

РЕШЕНИЕ

№ 193

гр. София, 08.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 06.12.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **8616** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на „Сребрен Продукт“ АД срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221022005272-091-001/10.05.2023 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 1058/28.07.2023 г. от Заместник-директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Твърди се, че в хода на проведеното ревизионно производство, са представени достатъчно документи, които ясно и безспорно доказват, че процесните стоки са били изнесени от територията на страната и са били получени на територията на друга държава-членка и следователно е осъществена вътреобщностна доставка (ВОД). Според оспорващия в правото на ЕС не съществува норма, според която в писмените потвърждения за получаването на стоките, предмет на ВОД, следва да бъде посочено длъжностното качество на лицето, предало стоката и на лицето, приело стоката при получаването ѝ в съответната държава членка. Т. изискване се съдържа в чл. 45, т. 2, б. „а” от ППЗДДС, което е в нарушение на ПЕС. Твърди се, че потвържденията за получаването на стоките изглеждат по един и същ начин, защото са изготвени по модел на оспорващия, във връзка с получени от ТД на НАП указания. Инвокирани са доводи, че при проверка в системата VIES органите по приходите са установили, че

всички получатели по ВОД са с валидни ДДС номера към датите на възникване на данъчните събития и от страна на дружеството са подадени VIES декларации.

Според жалбоподателя незаконосъобразно са му определени задължения във връзка с извършени от него ВОД, защото са представени всички, изискуеми съгласно чл. 45 от ППЗДДС документи, удостоверяващи, че стоките са пристигнали на територията на други държави-членки. В подкрепа на релевираните доводи е цитирана съдебна практика на Съда на Европейския Съюз.

По време на проведените по делото открити заседания, оспорващият се представлява от адвокат Д., която поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски. В дадения от съда срок не са представени допълнителни съображения в писмен вид.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт М. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Доводи в подкрепа на изразеното становище са представени в писмени бележки.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Решение № 1058/28.07.2023 г. на Заместник-директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място] е връчено на оспорващия по електронен път на 31.07.2023 г., поради което следва да се приеме, че подадената чрез административния орган на 11.08.2023 г. /вх. № 53-04-592/ е в рамките на срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство и срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

1. Фактически установявания, по отношение на частта от РА, в която са установени задължения по ЗДДС.

Между страните не се спори, че ревизионното производство е започнало с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221022005272-020-001 от 11.10.2022 г., последователно изменена със Заповед № Р-22221022005272-020-002 от 17.01.2023 г., и Заповед №Р-22221022005272-020-003 от 16.02.2023 г. Възложено извършването на ревизия на „Сребрен Продукт“ АД за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2017 г. до 31.08.2022 г. и на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2021 г. Първата ЗВР е издадена от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник (съгласно Заповед №РД-84-2200-848 от 10.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С.) длъжностното лице, определено за компетентен орган за възлагане на ревизията на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Втората и трета по ред ЗВР са издадени от компетентния орган за възлагане на ревизия.

В хода на производството са събрани писмени доказателства и са извършени множество процесуални действия.

При ревизията е констатирано, че през данъчните периоди м. 09.2018 г. и м. 10.2018 г. дружеството е декларирало ВОД на стоки на обща стойност 36 732,25 лв., по 11 фактури, описани подробно в РА, издадени към придобиващи 3 румънски дружества: GABOR AL SAHDOR с VIN RO27992814, INTTREPINDERE INDIVIDUALA с VIN RO34529848 и OLASZ ATTILA PERSOANA FIZICA.

От ревизираното лице са изискани документи, удостоверяващи извършването на износ на стоките, описани в процесните фактури, съгласно чл. 45, т. 2, б. „а” от ППЗДДС.

Органите по приходите са приели, ревизираното дружество не е представило изискуемите документи по чл. 45, ал. 2 от ППЗДДС и по-точно не са представени транспортни документи и/или потвърждения от получателите по ВОД, доказващи транспортиране на стоката извън територията на България и получаването ѝ в Румъния. В тази връзка не са налице основания за прилагане на нулева данъчна ставка, съгласно чл. 53, ал. 1 от ЗДДС.

Установените при ревизията констатации, са отразени в Ревизионен доклад (РД) №Р-22221022005272-092-001/12.04.2023 г., срещу който не е подадено писмено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК

С оспорения РА № Р-22221022005272-091-001/10.05.2023 г., на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, с РА е начислен ДДС в размер на 7 346,44 лв.

За м. 09.2018 г. е начислен ДДС в размер на 5 664,05 лв. при данъчна основа в размер на 28 320,23 лв., представляваща стойността по следните издадени фактури: № 10...0232/25.09.2018 г. на стойност 3 864,33 лв., № 10...0227/20.09.2018 г. на стойност 1 097,22 лв. и № 10...0235/27.09.2018 г. на стойност 4 463,99 лв., издадени към получател GABOR AL SAHDOR; № 10...0212 от 12.09.2018 г. на стойност 4 129,25 лв., издадена към получател INTTREPINDERE INDIVIDUALA; № 10...214/13.09.2018 г. на стойност 5 307,81 лв., № 10...217/17.09.2018 г. на стойност 7 187,30 лв. и № 10...022/19.09.2018 г., издадени към получател OLASZ ATTILA PERSOANA FIZICA.

За м.10.2018 г. е начислен ДДС в размер на 1 682,40 лв. при данъчна основа 8 412,02 лв., представляваща стойността по следните фактури: № 10...251 от 14.10.2018 г. на стойност 1 103,09 лв., № 10...245/05.10.2018 г. на стойност 3 231,03 лв., № 10...0249/11.10.2018 г. на стойност 2 221,82 лв. и № 10...0254 от 21.10.2018 г. на стойност 1 856,08 лв., издадени към получател GABOR AL SAHDOR.

При обжалването по административен ред решаващият орган е възприел изводите, направени в РА, в частта за ДДС, поради което го е потвърдил.

В хода на съдебното производство бяха приети 11 (единадесет) броя писмени потвърждения, подписани от представляващите GABOR AL SAHDOR, INTTREPINDERE INDIVIDUALA и OLASZ ATTILA PERSOANA FIZICA, съответстващи на всяка една от единадесетте процесни фактури. В потвържденията са описани номерата на транспортните средства, с които са транспортирани стоките, за сметка на получателя.

2. Анализ на събраните доказателства и правни изводи, относно извършени вътреобщностни доставки, по които с РА е начислен 20 на сто ДДС и са определени задължения Закона за данъка върху добавената стойност.

При така установените обстоятелства, органите по приходите са приели, че ревизираното лице не е представило доказателства, удостоверяващи вътреобщностния

характер на доставките към трите румънски дружества. Позовали са се на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който ВОД е налице, когато едно данъчно задължено лице, регистрирано за целите на ЗДДС на територията на България, извърши доставка на стоки, транспортирани от територията на страната до територията на друга държава членка на Европейския съюз, получателят по които е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС на територията на друга държава членка на ЕС. Посочено е, че режимът на ВОД е изключение от общия режим на облагане на доставките с ДДС, поради което доказването на вътреобщностния им характер е в тежест на доставчика и следва да се извърши с регламентираните документи в чл. 45 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност. Съобразявайки цитираните правни норми, ревизиращият екип е направил заключение, че в случая не са представени изискуемите по закона доказателства, удостоверяващи транспортирането на стоките от територията на България до територията на друга държава членка на ЕС.

Настоящият съдебен състав намира изводите на органите по приходите за правилни и законосъобразни по следните съображения.

По силата на чл. 45, т. 2, б. „а” от ППЗДДС, за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи: 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 дължостното му качество, име на лицето, получило стоките, и дължостното му качество.

В разглеждания казус не е спорно, че при процесните доставки, за които оспорващият твърди, че са с вътреобщностен характер, транспортът на стоките е бил осъществен за сметка на получателите – съответните румънски дружества. Затова по силата на цитираната норма от ППЗДДС, е необходимо доставчикът да разполага с писмено потвърждение, съдържащо определени реквизити. По време на ревизионното производство, „Сребрен Продукт“ АД е представило единствено копие от процесните единадесет фактури. Потвърждения са представени едва с подадената до Директора на Дирекция „ОДОП” жалба. Те не са кредитирани, поради липса на някои от посочените в чл. 45, т. 2, б. „а” от ППЗДДС реквизити – липса на посочване на дължостното качество на лицето, приело стоките и липса на регистрационен номер и марка на превозното средство, с което се твърди, че е осъществен транспортът на стоките.

По време на съдебното производство оспорващият представи нови потвърждения, съдържащи името и дължостното качество на лицето, получило стоките и номерата на съответните превозни средства, с които се твърди, че тези стоки са били превозени до Румъния.

Настоящият съдебен състав намира, че представените, както пред Директора на Дирекция „ОДОП”, така и пред съда, потвърждения са частни документи, които при липса на нотариална заверка, нямат обвързваща съда материална доказателствена сила. Съдът намира, че не може да кредитира истинността на тези частни документи по следните съображения:

На първо място е очевидно, че те са били съставени, не на датата, на която се твърди,

че стоките са били получени в Румъния, а на по-късна дата и с цел доказването на благоприятни за оспорващия факти, поради обстоятелството, че не са представени в хода на ревизията.

На следващо място са налице явни разминавания между потвържденията представени пред Директора на Дирекция „ОДОП” и тези представени пред съда. Без да са необходими специални знания, при просто визуално сравнение, се установява видима разлика между подписите, положени под първоначално представените към жалбата до Дирекция „ОДОП” документи и тези, представени в последствие пред съда. Налице е и разлика в имената на лицата, посочени като получатели на стоките, като например в потвърждението за получаването на 14 075 кг сини сливи, първоначално е посочено лицето В. П., а впоследствие Д. Р.. Установява се и видима разлика в подписите, положени в един и същ документ, под текста на английски и този на български, което говори, че тези подписи са очевидно неистински и са поставени от лице, което не ги полага като свои.

Най-солидният аргумент в подкрепа на извода за липса на осъществен ВОД е обстоятелството, че във всичките 11 потвърждения се сочи, че стоките са получени в [населено място], България, а не в някое населено място в Румъния, т.е. дори от съдържанието на потвържденията, независимо от обстоятелството дали са истински или не, не може да се направи извод, че стоките са били изнесени и получени на територията на друга държава членка.

В тази връзка следва да се обсъдят и представените от трети, неусчастващи в производството лица справки – Агенция „Митници” и ГД „Гранична полиция”.

От представената от ГД „Гранична полиция” справка се установява, че превозно средство с рег. № MS98RAI, има регистрирани излизания от територията на страната на 23.09.2018 г., 01.10.2018 г. и 21.10.2018 г. и регистрирани влизания на територията на страната на 04.10.2018 г., 09.10.2018 г. и 11.10.2018 г. За превозни средства с рег. № F34TAG и B107CGA, няма данни за влизане и излизане от територията на страната през месеци септември и октомври 2018 г. В справката е посочено, че в информационната система „Граничен контрол”, не се съдържат изчерпателни данни за всички пътувания.

В представената от Агенция „Митници” справка, се сочи, че за превозно средство с рег. № B107CGA има регистрирано излизане от територията на страната на 12.09.2018 г., за превозно средство с рег. № F34TAG, няма данни за излизане и влизане на територията на страната през процесния период, а за превозно средство с рег. № MS98RAI има единствено данни за излизане от територията на страна на 21.09.2018 г., 11.10.2018 г. и на 21.10.2018 г.

От събраните доказателства не може да се установи категорично, че превозните средства, с които се твърди, че е бил изпълнен транспорта са влизали и излизали от територията на страната на датите, на които, според потвържденията се сочи, че са получени стоките. Не се установява категорично и вида на транспортното средство и неговата товароносимост, с оглед преценка на възможността за извършване на транспорт на стоките, които са със значителен обем и тегло. Следва да се отбележи, че според потвържденията МПС с рег. № F34TAG е натоварило стоки на 17.09.2018 г. и след това отново е натоварило стоки на 19.09.2018 г., т.е. същото за по-малко от 48 часа, е транспортирало стоките до Румъния и се е върнало, което е практически невъзможно, с оглед на общоизвестното забавяне при обработката на митническите документи на ГКПП Д. мост. Не е без значение и факта, че според справките на ГД

„Гранична полиция” и Агенция „Митници” МПС с такъв номер изобщо не е преминавало през ГКПП на страната.

Предвид и на възникналите основателни съмнения в истинността на представените потвърждения, в тежест на жалбоподателя беше да представи допълнителни доказателства, за осъществяването на процесния транспорт, включително и съдебно-техническа или икономическа експертизи. Оспорващият не се възползва изрично дадените му от съда указания в тази връзка.

Според съдебната практика на СЕС, при липсата на конкретна разпоредба в Директива 2006/112/ЕО относно доказателствата, които трябва да предоставят данъчнозадължените лица, за да бъдат освободени от ДДС в случаите на ВОД, в правомощията на държавите членки, съгласно чл.131 от Директива 2006/112/ЕО е да определят условията, при които се освобождават ВОД от облагане с ДДС ([т. 36 от решение на Съда от 6 септември 2012 г. по дело С-273/11](#)).

Разпоредбата на [чл. 7, ал. 1 от ЗДДС](#) изисква, за да се признае характер на ВОД на една доставка да са налице кумулативните предпоставки, а именно да има възмездна 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. Ако е налице такава доставка по силата на [чл. 53, ал. 1 от ЗДДС](#) тя е облагаема доставка със ставка 0%. Удостоверяването на осъществяването на такава доставка се доказва с изброените в [чл. 45, т. 1 и т. 2 от ППЗДДС](#) документи. От тълкуването на цитираната правна уредба следва, че отказ на правото на освобождаване от облагане с ДДС при ВОД е допустимо при наличието на следните предпоставки - когато доставчикът не е изпълнил предвидените от закона задължения в областта на доказването или когато е бил недобросъвестен, т. е. е знаел или е трябвало да знае, че осъществяваната от него операция е част от извършвана от приобретателя измама. В този смисъл е и Решението на СЕС по дело С-273/11. За да се приеме, че твърдените ВОД наистина са осъществени, при наличие на съмнение за това, в тежест на жалбоподателя е да ангажира допълнителни документи, каквито не са представени. Представените от „Сребрен Продукт“ АД потвърждения не могат да бъдат свързани с осъществен от страна на неизвестни румънски превозвачи транспорт на процесните стоки.

По изложените съображения съдът намира, че за осъществяването на твърдените ВОД към GABOR AL SANDOR, INTTREPRINDERE INDIVIDUALA и OLASZ ATTILA PERSOANA FIZICA не са представени доказателства, според изискванията на чл. 45 от ППЗДДС, поради което следва да се приеме, че стоките, са продадени на територията на България, за което правилно на оспорващия е възникнало задължение за начисляване на ДДС.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 143, ал. 4 от АПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във

връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Сребрен Продукт“ АД срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221022005272-091-001/10.05.2023 г., в частта, в която е потвърден с Решение № 1058/28.07.2023 г. от Заместник-директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „Сребрен Продукт“ АД с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения (в приложимата към датата на образуването на делото редакция), сумата от 1341 (хиляда триста и четиридесет и един) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.