

РЕШЕНИЕ

№ 5387

гр. София, 06.08.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в открито заседание на 15.05.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Велина Димитрова и при участието на прокурора Костов, като разгледа дело номер **11568** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № [ЕГН]/07.03.2012 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № 2166/03.09.2012 г. на директора на дирекция „О.” в ЦУ на НАП. Р. акт се обжалва в частта на непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 352 547, 40 лв. заедно с определените лихви за забава в размер на 6757, 09 лв. По изложени в жалбата мотиви се претендира незаконосъобразност на обжалвания акт. Иска се отмяната на ревизионния акт, потвърден с решението на директора на дирекция „О.” в ЦУ на НАП. Претендират се разноски.

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

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

Със Заповед за възлагане на ревизия № 1108567/18.07.2011 г., изменена със заповед № 1111132/27.09.2011 г., изменена със заповед № 1112276/27.10.2011 г. издадени от Е. А. В. – началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Д.” в ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма], като ревизията обхваща определянето на данъчни задължения по ЗДДС за периода 01.07.2009 г. до 30.10.2009 г. Ревизията е повторна за посочения период и е във връзка с решение № 1110/01.07.2011 г. на

директора на дирекция „О.“ С.. Със заповедта за възлагане на данъчна ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията, който в съответствие с чл. 114, ал. 1 от ДОПК е определен като тримесечен и тече от датата на връчване на заповедта за възлагане на ревизия, ревизираният период, както и вида на ревизираните задължения за данъци.

На проверявания данъчен субект, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия. Изготвен е ревизионен доклад № 1112276/12.12.2011 г., връчен на упълномощен представител на ревизираното лице на 08.02.2012 г. Ревизионното производство е приключило с издаването на обжалвания ревизионен акт, с който са потвърдени констатациите от ревизионния доклад, с който ревизионен акт е установен ДДС за внасяне в размер на 25 732, 07 лв. и лихва за забава в размер на 6757, 09 лв. при деклариран от дружеството ДДС за възстановяване в размер на 326 815, 33 лв.

В хода на ревизията е установено, че през ревизирания период м. 07, м. 08. и м. 09.2009 г. дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 352 547, 40 лв. по 28 броя фактури, издадени от „С. Строй Г.“ с предмет на доставките арматурно желязо. До дружеството, посочено като доставчик е било изготвено ИПДПОЗЛ, което е било връчено на пълномощник на [фирма] (правоприемник на доставчика). Представени са копия на фактурите, на банкови извлечения, инвойс фактури на предходни доставчици и придружаващите ги транспортни документи, извършени плащания.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на жалбоподателя фактура № 311/13.07.2009 г., 312/15.07.2009 г., 313/17.07.2009 г., 314/20.07.2009 г., 315/27.07.2009 г., 316/29.07.2009 г., 317/31.07.2009 г., 319/03.08.2009 г., 320/05.08.2009 г., 321/07.08.2009 г., 322/18.08.2009 г., 323/20.08.2009 г., 324/24.08.2009 г., 325/26.08.2009 г., 326/28.08.2009 г., 327/01.09.2009 г., 328/03.09.2009 г., 329/07.09.2009 г., 330/09.09.2009 г., 336/11.09.2009 г., 337/12.09.2009 г., 338/14.09.2009 г., 339/16.09.2009 г., 340/18.09.2009 г., 341/23.09.2009 г., 342/25.09.2009 г., 343/28.09.2009 г., 344/30.09.2009 г. (всичките с предмет на доставката арматурно желязо). Като доказателство за произхода на стоката са представени инвойс фактури от гръцки дружества с ДДС номера [ЕИК] и [ЕИК], издадени на [фирма] през периода от м. 04.2008 г. до м. 12.2008 г., като към всяка от фактурите е приложен транспортен документ с посочен превозвач [фирма]. Представен е и договор за наем, сключен между [фирма] в качеството му на наемател и [фирма] в качеството му на наемодател от 02.04.2007 г. за предоставяне на временно и възмездно ползване на недвижим имот – поземлен имот по плана на [населено място], местност „Военна рампа - изток”.

В хода на ревизията от дружеството са изискани доказателства във връзка с извършени и получени от него доставки за времето на ревизирания период, като е било установено, че дружеството е декларирано вътреобщностни доставки на арматурно желязо за Република Румъния с получател „Н. for you” SRL (X. фор Ю), VIN номерът на румънското дружество – RO 22475345 с посочен превозвач на стоките към Република Румъния [фирма]. Установено е, че предмет на вътреобщностните доставки е арматурно желязо. Била е извършена насрещна проверка на превозвача за установяване на извършения транспорт на арматурно желязо, като исканите документи не са били представени от търговското дружество.

В хода на първата ревизия е била извършена и проверка за установяване на големината на наетия склад, като на 08.12.2009 г. е била извършена проверка, според която не е установено наличие на склад, стопанисван от [фирма]. След телефонен разговор с представител на дружеството се е явило лицето Н. С. Д., което е посочило, че има нает склад в открит вътрешен двор на [улица] площ около 1000 кв.м., което място в момента на проверката е било празно, не са били открити монтирани кранове или друга техника, необходима за складиране и товарене на желязо. От събраните по делото доказателства се установява, че на 18.08.2009 г. е била извършена проверка в склад, находящ се в [населено място], Военна рампа-изток в присъствието на служител от [фирма] и упълномощено лице на [фирма], като при проверката е било установено, че в склада няма стока, при осъществения контакт с представител на счетоводството на дружеството жалбоподател е било заявено, че стоката е продадена.

След анализ на тези доказателства ревизиращите органи са приели, че не са налице извършени от [фирма] доставки на арматурно желязо към дружеството жалбоподател, в резултат на което е формиран и извода, че дружеството жалбоподател не е извършило вътреобщностни доставки към посоченото румънско дружество. Ревизиращите органи са направили и извода, че дори и да е извършена доставка, то същата явно не е извършена от доставчика, издал фактурите, тъй като той не разполага с доказателства за реалното ѝ извършване. В хода на ревизионното производство е представен и договор от 30.04.2009 г., сключен между [фирма] в качеството му на купувач и [фирма] в качеството му на продавач за доставки на арматурно желязо № 8 до 32.

Към ревизионното производство като доказателства са присъединени и такива, събрани в хода на предходната ревизия, при която за установяване на реалността на декларираните като ВОД доставки е била открита административна процедура за обмен на информация между компетентните органи на Република България и Република Румъния съгласно чл. 5 от Регламент ЕО 1798/2003 г. В получения отговор от данъчната администрация на Република Румъния се посочва, че към момента на запитването от българска страна е започнало ревизионно производство на румънското дружество, като при извършената документална проверка е установено неправилно деклариране на В. вследствие на доставки от български доставчик [фирма], като плащането е било осъществено в брой. Според отговора на румънската данъчна администрация транспорта на стоките е бил извършен от румънското дружество [фирма] с управител В. Ц. М., който е управител и на българското дружество [фирма]. В хода на ревизионното производство от страна на ревизираното дружество е представен договор от 30.04.2009 г., сключен между „Х. фор Ю” като купувач и [фирма] като продавач, съгласно който продавачът продава на купувача арматурно желязо с номера от 8 до 32, като количествата и номерата се уточняват предварително със запитване, отправено от купувача до продавача. Цената по договора е 480 евро на тон.

За извършените доставки са били издадени фактури от българското дружество на румънското дружество, към същите са приложени и международни товарителници, в които като превозвач на стоките е посочен [фирма]. Представени са и писмени обяснения, дадени от управителя на ревизираното дружество, в които се посочва наличието на сключен договор с румънското дружество, посочва се също така, че българското дружество има сключен договор за покупка на арматурно желязо със [фирма]. Посочва се също така, че по силата на сключения договор с румънското

дружество, същото изпраща своята заявка за арматурно желязо по факс или по електронна поща до българското търговско дружество, което от своя страна заявява на [фирма] вида и приблизителното количество желязо. Посочва се, че стоката се товари директно от склада на [фирма], находящ се в [населено място], [улица], желязото се доставя в склада на купувача в Б., като транспортът е за сметка на купувача.

Плащането съгласно дадените писмени обяснения се осъществява в брой, на място, преди предаването на стоката. В хода на ревизионното производство от страна на ревизираното лице не са представени документи за собственост или договори за наем на техника при товаренето на арматурното желязо, което обстоятелство е констатирано и от решаващия административен орган. Като доказателства по спора са представени и обратна ведомост и попълнена справка 3 за наличните машини, стоки, оборудване, стопански инвентар, от които е видно, че дружеството не притежава собствени машини, оборудване, стопански инвентар, необходим при товарене на фактурираните към румънското дружество количества арматурно желязо. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка и на посоченото в международните товарителници като превозвач търговско дружество [фирма], като на управителя на търговското дружество е било връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице.

След анализ на представените по делото доказателства органите по приходите са приели, че ревизираното лице не може да докаже вътреобщностна доставка на стоки, тъй като посочените лица – прекия доставчик [фирма] и посоченото като превозвач лице [фирма] не доказват материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на складиране, товарене и транспортиране на арматурното желязо по фактурите, издадени от ревизираното лице.

Осъществено е обжалването на ревизионния акт по административен ред, като решаващият административен орган – директорът на дирекция „О.“ в ЦУ на НАП е потвърдил ревизионния акт в обжалваната му част. В хода на съдебното производство е изслушана съдебно-счетоводна експертиза, заключението, по която не е оспорено от страните.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

Р. акт се обжалва в частта на непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 352 547, 40 лв. заедно с определените лихви за забава в размер на 6757, 09 лв. по фактури, издадени от [фирма]. Изводите на ревизиращите органи са формирани след анализ на събраните по делото доказателства и правилно прилагане на приложимите правни разпоредби. След анализ на тези доказателства ревизиращите органи са приели, че не са налице извършени от [фирма] доставки на арматурно желязо към дружеството жалбоподател, в резултат на което е формиран и извода, че дружеството жалбоподател не е извършило вътреобщностни доставки към румънското дружество. Ревизиращите органи са направили и извода, че дори и да е извършена доставка, то същата явно не е извършена от доставчика, издал фактурите ([фирма]), тъй като той не разполага с доказателства за реалното ѝ извършване. Направените изводи са правилни.

От събраните по делото доказателства се установява, че „С. Строй Г.” е издало на жалбоподателя фактура № 311/13.07.2009 г., 312/15.07.2009 г., 313/17.07.2009 г., 314/20.07.2009 г., 315/27.07.2009 г., 316/29.07.2009 г., 317/31.07.2009 г., 319/03.08.2009 г., 320/05.08.2009 г., 321/07.08.2009 г., 322/18.08.2009 г., 323/20.08.2009 г., 324/24.08.2009 г., 325/26.08.2009 г., 326/28.08.2009 г., 327/01.09.2009 г., 328/03.09.2009 г., 329/07.09.2009 г., 330/09.09.2009 г., 336/11.09.2009 г., 337/12.09.2009 г., 338/14.09.2009 г., 339/16.09.2009 г., 340/18.09.2009 г., 341/23.09.2009 г., 342/25.09.2009 г., 343/28.09.2009 г., 344/30.09.2009 г. (всичките с предмет на доставката арматурно желязо).

От събраните по делото доказателства се установява, че фактурите са включени в дневника за продажби и в справките декларации за съответните данъчни периоди, разплащанията по фактурите са били извършени в брой, за което са приложени дневни финансови отчети на ЕКАФП (обстоятелство, което е отразено и в ревизионния доклад). Спорът между страните е относно реалността на доставките по процесните фактури, като наличието или не на реалност на доставките следва да се прецени при съобразяване на приложимите правни разпоредби и събраните по делото доказателства. Това е така предвид и обстоятелството, че самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите. Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби, регламентиращи предпоставките относно правото на приспадане на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна, съгласно чл. 168, б. а” доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице.

Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка, както се посочи и по-горе, самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на стоки или услуги.

В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. Следователно, при една реално осъществена стопанска операция, данъчно задължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне (в процесния случай от събраните по делото доказателства се установява само и единствено документалното оформяне на доставките в счетоводството). Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството.

В тази хипотеза първият въпрос, който се поставя - документалното оформяне предпоставя ли реална доставка или без значение дали такава е осъществена. В този случай правилният отговор ще бъде винаги отрицателен, тъй като законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това и правилното ѝ счетоводно оформяне. От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесните фактури. Както и се посочи по-горе в мотивите на настоящото решение, за признаване правото на приспадане на данъчен кредит съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга.

В тази връзка се прави и извода, че от събраните по делото доказателства не може да се установи, че именно лицето, посочено като доставчик на стоките по процесните фактури, а именно [фирма] е извършило посочените доставки на арматурно желязо. Относно надлежното счетоводно оформяне на доставките при жарбоподателя и неговия доставчик [фирма] във връзка с фактуриране, осчетоводяване и деклариране, не са сочени основания от приходните органи като предпоставки за отказ на правото на приспадане. В тази връзка са налице и данните от приетата счетоводна експертиза, според която осчетоводяването на фактурите, счетоводното отписване на стоките при доставчика, както и съответното заприходяване на същите при получателя, е извършено редовно, при съвпадащи си наличности от счетоводна гледна точка. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение спорен по делото е въпросът за

реалното получаване на фактурираните доставки от жалбоподателя.

В тази връзка относими обстоятелства, подлежащи на доказване, са наличността на стоките при доставчика, приемо-предаване и индивидуализация на същите, прехвърляне на право на собственост, транспорт, разтоварване, съхранение, извършване на последващи облагаеми доставки със същите стоки. От писмените доказателства по делото се установява наличие на приемо-предаване между жалбоподателя и прекия му доставчик [фирма] по изготвени кантарни бележки към фактурите. Не е доказано обаче прекият доставчик да е доставил стоките, прехвърляйки право на собственост върху тях, тъй като не е доказано този пряк доставчик да е имал права на собственост върху същите стоки. Приложим е общият принцип, че никое лице не може да прехвърли повече права върху вещь, отколкото самото то притежава. Установено е, че както жалбоподателят, така и прекият доставчик [фирма], нямат материални и технически възможности за извършване на превоз (собствени или наети транспортни средства), за съхранение на стоките (складови помещения), за разтоварване на същите (наети лица). От събраните по делото доказателства се установява, че на 08.12.2009 г. е била извършена проверка от ревизиращите органи, при която не е установено наличието на склад, стопанисван от [фирма]. Била е извършена проверка и на посочения от дружеството жалбоподател друг склад, находящ се във вътрешен двор на [улица], което пространство в момента на проверката е било празно. Предвид обстоятелството, че количеството фактурирано желязо за ревизирувания период е повече от 2 тона, то това е обстоятелство, което предполага необходимост от механизация за натоварването му.

Не са представени доказателства за притежавана специализирана техника, като кранове и друга подемна техника, които са били необходими за извършването на складирането и товаренето на желязото. Такава техника е била необходима и с оглед на обстоятелството, на изминала почти една година от твърдяната доставка на желязото от търговски дружества от Република Гърция на [фирма] и твърдяната последваща доставка, осъществена от жалбоподателя в полза на дружество със седалище в Република Румъния. Твърденията на прекия доставчик [фирма] относно обстоятелството, че същият е получил доставката на процесното желязо от доставчици, търговски дружества от Република Гърция не се доказва в производството пред настоящата инстанция. Така направените изводи не се отричат по никакъв начин от представените като доказателства по спора 188 броя международни товарителници и приложени към същите фактури. Представените международни товарителници не могат да се приемат като документи съгласно чл. 45, т. 2, б. „а” от ППЗДДС, с които да бъдат доказани получените от Република Гърция стоки, предмет на вътреобщностно придобиване, тъй като същите са без пореден номер, в клетка 3 „разтоварен пункт”, съответно в кл. 4 „товарен пункт” не е посочено място на товарене, съответно на разтоварване на стоките.

Не са аргумент в подкрепа на обратния извод самото наличието на

международни товарителници, доколкото съгласно чл. 4, изречение първо от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки, товарителницата служи за установяване на договора за превоз. Освен това съгласно чл. 9, т. 1 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията на договора и получаването на стоката от превозвача. В качеството ѝ на документ, който удостоверява само и единствено (и то с оборимата презумпция) получаването на стоката от превозвача същата като такъв документ не представлява доказателство за преминаване на собствеността от доставчика на получателя на стоката. Твърдението, че доставките към прекия доставчик на жалбоподателя са извършени от дружества в Република Гърция остана недоказано в производството пред настоящата инстанция. Именно извършването на тези доставки, за които се представят товарителници с превозвач [фирма], остана недоказано в производството пред настоящата инстанция. Всички представени товарителници не съдържат посочване на разтоварен пункт. Към последните не са представени спецификации или доказателства за приемо-предаване на стоките. Ето защо не може да се приеме, че намира приложение [чл. 9 от Конвенция CMR](#), установяващ презумптивна доказателствена сила на товарителниците относно получаването на стоки от превозвача.

Изводът е, че не е доказано прехвърлянето на право на собственост чрез индивидуализация на родовоопределени вещи между доставчика дружествата от Република Гърция и последващия получател – [фирма]. Оттам последният не би могъл да прехвърли повече права, отколкото те самите имат. Не е налице реалност на процесните доставки. В тази връзка са относими данните за липса на договори между страните за липса на разплащания, както между доставчиците (с изключение на процесните между жалбоподателя и прекия му доставчик), така и по транспортните услуги. В тази връзка настоящата съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че на повечето международни товарителници с посочен получател [фирма] като превозвач е посочен [фирма], като от представените по делото доказателства се установява, че посоченото търговско дружество е издало на [фирма] фактури, документиращи извършването на транспортни услуги за м. февруари 2008 г. и за м. 03.2008 г. (когато, видно от представените като доказателства по спора международни товарителници транспортът би следвало да е бил осъществен през м. април, май, юни, юли, август 2009 г.), като не са били издадени фактури за осъществения транспорт за м. юли, август и септември 2008. За посочените периоди като доказателства по спора са представени фактури, издадени от търговски дружества в полза на [фирма], но същите не са посочени като превозвачи в представените като доказателства по спора международни товарителници. От събраните по делото доказателства следователно се установява, че не са налице доказателства за получените от дружеството жалбоподател от страна на лицето, посочено като доставчик [фирма] доставки

на арматурно желязо по процесните фактури, по които жалбоподателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит. Тези свои изводи настоящата инстанция съобразява и с представените по делото доказателства, включително извършените проверки на място от органите по приходите, от които се установява, е към 18.08.2009 г. в склада на доставчика [фирма] няма налични стоки, не е налице необходимата техника за товарене и разтоварване на стоките. Независимо от това обстоятелство [фирма] е продължило да фактурира стоката на дружеството жалбоподател през периода от 18.08.2009 г. до 30.09.2009 г.

Следователно, установените обстоятелства във връзка с липсата на тези стоки към датата на продажбата им на дружеството жалбоподателя водят до извода, че стоките са били изцяло продадени към 18.08.2009 г. От това обстоятелство следва и извода, че изготвените кантарни бележки, съответстващи на фактурите, издадени след 18.08.2009 г. не съответстват на действителния момент на претегляне и продажба на желязото. Предвид установените обстоятелства, че както доставчикът, така и жалбоподателят няма наети складови помещения, активи, транспортни средства или лица на трудови договори, е налице невъзможност за съхраняване от двете търговски дружества на стоки във фактурираните вид и количества на територията на страната ни, което от своя страна е в подкрепа на извода, че липсват реални доставки на тези стоки, същите не са получени реално от жалбоподателя на територията на Република България. В тази връзка, изводите направени от ревизиращия орган и от решаващия административен орган са законосъобразни и са направени в съответствие със събраните по делото доказателства.

В жалбата се съдържа и оплакване, че органите по приходите необосновано не са отчетели доказателствата за последващи облагаеми вътреобщностни доставки със същите стоки към дружество в Република Румъния - „Н. for you” SRL (Х. фор Ю), VIN номерът на румънското дружество – RO 22475345. Оплакването е неоснователно. Съгласно чл. 7, ал. 1 от ЗДДС вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. Предпоставките за приложимостта на посочения текст са наличието на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика или пък на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, като получателят на стоките следва да бъде регистрирано лице за целите на ДДС в друга държава членка. Във връзка с приложимостта на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС е и чл. 45 от ППЗДДС регламентиращ документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностната доставка на стоки.

Съгласно посочения текст, в приложимата му редакция към момента на извършване на доставката, и съобразно обстоятелството, че за процесния

случай не е налице вътреобщностна доставка по чл. 7, ал. 4 от закона и доставчикът не е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона, за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи - документ за доставката - фактура за доставката, в която, когато получателят е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката, документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, 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 за сметка на доставчика или на получателя, но е извършен от трето лице, или транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика, или писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо, че стоките са пристигнали на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от получателя. Кумулативното наличие на всеки един от посочените документи по същността си би следвало да предполага наличието на осъществена вътреобщностна доставка.

Като доказателства по спора са представени фактури за доставката на процесните стоки, като същите са издадени от доставчика [фирма] на евентуалния получател посоченото румънско дружество, като в същите е посочен идентификационния номер по ДДС на евентуалния получател. Не са налице, обаче документите по т. 2 на чл. 45 от ППЗДДС. По делото не се съдържат доказателства, а и доводи в тази насока не се съдържат в жалбата относно обстоятелството транспортът на стоката да е извършен от евентуалния получател, което обуславя неприложимостта към процесния случай на чл. 45, т. 2, б. „в” от ППЗДДС. Предвид обстоятелството, че по делото не са представени документи, от които да се направи извод, а и подобни твърдения не се съдържат и в жалбата, че транспортът на процесните стоки е осъществен от доставчика, то за процесния случай не намира приложение и чл. 45, т. 2, б. „б” от ППЗДДС. С оглед на това, наличието на вътреобщностна доставка по процесните фактури следва да се преценява с оглед на приложимостта на чл. 45, т. 2, б. „а” от ППЗДДС. Приложимостта именно на посочения текст се обуславя от обстоятелството, че съгласно декларация на жалбоподателя, приета в ревизионното производство транспортът на стоките е за сметка на получателя – румънското дружество „Х. фор Ю”, като съгласно същата декларация транспортът е осъществен от превозвача „ [фирма].

Посоченият текст изисква наличието на транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или от упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга – държава

членка. Посоченият текст предполага извършването на транспорта от трето лице, различно от доставчика или получателя на стоките. Именно доказването на наличието на това обстоятелство се претендира от жалбоподателя, че транспортът на процесните стоки е осъществен от дружеството, посочено като превозвач, а именно от [фирма]. Следователно, анализът на текста предполага неговата приложимост при наличието на което и да е от двете доказателства, представени от жалбоподателя – транспортен документ или пък писмено потвърждение от получателя, като и двата документа следва да удостоверяват, че процесните стоки са получени на територията на друга държава – членка. В процесния случай доказателства в насоката относно наличието на писмено потвърждение от получателя на процесните стоки по смисъла на чл. 45, т. 2, б. „а” от ППЗДДС не са събрани както в ревизионното производство, доказателства в тази насока не са представени от жалбоподателя и в производството пред настоящата инстанция.

Действително, като доказателство по спора е прието писмено потвърждение, представено като непреведено копие, от жалбоподателя за получени от румънското дружество стоки – 498, 434 тона арматурно желязо № 8. Посоченото потвърждение не е оригинал, а копие, същото не съдържа датата, на която е изготвено, не съдържа данни относно лицето, което го е подписало, не съдържа данни относно дружеството превозвач, не съдържа данни относно превозното средство, с което е осъществен транспорта на стоките, не съдържа каквито и да било данни относно мястото и датата на получаване на стоките. Така направените изводи не се отричат от обстоятелството, че в посоченото потвърждение са посочени фактурите, по които се осъществява доставката. Този извод е с оглед на обстоятелството, че посоченото потвърждение следва да удостоверява именно обстоятелството, че процесните стоки са получени на територията на друга държава – членка. В процесния случай дори и да се приеме, че като форма подобно потвърждение е налице, то видно дори от съдържанието на същото не следва, че процесните стоки са получени на територията на друга държава-членка, като в процесния случай това би следвало да е Република Румъния. Следователно, правилни са изводите на ревизиращите органи, че не е налице потвърждение по смисъла на посочения текст от ППЗДДС от получателя на стоката, което потвърждение да удостоверява, че именно процесните стоки са получени на територията на друга държава – членка. Представеното като доказателство по спора писмено потвърждение не съдържа информацията, която следва да съдържа с оглед приложимостта на чл. 45, т. 2, б. „а” от ЗДДС. Същото не съдържа дата и място на получаване, вида и количеството на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспорта. По отношение на евентуалното наличие на осъществено доказване на обстоятелството на получаване на процесните стоки на територията на друга държава – членка чрез второто възможно доказателство, а именно транспортен документ.

В тази насока са и представените от жалбоподателя доказателства към

фактурите – международни товарителници. Не е аргумент в подкрепа на оплакването на жалбоподателя самото наличие на международни товарителници, доколкото съгласно чл. 4, изречение първо от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки товарителницата служи за установяване на договора за превоз. Освен това съгласно чл. 9, т. 1 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията на договора и получаването на стоката от превозвача. В качеството ѝ на документ, който удостоверява само и единствено (и то с оборимата презумпция) получаването на стоката от превозвача същата като такъв документ не представлява доказателство за преминаване на собствеността от доставчика на получателя на стоката. Съгласно чл. 7, ал. 1 от ЗДДС вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

Следователно, по отношение на стоките, по процесните фактури остава недоказано осъществяването на техния транспорт с оглед изискването на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС. Следва да се отчете също така обстоятелството, че при извършената насрещна проверка на дружеството, определено като превозвач в международните товарителници от същото не са били представени в хода на ревизионното производство пътни листа, тахографски шайби, фактури за заредено гориво, доказващи реалното извършване на транспортната услуга на процесните стоки. В тази връзка не може дори да се приеме наличието на писмено потвърждение от получателя на стоките, че същите са получени на територията на държавата на получателя по смисъла на чл. 45, т. 2, б. „а” от ППЗДДС (приложимата му редакция към момента на издаване на процесните фактури), както и не може да се приеме наличието на документ за осъществен транспорт на стоките. Предвид изложеното изводите на ревизиращите органи, че по процесните фактури не е доказано наличието на осъществена вътреобщностна доставка от страна на жалбоподателя са правилни – същите са направени в съответствие с представените по делото доказателства и съобразно чл. 7, ал. 1 от ЗДДС и чл. 45 от ППЗДДС.

Съдът счита, че оспореният акт е издаден и от компетентен орган същият е определен като компетентен орган по издаването на ревизионен акт със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1112276/16.12.2011 г., издадена от Е. А. В. – началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Д.” в ТД на НАП С.. С оглед на тези съображения, съдът счита, че обжалваният ревизионен акт е постановен от компетентен орган, в нужната форма, при спазване на процесуалните разпоредби.

От страна на жалбоподателя е направено искане за присъждане на разноски по делото. Съдът с оглед изхода на спора намира направеното искане за

неоснователно. Искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е направено от страна на ответника по спора, което с оглед изхода на спора съдът намира за основателно. На основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК, вр. чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, издадена от Висшия съдебен съвет, в полза на Националната агенция за приходите следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 7636, 09 лв.

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

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № [ЕГН]/07.03.2012 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № 2166/03.09.2012 г. на директора на дирекция „О.” С., като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите разноските по делото в размер на 7636, 09 лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: