

# РЕШЕНИЕ

№ 14239

гр. София, 14.04.2026 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 54 състав, в публично заседание на 26.02.2026 г. в следния състав:**

**СЪДИЯ: Атанас Николов**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **9442** по описа за **2023** 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 „БИ СИ ЕФ СИ ЕЙ ИМПОРТ ЕКСПОРТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 6, представлявано от Б. Б. И. – управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221022003849-091-001/09.06.2023 г., издаден от Б. С. С. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. Б. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1195/22.08.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, в частта относно допълнително установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 75 000,20 лв. и лихви за забава в размер на 27 789,33 лв. за данъчните периоди м. 06.2019 г., м. 10.2019 г. и м. 11.2019 г.

В жалбата се излагат съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, постановен според жалбоподателя в противоречие с материалния закон, при неправилна преценка на доказателствата и в несъответствие с практиката на Съда на Европейския съюз и Върховния административен съд. Поддържа се, че органите по приходите незаконосъобразно не са признали качеството на дружеството като посредник в тристранни операции по процесните доставки. Развиват се и доводи, че дори да се приеме липса на някоя от предпоставките за тристранна операция, при наличие на неукрити доставки и с оглед разпоредбата на чл. 73а ЗДДС, не е следвало да се определя ефективно задължение за данък без признаване на право на данъчен кредит. С тези съображения се иска отмяна на ревизионния акт в обжалваната част.

Жалбоподателят, редовно уведомен, не изпраца представител.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. П., оспорва жалбата, моли същата да бъде отхвърлена и претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки.

В писмените бележки ответникът поддържа, че с ревизионния акт правилно са определени допълнителни задължения по ЗДДС и лихви, тъй като жалбоподателят не е доказал качеството си на посредник в тристранни операции по чл. 15 ЗДДС по четири доставки, по които GS S.P.A., Италия е сочен прехвърлител и LO.RY. DI ESPOSITO CIRO, Италия – придобиващ; GOLD LINE INTERNATIONAL, Гърция е сочен прехвърлител и TELEMACO S.R.L., Италия – придобиващ; GOLD LINE INTERNATIONAL, Гърция е сочен прехвърлител и PROFUMO DI CASA S.R.L., Италия – придобиващ; RUNI ENTERPRISES LTD, Великобритания е сочен прехвърлител и PROFUMO DI CASA S.R.L., Италия – придобиващ. Поддържа се, че не са изпълнени кумулативно законовите предпоставки на чл. 15 ЗДДС, както и документалните изисквания на чл. 9, ал. 2 ППЗДДС, най-вече относно надлежните писмени потвърждения от придобиващите лица. Развиват се и съображения, че при приложението на чл. 62, ал. 2 ЗДДС не възниква автоматично и незабавно право на приспадане на данъчен кредит.

Административен съд София-град, след като обсъди доводите на страните, събраните по делото доказателства и извърши служебна проверка за законосъобразност на оспорения акт съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, приема за установено следното:

Жалбата е процесуално допустима. Подадена е от надлежна страна, адресат на оспорения акт, в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и срещу ревизионен акт в частта му, която подлежи на съдебен контрол.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221022003849-020-001/27.07.2022 г., връчена по електронен път на 08.08.2022 г., е възложено извършването на ревизия на „БИ СИ ЕФ СИ ЕЙ ИМПОРТ ЕКСПОРТ“ ООД за установяване на задължения по ЗДДС за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. Първоначалната заповед е изменена със Заповед № Р-22221022003849-020-002/07.11.2022 г., с която срокът за приключване на ревизията е продължен до 08.01.2023 г. Със Заповед № Р-22221022003849-023-001/23.11.2022 г. ревизионното производство е спряно, считано от 23.11.2022 г., поради открита процедура за обмен на информация с данъчната администрация на Италия. Със Заповед № Р-22221022003849-143-001/13.02.2023 г. производството е възобновено и е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 29.03.2023 г.

Първоначалната ЗВР е издадена от Й. Р. А., в качеството на заместник на Б. С. С., съгласно Заповед за заместване № ДО-18-3617/18.07.2022 г. Останалите заповеди са издадени от Б. С. С., началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В., оправомощен със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С., във връзка със Заповед № З-ЦУ-753/05.05.2022 г., Заповед № З-ЦУ-879/20.05.2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП и Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП. Й. Р. А. е оправомощен със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на директора на ТД на НАП С., във връзка със Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на заместник изпълнителния директор на НАП и Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22221022003849-092-001/12.04.2023 г., връчен по електронен път на 12.04.2023 г. В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД е подадено писмено възражение, което е прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221022003849-091-001/09.06.2023 г., издаден от Б. С. С. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. Б. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП В., ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 13.06.2023 г. С ревизионния акт са

установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 75 000,20 лв. и лихви за забава в размер на 27 789,33 лв. за данъчните периоди м. 06.2019 г., м. 10.2019 г. и м. 11.2019 г. В останалата му част актът не е оспорен и е влязъл в сила.

Установено е, че през ревизирания период жалбоподателят е декларирал дейност търговия с нехранителни стоки. Дружеството не разполага с търговски обекти и регистрирани фискални устройства.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения, в хода на ревизията са предприети процесуални действия, подробно описани в РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 ДОПК е неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК на дружеството е връчено по електронен път Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221022003849-040-001/18.08.2022 г., в отговор на което са представени доказателства, обсъдени подробно в РД.

На основание чл. 45 ДОПК е извършена насрещна проверка на С. В. П., в качеството на управител на PROFUMO DI CASA S.R.L., Италия, с VIN № IT05516820650. Открити са и административни процедури за обмен на информация с данъчните администрации на Гърция и Италия съгласно чл. 7 от Регламент /ЕС/ № 904/2010, както следва: относно GOLD LINE INTERNATIONAL, VIN EL082940518 – с данъчната администрация на Гърция; относно TELEMACO S.R.L., VIN IT05043151215 – с данъчната администрация на Италия; относно PROFUMO DI CASA S.R.L., VIN IT05516820650 – с приходната администрация на Италия.

Ревизиращият екип е констатирал, че за м. 05.2019 г. дружеството жалбоподател е декларирал в дневника за покупки доставка, получена от GS S.P.A. – Италия, с VIN IT12683790153, в колона 0344 „данъчна основа като посредник по тристранна операция“ в размер на 52 860,22 лв. Представено е копие от фактура № [ЕГН]/21.05.2019 г., издадена от GS S.P.A., с предмет „балсам 500 ml – 41 580,00 бр. x 0,65 евро“, както и международна товарителница /ЧМР/ № 004128/24.05.2019 г., по която стоката е превозена от Италия до Ајдовљсина, Република С., с получател REMONA D.O.O. Установено е плащане от жалбоподателя към италианския контрагент по банков път, а съгласно справка от VIES GS S.P.A. е декларирало за м. 05.2019 г. доставка на стоки на стойност 27 027,00 евро с получател „БИ СИ ЕФ СИ ЕЙ ИМПОРТ ЕКСПОРТ“ ООД.

Жалбоподателят е заявил, че стоките по тази фактура са продадени на LO.RY. DI ESPOSITO CIRO, Италия, за което е издадена фактура № [ЕГН]/27.05.2019 г., декларирана в дневника за продажби като тристранна операция с данъчна основа 58 655,58 лв. Представено е писмено потвърждение от получателя, в което липсва дата на получаване на стоката, както и документ „INSTRUCTIONS FOR CMR“ № 00310222, съдържащ информация за превоза на стоката от Ајдовљсина, С., до Н., Италия, без да е посочено място и дата на разтоварване. Въз основа на тези доказателства органите по приходите са приели, че не са изпълнени условията на чл. 15 ЗДДС, тъй като стоките не са транспортирани директно от държавата членка на прехвърлителя до държавата членка на придобиващия, а движението им е Италия – С. – Италия, поради което за доставката по фактура № [ЕГН]/21.05.2019 г. е налице вътреобщностно придобиване по чл. 62, ал. 2 ЗДДС. Доколкото жалбоподателят не е начислил ДДС за това В. чрез издаване на протокол по чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ЗДДС до 15.06.2019 г. и не го е включил в справката-декларация за м. 06.2019 г., с РА е начислен ДДС в размер на 10 572,04 лв. за данъчен период м. 06.2019 г.

Установено е също, че за м. 07.2019 гот страна на ревизираното дружество е декларирало в дневника за покупки доставка, получена от GOLD LINE INTERNATIONAL, Гърция, по фактура № 65/01.07.2019 г. с предмет „JH BABY COTTON BUDS 200T“ – 82 764,00 бр. x 0,72 евро – 59

590,08 евро, с допълнително посочен транспорт 1 650,00 евро и обща стойност 61 240,08 евро. Представен е Р. list от 01.07.2019 г. с адрес на доставка INTERLINK S. S.R.L., Marcianise, Италия, и ЧМР, в което получателят не се чете. Справката от VIES сочи, че GOLD LINE INTERNATIONAL е декларирало доставка на стоки в триъгълни сделки в размер на 61 240,00 евро с получател жалбоподателя.

Ревизираното лице е декларирало, че същите стоки са продадени на TELEMACO S.R.L., Италия, за което е издадена фактура № [ЕГН]/02.07.2019 г., отразена в дневника за продажби като тристранна операция. Представено е писмено потвърждение от TELEMACO S.R.L., в което не е посочена дата на получаване на стоката и няма данни за лицето, положило подписа. С Протокол № Р-22221022003849-П73-001/16.02.2023 г. е приобщена информация от гръцката данъчна администрация, според която гръцкият контрагент е представил същата фактура и ЧМР с посочен превозвач MAKIS TRANS-2017 LTD, V. BG204422104, и място на разтоварване на стоките в Италия, но е декларирал, че стоките са получени от PROFUMO DI CASA S.R.L., а не от TELEMACO S.R.L. С Протокол № 1536199/27.03.2023 г. са приобщени доказателства от извършена проверка на „МИКИС ТРАНС-2017“ ЕООД, приключила с ПИНП № П-22000121170294-141-001/04.11.2021 г., според които превозът е осъществен от Синдос, Гърция, до Марчанизе, Италия, но представеното ЧМР не съдържа данни в клетка 24 относно датата, мястото и лицето, приело стоките. С Протокол № Р-22221022003849-П73-002/24.02.2023 г. е приобщена информация от италианската данъчна администрация относно TELEMACO S.R.L., според която дружеството е deregистрирано на 07.03.2022 г., никога не е подавало VIES декларации, не е заплащало ДДС, а стоките по фактура № [ЕГН]/02.07.2019 г. не са осчетоводени и декларирани от него. При тези данни органите по приходите са приели, че жалбоподателят не е доказал получаването на стоките от сочения придобиващ по тристранната операция и че за придобиването по фактура № 65/01.07.2019 г. е налице В. с място на изпълнение на територията на страната по чл. 62, ал. 2 ЗДДС. Поради неиздаване на протокол по чл. 117 ЗДДС до 15.10.2019 г. и невключването му в справката-декларация за м. 10.2019 г. е начислен ДДС в размер на 23 309,61 лв. за данъчен период м. 10.2019 г.

За данъчен период м. 08.2019 г. дружеството е декларирало в дневника за покупки доставка от GOLD LINE INTERNATIONAL, Гърция, по фактура № 81/20.08.2019 г. с предмет „JH BABY и LISTERINE“, на обща стойност 54 599,88 евро и транспорт 1 500,00 евро, или общо 56 099,88 евро. Представени са Р. list от 20.08.2019 г. с адрес на доставка до INTERLINK S. S.R.L., Marcianise, Италия, и ЧМР, в което като краен получател е посочен PROFUMO DI CASA S.R.L., Италия. От ревизираното лице е декларирано, че стоките са препродадени на PROFUMO DI CASA S.R.L., за което е издадена фактура № [ЕГН]/20.08.2019 г., отразена в дневника за продажби като тристранна операция с данъчна основа 114 236,87 лв. Установени са и плащания. С Протокол № Р-22221022003849-П73-003/24.02.2023 г. е приобщена информация от италианската данъчна администрация относно PROFUMO DI CASA S.R.L., според която дружеството е регистрирано в Италия на 18.07.2016 г., не е предоставило никакви документи и сведения по искането на администрацията, не е наемало работници към 31.12.2019 г., а сделки през третото тримесечие на 2019 г. не са установени. Извършена е и насрещна проверка на С. В. П., приключила с Протокол № П-04001522195884-141-001/16.12.2022 г., при която не са представени документи, а впоследствие лицето е починало. Органите по приходите са приели, че не е представено писмено потвърждение от PROFUMO DI CASA S.R.L., съдържащо реквизитите по чл. 9, ал. 2, т. 4 ППЗДДС, поради което не е доказана тристранна операция и придобиването по фактура № 81/20.08.2019 г. следва да се третира като В. по чл. 62, ал. 2 ЗДДС. Поради неиздаване на протокол по чл. 117 ЗДДС до 15.11.2019 г. и невключването му в справката-декларация за м. 11.2019 г. е

начислен ДДС в размер на 21 357,62 лв. за данъчен период м. 11.2019 г.

Установено е и че жалбоподателят е получател на стоки по фактура № 1440/13.09.2019 г., издадена от RUHI ENTERPRISES LTD, Великобритания, V. GB505111701, която доставка не е отразена в дневника за покупки и справка-декларация. От жалбоподателя е представена процесната фактура с предмет „Colgate 2100 cases“, с включени транспортни такси 1 954,00 евро и обща стойност 52 472,02 евро, както и документ Release N., издаден от LOENDERSLOOT, H., на RUHI ENTERPRISES LTD, и ЧМР, в което липсват място на съставяне, дата и място на получаване на стоките и подпис на получателя. Стоките са превозени от Н. до Италия. Жалбоподателят е издал проформа фактура № [ЕГН]/06.11.2019 г. и фактура № [ЕГН]/23.11.2019 г. на PROFUMO DI CASA S.R.L., Италия, с предмет на доставка продукти Colgate и с посочено основание за начисляване на ДДС чл. 28с(Е)(3) 77/388/Е., като по писмени обяснения от 07.09.2022 г. е признал, че фактура № [ЕГН]/23.11.2019 г. не е осчетоводена и не е намерила отражение в дневника за продажби и справка-декларация за м. 11.2019 г. И по отношение на тази доставка органите по приходите са приели, че липсва писмено потвърждение от придобиващия с реквизитите по чл. 9, ал. 2, т. 4 ППЗДДС, поради което придобиването по фактура № 1440/13.09.2019 г. следва да се третира като В. по чл. 62, ал. 2 ЗДДС. С оглед датата, на която е следвало да се издаде протокол по чл. 117 ЗДДС, данъкът в размер на 19 760,93 лв. е начислен за данъчен период м. 10.2019 г.

С Решение № 1195/22.08.2023 г. директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП е потвърдил РА № Р-22221022003849-091-001/09.06.2023 г. в оспорената част относно допълнително установените задължения по ЗДДС в размер на 75 000,20 лв. и лихви в размер на 27 789,33 лв. за периодите м. 06.2019 г., м. 10.2019 г. и м. 11.2019 г. Приел е, че не са изпълнени кумулативно предпоставките на чл. 15 ЗДДС и чл. 9, ал. 2 ППЗДДС, поради което жалбоподателят не доказва качеството си на посредник в тристранни операции, а за спорните доставки е приложим режимът на чл. 62, ал. 2 ЗДДС.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело. По делото е приета административната преписка, както и допълнително представени писмени доказателства.

За установяване на спорните по делото обстоятелства, по искане на жалбоподателя, съдът е допуснал и изслушал съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от вещото лице В. Г. П., която съдът обсъди в съвкупност с останалите доказателства по делото. От заключението се установява, че вещото лице е извършило проверка относно счетоводното отразяване на процесните фактури № [ЕГН]/21.05.2019 г., издадена от GS S.P.A., № 65/01.07.2019 г. и № 81/20.08.2019 г., издадени от GOLD LINE INTERNATIONAL S.A., както и № 1440/13.09.2019 г., издадена от RUHI ENTERPRISES LTD, както и относно наличието на плащания по тях. Вещото лице е посочило, че първите три фактури са намерили отражение в счетоводството на жалбоподателя като задължения към доставчици срещу завеждане на стоки, докато по отношение на фактура № 1440/13.09.2019 г. не са били налице приложени по делото счетоводни регистри, от които да се установи нейното осчетоводяване. Прието е още, че са налице данни за извършени плащания по банков и електронен път по част от процесните доставки, както и че при хипотетично издаване на протоколи по чл. 117 ЗДДС за съответните данъчни периоди резултатът по ЗДДС не би се променил, тъй като дължимият и приспаднатият данък съвпадат по размер.

Съдът кредитира заключението на съдебно-счетоводната експертиза в частта, в която въз основа на представените счетоводни регистри, банкови извлечения и останалите приложени документи установява счетоводното отразяване на фактури № [ЕГН]/21.05.2019 г., № 65/01.07.2019 г. и № 81/20.08.2019 г., както и наличието на данни за извършени плащания по част от процесните

доставки, тъй като в тази част заключението почива на обективни счетоводни данни и кореспондира със събраните по делото писмени доказателства. Съдът не възприема заключението като достатъчно за установяване на предпоставките на чл. 15 ЗДДС и чл. 9, ал. 2 ППЗДДС, доколкото вещото лице не може чрез счетоводна проверка да установи дали са изпълнени материалноправните изисквания за тристранна операция, а именно дали стоките са били транспортирани директно от държавата членка на прехвърлителя до държавата членка на придобиващия, дали именно сочените лица са били действителни придобиващи по доставките и дали са налице надлежни писмени потвърждения с всички законово изискуеми реквизити. В тази връзка заключението е относимо единствено относно счетоводното и платежното отражение на процесните документи, но не опровергава извода на органите по приходите, че жалбоподателят не е доказал качеството си на посредник в тристранни операции. В частта, в която вещото лице сочи какъв би бил данъчният резултат при хипотетично издадени протоколи по чл. 117 ЗДДС, съдът приема, че се касае до извод относно евентуален счетоводен ефект, който не може сам по себе си да обуслови извод за незаконосъобразност на ревизионния акт, тъй като предмет на спора е дали са били налице материалноправните предпоставки за третиране на доставките като тристранни операции, а не какъв би бил резултатът при различно счетоводно и данъчно третиране. Ето защо съдът приема, че заключението на вещото лице дава отговор относно счетоводната проследимост на операциите, но не може да замести липсата на доказателства за изпълнение на материалноправните изисквания на чл. 15 ЗДДС и чл. 9, ал. 2 ППЗДДС. Установеното от експертната комисия движение на документи, стоки и плащания не е достатъчно, за да обоснове само по себе си извод за надлежно доказана тристранна операция.

**При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:**

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Не се установяват пороци, обуславящи нищожност на РА.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по приходите в кръга на правомощията им по чл. 119, ал. 2 ДОПК. Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1 ДОПК писмена форма, актът съдържа фактически и правни основания, а РД, като неразделна част от него по силата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, съдържа подробно описание на установените факти и предприетите процесуални действия. Ревизионното производство е започнало със ЗВР № Р-22221022003849-020-001/27.07.2022 г., изменено със ЗВР № Р-22221022003849-020-002/07.11.2022 г., спряно със Заповед № Р-22221022003849-023-001/23.11.2022 г. и възобновено със Заповед № Р-22221022003849-143-001/13.02.2023 г. Не се установяват съществени нарушения на административнопроизводствените правила. В хода на ревизията на жалбоподателя е връчено ИПДПОЗЛ № Р-22221022003849-040-001/18.08.2022 г., извършени са насрещни проверки и международен обмен на информация, а подаденото възражение срещу РД е обсъдено и прието за неоснователно.

По приложението на материалния закон:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия, поради което субсидиарно приложение намират правилата на АПК и ГПК съгласно § 2 от ДР на ДОПК. Жалбоподателят черпи благоприятни последици от твърдението, че по процесните доставки е действал като посредник в тристранни операции и че не дължи начисления с РА ДДС, поради което именно той носи тежестта да докаже всички факти, от които извежда това свое право. При оспорване по съдебен ред на отказано право на третиране като тристранна операция и на начислен ДДС по В., жалбоподателят следва да проведе пълно и главно доказване на релевантните факти – не само че фактурите са издадени и осчетоводени, а че

са налице всички кумулативни предпоставки по чл. 15 ЗДДС и че разполага с надлежните документи по чл. 9, ал. 2 ППЗДДС.

Съгласно чл. 15 ЗДДС тристранна операция е доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки, за които са налице едновременно следните условия: регистрирано лице в държава членка А – прехвърлител извършва доставка на стока на лице, регистрирано в държава членка Б – посредник, което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в държава членка В – придобиващ; стоките се транспортират директно от А до В; посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В; придобиващият начислява ДДС като получател по доставката. По силата на чл. 62, ал. 6 ЗДДС документите за доказване на обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 ЗДДС се определят с ППЗДДС. Съгласно чл. 9, ал. 2 ППЗДДС посредникът следва да разполага с кумулативно изброени документи, включително по т. 4 – писмено потвърждение от придобиващия, удостоверяващо, че стоките са получени, с изчерпателно посочените реквизити. При липсата на който и да е от тези документи лицето не доказва качеството си на посредник в тристранна операция.

Настоящият съдебен състав споделя извода на ревизиращия екип, че жалбоподателят не е установил по несъмнен начин качеството си на посредник по четирите спорни доставки.

По отношение на доставката от GS S.P.A. към LO.RY. DI ESPOSITO CIRO от фактура № [ЕГН]/21.05.2019 г., ЧМР № 004128/24.05.2019 г., фактура № [ЕГН]/27.05.2019 г. и формуляра „INSTRUCTIONS FOR CMR“ № 00310222 се установява, че движението на стоките е Италия – С. – Италия. Това фактическо положение изключва приложението на чл. 15, т. 2 ЗДДС, тъй като не е налице директен транспорт на стоките от държавата членка на прехвърлителя до държавата членка на придобиващия. Освен това прехвърлителят и придобиващият са установени в една и съща държава членка – Италия, което само по себе си е несъвместимо с режима на тристранната операция. Представеното писмено потвърждение от LO.RY. DI ESPOSITO CIRO не съдържа дата на получаване на стоката, а формулярът „INSTRUCTIONS FOR CMR“ не съдържа място и дата на получаване. Поради това съдът намира, че по тази доставка не са доказани нито материалноправните предпоставки на чл. 15 ЗДДС, нито документалните изисквания на чл. 9, ал. 2, т. 4 ППЗДДС. Следователно правилно е прието, че за жалбоподателя е възникнало вътреобщностно придобиване по чл. 62, ал. 2 ЗДДС, за което е следвало да начисли данък чрез протокол по чл. 117 ЗДДС, а при неизпълнение на това задължение законосъобразно е начислен ДДС в размер на 10 572,04 лв. за м. 06.2019 г.

По отношение на доставката от GOLD LINE INTERNATIONAL към TELEMACO S.R.L. жалбоподателят се позовава на фактура № 65/01.07.2019 г., фактура № [ЕГН]/02.07.2019 г., ЧМР и писмено потвърждение от TELEMACO S.R.L. Представеното писмено потвърждение не съдържа дата на получаване, липсват данни за лицето, положило подписа, както и за лицата, предали и приели стоките. Тези липси не се преодоляват от ЧМР, тъй като в клетка 24 не са попълнени дата, място и данни за приемането на стоките. От информацията, приобщена с Протокол № P-22221022003849-П73-001/16.02.2023 г., се установява, че според гръцката данъчна администрация самият прехвърлител е заявил, че стоките са получени от PROFUMO DI CASA S.R.L., а не от TELEMACO S.R.L. Същевременно от информацията, приобщена с Протокол № P-22221022003849-П73-002/24.02.2023 г., се установява, че TELEMACO S.R.L. не е осчетоводило и не е декларирало стоките по фактура № [ЕГН]/02.07.2019 г. При тези данни съдът приема, че жалбоподателят не е доказал именно TELEMACO S.R.L. да е придобиващото лице по процесната доставка. Поради това правилно е прието, че не е налице тристранна операция и че за доставката по фактура № 65/01.07.2019 г. е възникнало вътреобщностно придобиване по чл. 62, ал. 2 ЗДДС, за което законосъобразно е начислен ДДС в размер на 23 309,61 лв. за м. 10.2019 г.

По отношение на доставката от GOLD LINE INTERNATIONAL към PROFUMO DI CASA S.R.L. са представени фактура № 81/20.08.2019 г., Р. list от 20.08.2019 г., ЧМР и фактура № [ЕГН]/20.08.2019 г., издадена от жалбоподателя на PROFUMO DI CASA S.R.L. Липсва обаче писмено потвърждение от придобиващия, съдържащо всички реквизити по чл. 9, ал. 2, т. 4 ППЗДДС. От информацията, приобщена с Протокол № P-22221022003849-П73-003/24.02.2023 г., се установява, че PROFUMO DI CASA S.R.L. не е предоставило изисканите му документи и не са установени декларирани сделки през релевантния период. Насрещната проверка на неговия управител, приключила с Протокол № П-04001522195884-141-001/16.12.2022 г., също не е довела до представяне на доказателства. Ето защо съдът приема, че и по тази доставка жалбоподателят не е доказал наличието на предпоставките по чл. 15 ЗДДС и чл. 9, ал. 2 ППЗДДС. Следователно придобиването по фактура № 81/20.08.2019 г. правилно е квалифицирано като В. по чл. 62, ал. 2 ЗДДС и законосъобразно е начислен ДДС в размер на 21 357,62 лв. за м. 11.2019 г. Освен това не е издаден протокол по чл. 117, ал.2 и ал. 3 от ЗДДС до 15.11.2019 г. и не е включен в СД за м.11.2019 г.

По отношение на доставката от RUHI ENTERPRISES LTD към PROFUMO DI CASA S.R.L. жалбоподателят се позовава на фактура № 1440/13.09.2019 г., проформа фактура № [ЕГН]/06.11.2019 г., фактура № [ЕГН]/23.11.2019 г., Release N. и ЧМР. Безспорно е установено, че фактура № [ЕГН]/23.11.2019 г. не е осчетоводена и не е включена в дневника за продажби и справка-декларация за м. 11.2019 г. Не е представено и писмено потвърждение от PROFUMO DI CASA S.R.L. с реквизитите по чл. 9, ал. 2, т. 4 ППЗДДС. Самото ЧМР не съдържа дата и място на получаване на стоките, нито подпис на получателя. Освен това фактура № [ЕГН]/23.11.2019 г. е издадена след периода на придобиване на стоките по фактура № 1440/13.09.2019 г. При тези данни съдът приема, че не са налице условията за третиране на сделката като тристранна операция. Ето защо правилно за получената по фактура № 1440/13.09.2019 г. доставка е прието наличие на В. по чл. 62, ал. 2 ЗДДС и е начислен ДДС в размер на 19 760,93 лв. за м. 10.2019 г.

Съдът намира, че дори да се приеме за установено наличието на търговски документи, счетоводно отразяване и разплащания между участниците по процесните доставки, това не е достатъчно само по себе си, за да се приеме, че е доказан специалният режим на тристранната операция по чл. 15 ЗДДС. За приложението на този режим законът изисква кумулативното наличие на конкретни материалноправни предпоставки, както и снабдяване на посредника с изчерпателно посочените в чл. 9, ал. 2 ППЗДДС документи. При липса на надлежно писмено потвърждение от придобиващия с всички задължителни реквизити съдът не може да приеме, че тази липса се преодолява изцяло чрез други съпътстващи документи, тъй като това би обезсмислило специалната доказателствена уредба, въведена именно за удостоверяване на тристранната операция.

В този смисъл следва да се подчертае, че едно е да се установи наличие на търговски поток, движение на стоки, счетоводни записвания и плащания между участниците, а друго е да бъде доказано именно приложението на специалния режим на тристранната операция. Наличието на фактури, последващи продажби и счетоводно осчетоводяване може да обоснове извод за търговска активност, но не и автоматично да замести доказването на всички специфични предпоставки, които законът поставя за отклонение от общия режим на облагане. Поради това счетоводната и документална проследимост на операциите не е равнозначна на доказана тристранна операция по смисъла на чл. 15 ЗДДС.

Съдът намира още, че в хипотезата на чл. 15 ЗДДС понятието „стоките се транспортират директно“ не може да се тълкува разширително до степен да обхваща всяко движение на стоката, което в крайна сметка завършва в държавата членка на сочения придобиващ. Когато по делото

липсват доказателства, че именно придобиващият е получил стоките, а същите са били разтоварени в обект на трето лице или логистичен оператор, без надлежно потвърждение с реквизитите на чл. 9, ал. 2, т. 4 ППЗДДС, съдът не може да приеме, че е изпълнено изискването за „директен“ транспорт по смисъла на закона. Самото достигане на стоката до територията на държавата членка на придобиващия не е достатъчно, когато не е доказано по надлежен ред получаването ѝ именно от това лице.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя за приложение на чл. 73а ЗДДС и за данъчна неутралност. Действително от заключението на съдебно-счетоводната експертиза се установява счетоводно отразяване на три от процесните фактури и извършени плащания, както и че при хипотетично издадени протоколи по чл. 117 ЗДДС за същите данъчни периоди резултатът по ЗДДС би бил неутрален. Това обаче не води до различен правен извод по делото. При недоказани тристранни операции и при приложение на чл. 62, ал. 2 ЗДДС за жалбоподателя възниква изискуемост на данъка по вътреобщностно придобиване на територията на страната. Не може да се приеме, че по силата на самото начисляване възниква и незабавно право на приспадане, когато не са изпълнени предпоставките на специалния режим.

В тази хипотеза законът предвижда възможност за корекция по чл. 62, ал. 4 ЗДДС и чл. 10 ППЗДДС – когато впоследствие се докаже, че вътреобщностното придобиване е било обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В конкретния случай такива доказателства по делото не са представени. Няма надлежни данни, че данъкът е бил начислен от сочените придобиващи лица в Италия, нито че доставките са били надлежно отчетени и обложени там. Следователно не са налице основания да се пристъпи към корекция по чл. 62, ал. 4 ЗДДС. Именно поради това не може да се приеме, че счетоводната проследимост или последващата реализация на стоките сами по себе си водят до данъчна неутралност в полза на жалбоподателя.

При недоказаност на предпоставките по чл. 15 ЗДДС и при липса на пълния комплект документи по чл. 9, ал. 2 ППЗДДС правилно органите по приходите са приложили режима на чл. 62, ал. 2 ЗДДС. В тази хипотеза не е достатъчно да се установи единствено, че стоките са били предмет на последваща реализация или че по тях са извършени плащания, а следва да бъде доказано и че вътреобщностното придобиване е било обложено в държавата членка, в която стоките са пристигнали или е завършил превозът им, за да се пристъпи към корекция по чл. 62, ал. 4 ЗДДС. Такива доказателства в настоящото производство не са ангажирани.

Съдът отчита и че при спор като настоящия наличието на фактури, ЧМР, плащания и счетоводни записвания е само част от доказателствата. За приложението на режима на тристранните операции не е достатъчно единствено формалното съществуване на документи, а е необходимо да се установят в тяхната съвкупност всички обективни законови изисквания. В конкретния случай именно тези изисквания са останали недоказани – както по отношение на директното транспортиране на стоките, така и по отношение на идентичността на придобиващите лица, тяхното надлежно потвърждаване като получатели и наличието на писмени потвърждения с всички изискуеми реквизити.

По изложените съображения жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, във връзка с чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ, в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 204,52 евро.

**Воден от горното, съдът**

## **РЕШИ:**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „БИ СИ ЕФ СИ ЕЙ ИМПОРТ ЕКСПОРТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 6, представлявано от Б. Б. И. – управител, срещу Ревизионен акт № Р-22221022003849-091-001/09.06.2023 г., издаден от Б. С. С. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. Б. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1195/22.08.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, в частта относно допълнително установени задължения по ЗДДС в размер на 75 000,20 лв. и лихви за забава в размер на 27 789,33 лв. за данъчните периоди м. 06.2019 г., м. 10.2019 г. и м. 11.2019 г.

ОСЪЖДА „БИ СИ ЕФ СИ ЕЙ ИМПОРТ ЕКСПОРТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП разноски по делото, представляващи юрисконсултско възнаграждение, в размер на 204,52 евро.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.