

РЕШЕНИЕ

№ 3961

гр. София, 16.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 21.04.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **10864** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 197 от ДОПК.

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е решение № П-12/08.10.2020 г., издаден от директора на ТД на НАП С., с което е оставена без уважение жалбата на дружеството срещу акт за прихващане и възстановяване № Р-222210200004127-171-002/16.09.2020 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., по чл. 92, ал. 111 от ЗДДС, във връзка с деклариран ДДС за възстановяване по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС в справка декларация с вх. № 22104096493/14.07.2020 г., в хода на извършена ревизия, възложена със заповед за възлагане на ревизия № Р-22221020004127-020-003/24.08.2020 г.

По изложени в жалбата мотиви се претендира незаконосъобразност на обжалвания акт. Искане за отмяната на решението. Претендират се разноси.

Ответникът – директорът на ТД на НАП С. оспорва жалбата, като по същество моли съдът да постанови съдебно решение, с което да я отхвърли като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № Р-44441020004127-020-003/13.08.2020 г. е била възложена ревизия на [фирма]. За данъчен период м. 06.2020 г. дружеството е подало

справка декларация по ДДС с вх. № 22104096493/14.07.2020 г. с попълнен раздел Д „ДДС подлежащ на възстановяване“ и попълнена кл. 81 със сума за възстановяване по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС в размер на 12 840, 17 лв. В хода на ревизионното производство и за целите на проверката във връзка с установяване на обстоятелства по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС е била извършена проверка в информационната система на НАП с цел установяване на процентното съотношение на облагаемите доставки с нулева ставка и общата стойност на всички извършени от лицето доставки за последните 12 месеца преди текущия, като е установено, че за последните 12 месеца преди текущия дружеството е извършило облагаеми доставки с нулева ставка на обща стойност 669 666 лв., което представлява 100 на сто от общата стойност на всички извършени от лицето облагаеми доставки за същия период. В хода на извършена предходна проверка относно начина на организация на работа дружеството декларира, че продадената стока е предварително заявена и предназначена за определени клиенти. Стоката се получава от клиентите директно от склад на доставчика, поради което дружеството не поддържа наличности на стоки и не разполага със складови помещения за съхранението им. Дружеството е декларирало, че за данъчни периоди м. 06.2020 г. е извършвало вътреобщностни доставки на стоки. През данъчен период м. 06.2020 г. дружеството е осъществявало вътреобщностни доставки на интериорни и входни врати и аксесоари към тях за дружества от Република Румъния, Република Г., Кралство Испания, Република Италия.

За проверявания период м. 06.2020 г. е била подадена В. декларация с данъчна основа на извършени вътреобщностни доставки в размер на 66 178, 78 лв. Установено е, че декларираните вътреобщностни доставки са към дружествата М. ПС – в размер на 19 257, 10 лв., Е. Е. – в размер на 410, 70 лв., И. В. СЛ – в размер на 129, 08 лв., И. СРЛС – в размер на 2014, 05 лв., Д. Декор С. – в размер на 2473, 24 лв., Ф. Асо Г. С. – в размер а 1745, 58 лв., Д. А. С. – в размер на 40 148, 56 лв. Установено е, че по фактура №[ЕИК]/03.06.2020 г. с получател Д. А. С. предмет на доставката са интериорни врати, включени са и транспортни разходи, представена е международна товарителница, транспортът е извършен от [фирма], с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] , като е установено, че то е собственост на А. България Е., предишен собственик [фирма], представен е и фискален бон.

Установено е, че по фактура №[ЕИК]/03.06.2020 г. с получател Д. А. С. предмет на доставката са интериорни врати, включени са и транспортни разходи, представена е международна товарителница, транспортът е извършен от [фирма], с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] , като е установено, че то е собственост на А. България Е., предишен собственик [фирма], представен е и фискален бон. Установено е, че по фактура №[ЕИК]/03.06.2020 г. с получател Д. А. С. предмет на доставката са интериорни врати, включени са и транспортни разходи, представена е международна товарителница, транспортът е извършен от [фирма], с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] , като е установено, че то е собственост на А. България Е., представен е и фискален бон.

Установено е, че по фактура №[ЕИК]/03.06.2020 г. с получател Д. А. С. предмет на доставката са интериорни врати, включени са и транспортни разходи, представена е международна товарителница, транспортът е извършен от [фирма], с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] , като е установено, че то е собственост на А. България Е., представен е и фискален бон. Установено е, че по фактура №[ЕИК]/03.06.2020 г. с получател Д. А. С. предмет на доставката са интериорни

врати, включени са и транспортни разходи, представена е международна товарителница, транспортът е извършен от [фирма], с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] , като е установено, че то е собственост на А. България Е., представен е и фискален бон. Установено е, че по фактура №[ЕИК]/03.06.2020 г. с получател Д. А. С. предмет на доставката са интериорни врати, включени са и транспортни разходи, представена е международна товарителница, транспортът е извършен от [фирма], с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] , като е установено, че то е собственост на А. България Е., представен е и фискален бон. Установено е, че по фактура № [ЕГН]/24.06.2020 г. с получател Д. Декор С. предмет на доставката са интериорни врати, включени са и транспортни разходи, представена е международна товарителница, транспортът е извършен от [фирма], с моторно превозно средство рег. № СТ 69 Ф., представен е и фискален бон.

Установено е, че по фактура № [ЕГН]/24.06.2020 г. с получател Д. Декор С. предмет на доставката са интериорни врати, включени са и транспортни разходи, транспортът е извършен от [фирма], с моторно превозно средство рег. № СТ 69 Ф., представен е и фискален бон. Установено е, че по фактура № [ЕГН]/30.06.2020 г. с получател Д. А. С. предмет на доставката са интериорни врати, включени са и транспортни разходи, представена е международна товарителница, транспортът е извършен с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] , представен е и фискален бон. Установено е, че по фактура № [ЕГН]/30.06.2020 г. с получател Д. А. С. предмет на доставката са интериорни врати, включени са и транспортни разходи, представена е международна товарителница, транспортът е извършен с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] , представен е и фискален бон. Установено е, че по фактура № [ЕГН]/30.06.2020 г. с получател Д. А. С. предмет на доставката са интериорни врати, включени са и транспортни разходи, представена е международна товарителница, транспортът е извършен с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] , представен е и фискален бон. Установено е, че по фактура № [ЕГН]/12.06.2020 г. с получател Е. предмет на доставката са интериорни врати, включени са и транспортни разходи, представено е потвърждение и международна товарителница, транспортът е извършен с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] /С3833ЕС, транспортните средства са собственост на Депосито, представен е и банково бордеро от 05.05.2020 г. Установено е, че по фактура № [ЕГН]/12.06.2020 г. с получател М. П.С. предмет на доставката са интериорни врати, представена е международна товарителница, транспортът е извършен с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] /С3833ЕС, транспортните средства са собственост на Депосито представени са 2 броя банкови бордера от ТБ „Пощенска банка.

Установено е, че по фактура № [ЕГН]/12.06.2020 г. с получател И. В. С.Л. предмет на доставката са интериорни врати, представено е роя банково бордеро от ТБ „Пощенска банка. Установено е, че по фактура № [ЕГН]/12.06.2020 г. с получател И. комерс. предмет на доставката са интериорни врати, представено е потвърждение, транспортът е извършен с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] и [рег.номер на МПС] , транспортните средства са собственост на Д. кар представени са 2 броя банкови бордера от ТБ „Пощенска банка. Установено е, че по фактура № [ЕГН]/23.06.2020 г. с получател М.. предмет на доставката са интериорни врати, представено е потвърждение, транспортът е извършен с моторно превозно средство рег. [рег.номер на МПС] и [рег.номер на МПС] , транспортните средства са собственост на З.П.Т., представен е фискален бон. Представено е кредитно известие

№ [ЕГН]/30.06.2020 г. с получател Д. А., с предмет 1 брой интериорна врата, представено е извлечение със сторно операция – връщане/рекламация от 30.06.2020 г. Представено е кредитно известие № [ЕГН]/12.06.2020 г. с получател Д. А., с предмет , брой аксесоари, представено е извлечение със сторно операция – връщане/рекламация от 30.06.2020 г. При извършената справка в системата В. е установено, че няма декларираните вътреобщностни придобивания от румънското дружество Д. А.. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са направили извода, че не може да бъде направен категоричен извод относно реалното изпълнение на декларираните като извършени вътреобщностни доставки, не се установява по категоричен начин наличието на предпоставките по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, респективно правомерното прилагане на нулева данъчна ставка по чл. 53 от ЗДДС по декларираните вътреобщностни доставки на стоки. По отношение на упражненото право на данъчен кредит е установено, че за периода 01.06.2020 г. – 30.06.2020 г. получените от дружеството доставки са отразени в справки-декларациите в колона 31 – с право на пълен данъчен кредит.

Установено е, че за проверявания период дружеството ползва данъчен кредит в размер на 12 840, 17 лв., формиран основно от покупка на стоки (интериорни врати, аксесоари) и транспортни услуги, по фактури № 316/26.06.2020 г., издадена от [фирма], № 157/03.06.2020 г., № 158/11.06.2020 г., № 160/18.06.2020 г., № 161/19.06.2020 г., № 162/30.06.2020 г., № 159/12.06.2020 г., № 163/30.06.2020 г., издадени от [фирма]. Установено е, че предходен доставчик на [фирма] е [фирма]. Установено е, че М. Р. Д. е представляващ и едноличен собственик на [фирма] и на [фирма]. Представени са фактури, издадени от [фирма] – фактура № 500163/30.06.2020 г. с предмет на доставката стоки (врати, аксесоари), № 500162/30.06.2020 г. с предмет транспорт, № 000316/26.06.2020 г. с предмет на доставката счетоводно обслужване за м. 06.2020 г., фактура № [ЕГН]/18.06.2020 г. с предмет на доставката транспорт, фактура № 50000159/12.06.2020 г. с предмет на доставката транспорт, фактура № 50000158/11.06.2020 г. с предмет на доставката транспорт, фактура № 5000157/03.06.2020 г. с предмет на доставката транспорт. Установено е, че от 03.06.2020 г. до 30.6.2020 г. са издавани фактури с посочен предмет на доставката транспорт, но липсват данни за дестинация, превозвана стока, период на извършвания транспорт, номер на превозното средство. Направен е и извода, че тези фактури не могат да бъдат обвързани с фактурите за вътреобщностни доставки на стоки, при съобразяване на обстоятелството, че фактурата за покупка на стоките, предмет на вътреобщностни доставки е издадена на 30.06.2020 г., като в нея е записана дата на данъчното събитие същата дата – 30.06.2020 г. Прието е, че за ревизираното лице не са налице предпоставките по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС по отношение на декларирания данък за възстановяване за данъчен период м. 06.2020 г. в размер на 12 840, 17 лв.

С решение № П-12/08.10.2020 г., издадено от директора на ТД на НАП С., с което е оставена без уважение жалбата на дружеството срещу акт за прихващане и възстановяване № Р-222210200004127-171-002/16.09.2020 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., по чл. 92, ал. 111 от ЗДДС, във връзка с деклариран ДДС за възстановяване по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС в справка декларация с вх. № 22104096493/14.07.2020 г., в хода на извършена ревизия, възложена със заповед за възлагане на ревизия № Р-22221020004127-020-003/24.08.2020 г.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 197 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

Предмет на съдебен контрол за законосъобразност в производството пред настоящата инстанция е решение № П-12/08.10.2020 г., издадено от директора на ТД на НАП С., с което е оставена без уважение жалбата на дружеството срещу акт за прихващане и възстановяване № Р-222210200004127-171-002/16.09.2020 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., по чл. 92, ал. 111 от ЗДДС, във връзка с деклариран ДДС за възстановяване по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС в справка декларация с вх. № 22104096493/14.07.2020 г., в хода на извършена ревизия, възложена със заповед за възлагане на ревизия № Р-222210200004127-020-003/24.08.2020 г.

Съгласно чл. 88, ал. 3 от ЗДДС, когато данъчният кредит превишава начисления данък, разликата представлява резултат за периода – данък за възстановяване. Съгласно чл. 92, ал. 3 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 чл. 92, ал. 11 от ЗДДС, в случаите по ал. 3 при възложена проверка 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 ДОПК, предвиден за обжалване на обезпечителните мерки. За невъзстановената част от декларирания данък за възстановяване се прилага ал. 8.

В процесния случай от събраните по делото доказателства се установява, че за данъчен период м. 06.2020 г. дружеството е подало справка декларация по ДДС с вх. № 22104096493/14.07.2020 г. с попълнен раздел Д „ДДС подлежащ на възстановяване“ и попълнена кл. 81 със сума за възстановяване по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС в размер на 12 840, 17 лв. В хода на ревизионното производство и за целите на проверката във връзка с установяване на обстоятелства по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС е била извършена проверка в информационната система на НАП с цел установяване на процентното съотношение на облагаемите доставки с нулева ставка и общата стойност на всички извършени от лицето доставки за последните 12 месеца преди текущия, като е установено, че за последните 12 месеца преди текущия дружеството е извършило облагаеми доставки с нулева ставка на обща стойност 669 666 лв., което

представлява 100 на сто от общата стойност на всички извършени от лицето облагаеми доставки за същия период. Не се спори между страните, че за процесния период дружеството декларира вътреобщностни доставки на интериорни и входни врати, и аксесоари за тях към дружества от Република Румъния Република Италия, Република Г., Кралство Испания, като за проверявания период дружеството е подало В. декларация с вх. № 22104096943 с данъчна основа на извършени вътреобщностни доставки в размер на 66 178, 78 лв. В хода на съдебното производство не беше отречено обстоятелството, че към момента на издаване на акта за прихващане и възстановяване – 16.09.2020 г., от страна на румънските дружества – получатели на доставките липсва деклариране на вътреобщностно придобиване от [фирма], установява се също така, че няма декларирано вътреобщностно придобиване от румънското дружество Д. А..

С оглед определения предмет на спора, решаването на същия се обуславя не само от приложимостта на съответните разпоредби на ЗДДС – чл. 7, чл. 51 и сл. от ЗДДС (облагане на вътреобщностните доставки), на ППЗДДС – в приложимите му за процесните периоди редакции на чл. 45 (удостоверяване наличието на обстоятелства за вътреобщностните доставки), но и от разпоредбите на Директива 2006/112, от разпоредбите на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки, както и от мотивите, съдържащи се в решения на Съда на Европейските общности (решение по дело С-409/2004 г., решение по дело С-146/2005 г., решение по дело С-273/2011 г., решение по дело С-430/2009 г., решение по дело С-492/2013 г., решение по дело С-285/2009 г. и решение по дело С-184/2005 г.). При съобразяване на мотивите на посочените решения, настоящата инстанция несъмнено също така съобразява обстоятелството, че същите са постановени при фактическа обстановка, която не може да се определи като абсолютно идентична на процесната, както и с обстоятелството на евентуално неточно посочена в тези решения фактическа обстановка, доколкото Съдът на Европейския съюз не може да установява фактическата обстановка по поставеното преюдициално запитване, по което се произнася, с оглед на обстоятелството, че същата тази фактическа обстановка е установена и подлежи на установяване от запитващата юрисдикция. Настоящата съдебна инстанция избира подхода на първоначален анализ на посочените правни норми и мотиви на решения на Съда на Европейския съюз с оглед на необходимостта от установяване първо на съдържанието на приложимите правни норми и след това установяване на съответствието на същите и приложимостта им по отношение на събраните по делото доказателства.

Този подход се налага с оглед на обстоятелството, че както се посочи по-горе в мотивите на това решение спорът между страните е както по отношение на фактите, така и по отношение на правото, включително по отношение на приложимата му редакция за процесния период, по отношение на обстоятелството дали необходимо и достатъчно условие е представянето на документите по чл. 45 от ППЗДДС или следва подробно и изчерпателно да се проследи дали процесните стоки физически са напуснали територията на

Република България и има ли право данъчната администрация да поставя изискването за представяне на други документи, които не са сред изчерпателно посочените в чл. 45 от ППЗДДС, по отношение на обстоятелството дали на решаването на спора в едната или в другата насока се отразяват евентуални непълноти в представените като доказателства по спора международни товарителници, по отношение на обстоятелството на кого принадлежи доказателствената тежест относно доказване на обстоятелството дали процесните стоки физически са напуснали територията на Република България, по отношение на наличието на обстоятелство на участие в данъчна измама на жалбоподателя. Така определеният предмет на спора се очертава от настоящата инстанция с оглед на събраните в хода на съдебното производство доказателства, с оглед на изявленията на страните в съдебните заседания. Така очертаният предмет на спора следва да даде отговор на основното обстоятелство дали от страна на жалбоподателя са били извършени вътреобщностни доставки на посочените във фактурите стоки за дружества от Република Румъния, Република Г., Кралство Испания, Република Италия, или пък е налице доставката на стоки на територията на Република България. От събраните по делото доказателства по несъмнен начин се установява издаването на процесните фактури от жалбоподателя. Съгласно чл. 53, ал. 1 от ЗДДС облагаеми с нулева ставка на данъка са вътреобщностните доставки по чл. 7, с изключение на освободените вътреобщностни доставки по чл. 38, ал. 2 (процесните доставки не са сред тези по чл. 38, ал. 2).

Съгласно чл. 53, ал. 2 от ЗДДС документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностната доставка, се определят с правилника за прилагане на закона. Съгласно чл. 7, ал. 1 от ЗДДС вътреобщностна доставка на стоки е доставката 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. Предпоставките за приложимостта на посочения текст са наличието на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика или пък на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, като получателят на стоките следва да бъде регистрирано лице за целите на ДДС в друга държава членка. Във връзка с приложимостта на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС е и чл. 45 от ППЗДДС регламентиращ документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностната доставка на стоки.

Съгласно посочения текст, в приложимата му редакция към момента на извършване на процесните доставки, и съобразно обстоятелството, че за процесния случай не е налице вътреобщностна доставка по чл. 7, ал. 4 от закона и доставчикът не е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона, за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи - документ 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, документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, като посочените документи са различни и са обусловени от обстоятелството дали транспортът е за сметка на доставчика или на получателя, но е извършен от трето лице – хипотезата по чл. 45, т. 2, б. „а“ от ЗДДС – в тази хипотеза са изисква наличието на транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка, хипотезата по чл. 45, т. 2, б. „б“ – когато транспортът е извършен от доставчика – в тази хипотеза се изисква представянето на транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, че стоките се получени на територията на друга държава членка и хипотезата по чл. 45, т. 1, б. „в“ – когато транспортът е извършен от получателя – в тази хипотеза се изисква писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо, че стоките са пристигнали на територията на друга държава членка. Твърденията са относно обстоятелството, че транспортът е извършен от трето лице за сметка на получателя, с оглед на което следва да изследват предпоставките за приложимостта на чл. 45, т. 2, б. „а“.

При съобразяване на представените по делото доказателства от жалбоподателя, би следвало да се направи евентуалния извод, че са налице формалните предпоставки за удостоверяване на наличието на обстоятелства за вътреобщноостни доставки – представено е доказателство по чл. 45, т. 1 (фактура за доставката) и доказателство по чл. 45, т. 2, б. „а“ – транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка – когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя. В тази връзка и настоящата съдебна инстанция следва да прецени представените като доказателства по спора международни товарителници и дали същите могат да послужат като годно доказателство за осъществени вътреобщностни доставки, така както същите са декларирани от жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция. Изводите си настоящата инстанция съобразява с изискването на чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС, съгласно който текст транспортният документ трябва да удостоверява, че стоките са получени на територията на друга държава членка, т.е. нормата въвежда изискването не само за наличието на транспортен документ, но и за такъв, който да удостоверява получаването на стоките на територията на друга държава-членка, а не простото им предаване на превозвача. В тази връзка настоящата съдебна инстанция съобразява изводите си с характера и предназначението, както и с доказателствената сила, които притежава международната товарителница, при съобразяване на разпоредбите на Закона за автомобилните превози и тези на Конвенцията за договора за

международен автомобилен превоз на стоки.

Съгласно чл. 49 от Закона за автомобилните превози с договор за автомобилен превоз на товари, превозвачът се задължава срещу заплащане да превози с превозно средство до определено местоназначение товар, който изпращачът му предава, съобразно чл. 50 договорът за превоз се установява с товарителница, като действителността на договора за превоз не зависи от издаването, редовността или изгубването на товарителницата. Съгласно чл. 61 от Закона за автомобилните превози товарителницата удостоверява условията на договора и получаването на товара от превозвача до доказване на противното. Идентични са и разпоредбите на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки. Съгласно чл. 4 от Конвенцията договорът за превоз се установява с товарителница. Липсата, нередовността или загубата на товарителницата не засягат нито съществуването, нито действието на договора за превоз, който остава подчинен на разпоредбите на тази конвенция, а съгласно чл. 5 от конвенцията 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. Освен това съгласно чл. 9, т. 1 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията на договора и получаването на стоката от превозвача. В качеството ѝ на документ, който удостоверява само и единствено (и то с оборимата презумпция) получаването на стоката от превозвача същата като такъв документ не представлява доказателство за преминаване на собствеността от доставчика на получателя на стоката, като същата съобразно посочените текстове не представлява доказателство за обстоятелството, че стоката е била получена от получателя.

Доказателствената стойност на товарителницата се ограничава до доказване на обстоятелството, че стоката е била предадена на превозвача, от което следва, че съобразно приложимите норми както на конвенцията, така и на Закона за автомобилните превози същата не би могла да представлява доказателство за получаване на стоката от лицето, за което е била предназначена. При така установеното и при съдържанието на нормата на чл. 45, т. 2, б. „а“, която въвежда задължение за наличието на транспортен документ, който да удостоверява, че стоката е била получена на територията на друга държава членка, представените международни товарителници не биха могли да се определят като доказателство за осъществени вътреобщностни доставки по смисъла на чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС. Същите, обаче биха могли да се определят като такова доказателство при условието на попълване на кл. 24 от международната товарителница, а именно с посочването на мястото, часа на пристигане на стоките и с полагането на подпис и печат на получателя. При

условието на представени като доказателство по спора международни товарителница с непосочване в кл. 24 на място, на час на пристигане на стоките, както и с полагането на подпис и печат на получателя би могъл да се направи извод за неизпълнение на изискването на чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС, а именно за неизпълнение на изискването за представяне на транспортен документ, който да удостоверява, че стоките са получени на територията на друга държава-членка. В противен случай, представените международни товарителници представляват доказателство само за обстоятелството, и то оборимо, че стоките са били предадени на превозвач, но не представляват доказателство, че стоките са получени на територията на друга държава-членка. Действително, международните товарителници са представени като доказателство по спора, но същите, както се посочи и по-горе не може само с факта на съставянето си да бъдат доказателство, удостоверяващо, че стоките са получени на територията на друга държава-членка, предвид обстоятелството, че предназначението на същите е да удостовери до доказване на противното, че стоките са били предадени на превозвача, но не и да удостоверят обстоятелството на получаване на стоките от получателя.

При съобразяване на това обстоятелство и с оглед на нормата на чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС настоящата инстанция прави извода, че посочването на мястото на получаване на стоките и полагането на подпис и печат на получателя би се изпълнило изискването по чл. 45, т. 2, б. „б“ от ППЗДДС, а именно да удостовери получаването на стоката от получателя, което обстоятелство, обаче в случая не е изпълнено. Следователно, при така установените обстоятелства и от събраните по делото доказателства не би следвало да може да се направи извода, че са налице формалните изисквания по чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС за наличието на документи, удостоверяващи извършването на вътреобщностни доставки. Следва да се съобрази, обаче и обстоятелството (правилно установено от органите по приходите), че от данните в международните товарителници не може да се установи мястото на получаване на стоките (точен адрес и склад на клиента), няма данни за лицата, които са предали, а също така и за лицата, които са приели стоките. Както в ревизионното производство, така и в производството пред тази съдебна инстанция не са представени доказателства за наличие на платени такси, които са задължителни при преминаване на тежкотоварни автомобили през границите на Република България на датите, посочени в транспортните документи, не са представени и доказателства във връзка с командироването на служители на дружествата, посочени като превозвачи, осъществили превоза на стоките. Изводите си настоящата съдебна инстанция съобразява както с установената по делото фактическа обстановка, така и при съобразяване на обстоятелството, че вътреобщностното придобиване (доставки) на стоки е въведено с директива 91/680. Общностният законодател създава посредством дял XVIa от Шеста директива преходен режим на данъчно облагане на търговския обмен между

държавите-членки, основан върху установяването на ново данъчно събитие, а именно вътреобщностното придобиване на стоки (от седмо до десето съображение от Директива 91/680). В това отношение се налага изводът, че вътреобщностната доставка на стока и вътреобщностното ѝ придобиване представляват в действителност една и съща икономическа операция, въпреки че последната създава различни права и задължения както за страните по сделката, така и за данъчните органи на съответните държави-членки.

Така всяко вътреобщностно придобиване, обложено в държавата-членка, в която пристигат изпратените или превозените на територията на Общността стоки по силата на член 28а, параграф 1, буква а), първа алинея от Шеста директива, съответства на освободена доставка в държавата-членка, в която започва посоченото изпращане или превозване, в изпълнение на член 28в, А, буква а), първа алинея от същата директива. От това следва, че освобождаването на вътреобщностна доставка, съответстваща на вътреобщностно придобиване, позволява да се избегне двойното данъчно облагане, а следователно и нарушаването на принципа на данъчен неутралитет, присъщ на общата система на ДДС. В тази връзка в поредица от свои решения съдът на Европейския съюз е установил дали член 28а, параграф 3, първа алинея и член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива, предвид термина „изпратен(и)“, употребен в тези две разпоредби, следва да се тълкуват в смисъл, че вътреобщностното придобиване на стока е осъществено и освобождаването на вътреобщностната доставка става приложимо, само когато правото да се разпорежда като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че стоката 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.

Настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че условията, които трябва да са изпълнени, за да може дадена операция да не бъде определена като вътреобщностно придобиване и да бъде обложена с ДДС, са посочени в член 28а от Шеста директива. Освен посочените в параграф 1, буква а) от този член условия, които уточняват качеството на продавача и на получателя на доставката, параграф 3, първа алинея от същия член поставя вътреобщностното придобиване в зависимост от две условия, а именно, от една страна, прехвърлянето на получателя на доставката на правомощието да се разпорежда като собственик с дадена движима вещ, и от друга страна, изпращането или превозването на тази вещ до получателя на доставката от продавача или от получателя на доставката или за тяхна сметка „към държава-членка, която не е държавата-членка, от която се изпращат или превозват стоките“. Операцията, която съответства на вътреобщностното придобиване, тоест вътреобщностната доставка, е освободена от ДДС, ако отговаря на условията, посочени в член 28в, А, буква а) от Шеста директива. За разлика от условията, посочени за вътреобщностното придобиване, тази

разпоредба предвижда, че за да могат да бъдат освободени като вътреобщностната доставка, стоките следва да бъдат изпратени или превозени „извън територията по член 3, но в рамките на Общността“, тоест че изпращането или превозването следва да се извърши от държава-членка, която е част от територията на Общността, където действа общата система на ДДС, до друга държава — членка на Общността. От представените доказателства по спора се установява, че първото условие, отнасящо се до вътреобщностното придобиване, а именно прехвърлянето на правомощието за разпореждане със стоката като собственик е изпълнено, доколкото стоката е предадена на превозвача (в случая на доставчика). Страните, обаче спорят по отношение на второто условие, на което е подчинено едно такова придобиване. Спорът е по отношение на обстоятелството дали действително процесните стоки са напуснали физически територията на Република България.

В тази връзка настоящата съдебна инстанция споделя напълно мотивите, съдържащи се в решението на съда на Европейския съюз по дело C-409/2004 г., съгласно чиито мотиви изразът, употребен в член 28в, А, буква а), първа алинея от същата директива, предполага стоките действително да са напуснали държавата-членка на доставката. При наличието обаче на множество възможни буквални тълкувания на дадено понятие, за да се определи значението му, следва да се прибегне до контекста, в който то се вписва, като се отчитат целите и смисъла на Шеста директива. От целта, преследвана с предвидения в дял XVIa от Шеста директива преходен режим, а именно прехвърлянето на данъчния приход в държавата-членка, в която се извършва крайното потребление на доставените стоки (решение по дело Е. Н. Е., точка 40), следва, че този режим е създаден, за да регулира по-конкретно вътреобщностното движение на стоките. Като замества системата на внос и износ между държавите-членки, този режим ясно се разграничава от режима, уреждащ осъществяването на територията на страната операции. Предварителното условие за прилагането на такъв режим е вътреобщностният характер на дадена операция, и по-конкретно физическото движение на стоки от една държава-членка до друга. Всъщност това условие, свързано с преминаването на граници между държавите-членки, е съставен елемент на дадена вътреобщностна операция, който я отличава от осъществяваната на територията на страната. Също така настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че е уместно да се отбележи, че от практиката на Съда на Европейския съюз следва, че задължение на данъчноадминистративния орган да извършва проучване, за да установи намерението на данъчнозадълженото лице, би било в противоречие с целите на общата система на ДДС да се гарантира правната сигурност и да се улеснят присъщите на прилагането на ДДС действия чрез отчитането на обективния характер на съответната операция, освен в изключителни случаи (решение от 6 април 1995 г. по дело В. Г., C-4/94, точка 24, както и решение по дело О. и др. и решение по дело К. и R. R., точка 42).

По отношение на принципа на данъчен неутралитет следва да се посочи, че той не е пречка доставчикът, който участва в измамата, да е длъжен да плати впоследствие ДДС за вътреобщностната доставка, която е извършил, доколкото участието му в измамата е решаващо обстоятелство, което трябва да се вземе предвид при преценката на пропорционалността на националната мярка. Посочва се също така, че данъчнозадълженото лице, което умишлено е участвало в данъчна измама и е застрашило функционирането на общата система на ДДС, няма право да се позовава на тези принципи. При съобразяване на посочените обстоятелства, правилно органите по приходите са приели, че не са налице предпоставките по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 53, ал. 1 от ЗДДС за прилагане на нулева ставка на ДДС.

По отношение на упражненото право на данъчен кредит се установява, че за периода 01.06.2020 г. – 30.06.2020 г. получените от дружеството доставки са отразени в справки-декларациите в колона 31 – с право на пълен данъчен кредит. Установява се, че за проверявания период дружеството ползва данъчен кредит в размер на 12 840, 17 лв., формиран основно от покупка на стоки (интериорни врати, аксесоари) и транспортни услуги, по фактури № 316/26.06.2020 г., издадена от [фирма], № 157/03.06.2020 г., № 158/11.06.2020 г., № 160/18.06.2020 г., № 161/19.06.2020 г., № 162/30.06.2020 г., № 159/12.06.2020 г., № 163/30.06.2020 г., издадени от [фирма]. Установява се, че предходен доставчик на [фирма] е [фирма]. Установено е, че М. Р. Д. е представляващ и едноличен собственик на [фирма] и на [фирма]. Представени са фактури, издадени от [фирма] – фактура № 500163/30.06.2020 г. с предмет на доставката стоки (врати, аксесоари), № 500162/30.06.2020 г. с предмет транспорт, № 000316/26.06.2020 г. с предмет на доставката счетоводно обслужване за м. 06.2020 г., фактура № [ЕГН]/18.06.2020 г. с предмет на доставката транспорт, фактура № 50000159/12.06.2020 г. с предмет на доставката транспорт, фактура № 50000158/11.06.2020 г. с предмет на доставката транспорт, фактура № 5000157/03.06.2020 г. с предмет на доставката транспорт. Установява се, че от 03.06.2020 г. до 30.6.2020 г. са издавани фактури с посочен предмет на доставката транспорт, но липсват данни за дестинация, превозвана стока, период на извършвания транспорт, номер на превозното средство. Правилен е извода, че тези фактури не могат да бъдат обвързани с фактурите за вътреобщностни доставки на стоки, при съобразяване на обстоятелството, че фактурата за покупка на стоките, предмет на вътреобщностни доставки е издадена на 30.06.2020 г., като в нея е записана дата на данъчното събитие същата дата – 30.06.2020 г.

При съобразяване на тези обстоятелства, правило е прието, че за ревизираното лице не са налице предпоставките по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС по отношение на декларирания данък за възстановяване за данъчен период м. 06.2020 г. в размер на 12 840, 17 лв.

От страна на ответника е направено искане за присъждане на разноски, което с оглед на изхода на спора е основателно, като на ответника следва да се присъди

юрисконсултско възнаграждение на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в размер на 915, 20 лв.

Като взе предвид изложените фактически и правни изводи и на основание чл. 160, ал. 1, предложение второ от ДОПК съдът,

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу решение № П-12/08.10.2020 г., издаден от директора на ТД на НАП С., с което е оставена без уважение жалбата на дружеството срещу акт за прихващане и възстановяване № Р-222210200004127-171-002/16.09.2020 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., по чл. 92, ал. 111 от ЗДДС, във връзка с деклариран ДДС за възстановяване по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС в справка декларация с вх. № 22104096493/14.07.2020 г., в хода на извършена ревизия, възложена със заповед за възлагане на ревизия № Р-22221020004127-020-003/24.08.2020 г.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите направените разноски по делото в размер на 915, 20 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: