

# РЕШЕНИЕ

№ 568

гр. София, 23.01.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в**  
публично заседание на 23.10.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Маруся Йорданова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **6036** 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 „А. Т. 2009 ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от управителя Б. Б. Й., против ревизионен акт (РА) № Р-22221021000632-091-001 от 31.03.2022 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение №1145/22.07.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който са установените допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), произтичащи от начислен данък върху добавената стойност в общ размер на 172 899,47 лв. за данъчни периоди м. 05.2019 г. и м. 08.2019 г., ведно с определените лихви за забава в размер общо на 47 913,05 лв. Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на установените допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), произтичащи от начислен данък върху добавената стойност в общ размер на 172 899,47 лв. за данъчни периоди м. 05.2019 г. и м. 08.2019 г., ведно с определените лихви за забава. Излага съображения, че при издаването на РА, ревизиращите са допуснали съществени процесуални нарушения, като не са събрали, обсъдили и приложил всички относими към ревизионното производство доказателства, поради което са достигнали до неверни правни изводи, а оттам и до незаконосъобразност и неправилност на издадения РА. Твърди, че са представени всички изискуеми

документи, визирани в чл. 45 от ППЗДДС, във връзка с осъществения ВОД. Счита, че в хода на производството са представени надлежни доказателства, които установяват фактическото предаване и напускане на стоките от територията на България. Моли РА да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован в обжалваната част. Претендира присъждане на направените по делото разноски, съобразно представен списък.

В с.з., жалбоподателят, редовно призован, не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Ответната страна, директорът на Дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк.К., оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221021000632-020-001/04.02.2021 г., връчена по електронен път на 15.02.2021 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221021000632-020-002/11.05.2021 г., издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.06.2018 г. до 31.12.2019 г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221021000632-092-001/07.12.2021 г., връчен на 08.12.2021 г. по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. По реда и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е направено възражение с вх. № 70-00-1348/22.12.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С., срещу констатациите в РД, което по изложените в акта мотиви е прието неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221021000632-091-001/31.03.2021 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник на отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 04.04.2022 г.

В хода на ревизията е констатирано, че „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД е вписано в Агенцията по вписванията на 22.12.2009 г., с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], като негов управител и едноличен собственик на капитала е Б. Б. Й.. Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 22.01.2010 г., като за периода, попадащ в обхвата на ревизията, основната му дейност е производство на изделия от дървен материал (пелети), корк, слама и др. За осъществяване на търговската си дейност, дружество стопанства собствена производствена база за дървообработване и производство на пелети, находяща се в [населено място], [улица]. По данни от информационната система на НАП през ревизираните данъчни периоди „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД е разполагало с 29 лица на трудови договори.

С цел обективно установяване на фактите и обстоятелствата от значение за определяне на задължения за ДДС на „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД за ревизираните

периоди, органите по приходите са предприели множество процесуални действия, подробно описани в РД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) с изх. № Р-22221021000632-040-001/11.03.2021 г., с което е указано да представи търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната дейност през ревизирия период, както и доказателства, релевантни за доказване на реалното изпълнение на декларираните вътреобщностни доставки (ВОД) към PLASICO DI PETROV N. KIRILOV. В указания срок от задълженото лице са представени документи, които след анализ от страна на ревизиращите органи са намерили отражение при формиране на правните констатации и основанията за облагане в РД и РА.

На основание чл. 45 от ДОПК е иницирана насрещна проверка на „ТРАНС ЛЕС КЪМПАНИ“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], резултатите от която са обективирани в Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) № П-22001421040584-141-001/30.03.2021 г. С Протокол №Р-22221021000632-П.-001/31.03.2022 г. към настоящото ревизионно производство са приобщени доказателства, събрани в хода на други контролни производства, в т. ч.:

- проверки за установяване на факти и обстоятелства (ПУФО), приключили с Протоколи №П-22221020178858-073-001/13.01.2021 г. и № П-22221520026938-073-001 от 21.04.2020 г.;

- проверка по прихващане или възстановяване (ППВ), приключила с Акт за прихващане или възстановяване (А.) №П-22221519087901-004-001/12.06.2019 г.;

- получени отговори от административен обмен на информация с Република Гърция и Република Италия относно чуждестранните търговци ODYSSEYS HELLAS P.C., с VIN EL801093680, GRECOIL L., с VIN EL801123755 и PETROV N. KIRILOV, явяващи се клиенти по ВОД на ревизираното дружество през разглежданите данъчни периоди.

След анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, ревизиращите органи са установили, че през м. 05.2019 г. и м. 08.2019 г. „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД е декларирал ВОД на стоки – пелети, с получател италианското дружество PLASICO DI PETROV N. KIRILOV. Доставките са документирани с фактури с нулева стойност на начисления данък (ДДС), тъй като същите са декларирани от страна на жалбоподателя като ВОД, по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС.

По данни на информационната система на НАП, ПП VIES, ДДС номера на чуждестранния търговец за периода на доставките е валиден.

За удостоверяване на процесните ВОД от жалбоподателя са представени фактури, документиращи доставките към италианското дружество, товарителници (ЧМР) за осъществените международни превози, писмени потвърждения от получателите по доставките, преводни нареждания и счетоводно отразяване на стопанските операции. Приложени са писмени обяснения от дружеството, в които се пояснява, че продажбите на пелети към PLASICO DI PETROV N. KIRILOV са извършени в условията на доставки от вида „EX W.“, при минимум задължения за продавача. Т. е. правото на разпореждане със стоката се прехвърля на купувача от момента, в който продавачът я остави в помещенията си в завода, фабриката, склада. Купувачът поема всички разноси и рискове, свързани с натоварването на стоката, превозването ѝ до желаното място, понася всички разходи, свързани с превоза на товара от завода или склада на продавача до местоназначението на стоката.

В хода на ревизията, ревизиращите са установили, че по данни от международната товарителница, транспорта на стоките е извършен от австрийската спедиторска компания CAR T. G., като липсва вписан идентификационен ДДС номер на транспортното дружество. Отделно в РД и РА е посочено, че след извършена справка в информационна система на Агенция Митници, ПП - MISI, не са установени преминавания на вписаните в ЧМР превозни средства (влекачи и ремаркета) през ГКПП на Република България.

След преценка на събраните документи и данни ревизиращите органи са приели, че представените от жалбоподателя доказателства не удостоверяват по категоричен начин реалността на декларираните ВОД към италианското дружество получател. В тази връзка в хода на ревизията е отправено запитване за наличието на асоциирани случаи, свързани с PLASICO DI PETROV N. KIRILOV. Съгласно получения отговор става ясно, че в информационната система на НАП са налице данни за извършена проверка на чуждестранния търговец, при която данъчна администрация на Република Италия е уведомила българските власти, че италианското дружество не е открито при извършеното посещение на декларирания адрес. В тази връзка считано от 22.02.2021 г. PLASICO DI PETROV N. KIRILOV е с прекратена регистрация от VIES. Получената информация е приобщена към административната преписка с Протокол № Р-22221021000632-П.-001/31.03.2022 г.

След анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, органите по приходите достигнали до извода, че липсват доказателства, които по безспорен начин да удостоверят, че собствеността върху стоките, предмет на доставка по издадените към PLASICO DI PETROV N. KIRILOV фактури е прехвърлена в полза на соченото като клиент чуждестранно дружество, както и че същите са транспортирани от територията на страната до територията на Република Италия, т.е. че е налице реално извършени ВОД на стоки.

В резултат на горното е направена корекция на режима на доставките, като от облагаеми с нулева данъчна ставка същите са квалифицирани като облагаеми със ставка 20% ДДС. Съгласно изискванията на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС данъкът е приет за включен в продажната цена.

Предвид изложеното и на основание чл. 86, ал. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 25 от ЗДДС на жалбоподателя е начислен допълнително ДДС в размер на 172 899,47 лв., във връзка с декларираните ВОД на стоки към PLASICO DI PETROV N. KIRILOV за данъчните периоди м. 05.2019 г. и м. 08.2019 г.

С жалба вх.№ 53-06-3372818.04.2022г. по регистъра на ТД на НАП – С., „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД оспорва ревизионния акт в частта на установените задължения по ЗДДС, като намира същият за необоснован и незаконосъобразен. Към жалбата е представен Договор за продажба на дървесни пелети от 01.06.2018 г., съгласно който продавачът „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД се задължава да прехвърли правото на собственост и да предаде на PLASICO DI PETROV N. KIRILOV дървесни пелети, съобразно предвидените в споразумението условия, като купувача на свой ред се задължава да заплати цената на заявената стока и да я приеме. В чл. 8, ал. 2 от договора е предвидено цената по доставките да се определя при условията на EXW/EX W. (named place) – франко завода (уговорено място) съгласно И.-2000, като купувача организира транспорта на стоките и заплаща всички разходи по техния превоз.

С решение № 1145/22.07.20022г., Директорът на Дирекция „ОДОП“ – С. е потвърдил

оспорения РА.

Решението на административния орган е обжалвано пред съда, като с решение № 1029/17.02.2023г. по адм. дело № 7998/2022г. на АССГ, РА е отменен. Решението на АССГ е отменено с решение № 6740/21.06.2023г. по адм. дело № 3974/2023г. на ВАС и делото е върнато за ново разглеждане, във връзка с което е и настоящото производство.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства: допълнително представените доказателства от жалбоподателя; превод на български език на доказателства, съставени на чужд език, доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията и документи, удостоверяващи притежаването на електронни подписи от лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис, както и представените с оглед указанията на ВАС по решение № 6740/21.06.2023г. по адм. дело № 3974/2023г. на ВАС 10 бр. фактури, заедно с ЧМР и потвърждения от PLASICO DI PETROV N. KIRILOV.

По делото е допусната съдебно - счетоводна експертиза (л. 217 и сл.), заключението на вещото лице е прието като доказателство по делото. Съобразно с поставените задачи експертизата е дала заключение, че продажбата на 2 470 тона пелети за периода 01.06.2018г. - 31.12.2019г. към контрагента Plastico Di Petrov N. K., VIN IT03620810790 са декларирани от страна на жалбоподателя като ВОД, по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, поради което са издадени и фактури с нулева стойност на начисления данък /ДДС/. За извършената продажба в счетоводството на „Аксел Трейд 2009“ ЕООД са съставени счетоводни кореспонденции за отчитане и признаване на приход от продажба на собствена готова продукция и изписване на продукцията в края на годината с отчетна стойност/себестойност. В заключението е посочено още, че в счетоводството на „Аксел Трейд 2009“ ЕООД като получен аванс с дата съответстваща на датата на фактурата е отчетено плащането на стоките от страна на Plastico Di Petrov N. K.. Продадените стоки на Plastico Di Petrov N. K. пелети са собствено производство на „Аксел Трейд 2009“ ЕООД отчитани по счетоводна сметка 303 "Продукция".

За ревизирия период вещото лице е констатирало, че „Аксел Трейд 2009“ ЕООД е реализирало доставки на територията на страната в общ размер на 280 658,45 лв. Доставките са декларирани, като облагаеми по смисъла на чл. 12, ал.1 от ЗДДС с данъчна ставка 20% съгласно чл. 6б, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Дружеството, в качеството си на регистрирано лице е начислило ДДС, включило е размера на данъка при определяне на резултата в справки- декларациите по чл. 125 от ЗДДС и е посочило фактурите в дневниците за продажби за съответния данъчен период, при спазване изискванията на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. За извършените доставки към Plastico Di Petrov N. K. в счетоводството на жалбоподателя няма отчетени разходи за транспорт, тъй като разходите за транспорт са за сметка на купувача. Жалбоподателят притежава редовна/реална счетоводна отчетност за процесния период. При изслушване на експертизата вещото лице посочва, че съгласно ЧМР превозвачът извършил транспорта на палетата по процесните фактури е „К. Т.“ с VIN ATU65784047, видно от справка на лист 29 по делото.

Заключението по допуснатата съдебно - счетоводна експертиза /ССЧЕ/ не е оспорено

от страните, като Съдът го възприема изцяло подробно, компетентно, обективно и обосновано, в което вещото лице е отговорило на всички поставени въпроси.

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

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентни органи в рамките на определените им правомощия. Съгласно представената и приета като доказателство по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, като органи, компетентни да издават заповеди за възлагане на ревизии, съгласно чл. 112 от ДОПК, са определени началниците на сектори в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (л. 17-18). В случая издателят на заповедта за възлагане на ревизия – Х. Б. М., с оглед на заеманата длъжност /началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С./ е сред органите, посочени в т. I от Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., определени като компетентни да издават ЗВР. Следователно ЗВР № Р-22221021000632-020-001 от 04.02.2021 г. е издадена от компетентен орган в кръга на неговите правомощия, като съдържанието ѝ отговаря на изискванията по чл. 113 от ДОПК и е подписана с валиден към датата на издаването ѝ квалифициран електронен подпис на началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - Х. Б. М..

Възложената ревизия на „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД е извършена от определените със ЗВР № Р-22221021000632-020-001 от 04.02.2021г. органи по приходите – Б. К. С. – главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/, и К. Г. Баладжова – главен инспектор по приходите, които, с оглед на заеманата длъжност и определянето им за ревизиращи органи по чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК със ЗВР, са разполагали с необходимата материална компетентност за провеждането на ревизията и за съставянето на ревизионен доклад № Р-22221021000632-092-001/07.12.2021 г. /чл. 117, ал. 1 от ДОПК/.

Съгласно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията /определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция – чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК/, и от ръководителя на ревизията /определен със заповедта за възлагане на ревизия - чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК/.

Обжалваният РА № Р-22221021000632-091-001/31.03.2022 г. е издаден от Х. Б. М. на длъжност началник на сектор – орган, възложил ревизията, и от Б. К. С. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Издателите на РА са разполагали с материална компетентност и такава по степен, налице е и териториална компетентност на същите, тъй като са част от ТД на НАП С., която е компетентна териториална дирекция по критериите на чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК.

Както посочената по - горе ЗВР, така и съставеният РД № Р-22221021000632-092-001/07.12.2021 г., и издаденият въз основа на него РА № Р-22221021000632-091-001/31.03.2022 г., са издадени чрез информационна система „Контрол“ като електронни документи, подписани с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на чл. 184, ал. 1 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, като самите електронни документи са представени по делото и на електронен носител /приложения с административната преписка CD/. В случая от представените доказателства се установява, че подписаните документите лица са имали валидни електронни подписи. С оглед на изложеното съдът приема, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели с квалифициран електронен подпис, и съответно не са налице основания да се считат за нищожни.

Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК във връзка с чл. 3, ал. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги форма и при спазване на изискванията за неговото съдържание, като съставеният ревизионен доклад е неразделна част от него. В тази връзка, неоснователни са доводите в жалбата за липса на мотиви в РА. В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на [чл. 120, ал. 2 ДОПК](#), ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания [чл. 120, ал. 2 ДОПК](#) представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени

подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно допълнително начисления ДДС и неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

Не се установяват при извършената служебна проверка допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила в хода на проведеното ревизионно производство. Ревизията е приключила в срока по чл. 114, ал. 2 от ДОПК. Действително в случая РД не е издаден в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, но по-късното издаване на ревизионния доклад не е съществено процесуално нарушение, тъй като срокът за това е инструктивен, а неспазването му не пречи правото на защита на ревизираното лице /така Решение № 2946 от 28.02.2014 г. по адм. дело № 15415/2012 г. на ВАС, Решение № 9787 от 11.07.2014 г. по адм. д. № 5008/2014 г. на ВАС/. РД съдържа предвидените в чл. 117, ал. 2 от ДОПК реквизити, като са обсъдени и анализирани събраните в хода на ревизионното производство доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на жалбоподателя обстоятелства.

Ревизионният акт е издаден след изтичане на срока по чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Последният е предвиден от законодателя като инструктивен, поради което неспазването му не се отразява на законосъобразността на оспорения ревизионен акт (Решение № 849 от 01.02.2022 г. по адм. д. № 7521/2021 г., I отд. на ВАС).

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

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

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



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

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

В ППЗДДС са установени необходимите документи, удостоверяващи наличие на обстоятелства за ВОД. Според чл. 45 от ППЗДДС, за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи: 1. документ за доставката: а) фактура за доставката, която съдържа идентификационния номер по ДДС на получателя, издаден от друга държава членка, под който номер му е извършена доставката; б) протокол по [чл. 117, ал. 2](#) от закона - в случаите на вътреобщностна доставка по [чл. 7, ал. 4](#) от закона; в) документ по [чл. 168, ал. 8](#) от закона - когато доставчикът е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона; 2. документи за изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, когато не прилага презумпцията по [чл. 45а от Регламент за изпълнение \(ЕС\) 2018/1912](#) на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на [Регламент за изпълнение \(ЕС\) № 282/2011](#) по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки (ОВ, L 311/10 от 7 декември 2018 г.): а) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и длъжностното му качество, име на лицето, получило стоките, и длъжностното му качество; б) транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са

получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика.

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

В параграф 2 на посочената разпоредба е предвидена възможността данъчният орган да обори презумпцията по параграф 1, а в параграф 3 са изброени документите, които се приемат за доказателства за

изпращането или превоза за целите на параграф 1, а именно: “а) документи във връзка с изпращането или превоза на стоките, като подписана товарителница, коносамент, фактура за въздушен товарен превоз или фактура от превозвача на стоките б) следните документи: i) застрахователна полица във връзка с изпращането или превоза на стоките или банкови документи, доказващи заплащането на превоза или изпращането на стоките; ii) официални документи, издадени от публичен орган, като например нотариус, с които се потвърждава пристигането на стоките в държавата членка на местоназначение; iii) разписка, издадена от складодържател в държавата членка на местоназначение, с която се потвърждава съхранението на стоките в тази държава членка”.

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

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

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

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

Реалното транспортиране на стоката от Република България до друга държава членка на ЕС, се удостоверява в случая с представените международни товарителници (ЧМР/ CMR). Посочените ЧМР се ползват

от материална доказателствена сила съгласно чл. 9 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз (CMR Конвенцията) - товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията на договора и получаването на стоката от превозвача. Посочената материална доказателствена сила не се изключва от факта, че в самата товарителница има непълноти, тъй като в чл. 4 от Конвенцията изрично е посочено, че непопълването или непълното попълване на отделни клетки от товарителницата не я засяга. CMR Конвенцията урежда по единен начин условията на договора за международен автомобилен превоз на стоки по отношение на използваните документи за този транспорт и отговорността на превозвача, т.е. урежда търговските отношения между тях. За данъчни цели обаче следва да се държи сметка за повишените изисквания в нормата на чл. 45 ППЗДДС относно доказването на международния превоз като реално движение на стоки с наличие на категорични данни, че стоката е изпратена или превозена в друга държава-членка на ЕС и че вследствие на това изпращане или превозване, тя е напуснала физически територията на държавата-членка (в случая България). Смесът на разпоредбата на чл. 45, т. 2 от ППЗДДС за изискване за транспортен документ, означава в него да са налице всички реквизити, но не формално, а от тях да се доказва изпращането, респ. получаването на стоката, през граница.

В случая, формално погледнато, процесните доставки са оформени документално, като издадените фактури са комплектовани с товарителници и потвърждения за получаване на стоките. По отношение на потвържденията следва да се има предвид, че не са сред основните документи, с които в настоящия случай следва да се удостовери транспортирането на стоките. По отношение на същите, според настоящата инстанция, те не отговарят на всички изисквания на чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС. В тях не са посочени вид и количество на стоката /а са цитирани номерата на фактурите/. Не са вписани вид, марка и регистрационен номер на превозното средство /като само е вписано номер на ЧМР/, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и дължостното му качество, име на лицето, получило стоките, и дължостното му качество. В този смисъл липсват данни за конкретното лице изпратило и получил стоките, като фигурира и само един подпис върху печат на PLASICO DI PETROV N. KIRILOV, но доколкото не е посочено конкретно лице, не може да се установи чий е този подпис. Подпис на изпращач липсва.

Макар на пръв поглед представените ЧМР да съдържат всеки един от посочените в чл. 6, т.1 реквизити, се установява, че в тях ревизираното лице е посочено за изпращач на стоката, а за получател е вписан италианския търговец. Подробни данни за превозвачът липсват, като в клетката за превозвач е сложен печат на CAR T. G. без

идентификационен номер на дружеството и данни за шофьор на МПС. Освен горепосочените данни, по отношение на останалите реквизити настоящата инстанция констатира, че клетка 6 -11, където следва да има данни за стоката са попълнени с минимално количество информация, а именно – е посочено само пелети и тежина. В клетка 5 приложени документи е посочено само проформа без номер на документ.

Следва да се има предвид, че преди да започне транспортът, е необходимо да има предаване на съответните стоки на лицето, на което е възложено транспортирането им. В представените протоколи липсва данни за лице предало стоките. Това би могло да бъде видно от писмените потвърждения, в които би следвало да се посочи името на лицето, предало стоките, и дължостното му качество, но този реквизит, видно от същите не е попълнен, което безспорно се явява в нарушение на изискванията на чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС.

Съгласно приложения по делото отговор от данъчната администрация на Италия VAT\_BG\_032522\_IT\_176172/ 2020\_ 20200710\_AF\_RI\_R, получателят на стоките „PETROV N. KIRILOV“ IT03620810790 е неоткриваем и фирмата не се открива на декларирания адрес. Не са налице доказателства, че стоките от българския доставчик са действително получени и дължимия данък е начислен и внесен. Видно от представените транспортни документи и извършените проверки в ПП на НАП няма безспорни доказателства, че стоката е превозена до Италия.

Горните непълноти в законоустановеното съдържание на свидетелстващите документи ги дискредитират като доказателства за описаните в тях обстоятелства, още повече, че същите не могат да се установят въз основа на други документи.

Предвид изложеното макар формално ревизираното лице да притежава документи за доказване на извършени вътреобщностни доставки, изискуеми по реда на чл. 45, ал. 2, б. „а“ от ППЗДДС, липсата на конкретна информация в тях компрометира тяхната достоверност. Освен несъответствията в товарителниците и писмените потвърждения, липсват заявки за транспорт, заповеди за командировка на шофьорите, проследими хронологично надеждни документи за направени разходи във връзка с транспорта.

Процесните задължения по ЗДДС в случая са за данъчни периоди м. 05.2019 г. и м. 08.2019 г. вследствие на непризнати ВОД по 10 фактури, издадени за същите данъчни периоди, приложени по преписката, както и отново приложени по делото в с.з. на 23.10.2023г. съгласно указанията на ВАС по адм. дело № 3947/2023г.

Съгласно приложения по делото рамков договор за покупко-продажба на дървесни пелети от 01.06.2018 г. /чл. 8.2/, сключен съгласно едно

от международните търговски правила, разработени от Международната търговска камара (правила, наречени „Incoterms 2000“), а именно „франко завод“ („ex-works“ или EXW), „Аксел трейд 2009“ ЕООД е задължено единствено да постави стоките на разположение на получателя по ВОД в своята производствена база в [населено място], като италианският търговец е отговорен впоследствие за превоза до адреса в Италия. Във връзка с този договор, видно от приложените по делото международни товарителници (CMR) и потвърждения на италианското дружество-купувач се касае за ВОД на стоки, осъществен в периода м.08, м.09 и м.10 2018г., за който период, който период не кореспондира с приложените по делото 10 бр. фактури за доставка на пелети до италианското дружество PLASICO DI PETROV N. KIRILOV с №№ [ЕГН]/01.05.2019г., [ЕГН]/03.05.2019г., [ЕГН]/13.05.2019г., [ЕГН]/25.05.2019г., 0000000220828.05.2019г., 0000000222830.05.2019г., [ЕГН]/12.08.2019г., [ЕГН]/23.08.2019г. и [ЕГН]/27.08.2019г., по отношение на които са и установените с процесния РА задължения за ДДС.

В обобщение на гореизложеното настоящата инстанция намира, че в настоящия казус, представените по делото ЧМР, протоколи и потвърждения за получаване, оформени по начина, посочен в РА, с които се цели да се докажат осъществени ВОД на стоки за Италия, не са съставени през спорните данъчни периоди, всички те касаят периода от сключване на рамковия договор за продажба на дървесни пелети /01.06.2018 г./ до края на 2018 г., което налага извода, че представените фактури и международни товарителници само документално отразяват стопански операции, които не са намерили реално и фактическо отражение в действителността.

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 в случая не са представени, нито в хода на административното оспорване, нито пред Съда. Задължение на доставчика е да докаже, че е действал добросъвестно, като е взел всички мерки, които могат разумно да се изискат от него, за да се увери, че осъществяваната от него операция не го довежда до участие в данъчна измама /т. 65-66 от решение на СЕС от 27.09.2007 г. по дело С-409/04, TELEOS и т. 48 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-273/11, MECSEK GABONA KFT/. В решението на СЕС по дело С-273/11 /MECSEK GABONA KFT/, изрично е посочено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване на вътреобщностна доставка, при условие че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от

приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама“.

В т. 74 и 75 от Решение от 21 февруари 2006 г. по дело C-255/02 HALIFAX PLC на СЕС е посочено, че в областта на ДДС, злоупотреба може да бъде установено, че съществува, ако въпреки формалното прилагане на условията, предвидени в съответните разпоредби на Шеста директива и националното законодателство, се стигне до натрупване на данъчно предимство и при условие, че от редица обективни фактори е очевидно, че основната цел на въпросните сделки е получаване на данъчно предимство. Съгласно т. 81 от същото решение, при определяне на истинската същност и значение на сделките може да се вземе предвид чисто изкуствения им характер, както и връзките от правно, икономическо и лично естество между операторите, участващи в схемата за намаляване на данъчната тежест. Настоящата инстанция намира, че установената в хода на ревизията фактическа обстановка налага извод за наличие на неправомерно поведение на жалбоподателя. Декларирайки вътреобщностни доставки на стоки, каквито реално не са извършени, дружеството цели да не начислява данък, като едновременно с това е ползвало право на приспадане на данъчен кредит. Вследствие това формира резултат за процесните данъчни периоди – данък за ефективно възстановяване, като видно от таблицата към акта за останалите периоди дружеството е на внасяне с малки суми.

Отделно от това с жалбата пред Дирекция „ОДОП“ е представено уведомление от Н. К. П. – управител на PLASICO DI PETROV N. KIRILOV във връзка с договор за продажба от дървени пелети от 01.06.2018 г., от което е видно, че всички плащания за доставката на стоката, ще се извършат от Д. „ПЛАСКО ДИ П. Н. К.“, ЕИК[ЕИК]. По делото не са представени други доказателства на какво основание Д. „ПЛАСКО ДИ П. Н. К.“ следва да плаща по задължения на PLASICO DI PETROV N. KIRILOV, не е представен договор за наемане на транспортното дружество, доколкото очевидно Д. „ПЛАСКО ДИ П. Н. К.“ и PLASICO DI PETROV N. KIRILOV са свързани лица и управител е едно и също лице.

Предвид гореизложеното, настоящата инстанция намира за правилен и обоснован изводът на ревизиращите органи, че наличните документи не удостоверяват извършването на ВОД по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС към посочения търговец „PETROV N. KIRILOV“ с VIN IT03620810790 за процесния период. Не се установява по безспорен начин, че стоките предмет на декларираните вътреобщностни доставки от „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД към „PETROV N. KIRILOV“ с VIN IT03620810790 са превозени до територията на друга държава - членка. Ревизираното лице е отписало стоките от своите активи и е отчетло приходи от тяхната продажба. От гореизложеното следва, че „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД е



извършило доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, които са с място на изпълнение на територията на страната и са облагаеми съгласно чл. 12, ал.1 от ЗДДС. В тази връзка правилно доставките са третираны като такива с място на изпълнение на територията на страната и съответно са обложени с ДДС при ставка 20 %, начислен на основание чл. 86 от ЗДДС.

По изложените съображения, жалбата е неоснователна и като такава следва да бъде отхвърлена.

Предвид изхода на делото и заявеното от ответника искане, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да му заплати разноски по делото за юрисконсултско възнаграждение в размер на 13 482, 50 лв. (тринадесет хиляди четиристотин осемдесет и два лева и 50 ст.)

Мотивиран от изложеното, Административен съд София - град, 7-ми състав,

### **Р Е Ш И:**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „А. Т. 2009 ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място] срещу ревизионен акт № Р-22221021000632-091-001 от 31.03.2022 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение №1145/22.07.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са установените допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), произтичащи от начислен данък върху добавената стойност в общ размер на 172 899,47 лв. за данъчни периоди м. 05.2019 г. и м. 08.2019 г., ведно с определените лихви за забава в размер общо на 47 913,05 лв.

ОСЪЖДА А. Т. 2009 ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място] да заплати на Националната агенция за приходите разноски по делото в размер на 13 482, 50 лв. (тринадесет хиляди четиристотин осемдесет и два лева и 50 ст.).

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението, че е изготвено.

Съдия:

