

РЕШЕНИЕ

№ 5435

гр. София, 26.08.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 13.06.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **4281** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221717004390-091-001/08.01.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 459/28.03.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят възразява срещу отказаното му от ревизията право на приспадане на данъчен кредит в размер на 28 814 лв. допълнително начислен ДДС в размер на 38346,39 лв. по фактури, издадени от [фирма]. В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на акта, като се твърди, че констатациите на органа по приходите са необосновани. Подателят на жалбата изразява несъгласие с констатациите на ревизията. Настоява, че представителят на транспортната фирма е отрекъл да е извършвал транспорт на процесните стоки, защото въпросите към него са били зададени некоректно; както и че при ревизията не е изследван задълбочено механизмът на доставките. Позовава се на последваща реализация на процесните стоки. Моли за отмяна на ревизионния акт и за присъждане на разноски. В съдебно заседание жалбоподателят чрез пълномощника си адв.К. поддържа жалбата.

Националната агенция за приходите – Дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез

пълномощника си юк.М. е на становище, че жалбата е неоснователна и моли Съда да я остави без уважение, като присъди на ответника юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град, като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК, от лице имащо правен интерес от оспорването, в рамките на законоустановения за това преклузивен срок, което е видно то съпоставката между датата на връчване решението на ДДОДОП - 30.03.2018 г. (л.16), и датата на подаване на жалбата чрез куриерска служба Е. - 05.04.2018 г. (л.8). Жалбата е подадена след изчерпано оспорване на акта по административен ред, поради което същата е допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед завъзлагане на ревизия № Р-22221717004390-020-001/06.07.2017 г., издадена от П. Т. П. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.март до м.май 2017 г. Заповедта е връчена по електронен път на 13.07.2017 г., като е определено ревизията да бъде извършена в срок до 2 месеца от връчването на ЗВР. За ревизиращи органи са определени А. К. Н. – глинспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С., ръководител на ревизията, и А. Х. С. – глинспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С.. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.17). ЗВР е изменена със заповеди № Р-22221717004390-020-002/08.09.2017 г., № Р-22221717004390-020-003/10.10.2017 г. и № Р-22221717004390-020-003/10.11.2017 г., с които срокът за завършване на ревизията е продължаван до 13.12.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221717004390-092-001/11.12.2017 г., връчен по електронен път на 11.12.2017 г. Срещу констатациите в РД жалбоподателя не е подал възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22221717004390-091-001/08.01.2018 г., издаден от П. Т. П. - Началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган, възложил ревизията, и А. К. Н. – глинспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С., ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен по електронен път на 11.01.2018 г.

С РА на дружеството-жалбоподател е отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период м.май 2017 г. в размер на 28 814лв., във връзка с което резултатът за периода е определен в нулев размер, при деклариран от лицето ДДС за възстановяване в размер на 28 814 лв.

През посочения данъчен период ревизията е отказала на жалбоподателя правото на приспадане на данъчен кредит, както следва:

1. В общ размер 28 764 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] с предмет запалки ВІС МІNІ и ВІС М.: № 1/04.04.2017 г., № 2/06.04.2017 г., № 3/10.04.2017 г., № 4/12.04.2017 г., № 5/18.04.2017 г., № 6/20.04.2017 г., № 7/24.04.2017 г., № 8/26.04.2017 г., № 9/28.04.2017 г., № 10/03.05.2017 г., № 11/05.05.2017 г., № 12/08.05.2017 г., № 13/10.05.2017 г., № 14/12.05.2017 г., № 15/15.05.2017 г., № 16/17.05.2017 г., № 17/19.05.2017 г. и № 18/22.05.2017 г. (прил.2).

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил спорните фактури, придружени с дневни финансови отчети за плащане в брой от регистрирано на негово име фискално устройство, Договор за покупко-продажба № 1/31.03.2017 г., сключен между доставчик [фирма] и жалбоподателя като купувач, приемно-предавателен протокол от 30.05.2017 г., разпечатки на заявки, изпратени по електронен път. Установено е, че спорните фактури са включени в дневниците за продажби и СД по ЗДДС на доставчика за съответните данъчни периоди. За отразяване на фактурите в счетоводството му са представени счетоводни регистри на сметки. Не са установени данни за плащане по фактура № 19/31.05.2017 г.

Съгласно справка за стокския поток предходен доставчик на запалките е В. А., IT03843240403, I. Относно произхода на стоката и плащането към предходния доставчик са представени проформа фактура № 605/P/23.11.2016 г., издадена от В. А. & F., Протокол № 3/11.01.2017 г. по чл.117 ЗДДС за начислен от [фирма] ДДС за ВОП, вносна бележка за внесена в банковата сметка на [фирма] сума в евро, нареждане за превод в чуждестранна валута от 10.01.2017 г. на сумата в евро от банкова сметка на [фирма] по сметка на В. А. & F. с посочено основание "Pro-forma 23.11.2016 г. 605/P".

От проверка в информационната система на НАП е установено, че VIN номерът на доставчика В. А. & F. е валиден. [фирма] е отразило Протокол №3/11.01.2017 г. в дневника за покупките и дневник за продажбите за м.януари 2017 г. Констатирано е съответствие между декларирания ВОП на стоки от [фирма] и деклариранията съответно ВОД на стоки от В. А..

Относно транспорта на стоката са представени инвойс № 242/24.01.2017 г., издаден от "G. spedition sole", EL998172015, на [фирма]; протокол № 5/24.01.2017 г. за начислен ДДС от [фирма] за получена транспортна услуга Италия-Гърция от G. spedition sole; CMR с посочен изпращач В. А. & F., получател [фирма] и превозвач "G. spedition sole capital holding", EL998172015; международна товарителница с посочен изпращач В. А. & F., получател [фирма] и превозвач "E. transport", BG200147148

Относно съхранението на стоката са представени договор за съхранение на стока от 02.11.2016 г., сключен между [фирма] и [фирма], съгласно който страните са се споразумели [фирма] да приема и съхранява стоките на [фирма], като носи пълна отговорност за тяхното състояние, докато не напуснат обекта склад в [населено място], [улица], Фуражен завод; фактура № 189/20.04.2017 г. и № 212/08.06.2017 г. от [фирма] на [фирма] с предмет извършване на товаро-разтоварна дейност и съхранение на стока, съответно за период от м.ноември 2016 г. до м.април 2017 г. (първата фактура), и за м.май 2017 г. (втората фактура); операционна бележка за плащане към БИСЕРА/Р. на стойността на първата фактура и банково извлечение за извършено плащане на стойността на втората фактура. При проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] не е отразило посочените две фактури в дневниците за покупки.

Представена е декларация от [фирма], с която е заявено, че цитираните фактури са с предмет запалки, закупени през м.януари 2017 г. от В. А. & F.; стоката отива първо в Гърция и от там в България, тъй като договорената цена включва този транспорт и той е по-евтин от транспорт Италия-България (транспортът Италия-Гърция е групаж); стоката е съхранявана в склад в [населено място], Фуражен завод, за периода от 11.01.2017 г. до 30.05.2017 г.; складът е стопанисван от [фирма] и същото се явява доставчик на услуги по съхранение и товаро-разтоварни услуги; мястото, където е

разтоварена и след това натоварена стоката, е посоченият склад и там е извършено предаване и приемане на доставката.

На [фирма] е извършена насрещна проверка, при която са представени указаните две фактури, придружени с платежни нареждания; хронологичен регистър за периода от 20.04.2017 г. до 08.06.2017 г. за клиент [фирма]; Договор за съхранение на стока от 02.11.2016 г. между [фирма] и [фирма]; разчетно-платежни ведомости и копия на трудови договори, съгласно които за м.май и м.юни 2017 г. в [фирма] е имало назначени лица на трудов договор на длъжности шофьор лекотоварен автомобил, водач мотокар и чистач; хронологични регистри на счетоводни сметки 604 и 605, удостоверяващи начислени разходи за заплати и осигуровки; счетоводен амортизационен план, в който е заведен мотокар и оборотна ведомост за сметка 207. Относно основанието за ползване на обекта, находящ се в [населено място], [улица], Фуражен завод, е представен договор за наем на недвижим имот от 18.01.2016 г., сключен между [фирма] като наемодател и [фирма] като наемател, съгласно който наемодателят предоставя на наемателя за временно и възмездно ползване следния недвижим имот представляващ: етаж 1 от административна сграда със застроена площ от 240 кв.м. Ревизиращите органи са установили, че в договора не е посочен адрес на отдадения под наем обект. Според тях информация за адреса не е налична и в останалите документи, представени от [фирма] в хода на насрещната проверка. Приложени са 2 фактури за наем, издадени от [фирма] /с предишно наименование [фирма]/ на [фирма], платежни нареждания, застрахователна полица, както и други документи, описани в РД.

Предвид факта, че договорът е за съхранение на стока, респ. за отговорно пазене, а не за наем, от [фирма] е изискано да бъде представен регламент или вътрешни правила на действие в обекта във връзка с начина на приемане, предаване и съхраняване на стоките, които се отдават за държане, както и правила за пожарна безопасност; писмени доказателства и обяснения във връзка с обстоятелствата с какви документи и по какъв начин става приемането и съхраняването на стоките на [фирма] в обект на [фирма] - от кого е получавана стоката и на кого е предавана, какви документи се издават или съставят за движението, собствеността и отчетността на стоките, държани в обекта; по какъв начин се уреждат отношенията с клиента; как и къде е въведена и изписана от обекта стоката, начин на отчетност на същата и други. Не са представени документи, удостоверяващи постъпване на стока на [фирма] в склада и напускането ѝ на склада. [фирма] е декларирало, че приемането на стоките за съхранение в обекта е на база сключен договор между двете дружества; стоката се получава от Л. С. – управител на [фирма]; стоката е натоварена на 30.05.2017 г. от [фирма] по нареждане на [фирма].

На [фирма] е извършена насрещна проверка, при която са представени фактури с предмет „наем по договор за м.април 2017 г. и за м.май 2017 г., банкови извлечения, хронологии на с/ка 41110 с контрагент [фирма]. Цитираните фактури са издадени на база Договор за наем на недвижим имот от 31.01.2017 г., сключен между [фирма], в качеството на наемодател и [фирма], в качеството на наемател. В договора е посочено, че наемодателят предоставя на наемателя за временно възмездно ползване недвижим имот представляващ: етаж 1 от административна сграда със застроена площ 240 кв.м и парко място в [населено място],[жк], бивш Фуражен завод, включени консумативи - ел.енергия, вода. Представен е анекс от 25.05.2017 г., с който договорът за наем се прекратява от 31.05.2017 г. Според представен договор и фактури [фирма]

(понастоящем [фирма]) е наело описания имот от [фирма] (понастоящем [фирма]). Ревизията е приела, че [фирма] е представило доказателства за това, че стоките са превозени от "G. spedition sole", EL998172015 и "E. transport", BG200147148 (съгласно печати поставени от цитираните дружества върху представените копия на СМР). Отбелязано е, че "G. spedition sole", EL998172015 е осъществило транспортна услуга Италия – Гърция, за която от [фирма] е начислен ДДС с протокол № 5/24.01.2017 г. За целите на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], при която е представена декларация от 30.10.2017 г., че за посочения период м.януари 2017 г. не е извършвало транспорт Гърция - България, с изпращач В. А. и получател [фирма]. Заявено е, че с цитирания изпращач на стоки работят, но превозите са винаги Гърция - Италия.

За данъчен период м.май 2017 г. жалбоподателят е декларирал извършена вътреобщностна доставка на стоки по чл.7 ЗДДС с получател О. Georgi M., EL161065783, Гърция. Ревизираното лице е издало инвойс № [ЕГН]/30.05.2017 г., в който е посочено, че предмет на доставка са 172 800 запалки ВІС mini при цена от 0,38 евро за брой (65 664 евро) и 42 000 запалки ВІС maxi при цена от 0,42 евро за брой (17 640 евро), или общо 83 304 евро. Извършена е проверка на VIN номера на получателя на доставката, при която е установено че същият е валиден, както и че гръцкият търговец е декларирал получена доставка от българския доставчик [фирма].

Във връзка с декларираната ВОД ревизираното лице е представило договор за продажба № 1/01.03.2017 г. между жалбоподателя като доставчик и О. Georgi M. като купувач, 16 проформа инвойси, издадени от [фирма] и приходни касови ордери за плащане на сумата от 80 000 евро. За разликата от 3 304 евро (83 304 евро - 80 000 евро) няма представени документи за плащане. В РД е направена констатация, че част от получените от [фирма] плащания не са отчетени на регистрирания от дружеството ЕКАФП с № на ФП ED269150 и № на ФП 44269150.

Относно транспорта на стоките е установено, че според договора собствеността на стоката преминава върху купувача в момента на натоварване на стоката на транспортното средство, подсигурено от страна на купувача. В издадената от жалбоподателя фактура № [ЕГН]/30.05.2017 г. е посочено условие на доставката: Ex-works town of S., т.е. продавачът предоставя стоката в неговите помещения, а купувачът е отговорен за товаренето и транспорта. Представена е международна товарителница, в която за изпращач на стоката е посочен жалбоподателят, а за получател и превозвач са вписани данните на гръцкия търговец. Ревизиращите органи са констатирани, че за място на товарене в същата е налице запис S. и с тире е дописано K.. Този запис е в противоречие с отразеното във фактурата условие на доставката: Ex-works town Sofia.

За доказване изпращането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, ревизираното лице е представило писмено потвърждение от получателя, съставено на чужд език. Жалбоподателят е представил превод на писменото потвърждение, с което О. Г. М., дан.№ ДДС: EL161065783, декларира следното: "Стоките, закупени от [фирма], България, Б., "Майстор П. от К." 5А, С., България, дан.№ по ДДС BG[ЕИК] с фактура № [ЕГН]/30.05.2017 г., са пристигнали и приети в Гърция в складова зона, управлявана от фирмата, която представлявам. Плащането на фактурата трябва да се финализира в срок от 30 дни. Дата на пристигане и приемане: 01.06.2017 г.". Ревизията е констатирала, че в потвърждението

не са посочени 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.

Ревизията е приела, че няма доказателства стоките да са постъпили на територията на България, по следните съображения:

1. Представените от доставчика [фирма] документи са единствено за транспорт на стоки от Италия до Гърция. Доставчикът не е представил документи за доказване извършен транспорт на стоките от Гърция до България, а същите стоки са предмет на последваща продажба от [фирма] към жалбоподателя.

2. [фирма] е декларирало, че не е извършило транспорт на стоки от Гърция до България за [фирма].

3. [фирма] е посочило, че стоките са съхранявани в склад в [населено място], [улица], Фуражен завод, но не са представени документи, удостоверяващи постъпване стока на [фирма] в склада и напускането ѝ.

4. В представената от жалбоподателя международна товарителница за осъществен транспорт на стоки от България до Гърция е посочено място на товарене S., а впоследствие с тире е дописано K.. В представената фактура за доставка № [ЕГН]/30.05.2017 г., издадена от жалбоподателя на O. Georgi M., е посочено условие на доставката EX-works town Sofia, т.е. продавачът е предоставил стоката в негово помещение в [населено място], а не в [населено място].

5. Жалбоподателят е представил потвърждение за получена доставка от O. Georgi M., в което не са посочени 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. Поради това не са изпълнени изискванията на чл.45, т.2, б."а" ППЗДС за доказване на ВОД. Липсващата информация не е налична и в останалите представени от жалбоподателя документи /в т.ч. представената международна товарителница/.

6. В представената от жалбоподателя международна товарителница е посочено, че предметът на доставка е с тегло 4 190 кг, като същото тегло е записано и в представено приложение към фактура № [ЕГН]/30.05.2017 г., издадена за ВОД от жалбоподателя на O. Georgi M.. Същевременно в международните товарителници, представени от [фирма] за осъществен ВОП на същата стока, е посочено тегло 3 400 кг. От събраните в преписката документи не може да се установи на какво се дължи разликата.

Предвид изложеното ревизията е приела, че в случая не е доказан транспорт на стоките от Гърция до България, както и не е доказан извършен последващ транспорт на същите от България до Гърция, поради което не е налице ВОД на стоки по смисъла на чл.7, ал.1 ЗДДС от жалбоподателя към O. Georgi M., Гърция. Приела е, че доставката на стоки от [фирма] към жалбоподателя е с място на изпълнение извън територията на страната съгласно чл.17, ал.1 ЗДДС, за която не следва да се начислява данък на основание чл.86, ал.3 от закона. Възприето е, че [фирма] неправомерно е начислило ДДС в размер на 28 764 лв. по указаните 18 фактури за доставка на стоки, поради което на основание чл.70, ал.5 ЗДДС на ревизираното е отказано правото на данъчен кредит по тях.

2. В размер на 50 лв. по фактура № 19/31.05.2017 г. с предмет "Съхранение на стока за м.04,05.2017 г. и ТРО", издадена от [фирма].

Предвид описаните по-горе факти, ревизиращите органи са приели, че въпросната услуга не е извършена и не е използвана за извършване на последващи облагаеми доставки. Отбелязано е, че услугата не е фактурирана на клиента - O. Georgi M., въпреки че въпросното съхранение на стока, фактурирано от [фирма] на жалбоподателя, е единствено във връзка с изпълнение на договора за продажба № 1/01.03.2017 г., сключен между същия и O. Georgi M.. На основание чл.68, ал.1, т.1 във вр.с чл.69, ал.1, т.1 и чл.9 ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото

на данъчен кредит по указаната фактура.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред, като е представил писмени доказателства: декларация от лицето П. Х. Х. с гръцко гражданство, което твърди, че е извършило транспортиране на стоките от Гърция до България; талон на товарен автомобил Фолксваген К. с рег. [рег.номер на МПС] ; международна товарителница; потвърждения на номер по ДДС за италианския доставчик и гръцко дружество. С Решение № 459/28.03.2018 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден.

По делото беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице П. К., която даде заключение по следните въпроси:

I. Поставени от Съда:

1. Кой е изпращач и кой - получател на процесните стоки; за документирани на същите има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др.подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчика.

2. Кой е спедитор и кой - превозвач на процесните стоки; има ли договореност за чия сметка да бъде транспортът; за документирани на превоза има ли издадени документи и какво счетоводно отражение са намерили те при превозвача и при страните по основните доставки; кои са местата на натоварване и на разтоварване; по какъв начин (поединично или групажно) е осъществен транспортът; кой и къде е осъществявал групажа; как стоките са индивидуализирани впоследствие.

3. Има ли разплащане по основните доставки, по какъв начин и на кои дати.

4. Има ли разплащане по доставките на транспортни услуги, от кого, по какъв начин и на кои дати.

5. Транспортната фирма, извършила превоза, разполагала ли е със собствени или наети транспортни средства; разполагала ли е с наети работници/служители и на какви длъжности, с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

6. След пристигане на стоките на територията на РБългария къде са били съхранявани същите и за какъв период от време; фирмата, съхранявала стоките, притежава ли собствени или наети складови помещения; какви счетоводни записвания има във връзка със съхраняването на стоките; в съответните складови помещения съхранявани ли са и чужди стоки.

7. Да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизионния период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите на стоките при прекия доставчик достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от последния към жалбоподателя;

в/ каква роля имат в стокския поток местосъхранението и последващата индивидуализация на процесните стоки при доставката до жалбоподателя и от него към последващ клиент (клиенти);

г/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките, с транспортните документи и платежните документи.

д/ всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

8. Има ли последваща реализация или влагане на стоките, които се твърди да са получени от доставчика, проследима по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл.съпътстващи документи.

9. Връзката на получените доставки на стоки с извършваната от него икономическа дейност през ревизионния период.

10. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчика, на жалбоподателя, на спедитора и на превозвача, като по отношение на чуждестранните лица при отговора на този въпрос се

вземат предвид наличните писмени доказателства по преписката и констатации на органите по приходите.

II. Поставени от жалбоподателя:

1. Осчетоводени ли са от жалбоподателя издадените от доставчика фактури, заприходени ли са закупените от [фирма] стоки, съобразно спорните фактури и приемо-предавателните протоколи към тях в данъчния период, в които е настъпило правото на приспадане на данък добавена стойност, има ли плащане по фактурите, по какъв начин са платени и в какъв размер е осчетоводеното плащане. Има ли осчетоводено заплащане на суми за съхранение на закупените стоки, на кого и в какъв размер.

2. Жалбоподателят извършил ли е последваща реализация на стоките по спорните доставки, на кого са продадени, какви количества и за какви суми, получени ли са плащания по тях, колко и как е платено, декларирани ли са фактурите за последваща реализация в дневниците за продажби за съответните периоди, доходите от продажба включени ли са в годишната декларация по ЗКПО.

3. Какъв е процентът на надценка при продажбата на доставените от [фирма] стоки при последваща реализация. Има ли положителна разлика при формиране на данъчните резултати за съответния период. За периода от придобиването до последващата реализация на стоките по спорните фактури, жалбоподателят имал ли е наличности от същия вид стоки, но от други доставчици.

4. Разполагал ли е доставчикът с достатъчно количество от стоките към момента на извършване на доставките към дружеството жалбоподател, от кого ги е придобил, заприходило ли е доставените от Б. А. Италия стоки, с има ли издадена фактура, има ли заплащане, колко и по какъв начин е заплатена стоката, има ли протокол за обратно начисляване на ДДС.

5. Има ли в счетоводството на доставчика ЧМР и др. транспортни документи за доставената по спорните доставки на жалбоподателя стоки. Осчетоводен ли е транспорт, заплатен ли е и на кого.

6. Има ли осчетоводени разходи за съхранение на закупените от доставчика [фирма] стоки на склад и отговорно пазене, какви документи има в тази насока, на кого и колко са заплатените суми.

7. Кои транспортни фирми са осъществили превоза на стоките от Италия до Гърция, от Гърция до България, какви документи има в счетоводството на доставчика във връзка с тези доставки и дали са осчетоводени разходи по доставката.

8. Има ли данни за редовно водено счетоводство на доставчика [фирма] и [фирма], за периода на спорните доставки.

9. Разполагал ли е превозвачът [фирма] П. с лиценз за международен автомобилен транспорт на товари, със собствени или наети транспортни средства, имал ли е наети работници и на каква длъжност, като извърши проверката в съответните масиви, където се съхраняват данни за това /НОИ и ИА "Автомобилна администрация"/.

При разпита му в с.з. вещото лице уточни, че осчетоводяването е станало по с-ки 304-1 "БИК мини" и 304-2 "БИК мини", водени по видове запалки. Г. на стоките може да има, когато има повече от един вид стока и следва да бъде превозена до определено място и за други клиенти, в случая има реално групаж, тъй като стоката отива първо в Гърция и от там в България, договорената цена включва този транспорт и той е по-евтин от транспорта Италия-България. На стр.15 се потвърждава адресът, където са получени стоките по фактура № [ЕГН]/30.05.2017 г., приети в Гърция в складова зона на фирмата. На вещото лице не му е направило впечатление да има по-конкретен адрес.

Съдът ще коментира заключението при излагане на правните си изводи.

По делото беше бяха изслушани следните **свидетели**:

Л. С. С., която сподели, че е собственик и управител на [фирма]. Фирмата се занимава със спедиция, товаро-разтоварна дейност и транспорт. Складовата база през 2016 и 2017 г. е била

в [населено място], фуражен завод, [улица]. Под наем до 2017 г. са имали складови помещения от 300 кв.м, четиритонарен мотокар, складови работници, а понякога са викани и хамали. Имали са договор за една година с [фирма] - от 2016 г. до 2017 г., като стоките са били оставяни на отговорно пазене. В склада са съхранявани запалки, в кутии, наредени на три палета. Стоката е дошла с бус и е била оставена на отговорно пазене със складова разписка. Стоката е дошла с един грък и В. Г. (свидетелката се поправи след това спомена В. Г.). Стоката е взета на един път през м.май, като при вземането е подписан документ.

Х. Х. П., гръцки гражданин, разпитан чрез преводач. Свидетелят сподели, че през януари 2017 г. е превозвал стока от фирма "Г. спедишън" със седалище А., Гърция, за "А.". Стоката е била запалки БИК, натоварени на три палети, опаковани в хартиени кашони. Натоварена е от склад, находящ се в промишления район "А.", стопанисван от транспортната фирма VLP. Свидетелят има камион Фолксваген К. с товароносимост до 3,5 тона. Бил е нает в качеството на физическо лице. Били са му предоставени документи и товарителница. Превозил е стоката от склад в А. до К., където е оставил цялата стока. В склада същата е получена от лице, което посочи като Л.. С товарителницата стоката е предадена на получателя в България. Свидетелят потвърди подписа си на товарителницата на л.189 по делото, а за фактурата на л.187, заяви, че това е фактурата от фирма VLP, от която е взел стоката.

Съдът ще коментира свидетелските показания при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**:

Представените от доставчика на удостоверителни услуги [фирма] доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за лицата: П. Т. П., А. К. Н. и А. Х. С. (л.142); превод на документи от чужд език, представени от жалбоподателя (л.117); документите, използвани от в.л. за изготвяне на експертното заключение извън кориците на делото (л.238, л.277); документи от третото неучастващо лице [фирма], послужили за изготвяне на заключението (л.262).

При така установеното от фактическа страна Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство, в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство спрямо жалбоподателя.

ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и

квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство; а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че

към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

Правният спор в случая се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки и услуги и дали доставчиците са били добросъвестни. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Аксиоматично е, че ДДС се начислява само за извършени облагаеми доставки. По силата на чл.12, ал.1 ЗДДС облагаема доставка 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. Тъй като наличието на извършена доставка с място на изпълнение на територията на България е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на доставка, която не с място на изпълнение на територията на страната, е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит, следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл.70 ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

От гледна точка на формалната логика наличието на извършена доставка с място на изпълнение на територията на България съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са с място на изпълнение в България.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за местоизпълнение на територията на България. Органите по приходите са приели, че мястото на изпълнение на спорните доставки е извън територията на България. В

съдебното производство жалбоподателят също не доказа, че доставките по разглежданите фактури са с място на изпълнение на територията на България. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано твърдението на жалбоподателя. В хода на съдебното производство не бяха ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение, че мястото на изпълнение на спорните доставки е на територията на България.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт (че мястото на изпълнение на спорните доставки е на територията на РБългария), които указания са му дадени с разпоредителното заседание. Още с разпоредителното заседание от 13.06.2018 г. Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително че мястото на изпълнение на спорните доставки е на територията на РБългария.

От гледна точка на формалната логика липсата на доставка с място на изпълнение на територията на страната съставлява отрицателен факт от обективната действителност, а наличието на доставка положителен такъв. След като жалбоподателят черпи права от наличието на доставка с място на изпълнение на територията на страната (правото на данъчен кредит предполага такава), то в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Данъчният орган твърди обратното - липсата на факт от обективната действителност, поради което при обжалването следва да бъде проверено от Съда единствено дали този негов извод е направен на база на логичен анализ на фактите и обстоятелствата по делото.

Съдът намира за убедителна изложената от ревизията мотивировка.

Не съществува спор, че е доказан транспортът на стоките от Италия до Гърция – в този смисъл са били представените документи от прекия доставчик в хода на ревизията.

Едва в хода на административното обжалване жалбоподателят започва да навежда твърдения за извършен транспорт на стоките от Гърция до България, като е ангажирал писмена декларация от шофьора, за който се твърди да е реализирал превоза. В декларацията на П. Х. Х. се твърди, че е той извършил транспорта на стоките от Гърция до България с товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] , понастоящем собственост на "П. 2012", като се сочи, че стоката е приета в [населено място] от представители на [фирма] и [фирма]. Писмената декларация не е допустимо доказателство в съдебно производство. Съгласно чл.57, ал.2 ДОПК по време на ревизията писмени обяснения от трети лица се допускат при строго изброени в тази правна норма случаи, а именно: за установяване 1. достоверността или авторството на данни от технически носител и неподписани документи; 2. обстоятелствата, за доказването на които законът изисква писмен документ, ако документът е загубен или унищожен не по вина на ревизираното лице или третото лице, както и за установяването на факти и обстоятелства, за доказването на които законът не изисква писмен документ; 3. фактите и обстоятелствата, за които не са съставени документи, когато е имало задължение за това, или са съставени документи, които не отразяват действителни факти и обстоятелства. Разпоредбата на чл.158 ДОПК предвижда, че свидетелски показания са допустими само в случаите на чл.57, ал.2 ДОПК, но в процесния случай писмената декларация на третото лице не е представена по време на ревизията.

Бяха ангажирани гласни доказателства от св.Х., който обаче в противоречие с написаното от самия него сподели, че е оставил цялата стока в склад в К., където тя е получена от лице, посочено като Л., без да посочи присъствието на представител на [фирма]. Нещо повече - в международната товарителница, издадена от италианското дружество (л.176), представена в превод на л.175, Х. изобщо не фигурира като превозвач, нито е отразен неговият автомобил и

няма негов печат. Същевременно не са ангажирани доказателства превозът да му е възложен от гръцката спедиторска фирма. Той потвърди подписа си само на товарителницата на л.189, в превод на л.188. Освен това не е представен лиценз за извършване на международен транспорт, дори превозът да е извършен от Х. като физическо лице.

В декларацията свидетелят е заявил, че прилага фактура за заплащане на превоза на стойност 660 евро, която е издадена от "G. spedition sole" (л.179) и няма основание същата да бъде в негово държане, при това без да са налице писмени доказателства за възлагане на транспорта от спедитора. Относно заплащането на въпросния транспорт данни са налице само в експертното заключение, в което се сочи, че сумата е зпалтена на ръка на водача Х., а това противоречи на уговорения във фактурата начин на плащане по банков път и вписаните банкови данни на спедитора, като Х. не даде пред Съда никакви показания за заплащане по фактурата.

На следващо място за фактурата на л.187, с превод на л.186, свидетелят заяви, че това е фактурата от фирма VLP, от която е взел стоката, но в нея не е вписан рег.№ на неговия автомобил. На практика това е фактурата от [фирма], към която нито Х., нито "G. spedition sole capital holding" имат отношение.

Всичко изложено мотивира Съда да приеме, че не следва да кредитира с доверие дадените от този свидетел показания.

От изключителна важност е обстоятелството, че [фирма] е декларирало, че *не е извършило транспорт на стоки* от Гърция до България за [фирма]. Неоснователно е оплакването на жалбоподателя за некоректно зададени въпроси към посоченото дружество. Същото е дало адекватни отговори на обичайно задаваните в такива случаи въпроси при насрещните проверки от органите на приходната администрация. Ето защо твърденията на оспорващия са изцяло спекулативни. На практика прекия доставчик "А." е представил издадена от [фирма] товарителница, което отрича да е извършило транспорт на стоки по посочения маршрут, предназначени за доставчика.

На следващо място в представеното от [фирма] копие не е попълнена кл.23, докато в приложеното към жалбата по административен ред копие в същата клетка е вписан регистрационен номер на автомобила и е положен подпис от П. Х., който той потвърди. Обаче с тази товарителница не може да се докаже, че стоката е доставена в [населено място], тъй като в кл.3 е посочен адрес: [населено място], България. В кл.24 на товарителницата, представена при ревизията има надпис S. и печат на [фирма], но няма дата на получаване на стоката. В същата клетка на товарителницата, представена към жалбата по административен ред, има само положен печат от [фирма]. Ето защо Съдът не може да кредитира с доверие вписаните в тази товарителница данни. Не е доказано твърдението в декларацията на Х., че стоката е доставена на 30.01.2017 г. първо в [населено място], а след телефонен разговор - в [населено място].

При преглед на договорите, сключени както между жалбоподателя и прекия му доставчик (прил.1, с.150), така и между жалбоподателя и гръцкия му съконтрагент, впоследствие закупил стоката (прил.1, с.186), прави впечатление, че количеството на запалките е уговорено неопределено – "не повече от 180 000" и "до 200 000". Т. уговорени, количествата предполагат доставки с периодично изпълнение, но на практика такова не е реализирано. Не се твърди стоката да е пристигала на партиди от предходния доставчик, а напротив – твърденията на страните по доставката са, че тя е постъпила наведнъж. Не е асно при това положение защо за цялата стока са издадени 18 фактури. Тъй като към фактурите са издавани фискални бонове, очевидно с раздробяването на доставката на 18 части е преследвана различна цел – заобикаляне на ограниченията, въведени с разпоредбите на Закона за ограничаване на плащанията в брой, а това е още един показател за недобросъвестно поведение на жалбоподателя и неговия съконтрагент – пряк доставчик.

При сключване на договора за покупко-продажба между жалбоподателя и неговаи доставчик страните са уговорили собствеността върху стоката да премине в момента на издаване на

фактура и касов бон от продавача. Доколкото в случая предмет на продажба са родово определени вещи, такава уговорка противоречи на правилото по чл.24 ал.2 от Закона за задълженията и договорите, според което собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. На следващо място прави впечатление, че при регламентиране задълженията на доставчика страните са приели, че същият е длъжен "да предаде стоката във вид, количество и качество, съгласно уговореното с Куповача". След като количеството е определяемо, а качеството изобщо не е засегнато в договора (липсват каквито и да било характеристики на запалките), не е ясно как доставчикът ще изпълни това свое задължение, което е сред основните задължения на подавача по ЗЗД. Горните противоречия навеждат на обосноваан извод, че при сключване на договора страните не са имали никакво намерение да го изпълняват, тоест той е сключен фиктивно.

Към договора и фактурата е представен приемо-предавателен протокол, в който е вписано, че е съставен в [населено място]. Като частен документ той следва да отговаря на изискванията за действителност на частните документи и тяхната доказателствена сила следва да се преценява съобразно правилата, установени в ГПК. Частният документ е документ, който материализира изявления на лице (лица), което не е орган на държавната власт и чиито изявления не са направени в качеството на държавен орган или при изпълнение на възложена му държавна функция.

В случая органите на приходната администрацията са оспорили фактурата и приемо-предавателния протокол. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА, а впоследствие и в решението на ДДОДОП с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите и протокола.

Следва да се има предвид, че мерен е свидетелстващият документ, който отговаря на действителното фактическо положение, което удостоверява. Неверен е този, който не отговаря на удостовереното с него фактическо положение. В случая се касае за автентични документи. Имплицитното оспорване е по отношение на верността им, но трябва да се има предвид следното: Всеки автентичен документ доказва, че материализираното в него изявление е било направено. Тази доказателствена сила е основна и подразбираща се, тъй като, ако писменото изявление не е било направено, той не би бил създаден. Когато документът е подписан, както е във всички случаи на разглежданите документи по делото, той доказва не само, че материализираното изявление е направено, но и, че то изхожда от лицата, които са ги подписали като издатели. Това е така наречената формална доказателствена сила на частните документи. Когато се оспорва истинността на частен документ (както е в случая), който не носи подписа на страната, която го оспорва, тежестта на доказване пада върху страната, която го е представила. В тази връзка са събраните доказателства, подробно обсъдени от ревизията, които сочат на неосказано постъпване на стоката на територията на България. Ето защо жалбоподателят следва да понесе последиците от недоказването.

С обясненията на прекия доставчик [фирма] жалбоподателят се домогва да установи, че процесните стоки са съхранявани в склад в [населено място], [улица], Фуражен завод. В тази връзка бяха ангажирани показания от св.С. от [фирма], която сподели, че в склада са съхранявани запалки, които са дошли с бус и са били оставена на отговорна пазене със складова разписка. Такава разписка обаче не е представена по делото, като не е установена и от вещото лице по изслушаната ССЕ. В хода на ревизията от [фирма] е изискано да представи вътрешни правила на действие в обекта във връзка с начина на приемане, предаване и съхраняване на стоките, какви документи се издават или съставят за движението, собствеността и отчетността на стоките, държани в обекта; Изисканите документи и обяснения не са представени. Не са представени и документи, удостоверяващи постъпване

стока на [фирма] в склада, нито напускането ѝ. Не са установени и счетоводни записи в тази връзка от вещото лице. Ето защо ССЕ е дала необосновано заключение, че [фирма] е съхранявала стоката в склад на посочения адрес, доколкото няма писмени доказателства за това. Приодът на съхранение на стоките според ССЕ е от доставката им – 30.01.2017 г., до 30.05.2017 г., като не е ясно как е определен същият период. Проверка при спедитора [фирма] не е извършвана, а доставчикът [фирма] не е подкрепил обясненията си с никакви документи. На следващо място според св.С. при постъпването на стоката е присъствал един грък, както и В. Г. (името поправено на В. Г.). Св.Х. обаче не спомена Г. (или Г.) да е присъствала на предаването на стоката.

Противоречията в показанията на свидетелите са пречка за тяхното кредитиране.

Съдът намира за недоказани и твърденията на жалбоподателя за последваща реализация на стоката като косвено доказателство за спорната доставка и че същата е осъществена на територията на България.

Жалбоподателят на първо място е представил договор за продажба от 01.03.2017 г. В същия най-важната клауза (за предаване на стоката по т.IV.5., с която страните са свързали прехвърлянето на собствеността) е дотолкова неясно формулирана, че е пречка да се установи действителната воля на договарящите страни. В договора е записано следното: "Доставчикът е изпълнил задължението си да предаде стоката с документиран осъществена доставка". Към момента на сключване на договора все още е прекалено рано да се твърди, че доставчикът е изпълнил задължението си да предаде стоката, което е едно бъдещо несигурно събитие – в нормалните търговски взаимоотношения то е обусловено от предхождащото го постъпване на стоката от предходния доставчик. На следващо място и в този договор е налице съгласение доставчика "да предаде стоката във вид, количество и качество, съгласно уговореното с Купувача". В тази връзка важи всичко, което Съдът изложи по-горе по отношение на първия договор.

В представената от жалбоподателя международна товарителница за транспорт на стоки от България до Гърция е налице съществен порок, който разколебава вярата в нейната истинност. Към посоченото място на товарене S. впоследствие с тире е дописано K.. Същевременно във фактура № [ЕГН]/30.05.2017 г., издадена от жалбоподателя на O. Georgi M., условието на доставката е уговорено EX-works town Sofia, т.е. продавачът е предоставил стоката в негово помещение в [населено място], а не в [населено място].

На следващо място жалбоподателят е представил международна товарителница с посочен предметът на доставка с маса 4 190 кг, фигуриращо и в приложението към фактурата за ВОД. Налице е непреодоляно и в съдебното производство противоречие с вписаната маса на товара в международните товарителници, представени от [фирма] за ВОП на същата стока, в които е посочено тегло 3 400 кг. ССЕ по делото изобщо не е изследвала какво значение към спорните доставки евентуално биха имали товарителниците.

Най-сетне и в представеното от жалбоподателя потвърждение за получена доставка от O. Georgi M., също са налице пороци, които са пречка то да се кредитира с доверие от Съда. В него липсват особено съществени реквизити - не са посочени вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и в какво качество е положило подписа си. Поради това следва да бъде споделена тезата на ревизията, че не са изпълнени изискванията на чл.45, т.2, б."а" ППЗДДС за доказване на ВОД, с която жалбоподателят се домогва да установи, че е получил стоката, за да може впоследствие да я продаде.

Съгласно чл.7, ал.1 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.

За да се приеме, че е реализиран фактическият състав на тази норма, следва да са налице

следните предпоставки: да е осъществена доставка на стоки, доставчикът да е регистриран по ДДС в България, съответно получателят по доставката да е регистриран за целите на ДДС в друга държава-членка на общността и стоката да е транспортирана от доставчика или получателя или за тяхна сметка от територията на страната до територията на друга държава-членка. Съдът намира, че по делото не следва да се приема за доказано получаването на стоките. Изискването в тази насока е писменото потвърждение да съдържа информация за дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът. Потвърждението следва да е подписано от получателя.

Като частен документ и по отношение на потвърждението важи всичко казано по-горе както за оспорване на същото, така и за непреодоляването му в хода на съдебното производство. Ето защо Съдът формира извода, че по делото не се доказва потвърждение за получаване на стоките.

Предвид решението на Съда на Европейския съюз по дело C-273/11 се налага извод, 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 тази насока Съдът изложи неколккратно мотиви за недобросъвестност на жалбоподателя като страна по твърдения ВОД.

За изпълнение на законовото изискване, доколкото транспортът е извършен от трето лице, следва да се представи един от двата вида документи: или транспортен документ, или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка. Съдът намира, че по делото не следва да се приема за доказан нито транспортът на процесните стоки, нито получаването на същите. Документите, които удостоверяват извършването на доставката, са посочени в чл.45, т.2, б."а" ППЗДДС (ред. ДВ, бр. 6 от 2010 г.), доколкото се твърди транспортът да е извършен от получателя - 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; като 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. Липсата на тези реквизити в случая е пречка да се приеме за извършена твърдяната ВОД от жалбоподателя към O. Georgi M..

Съдът намира за основателен довода на ответника, развит в потвърдителното му решение, че в случая е налице ситуация, при която чрез издадените от доставчика фактури се цели да се генерира данъчен кредит, който да бъде приспаднал от ревизираното лице, без да са възникнали основанията за това. За пълнота на изложението Съдът намира, че в противоречие с икономическата логика стоката, веднъж постъпила в Гърция от Италия, да пермине през България, за да се озове отново в Гърция при O. Georgi M..

Правилно е отказано и правото на данъчен кредит и по втората издадена фактура № 19/31.05.2017 г. от [фирма]. След като не е доказано стоките да са постъпили са в склад в [населено място], за което Съдът изложи обстойни мотиви, то не може същите да са били оставени на отговорно пазене. С основание ревизията е приела, че фактурираната услуга по смисъла на чл.9 ЗДДС не е извършена реално и не е във връзка с икономическата дейност на жалбоподателя, поради което на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит в размер на 50 лв.

Съвкупната преценка на събраните по делото доказателства обоснова извода, че жалбоподателят не е получил фактурираните му доставки с местоизпълнение на територията

на Бългаия. При това положение обосновано органът по приходите е приел, че за същите не се следва право на данъчен кредит. Крайният извод на Съда е, че обжалваният РА е законосъобразен, което налага жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на спора искането за присъждане на разноски от ответника е основателно, поради което следва да се уважи. На Д"ОДОП"-гр.С. следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, изчислено на базата на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в размер на 1375,52 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1, предл.предпоследно и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221717004390-091-001/08.01.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 459/28.03.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1375,52 лв. (хиляда триста седемдесет и пет лева и 52 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: