка на ЕС.

Превозът на стоки извън страната се подчинява на режима на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (CMR), ратифицирана с Указ № 1143 на Държавния съвет от 29.07.1977 г. - ДВ, бр. 61 от 5.08.1977 г. В сила за България от 18.01.1978. съгласно чл. 4 и чл. 9 от Конвенцията договорът за превоз се установява с товарителница. Товарителницата се изготвя в три оригинални екземпляра, подписани от изпращача и от превозвача. Тези подписи могат да бъдат отпечатани или заменени с печатите на изпращача и превозвача, ако това се разрешава от законодателството на страната, в която се изготвя товарителницата. Първият екземпляр се предава на изпращача, вторият придружава стоката, а третият се задържа от превозвача. До доказване на противното товарителницата удостоверява договора за превоз и предаването на стоката на превозвача, съгласно оборимата презумпция на чл. 9 от Конвенцията. Задължителното съдържание на товарителницата е посочено в чл. 6 от Конвенцията, т. 1 и т. 2, видно от които разпоредби конвенцията не поставя изискване за посочване на вида и номера на превозното средство – това е предоставено на преценка на страните, които съгласно т. 3 могат да впишат всякакви други данни, които намерят за необходими. При предаване на стоката на получателя в клетка 24 се вписват дата и място на предаване на стоката и данни за получателя.

В случая от съдържанието на представените международни товарителници се установява, че те са са без пореден номер, липсват точно място на получаване на стоките, не става ясно от кое лице и в какво качество товарителниците са подписани за получателя В. W. Т.

J.D.O.O., не е посочено, че се превозват и опасни товари /А./, а тази информация не може да бъде попълнена и от приложенияте към товарителниците пътни листове, в които е посочено, че МПС тръгват от адреси, различни от посочените в товарителниците. Според информацията в товарителниците транспортът на стоките от България до Х. е отнел три до четири дни при разстояние от 800 км. Товарителницата (CMR) е частен диспозитивен документ и като такъв се ползва само с формална, но не и с материална доказателствена сила. Следователно, представените ЧМР не доказват по обвързващ за съда начин, че фактите, отразени в тях са се осъществили по този начин. Същите, като частни свидетелстващи документи, подлежат на преценка съвкупно с останалите събрани доказателства. В случая, при установените факти от събраните доказателства, е оборена доказателствената сила на представените CMR.

Съгласно установената съдебна практика /например решение № 1199 от 04.02.2016 г. на ВАС, първо отделение, постановено по адм. д. № 1733/2015 г. /, в случаите на ВОД в тежест на доставчика/задълженото лице/ е да докаже, че е осъществен ВОД по смисъла на чл. 7, ал. 1 ЗДДС във вр. с чл. 45 ППЗДДС. От особена важност е установяване на транспортирането на стоките, т. е. да се докаже по категоричен начин, че стоките са напуснали територията на България, за да може доставчикът да се възползва от нулевата облагаема ставка на ДДС, която се прилага за ВОД. В резултат на извършените процесуални действия в хода на ревизията приходните органи са оборили доказателствената сила на представените от задълженото лице доказателства за документиране на доставката, като са установили, че осем от деветте шофьора, посочени като извършили превоза, с изключение на П. Д. Д., който не е дал никакви обяснения, са представени писмени обяснения, в които е посочено, че за периода от 01.01.2018 г. до 31.05.2018 г. лицата не са извършвали превози на товари по маршрут България – Х.. На основание чл.171, ал.1, изр.1 АПК, вр.с §2 от ДР на ДОПК, доказателствата, събрани редовно в производството пред административния орган, имат сила и пред съда. Освен обясненията, дадени от шофьорите, в които нито един от тях не е потвърдил, че е пътувал до Х. в процесния период, за трима от шофьорите Г. И. В., Е. И. М. и Ю. Г. Х., в ИА "Автомобилна администрация" не са открити данни относно подадени заявления за издаване на карти за квалификация на водач в деловодната система на агенцията. В програмен продукт „АГЕНЦИЯ МИТНИЦИ“ описанието на товара, декларирано от превозвача при преминаването на ГПП се различава от посоченото във фактурите, издадени от [фирма] към хърватското дружество, а именно посочено е: „други стоки от бита и ежедневието“, „текстилни артикули, облекла и обувки“, „мебели“, а не

посочените във фактурите на жалбоподателя „дърва за огрев“, „бутилирана газ за битови нужди“ и „тютюневи изрезки“.

Според информацията, получена от хърватската данъчна администрация, В. W. Т. J.D.O.O не е подавало данъчни декларации за първите три месеца на 2018 г. и не е декларирало ВОП, няма доказателства, че има доставени стоки от Република България до Република Х., а на посочения в товарителниците адрес S. 14, S., се намира жилищна сграда. Липсата на разплащане както по инвойс фактурите, издадени от [фирма] на В. W. Т. J.D.O.O, Х., така и по фактури за извършен транспорт, издадени от [фирма] също е индичия за липса на реално осъществена вътреобщностна доставка.

Тези констатации на приходния орган не са оборени по същество от задълженото лице. Отразяването на фактурите в счетоводството на жалбоподателя и наличието на CRM ( с коментираното по-горе съдържание) , заявка-договор за транспорт и пътни листове, говори за документално оформяне на доставките, но не и за реалното напускане на стоките на територията на Р България. Въпреки представените транспортни документи, съдът намира за недоказан главният факт, подлежащ на доказване - преминаване на стоките от територията на РБ до територията на друга държава - членка на ЕС. По делото са събрани доказателства, въз основа на които са установени, при условията на пълно доказване, фактическите действия на страните и техните представители във връзка с изпълнение на облигационните им отношения по процесните фактури. Установено е, че дружеството, вписано като превозвач в придружаващите ЧМР, не е разполагало с транспортни средства, а е наемало МПС от [фирма], [фирма] [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Съгласно данни от КАТ обаче, част от МПС не са собственост на тези дружествата, а от [фирма] не са представени и доказателства относно извършен транспорт към В. W. Т. J.D.O.O. по товарителниците от 03.05.2018 г. за извършен превоз с транспортни средства с регистрационни номера СА 9046 АМ и С 2594 ЕС и от 04.05.2018 г. за извършен превоз с транспортни средства с регистрационни номера СА 9377 АН и С 0010 ЕС. Не са представени документи във връзка с командироването на служителите на [фирма], тахографски листове и доказателства за наличие на платени такси, задължителни при преминаване на тежкотоварните автомобили през границите на страната, на данни за изпълнение на изискванията на Наредба №40 за условията и реда за извършване на автомобилен превоз на опасни товари. Не са представени и доказателства за изпълнението на специални изисквания към шофьорите, транспортните средства, натоварването и разтоварването на стоките, относно доставката на горива - бутилирана газ за битови нужди – съгласно Наредба №40 за условията и реда за извършване на автомобилен

превоз на опасни товари.

Съдът счита, че от събраните доказателства не се установява стоката да е превозена до границата и да е преминала в друга държава -членка, т. е. същата като неналична е реализирана на територията на страната като индиция за този извод е и обстоятелството, че не е налице разплащане по инвойс фактурите и по фактурите за транспорт. В същото време от приетото заключение по ССЕ се установява, че дружеството жалбоподателя е придобило процесните стоки от дружествата [фирма], [фирма] и [фирма].

При преценка на доказателствата по отделно и в тяхната съвкупност касационният съд намира за оборена доказателствената сила на писмените доказателства по чл. 45 ЗДДС относно установените в тях обстоятелства на получаване на фактурираните стоки на територията на Х.. Тези обстоятелства се приемат за неустановени предвид съдържанието на документите и оборване на данните за извършения превоз - като превозвач и превозни средства и при липсата на каквито и да било други събрани годни доказателства за преминаване на стоките от територията на РБ на територията на Х.. Недоказана е основната предпоставка за възникване и наличие на ВОД. От събраните доказателства не може да се приеме, че доставчикът е действал добросъвестно и е положил грижата на добрия търговец, така че да се увери, че стоките се превозват, изпращат и получават извън територията на РБ. Липсва и логика Х. дружество, представлявано от български гражданин да получава стоки от България в Х., които в последствие продава в Г..

Поради изложеното, не са налице предпоставки за прилагане на нулева данъчна ставка на облагане и съответно за недължимост на ДДС по процесните фактури в определения от приходните органи размер, поради което по отношение на начисления ДДС по реда на чл. 86 от ЗДДС общо в размер на 56749,15 лв. жалбата срещу ревизионният акт следва да се отхвърли.

По отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6400,00 лв. по фактури, издадени от [фирма], РА също е законосъобразен. След като е установено, че стоките не са напускали територията на страната, на следващо място, още в хода на ревизията е установено и че спедиторът Г.“ Е. и дружествата наемодатели на МПС, с които се твърди, че е осъществен ВОД - [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] се управляват от свързани с представляващия Ю. Ю. К. лица – съпругата му К. И. К. и сестра му С. Ю. К.. От съдържанието на представения договор за превоз на товари от 20.01.2017 г., сключен между [фирма] и [фирма], не може да се установи цената и предмета на доставката на фактурираната услуга. Според него изпълнителят приема да проучи условията и подsigури работа свързана с основната

дейност на възложителя /извършване на транспортни услуги/ и да води преговори до окончателното сключване на сделката между възложителя и съконтрагента му. Процесните фактури са с предмет конкретно за транспорт на стоки до Х.. Следователно, договорът не може да се обвърже с фактурите. Липсват както преки, така и косвени доказателства за извършване на транспортната услуга. Липса на реалност на фактурираната транспортна услуга следва от извода за липса осъществен ВОД, като индиция за това е и установената в заключението на ССЕ липса на плащане.

Поради изложено, настоящата инстанция споделя изводите на ответника, че не е доказано, че е възникнало данъчно събитие, по смисъла на чл. 25, ал. 2, 3 и 4 от ЗДДС и данъкът не е станал изискуем, съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, поради което РА и в тази част е законосъобразен и жалбата следва да бъде отхвърлена изцяло.

При този изход на спора, основателно се явява искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Съобразно материалния интерес и заявената претенция, при спазване правилото на чл. 161, ал. 1 ДОПК, вр. с чл. 8 от Наредба № 1 към ЗА, юрисконсултското възнаграждение за настоящата инстанция е в размер на 2424 лв.

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

#### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], кв. К., [улица], против ревизионен акт № Р-22002219003787-091-001/07.01.2020г., издаден от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., орган, възложил ревизията, и главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 906/04.06.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който, на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, на дружеството е доначислен ДДС в размер на 56749,15 лв. и, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6400,00 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 2424 (две хиляди четиристотин двадесет и четири) лева.

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

Съдия: