

РЕШЕНИЕ

№ 4946

гр. София, 20.07.2018 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 11.12.2017 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **9221** по описа за **2016** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл.156 и следващите от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище [населено място], чрез управителя си А. Р., против Ревизионен акт № Р-2200-1404152-091-001/01.02.2016г. от П. П., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1214 от 20.07.2016г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика". Иска се от съда да постанови отмяната му по подробни съображения в жалбата поради неправилно определяне на ДДС и лихви за просрочие в размер общо на 4671096,53 лв.

С РА, начислен данък по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ и лихви в размер общо на 4 671 096,53 лв. за данъчни периоди от м. 11, 12.2009 г. и за м. 01, 02, 03, 04, 05, 06, 11.2010 г. по декларирани вътреобщностни доставки /ВОД/ към получатели от Република Румъния.

С жалбата се иска отмяната на РА, като се твърди незаконосъобразността му. Жалбата ес поддържа пред съда от адв. М., който претендира основателността ѝ по съображенията, изложени в нея и писмена защита, в която са обсъдени и събраните доказателства пред съда, конкретно по заключението на вещото лице. твърди, че в нарушение на принципите на обективност, служебно начало и добросъвестност, регламентирани в чл. 3, 5 и 6 от ДОПК органите по приходите не са установили всички факти и обстоятелства от значение за извършваната ревизия и за определянето на задълженията му по ЗДДС. Претендира, че са изпълнени законовите изисквания за доказване на ВОД по отношение на всички получатели, иска присъждане на

разноски.

Ответникът чрез юрк. Н. претендира неоснователност на жалбата, в писмена защита поддържа изцяло съображенията в решението на ответника като неоспорени, в това число законосъобразност на РА.

Прокурорът представи заключение за неоснователност на жалбата.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, събрани са допълнителни такива, послужили за заключението на вещото лице по съдебно-икономическа експертиза, също прието по делото.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, доводите и възраженията на страните, извърши служебно проверка на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК на обжалвания акт, прие от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Процесното ревизионно производство е проведено при условията на чл.155, ал.4 ДОПК във връзка с Решение №694/22.04.2014г. на ответника, с което е отменен предходен Ревизионен акт №011305540/01.11.2013г. за установени задължения за ДДС за данъчни периоди месеците 11.и 12 на 2009г. и месеците 01 – 06.2010г., като административната преписка е върната с указание за издаване на нова заповед за възлагане на ревизия съобразно указанията.

Въз основа на посоченото решение е издадена Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №1404152/23.05.2014 г., последващо изменена със ЗВР №Р-2200-1404152-020-02/29.08.2014г.и №Р-2200-1404152-020-03/30.09.2014г., всички издадени от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-552/07.05.2013 г. на директора на ТД на НАП С.. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за същите данъчни периоди месеците 11.и 12 на 2009г. и месеците 01 – 06.2010г. При спазване на чл.114 ДОПК, сроковете за ревизионното производство са удължавани със Заповеди №ЦУ-183/30.10.2014г. и №Р-22001404152-ЗИД-001/27.04.2015г., издадени от изпълнителния директор на НАП и със ЗВР №Р-2200-1404152-020-04/30.10.2014г. и ЗВР №Р-2200-1404152-020-005/27.04.2015г., издадени от П. Г., като срокът е до 30.10.2015г.

В съответствие с чл.117, ал.1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-2200-1404152-092-001/01.12.2015 г., връчен на ревизираното лице на 04.01.2016 г. срещу който е подадено писмено възражение, обсъдено в издадения Ревизионен акт №Р-2200-1404152-091-001/01.02.2016г. от П. П., определена със Заповед за определяне на компетентен орган №К-Р-2200-1404152-019-01/01.02.2016 г., издадена от П. Г. Г..

С РА са установени задължения в общ размер на 4 915 458,00 лв., в това число главница 2 918 354,79 лв. и лихви в размер на 1 752 741,74 лв., като допълнително определените задължения са за начислен ДДС на основание чл.86, ал.1 и ал.2 от ЗДДС върху данъчната основа по фактури за доставки на стоки, издадени от жалбоподателя на румънските дружества „ТОП Л. Д.“ С.Р.Л., „ЕС СИ Б. Г. П.“ С.Р.Л., „МАЕСТРО И.“ С.Р.Л., „Ф. Г.“ С.Р.Л., „М. ИНВЕСТ КОНСТРУКТ“ С.Р.Л., „И.“ С.Р.Л., „ЕС СИ ПИУ ЕНД Б.“ С.Р.Л., „Д. Т.“ С.Р.Л., „К. КОНСТРУКТ 2003“ С.Р.Л., „Б. МЕТАЛ И.“

С.Р.Л., „Е. ПЛЮС“ С.Р.Л., „А. КОСТИ ЕНД ПАСА“ С.Р.Л., „Ф. ГЛАС“ С.Р.Л., „М. К. К.“ С.Р.Л., „М. К.“ С.Р.Л. и „М. А. 2000“ С.Р.Л. декларирани от жалбоподателя като вътреобщностни доставки /ВОД/.

За да начисли данъка органът по приходите е формирал извод, че не са представени достатъчно доказателства, съгласно чл.45 от ППЗДДС за доказване на ВОД, по издадените фактури жалбоподателят е данъчнозадължено лице, и същите са облагаеми, като доставки с място на изпълнение на територията на страната.

Решението на ответника е постановено в рамките на срока, удължен по реда на чл.156, ал.7 ДОПК със споразумение, изтичащ на 22.07.2016г. Решението е връчено на 08.08.2016г., а жалбата е с дата 16.08.2016г., с оглед на което е в срока по чл.156, ал.1 ДОПК. Спазен е и чл.156,ал.2 от същата разпоредба.

Жалбата е допустима и съдът дължи разглеждането ѝ по същество.

Б)По наличие на основания за нищожност на РА в обжалваната му част и спазване на предвидената форма и процесуални правила в производството по издаването му, съдът намира следното:

Ревизионно производство е допустимо, тъй като е спазен срокът по чл. 109 ДОПК за образуването му, предвид датата на издаване на първата ЗВР – 22.10.2010г. и ЗВР след връщане на преписката – 23.05.2014г., с обхват установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 11.2009г. до м. 06.2010г.

Ревизионното производство е и законосъобразно образувано, тъй като ЗВР, е издадена от компетентен орган – П. Г., заемаща длъжността началник на сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП - С., овластена по чл.112,ал.2,т.1, чл.113, ал.3 и чл.119 ДОПК, съгласно изричната Заповед № РД -01-552/07.05.2013г. за това на директора на същата дирекция.

Предвид упълномощаването с посочената заповед, то следва, че и заповедта за определяне на компетентен орган, издадена от възложилия ревизията орган, също е издадена от компетентен орган, съгласно чл.119, ал.2 в относимата редакция.

Ревизионното производство е и законосъобразно проведено, тъй като срокът за провеждане на ревизията – 3 месеца от датата на връчване на ЗВР, удължен с по реда на чл.114 със заповеди на възложилия ревизията орган и изпълнителния директор на НАП, посочени по-горе.

ЗВР и за изменението ѝ, заповедта за определяне на компетентен орган имат необходимото съдържание съответно по чл.113, ал.1 и чл.119, ал.2 ДОПК, с което е спазена изискуемата от закона форма за издаването им.

На основание чл.110, ал.2 от ДОПК, ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията /чл.112, ал.1 от ДОПК/, като чл.114, ал. 1 от същия кодекс установява начален момент на ревизията – датата на връчване на ЗВР, срокове за извършване на ревизията и основания за удължаването им. В хода на ревизионното производство не са допуснати процесуални нарушения, в това число свързани със събирането на доказателства. Органите по приходите - видно от мотивите на РА и РД са изпълнили задължението си по чл.115,ал.2 ДОПК да се запознаят с доказателствата и да установят всички факти, от които зависи резултата от ревизията, предвид подробно обсъдени доказателства в мотивите на РА и РД.

В хода на ревизионното производство са предвидените във закона актове за съответното процесуално действие и за установяването на задълженията – РД и РА,

надлежно връчени, а издаването на РА е съобразено с правото на възражение срещу РД, подадено от дружеството.

Не е спорно по делото, във връзка с изрично изявление на адв. М., че е допуснато нарушение при подписването на документите - ЗВР, РА и РД с квалитициран електронен подпис от съответните органи.

РА и РД са постановени от органите по приходите, надлежно определени със съответните заповеди по чл.113 и чл.119 от ДОПК. Процесният РД, представляващ акт по чл.21, ал.3 от АПК, има необходимото съдържание по чл.117, ал.1 от ДОПК, с което също е спазена предвидената в закона форма за издаването му, а предвид и липсата на констатация за нарушаване на процедурата по издаването му, на основание чл.171, ал.1 АПК вр. пар.2 ДР на ДОПК, същият е доказателство пред съда/оборимо/ за съдържащите се в него констатации.

Предвид издаването на РА въз основа на РД и заповед за определяне на компетентен орган да издаде РА, както и формалното съдържание на акта, то следва извод, че РА, индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 2 от АПК, е издаден от компетентен орган и в рамките на предоставените му от закона правомощия по чл.119-120 от ДОПК, като е спазена предвидената форма, изложени са самостоятелни правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството по смисъла на чл. 120, ал.1, т.5 ДОПК.

Доказателствата, на които органите по приходите са основали изводите си, са събрани в рамките на редовно проведено ревизионно производство, поради това съдът цени същите като доказателства съгласно чл.171, ал.1 АПК приложим субсидиарно, съгласно параграф 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК.

Неоснователни са възраженията в жалбата за допуснати нарушения по събирането на доказателствата. Както произтича от чл.3, ал.3 ДОПК, истината за фактите се установява по реда и със средствата, предвидени в този кодекс. С чл.5 ДОПК е въздигнато в принцип задължението на органите по приходите за служебно изясняване на относимите факти и обстоятелства, от значение за установяване на публичните задължения, включително и за прилагане на определените в закона облекчения. Във връзка с това е предвидено и правомощието на органите по приходите по чл.37 ДОПК по събиране и преценка на доказателствата, като служебното начало е допълнено с правото на данъчния субект да сочи и представя доказателства по своя инициатива.

По искане от органите по приходите данъчният субект следва да представи всички относими доказателства към неговите права и задължения, за фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване и да посочи всички други лица, у които се намират такива, (чл. 37, ал.1 – 3 ДОПК). Всички трети лица са задължени по идентичен начин - по искане на органите по приходите да представят намиращите се у тях доказателства (чл.13, ал.5 вр. чл.12, ал.1, т.11 ДОПК). Преценяват се само представените доказателства, а за тези факти, за които са изискани, но не са представени, органите по приходите могат да приемат, че не съществуват, съгласно чл.37, ал.4 ДОПК.

Следователно, принципът за служебното начало при събирането на доказателствата по чл.5 ДОПК се реализира чрез правомощието на органите по приходите да отправят искания за събиране на относими доказателства, но резултатът от тези действия е в пряка зависимост от добросъвестното изпълнение на задължението за изчерпателно посочване и представяне на доказателства от данъчния субект и третите лица, доколко

тези лица са водили отчетност и съответните документи в съответствие със закона.

При неизпълнение на посоченото задължение е предвидена неблагоприятна правна последица - прилагането на презумпцията по чл.37, ал.4 ДОПК, че поисканите но непредставени доказателства не съществуват. В случая тази презумпция е приложена, тъй като не са представени всички доказателства по ИПДПОЗЛ.

Така в хода на ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя М. Е. за ревизираните периоди е свързана с доставки на захар, олио, брашно, сол, ориз, боб и леща. На основание чл. 37. ал. 3, чл. 53 и чл. 56 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №53-03-1098/17.06.2014 г. От страна на ревизираното лице са представени документи и писмени обяснения, подробно описани в РД, но не са представени документи за всички посочени в искането обстоятелства. Така органите по приходите са приели от представените от страна на [фирма] справки в табличен във връзка с декларирани ВОД на стоки за румънските дружества, че част от доставките са за сметка на тези дружества, извършен от чужди превозвачи, за другата част - транспортът е за сметка на жалбоподателя, посочени са [фирма] и други български дружества като превозвачи. При анализ на документите от [фирма] за собственост и наем на превозни средства и посочените в представената от жалбоподателя таблица със регистрационни номера на автомобили, с които е осъществен транспорта на стоките към румънските дружества, ревизиращите органи са стигнали до извод, че само част от превозните средства са собственост на [фирма], управителят на това дружество е представил обяснение, че архивите с пътни листове, тахошайби и распечатки от дигитален тахограф до 2010г. били увредени и негодни поради наводнение на помещението в което са съхранявани, за което приложил протокол от януари 2011г. За собствените на това дружество МПС, посочени в справката на жалбоподателя, не са представени от [фирма] заповеди за командировка на лицата, осъществили транспорта, документирани и отчитане на разходи за платени такси за автомобилите - винетни и магистрални такси, за престой на паркинг за заредено гориво и разходни документи, изискани от органите по приходите. При извършената проверка на [фирма], е представило свидетелства за регистрация на 14 собствени превозни средства /ПС/ - влекачи и полуремаркета и договор от 01.05.2010 г. за наем на седлови влекач и полуремарке от [фирма], представено е обяснение, че наема транспортни средства и от други дружества, за което представя фактури, но не и сключени договори за наем и/или спедиция с изключение на посочения договор. За другите собственици на превозните средства, посочени в представените СМР, е установено, че не са издали фактури за транспорт към жалбоподателя. От страна на [фирма] са представени справки в табличен вид в които за превозвачи са посочени [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Установено е плащане само по четири фактури.

За м. 05.2010г., от жалбоподателя били представени справки, в таблица, в които било посочено, че през м. 05.2010 г. е посочено, че транспортът е за сметка на клиента и осъществен с транспортни средства с чужда регистрация, а през м. 06.2010 г. е осъществен от [фирма].

С Протокол №1058100/27.10.2015 г. са присъединени документи и доказателства, събрани с РД №1305540/17.07.2013 г. и с РА №011305540/01.11.2013 г. от предходната ревизия на [фирма].

В хода на тази ревизия, по реда на глава шестнадесета, раздели V и VI от ДОПК и

съгласно чл. 5 от Регламент (ЕО) №1798/2003, с цел установяване реалността на декларираните от жалбоподателя ВОД са отправени запитвания за следните румънски дружества: „ТОП Л. Д." С.Р.Л., „ЕС СИ Б. Г. П." С.Р.Л., „МАЕСТРО И." С.Р.Л., „Ф. Г." С.Р.Л., „М. ИНВЕСТ КОНСТРУКТ" С.Р.Л., „И." С.Р.Л., „ЕС СИ ПИУ ЕНД Б." С.Р.Л., „Д. Т." С.Р.Л., „М. А. 2000" С.Р.Л., „М. К. К." СРЛ. и „М. К." С.Р.Л.

С протокол № 1325645/15.07.2013 г. са присъединени получени отговори от румънската администрация за следните румънски дружества: „К. КОНСТРУКТ 2003" С.Р.Л., „Б. МЕТАЛ И." С.Р.Л., „Е. ПЛЮС" С.Р.Л., „А. КОСТИ ЕНД ПАСА" С.Р.Л. и „Ф. ГЛАС" С.Р.Л., получатели по ВОД от жалбоподателя.

Във връзка с дадените указания в Решение №694/22.04.2014 г., на основание чл. 45 от ДОПК и чл.37, ал.5 от ДОПК са извършени насрещни проверки на всички дружества, посочени като превозвачи в документите по спорните фактури за доставките към румънските дружества, за които проверки са съставени протоколи за извършени насрещни проверки – ПНП, обсъдени в РА и РД, неразделна част от доказателствата по преписката. Също са установени собствениците на банковите сметки, от които [фирма] е получило плащания по декларираните ВОД, за което също въз основа на обмен на информация с компетентните румънски органи, са установени данни по отношение на „ТОП Л. Д." С.Р.Л., „ЕС СИ Б. Г. П." С.Р.Л., „МАЕСТРО И." С.Р.Л., „Д. Т." С.Р.Л., „М. А. 2000" С.Р.Л. и на „А. КОСТИ ЕНД ПАСА" С.Р.Л.

Въз основа на обмена на информация, за румънските дружества е прието за установено следното:

1) „ТОП Л. Д." С.Р.Л., „ЕС СИ Б. Г. П." С.Р.Л., „МАЕСТРО И." С.Р.Л., „Ф. ТРУП" С.Р.Л., „М. ИНВЕСТ КОНСТРУКТ" С.Р.Л., „ЕС СИ ПИУ ЕНД Б." С.Р.Л., „Д. Т." С.Р.Л., „Б. МЕТАЛ И." С.Р.Л. и „Ф. ГЛАС" С.Р.Л. не са открити на декларираните адреси при извършените проверки от румънските власти.

2) движенията по сметките на „ТОП Л. Д." С.Р.Л., „ЕС СИ Б. Г. П." С.Р.Л. са от внасяни средства в брой на суми от физически лица и със същите веднага са извършвани преводи. От „МАЕСТРО И." С.Р.Л. са извършвани преводи към други български дружества, не са представени данни за плащания за ревизираните периоди.

3) съгласно писмена декларация от управителя на „И." С.Р.Л., същото не е имало търговски отношения с [фирма].

4) дружествата „ЕС СИ ПИУ ЕНД Б." С.Р.Л., „Б. МЕТАЛ И." С.Р.Л., „Е. ПЛЮС" С.Р.Л. и „А. КОСТИ ЕНД ПАСА" С.Р.Л. са посочени от румънските власти като „липсващи търговци".

5) Извършен е подробен анализ на фактурите към „ТОП Л. Д.", във връзка с предоставени данни от Агенция Митници за посочените в ЧМР автомобили за заплатена такса за преминаване на Д. мост: така за ЧМР към фактури №100..2669/12.03.2010г.; №100..2668/12.03.2010г.; №100..2666/12.03.2010г.; №100..2644/09.03.2010г.; №00.-2239/15.03.2010г.; №100..2618/02.03.2010г.; №100.-2602/26.02.2010 г,

№100.-2594/25.02.2010 г.

6) транспортът по доставките към „Ф. ГЛАС“ С.Р.Л. през м. 03.2010 г. е изцяло за сметка на клиента и е осъществяван, както от чужди превозвачи с превозни средства с чуждестранни регистрационни номера, така и от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

7) за „Ф. ГЛАС“ С.Р.Л. е получен отговор, че дружеството не извършва дейност на декларирания адрес и не могат да отговорят дали стоките са били получени от румънското дружество. При направена справка в информационния масив е установено, че румънското дружество не е декларирало ВОП от [фирма] за м. 03.2010 г. в размер на 87 072,00 евро по издадените фактури.

8) за „А. КОСТИ ЕНД ПАСА“ С.Р.Л. е посочено, че е „липсващ търговец“, през февруари 2010г. била осъществена промяна на собствениците, установено било, че зад сделките с жалбоподателя стои друго румънско дружество - „SC S. A. I. C.“ S.R.L. което се опитало да избегне плащането на данъци, последното е финансирало „А. КОСТИ ЕНД ПАСА“ С.Р.Л. с цел то да извършва вътреобщностни сделки без ДДС, след което „SC S. I. C.“ S.R.L. изкупува захарта от него. Срещу „SC S. A. I. C.“ S.R.L. започнало данъчно разследване от март 2010 г.

9) за „Б. МЕТАЛ И.“ С.Р.Л. е получен отговор, че не са открити представляващи на дружеството на декларирания адрес, поради което считат, че същото е „липсващ търговец“ и не могат да потвърдят получаването на стоките, плащанията (банковите сметки) и транспорта. За доставките към това дружество от [фирма] са представени справки в табличен вид за имената на лицата получили стоките, но в CMR - без номера, липсват данни за място/адрес на получаване на стоките в Т. и П. и лице получило стоките.

10) за „К. КОНСТРУКТ 2003“ С.Р.Л. е отговорено, че дружеството е сключило договори за услуги със SC S. S. и SC P. S., но са представени само CMR за търговските взаимоотношения с SC P. S.. От управителя на „К. КОНСТРУКТ 2003“ С.Р.Л. Д. Е. е представена информация, съгласно която дружеството е притежавало лиценз за извършване на международен сухопътен транспорт през разглеждания период, но не ги е предоставил на данъчните органи, имало наети лица за дейността и стоките били превозени до крайни точки, определени от получателите. Не са представени други документи, като пътни листове, такси, т.н., които

да докажат извършване на транспортни услуги. Във връзка с доставките към това дружество органите са установили, че за м. 05.2010г., от жалбоподателя били представени справки, в таблица, в които било посочено, че през м. 05.2010 г. е посочено, че транспортът е за сметка на клиента и осъществен с транспортни средства с чужда регистрация, а през м. 06.2010 г. е осъществен от [фирма].

11) за „М. К.“ С.Р.Л. от 13.09.2013 е предоставена информация, че е deregистрирано, ДДС номерът е бил активен през периода 10.12.2009 г. - 01.08.2010 г., установени са още данни за управител, съдружници и адреси, но не може да се представи информация и документи във връзка с ВОД от жалбоподателя.

12. за „М. К. К.“ С.Р.Л. не е получен отговор от румънските власти, но от справка в информационната система на НАП, е установено, че румънското дружество не е декларирало придобивания от български търговци. В представените от жалбоподателя [фирма] справки за превозвач е посочен [фирма] по доставките към това румъско дружество. В представените от жалбоподателя уведомителни писма към фактури от 19, 21 и 22.06.2010г., липсвали дата и адрес/място на доставка, в кой обект са получени стоките и имената на лицата получили стоките, също в CMR към фактурите липсвали номера, данни за място-адрес на получаване на стоките и лице получило стоките.

13. за „М. А. 2000“ С.Р.Л. е получен отговор, че комисарите от Финансовата Гвардия са идентифицирали по време на проверка на случаен принцип, осъществен транспорт съгласно приложените документи като при тази проверка са разговаряли с управителя на дружеството и същият е предоставил необходимите документи, предоставени на данъчните органи. При извършеното посещение на декларирания адрес за кореспонденция румънските органи са установили, че дружеството не извършва дейност и не могат да потвърдят дали стоките са били получени от румънското дружество, същото не е декларирало ВОП през посочения период и не е подавало справки-декларации по ЗДДС. Представена е една международна товарителница /CMR/ с отбелязан превозвач „I. TRANS“ EOOD-гр. Стара 3., Република България като регистрационният номер на колата бил нечетлив, а в някои от CMR бил поставен печат на получател „МАЕСТРО И.“ С.Р.Л., а не „М. А. 2000“ С.Р.Л., същото и в уведомителните писма.

Ревизиращите са установили, че в счетоводството на жалбоподателя [фирма] не са отчетени и документирани разходи за международния транспорт на стоки осъществен от [фирма] и други дружества, в резултат на което са приели, че не са представени документи, удостоверяващи извършването на международен транспорт по процесните ВОД. Също са установили непълноти и неточности в представените документи: ксерокопия на инвойси фактури, фактури и CMR, писма -потвърждения и уведомителни писма. Формиран е извод, че представените уведомителни писма не са доказателство, удостоверяващо получаването на стоките по съображение, че в тях не е упоменат точния адрес на доставка в Република Румъния, в кой обект са получени стоките и имената на лицата получили стоките, а в други липсва и дата. По уведомителните писма за доставките, в които е посочен като адрес на доставка - Р./България е прието, че е налице доставка в Република България, а не в Република Румъния. Също в част от CMR, без номера, липсвали данни за дата и място /адрес/ на получаване на стоките и данни за лицето, получило стоките.

Ревизиращите органи са извършили проверка в Агенция Митници, във връзка с данните за транспортирането на стоките с конкретни автомобили. По данни на агенцията е установено, че не всички транспортни средства са преминали територията на страната.

При тези обстоятелства, твърденията на жалбоподателя за нарушение при събирането на доказателства - чл.3 и чл.5 ДОПК са неоснователни, в това число по линията на сътрудничеството между българската и румънската данъчна администрация, тъй като тези доказателства изрично са обявени за допустими с чл.171,ал.2 от ЗДДС - за целите на установяване на данъчните задължения. Органите по приходите са изпратили формуляр S. за обмен на информация по чл.5 от Регламент №1789/2003г. до румънската данъчна администрация. Не е допуснато нарушение и на процедурата за сътрудничество, изпращането на формуляра и откритата процедура за обмен на информация е удостоверено според данните по преписката.

От изложеното до тук следва, че процесният РА е издаден в рамките на допустимо и законосъобразно образувано ревизионно производство, без да са допуснати съществени нарушения в процедурата по издаването му, издаден е от компетентни органи, както и всички актове, на които се основава - ЗВР, РД и заповедта

за определяне на компетентен орган, има необходимото съдържание - както и актовете на които се основава, и поради това не са налице основания за обявяване на нищожността му, отмяна поради нарушаване на предвидената форма или изискванията за съдържание на РА.

По материалната законосъобразност на РА

В казуса по делото е спорен произхода на стоките, предмет на фактурите към румънските дружества, дали за представени изискващите се по чл.45 ППЗДДС документи и дали тези документи съдържат всички необходими реквизити. За изясняване на спорните въпроси и поради значителния обем информация, по делото е допуснато изслушване на заключение на вещо лице по съдебно-икономическа експертиза, със задачи за съдържанието на фактурите, налице ли са транспортни документи или писмени потвърждения от клиентите за получената стока и тези документи имат ли необходимите реквизити, какъв е вида и произхода на стоката по доставките към румънските дружества и има ли сертификати и други документи, придружаващи стоката.

Заключението на вещото лице не е оспорено от страните, съдът цени същото като доказателство по делото - като компетентно дадено и мотивирано, обосновано с данните по делото и след проверка в счетоводството на жалбоподателя - документите, описани на стр.3 от заключението, представени впоследствие и приети по делото.

На поставените задачи вещото лице е дало следните отговори:

1)Формално, според изискванията за съдържание, според вещото лице фактурите отговарят на изискванията за съдържание

2)по въпроса за транспортните документи и писмените потвърждения, вещото лице е представило информацията в табличен вид в приложения от 1-16 към заключението.

3)По въпроса за произхода на стоката по доставките към румънските дружества, вещото лице е установило, че се касае за закупени стоки - основно захар от следните доставчици на жалбоподателя- [фирма], [фирма]; [фирма], Д." Е., "К. Ф.", [фирма] Вещото лице е установило, че за доставените количества стоки са издадени фактури към жалбоподателя с приложени приемо-предавателни протоколи с подробно описание на доставките. Също вещото лице е установило, че същите са отразени счетоводно и заскладени от М. Е.. Основният доставчик

на захар е гръцкото дружество Г. А. с ДДС № ЕЛ[ЕИК], от което дружеството-жалбоподател е доставило по-големите количества захар, предназначени според вещото лице за ВОД към румънските дружества. Друг доставчик на захар през ревизираните периоди според вещото лице е румънското дружество Л. АД с ДДС №RO428989, от което дружеството-жалбоподател е доставило количества захар, използвани за последващи ВОД за румънските дружества и по-конкретно към ТОП Л. Д.. Тези данни са оформени в приложение 9 към заключението на вещото лице. Вещото лице също е установило, че за придобитите количества захар от гръцкото дружество Г. А. и румънското дружество Л. жалбоподателят е съставил протоколи по чл.117 ЗДДС, към които е приложило съответните транспортни документи ЧМР И ДРУГИ, Протоколите, фактурите и транспортните документи са описани в дневниците за покупки на М. Е. за съответния данъчен период.

Ревизиращите органи са приели, че от страна на жалбоподателя не са представени доказателства, удостоверяващи ВОД по издадените фактури към румънските дружества през ревизираните периоди от м.11.2009г. до м. 06.2010г., изискващи се съгласно чл. 45 ППЗДДС, поради което са счели, че в издадените от жалбоподателя фактури към тези дружества, е следвало да бъде начислен ДДС и са начислили такъв.

Следва да се отбележи, че в този случай задължението за начисляване на данъка, на основание чл.86, ал.1, ал.2 ЗДДС възниква по отношение на издалото фактура за ВОД лице на формално основание - само поради факта на издадената фактура. В казуса по делото стои въпроса само дали жалбоподателят е следвало да начисли данъка по тези фактури или не, не стои въпроса за реалност на доставките или за материално правния характер на правото на приспадане на данъка.

Доставките, отразени като ВОД според органите по приходите следвало да бъдат отразени като облагаеми доставки на територията на страната, по съображение, че няма доказателства за извършен транспорт от България за Румъния по представените международни товарителници за стоките по фактурите, не е изпълнено изискването по посочената разпоредба да се докаже транспортирането на стоките до територията на другата държава-членка. След като не изпълнени изискванията на чл. 7,ал.1 ЗДДС, фактурите документирали

доставки с място на изпълнение на територията на страната, облагаеми със ставка 20% съгласно чл.12,ал.1 ЗДДС вр. чл. 6, ал.1 от същия закон и данъчно събитие по смисъла на чл. 25,ал.2 ЗДДС. На основание чл. 82, ал.1 ЗДДС, данъкът е изискуем от доставчика по облагаемите доставки, на основание чл. 86, ал. 1 и 2 вр. чл. 25, ал. 2 ЗДДС жалбоподателят е начислен ДДС по всяка от фактурите за ВОД за съответния данъчен период с таблицата към РА и подробно по фактури, доставчици и и данъчни периоди в РД.

Освен тези въпроси, касаещи материалната законосъобразност на РА, органите по приходите и ответникът в решението въз основа на данните са формирали изводи, че липсата на търговска кореспонденция между страните, липсата на ясно дефинирани права и задължения, липсата на обезщетения не потвърждава тезата на жалбоподателя за наличие на ВОД към процесните доставчици. В случая жалбоподателят не положил дължимата грижа в рамките на своите възможности за да се увери, че документираните от него доставки към румънските дружества не го довеждат до участие в данъчна измама. Също според решението на ответника, жалбоподателят не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама, се доказвало от липсата на търговска кореспонденция и от отговорите на румънската данъчна администрация. Ответникът се е позовал и на обстоятелството, че управителят на дружеството през ревизираните периоди - И. И., е привлечен като помагач по досъдебно производство по укриване на данъци по доставки именно на захар. По този въпрос по преписката са приобщени доказателства от Окръжна прокуратура П. - протоколи за разпити на свидетели, Окръжен и Апелативен съд - П.- протоколи от съдебни заседания и актове на съда, приложени в том I от делото. Ответникът е посочил, че съобразно практиката на Съда на ЕС не противоречи на правото на Съюза да се изиска от стопанския субект да вземе всички необходими мерки за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама, добрият търговец би могъл според обстоятелствата да проучи своя контрагент, от когото възнамерява да купува стоки, респективно да ги продава, с оглед да се увери в неговата надеждност.

Ответникът е посочил, че предвид начина на документиране на сделките, жалбоподателят като страна по спорните доставки не притежавал гаранции за изпълнението на договорните отношения от страна на сочените купувачи, от което извод, че целта е единствено участие в процесните сделки с отглед получаване на данъчно предимство. В случая добросъвестността на жалбоподателя била изключена. След като се установило, че част от превозните средства, с които била превозена стоката са до Р. са минавали границата на посочените дати, то за да се приемело добросъвестност на доставчика следвало да се допусне за възможно същият да натовари и да изпрати в неизвестна посока /липсва пълен адрес/ товара. Такава хипотеза била логично немислима. Ответникът е изтъкнал и довод, че М. Е. е изнасял захар за румънски дружества и същевременно е внасял захар от Румъния до България. По фактите е установено, че това е от румънското дружество Л., за което са представени и допълнителни доказателства, също е предмет на заключението на вещото лице. В заключение е формиран извод, че твърденията на жалбоподателя са недоказани.

В жалбата се оспорва освен другото, след като органите по приходите приемали, че не била извършена ВОД защо е начислен ДДС.

Съдът изцяло споделя довода на ответника, че изпращането на стоката на неизвестен адрес от доставчика по ВОД е логически немислима конструкция. Този довод изцяло обосновава недобросъвестност на жалбоподателя, същият като търговец не е положил дължимата грижа.

На първо място, всички получатели по ВОД - румънските дружества, са идентифицирани в издадените от жалбоподателя фактури към тях с идентификационен номер по ДДС. Това означава, че получателят е избрал да подложи тези операции на облагане в страната си на установяване, т.е. е упражнил правото си на избор по чл.3, параграф 3 от директива 2006/112. От това най-малкото логически следва, че при действителни търговски взаимоотношения и действително получени доставки е логично да бъдат декларирани от получателя в другата държава-членка. Поради това следва да се вземе предвид установеното при проверките, че част от получателите по спорните фактури не са

декларирали вътреобщностни придобивания от жалбоподателя, още повече, че се касае за значителни суми.

Съществен спорен момент е непопълването в ЧМР на точни данни за мястото на разтоварване. Подробните таблици на вещото лице също допринасят за изясняване на този въпрос, видно от тях и от представените по делото документи, следва извод, че жалбоподателят е предавал стоките на транспортна фирма въз основа на международна товарителница (CMR), в която не е посочен точен адрес на разтоварване. Следва да се отбележи, видно и от таблиците на вещото лице, че товарителниците не съдържат и точен адрес в България. Така в клетките за данни за пункт на натоварване и пункт за разтоварване не може да се идентифицира никакъв адрес, поради това не може да се направи извод, че се касае за доставка, свързана по какъвто и да е начин с място, на което жалбоподателят осъществява своята икономическа дейност или получателите - румънските дружества.

В тази връзка правилно от органите по приходите е съобразено, че относно "Топ лайт дистрибушън", Ф. груп, Б. метал интернешънъл", "Ес си бон густ прод", "Маестро И." и "Ф. глас", че не осъществяват икономическа дейност на декларирания адрес и не могат да бъдат открити представляващи, за М. инвест освен тези данни и, че използвано като "доставчик" на фактури за различни дружества, за да намали задълженията им към държавния бюджет, декларираното от дружествата "И.", че не е имало търговски отношения с жалбоподателя, за М. К. К., че не е декларирано придобивания на стоки от български търговци, а Д. трейд - не е декларирано от жалбоподателя, за М. - че не е декларирано вътреобщностни придобивания и не е подавало справки декларации.

Така видно от данните по делото в CMR и от заключението на вещото лице,

1. За румънското дружество Ф. ГЛАС във фактурите е посочен [населено място] и конкретен адрес, Румъния, но в ЧМР като адрес на разтоварване е посочен само [населено място] и страната, а в клетка 4 - адрес на натоварване - само Р., България, в клетка 24 също не е посочено място на получаване, съдържа се подпис и печат но не и име на лице, положило подписа - така за фактурите и ЧМР в папки приложения 29, 30,31, 32,33 към делото, издадени с получател Ф. Глас - Румъния. По тези фактури са

представени и фактури за транспорт от М. транс Е. към жалбоподателя, но в същите като наименование на услугата е посочено само "транспорт" България Румъния" аванс по фактура №..., Що се касае до приложените фактури от „М. транс“ към подизпълнители дружествата: Ф. ЕЦ, А. транс, Братя Транс и Слави транс ССГ, се установява единствено, че се касае за транспорт България Румъния, без конкретен адрес на натоварване и на получаване. Стоките са захар.

2. За доставките към румънското дружество ЕС СИ Б. Г. П. се установяват идентични данни в ЧМР и за транспорта от М. транс Е., както посочените в първата точка., с тази разлика, че като разтоварен пункт в клетка 3 е посочен гр.- Б. Румъния също без конкретен адрес, в кл. 4 - товарен пункт - П., Б., България, в клетка 24 се съдържа подпис, без обозначение за лице, и печат на дружество "Б. густ прод". Идентично и във фактурите за транспорт не се установява конкретен адрес - така от фактурите между М. транс и подизпълнителя Б. 2003 се установява маршрут О. П., О. - Р. и Р.- Б., между М. транс и подизпълнителя А. транс - само "транспортна услуга България Румъния", идентично както последното по фактурите между жалбоподателя и М. транс. Документите за този доставчик се съдържат в папка приложение 34, 35, 23, 24 към делото, а също и в папка приложение 22, в което на л. 240 и в клетка 24 няма дори град на получаване, само подпис и печат, останалите ЧМР са четливи, но в клетка 24 не се съдържа адрес на получаване. Стоките са захар.

3. За получателя румънското дружество А. КОСТИ - папка приложение 36 към делото, също идентично са оформени документите, като ивдно от фактурите, дружеството е с адрес "гр. Румъния, О.. М., ул. П.", а в ЧМР в клетка за получател е посочен "П. Румъния", товарен пункт "Б., България"., също за получател се съдържа само подпис и печат., идентично във фактурите за транспорт - маршрутът е обозначен само България - Румъния. Стоките са - захар.

4. За М. К. - папки приложение 37 и 38 от делото, също идентично са оформени ЧМР - с пункт за разтоварване само "Б., Румъния" и пункт за натоварване - "България , Р.", а по фактурите за транспорт - само България Румъния, в клетката за получаване по ЧМР - се съдържа подпис без име и печат, не е посочен адрес. Стоките са захар

5. За румънското дружество Б. МЕТАЛ И. - папки приложение 39 и

40 от делото, адресът на разтоварване е само "Румъния, Б.", а адресът на натоварване - "Р., България", в транспортните документи е посочен маршрут България Румъния, без конкретно населено място и адрес, в клетка 24 на ЧМР - само подпис, без име и печат на румънското дружество. Стоките са захар

6. За румънското дружество И. - папка приложение 41 към делото, ЧМР са оформени с пункт за разтоварване - Румъния П., пункт за натоварване - България Р., в клетка 24 - само подпис и печат. Стоките са захар

7. За румънското дружество СИ СИ ПИУ ЕНД Б., папка приложение 41 от делото, разтоварния пункт е посочен само J. S. G. 167, Румъния, а за пункт на натоварване - Б., България. В клетка 24 няма обозначен адрес на получаване, съдържа се подпис без обозначение на лице с печат на дружеството. Стоките са захар, ориз български, ориз Европа и боб.

8 За М. ИНВЕСТ К. - в папка приложение 41, в ЧМР в клетка 3 - адрес на разтоварване е посочен идентичен адрес с този на дружеството в Румъния, съвпада и по фактурата, пункта на натоварване е България Р., но в клетка 24 на ЧМР също не е обозначен конкретен адрес на получаване на стоката, съдържа се подпис с печат на румънското дружество, без име на лицето, положило подписа. За транспортните документи - фактура от М. ТРАНС към жалбоподателя с маршрут само България-Румъния. Във фактура между М. ТРАНС И А. - л. 58 от папка 41 от делото, с предмет транспорт, са посочени на 20 реда различни градове и конкретни автомобили и дати, но също не е обозначен конкретен адрес на начало и край на маршрута. Във фактура от В. и К. към М. транс - л. 71 от приложението, маршрутът е Б. - П., по фактура от А. ТРАНС към М. ТРАНС с предмет транспортна услуга, маршрутът е обозначен само "България Румъния" - л.101, във фактура от [улица] към М. ТРАНС - л. 116 от същото приложение, са посочени маршрути Р. - Б. и Р. П.. Стоката е захар.

9. За румънското дружество Д. Т. - папка приложение 41, стоката е захар, адресът по фактурата е в Б., но в ЧМР като адрес на разтоварване е посочено само Румъния и Б., Румъния, а пункт на натоварване - М. България, в клетка 24 за получател се съдържа подпис и печат на румънското дружество, без имена на лицето, положило подписа и адрес на получаването. Съдържат се 2 фактури от ЕТ Н. П. 94 към М. ТРАНС, с маршрут Б. М. и Плати Б. и по втората фактура - Плати Б., Б. - В. и Б. М.. Представени са

фактури с предмет транспорт от М. ТРАНС към същото румънско дружество, видно от идентификационния номер по ДДС, с предмет транспорт и маршрут обозначен така: България – Румъния, румънското дружество Д. Т..

10. За румънското дружество К. К. - в папка приложение 41 към делото, стоката е захар, по ЧМР също е посочено само Румъния П., като пункт за разтоварване, а пункта на натоварване е България - Р., в клетка 24 също има само подпис и печат на дружеството без словесно описание на имена и адрес на получаване. Стоката е захар. За транспорта е представена фактура от М. ТРАНС към жалбоподателя с маршрут обозначен само България - Румъния. Представена е и фактура от М. транс към М. транс с маршрути обозначени само с градовете, без адреси: Р. Б..

11. За румънското дружество Е. плюс, стоката е захар, документите се съдържат в приложение 41 към делото, идентично както до тук са оформени - ЧМР с адрес за получаване Румъния, П. и Румъния, Т., пункт за натоварване - Б., Р., в клетка 24 - само подпис и печат без данни за лицето, положило подписа и адрес на получаване.

12. За румънското дружество МАЕСТРО И. - папка приложение 13 към делото, също стоката е захар, в ЧМР няма данни за пункт за разтоварване на стоките, съдържат се данни само в графата за получател, в клетка 24 - място е посочено П., без адрес, съдържа се име и подпис, печата на дружеството. По фактурите и документите с получател същото дружество, представени в папка приложение 14 от делото това дружество, в ЧМР се съдържа пункт за разтоварване - П. Румъния и в клетка 24 е посочено П., но без точен адрес, по представените в тази папка фактури за транспорт е също не се установява конкретен адрес на натоварване и получаване - идентично между жалбоподателя и М. ТРАНС фактурите са за транспорт България - Румъния, между М. ТРАНС и подизпълнителите - също не се установяват конкретни адреси - така по фактури издадени към последното дружество от А. ЕКСПРЕС 2006, [фирма], И. ТРАНС Е.. В папка приложение 16 и 17 се съдържат фактури и ЧМР за същото дружество оформени както описаното за папка приложение 14. В папка приложение 18 по същия начин, но втория екземпляр е изключително нечетлив, но във всички случаи в графа 24 не е вписан конкретен адрес в [населено място]. В папки 19, 20, 21 - документите са оформени

идентично. В папка приложение 15 от делото се съдържат фактури и ЧМР към същото румънско дружество и в двата посочени варианта - с и без посочване на П. Румъния като място за разтоварване, идентично и в клетка 24. - само П., подпис и име и печат.

13. За румънското дружество М. А., стоките са захар, като разтоварен пункт е посочен П. Румъния, а в клетка 24 - е посочено само П. без адрес, съдържа се подпис и печат. Като товарен пункт е посочен Б. България. Документите за транспорт са оформени идентично - България - Румъния, между М. ТРАНС и жалбоподателя, също между последното дружество и негови подизпълнители. Д. О., СЛАВИ ТРАНС ССГ Е.. Стоката е **захар, документите се съдържат в папки приложения 25, 26, 27 и 28 от делото.**

14. Видно от обобщената таблица Приложение 9 л. 502 - 5012 от делото, част от заключението на вещото лице, в документите по фактурите за ВОД към румънското дружество ТОП Л. Д., данни има само за градовете в България - Д. Б., Р., и Румъния - Б., в графите за пункт на натоварване и пункт на разтоварване. От другите данни за този доставчик, не може да се установи адрес, на който е следвало да бъде доставена стоката, а също и конкретен адрес, на който е получена. Тези данни са оформени в приложение 9 към заключението на вещото лице. Освен това органите по приходите са приели и това обстоятелство не е оспорено, че самият жалбоподател е представил доказателства за това дружество, че мястото на изпълнение на доставките е в [населено място], България - по уведомителните писма, поради което не е изпълнено изискването стоките да са получени от получател, установен в друга държава-членка. Поради това по тези фактури българската държава не е изгубила правото си да облага доставките, жалбоподателят е следвало да начисли данъка на основание чл. 86, ал. 1, и ал. 2 ЗДДС по следните фактури към това румънско дружество:

фактури №100....2686/15.03.2010г.,	№100...2685/15.03.2010г.,	№100....2684/15.03.2010г.,
№100....2683/15.03.2010г.,	№100....2678/15.03.2010г.,	№100...2674/12.03.2010г.,
№100...2674/12.03.2010г.,	№100...2673/12.03.2010г.,	№100..2672/12.03.2010г.,
№100..2663/12.03.2010г.,	№100..2664/12.03.2010г.,	№100..2653/11.03.2010г.,
№100..2800/31.03.2010г.,	№100..2799/31.03.2010г.,	№

100..2798/31.03.2010г., №100..2797/31.03.2010 г., №100..2796/31.03.2010 г., №100..2795/31.03.2010г. във връзка с документиран ВОД към „ТОП Л. Д.". Към това дружество жалбоподателят е издал общо 103 фактури за ВОД, обобщени ведно с представените към всяка фактура документи в таблиците към заключението на вещото лице. Съществено е и обстоятелството, че доставките през ревизираните периоди от румънското дружество Л. АД с ДДС №RO428989 към жалбоподателя с предмет захар, както е установило вещото лице, са използвани за последващи ВОД за румънското дружество ТОП Л. Д..

15.Видно от обобщената таблица Приложение 10 л. 513- 516 от делото, част от заключението на вещото лице, в документите по фактурите за ВОД към румънското дружество М. К., данни има само за населеното място в България- Д. Б., Р., и Румъния – Б. в графите за пункт на натоварване и пункт на разтоварване. От другите данни за този доставчик, не може да се установи адрес, на който е следвало да бъде доставена стоката. а също и конкретен адрес, нва който е получена.. Следва да се отбележи, че в ЧМР за този доставчик -в приложения папки 37 и 38 болшинството са оформени в графата за получаване само с печат (папка 38), а в останалите се съдържа подпис на неизвестно лице и печат.

16.Румънското дружество "М. К. К." както се посочи до тук, не е декларирало придобивания от български търговци. Данните по делото - установеното от вещото лице не води до друг извод, доколкото установените от него данни също не сочат конкретен адрес в Румъния, на който стоките са получени и за което обстоятелство, с оглед изясняване на всички относими факти, да е била дължима проверка по реда на обмена на информация с румънските данъчни органи в П., Румъния. Към това дружество са издадени от жалбоподателя 3 фактури за ВОД, с предмет доставката на захар .

17.Към румънското дружество Ф. Г. жалбоподателят е издал 18 фактури през ревизираните периоди м.11 и м.122009г., също няма данни за точни адреси на натоварване и разтоварване на стоката в България - Б. и Горна О. и в Б., Румъния. Не се опровергава установеното от румънските данъчни органи, че това дружество не осъществява икономическа дейност на декларирания адрес и не може да бъде открит негов представляващ.

Ответникът се е позовал на решение от 27 септември 2007г. по

дело С-409/04 на Съда на ЕС, терминът "изпратени" в разпоредбите за ВОД на Шеста директива, следва да се тълкува в смисъл, че вътреобщностното придобиване на стока е извършено и освобождаването по вътреобщностна доставка се прилага, само когато правото на разпореждане като собственик е прехвърлено на получателя и доставчика докаже, че тази стока е изпратена и транспортирана в друга държава членка и , че вследствие на това изпращане или транспортиране, стоката е напуснала физически територията на държавата членка.

В казуса по делото от обсъденото до тук не се установяват тези две предпоставки. Няма разумно обяснение, защо ЧМР не е оформено с данни за получаване от конкретно лице и на конкретен адрес, който може да се свърже с икономическата дейност на получателя и сигурно доказателство, че посоченото във фактурата лице действително е придобило правото на собственост върху стоките, посочени в същата. Също няма разумно обяснение, как жалбоподателят изпраща стоката без предварително да са му известни данни за мястото на получаването на стоката. Този довод е относим както към твърденията, че транспортът е за сметка на румънско дружество, така и за сметка на жалбоподателя.

За да получи освобождаване от задължението да начисли ДДС, доставчикът по ВОД следва да докаже двата елемента - както изпращането на стоките за друга държава членка и пристигането им, така и прехвърлянето на правото на получателя да се разпорежда със стоките като собственик. Доказването на тези изисквания произтича не само от съдебната практика на Съда на ЕС, но и от нормите на българското законодателство, с които жалбоподателят е следвало да се съобрази. Съгласно чл. 53, ал. 1 от ЗДДС, ВОД по чл. 7 от същия закон са облагаеми с нулева ставка на данъка, ако не представляват освободени вътреобщностни доставки по смисъла на чл. 38, ал. 2 от ЗДДС. В чл. 45 ППЗДДС са въведени изисквания за представяне на документи, удостоверяващи извършването на ВОД във вр.чл. 53, ал. 2 от ЗДДС. Така съгласно чл. 45, т. 1, буква „а" от ППЗДДС изисква: доставчикът да притежава фактура за доставката, издадена на получател, който е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, с посочен идентификационен номер на получателя, под който е извършена доставката; т. 2 изисква доставчикът да разполага и с 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. Достатъчно е представянето на един от документите /транспортен документ или писмено потвърждение/, за да се приеме, че е налице ВОД. Документите подлежат на общо основание на преценка относно съдържанието и авторството им, преценката им за съответствие на съдържанието с други факти и обстоятелства.

Както е отбелязано от ответника, международната товарителница е вид тристранен договор между изпращача, получателя и превозвача. Тя удостоверява договора за международен автомобилен превоз на стоки и доказва доставянето на стоките до крайния пункт, като същата с оглед целта на доказване, следва да съдържа: място на изготвяне и дата; име и адрес на изпращача; име и адрес на превозвача; име и адрес на получателя; място за доставяне на стоките; брой на пратките, номерата им и маркировката; бруто тегло на стоката или други данни за количеството ѝ; разноските за превоза, включително допълнителни разходи, митнически такси и др.; указание, че транспортирането е в съответствие с Конвенцията CMR. В контекста на доказването на предпоставките за наличието на ВОД по чл. 7 от ЗДДС, и **в частност фактическото изпращане или транспортиране на стоките**, в условията на главно и пълно доказване, следва да бъде извършено от жалбоподателя.

Съдът приема по фактите, че показанията на свидетелите не опровергават тези изводи, нито представените доказателства за командироването им. Така по делото са представени трудов договор между М. транс и Я. К. М., сключен през 2008г. трудов договор между Ф. ЕЦ и М. М. , заповед за командироване до „населено място „Румъния“, и със задача „превоз на товари“ с конкретни автомобили, период на командировката и за двете лица, не способства за доказване на каквито и да са относими факти към казуса по делото. Свидетелят М. не посочи конкретни данни за адреси на натоварване и разтоварване, а свидетелят М. заяви, че в Румъния чакал само печат на товарителницата, влизал бил и в Б., не назова конкретен получател по спорните фактури за ВОД. Свидетелите не посочиха конкретни данни за това от кое конкретно лице се предадени конкретните стоки. Показанията на свидетелите не способстват за установяване на относими факти

във връзка с ВОД по спорните фактури.

Съгласно чл.45, т.2 от ППЗДДС – за доказване на ВОД транспортният документ следва да удостоверява, че стоките са получени на територията на друга държава членка. Съгласно чл. 4 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (КДМАПС) сключването и изпълнението на договора за превоз се установява с товарителница (ЧМР). Редът за изготвянето на ЧМР и съдържанието ѝ са регламентирани в чл. 5 и чл. 6, т. 1, буква „а" - „к", т. 2, буква „а"- буква „ж" от Конвенцията. Съгласно чл.9 от КДМАПС, товарителницата удостоверява - до доказване на противното, условията на договора за превоз и получаването на стоката от превозвача.

За целите на доказването на ВОД по смисъла на чл.45, т.2 ППЗДДС - транспортирането на стоките до друга държава членка, е необходимо в товарителницата да се съдържат всички предвидени обстоятелства относно получаването на стоките, за да се приеме, че сключеният договор за превоз е и изпълнен и стоките са превозени и получени в другата държава членка в конкретно време и място. Следователно, за да се признае удостоверяването на факта на получаване на описаните в товарителницата стоки, същата следва да е редовна от външна страна - да съдържа в клетка 24 всички реквизити, предвидени за удостоверяване на получаването на стоките.

Представените по делото международни товарителници не съдържат съществен реквизит в кл.24 – не съдържат посочване на конкретно място на получаване, посоченото в част от същите само с населеното място - Б. П. и др в Румъния, не е достатъчно да се приеме като място на получаването, още повече при проверката от румънската данъчна администрация, не е могло да се установи точно място на съхраняване на стоките при получаването им

Мястото на получаване на стоките не се изяснява от други документи тъй като не е посочен конкретен адрес или други обстоятелства за конкретно място на получаване на стоките по цитираните в международните товарителници инвойс фактури.

Предвид обсъденото за съдържанието на документите, представени от жалбоподателя за удостоверяване на транспорта и получаване на стоките в друга държава членка, не може да се приеме, че тези документи са годно доказателство за физическото преместване на стоките от страната в Румъния, което наред с

прехвърлянето на правото на собствеността върху стоките е кумулативно допълнително условие да се определи дадена доставка като ВОД, съответно ВОП на стоки за получателя. Именно този факт не е безспорно доказан по делото, съгласно разпределението на доказателствената тежест, доказването на този факт следва да бъде извършено от жалбоподателя.

Понятието "изпращане" по смисъла на Директивата за ДДС, следва да се тълкува в смисъл, че вътреобщностното придобиване на стока е осъществено и освобождаването на вътреобщностната доставка става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и **доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава-членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физически територията на държавата-членка на доставката** (т.42 и постановеното с диспозитива по т. 1 от Решение от 27.09.2007 г. по дело T. pls и други, C-409/04 на Съда на Европейския съюз.

Съгласно постановеното с диспозитива по т. 2 решението по цитираното дело T.,чл. 28в, А, буква "а", ал. 1 от Шеста директива 77/388, следва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държавата-членка на доставката да задължават даден доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена вътреобщностна доставка на стоки, да заплати впоследствие ДДС върху тези стоки, дори когато тези доказателства се окажат с невярно съдържание, без да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама, **доколкото той е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществяваната от него вътреобщностна доставка не го довежда до участие в такава измама.** Също съгласно постановеното с диспозитива по т.3 от решението, представянето на потвърждение от получателя по доставката е **допълнително, но не е решаващо доказателство за освобождаването от данък на ВОД. Необосновано жалбоподателят придава по-голямо от така определеното значение на представените потвърждения.**

Настоящият съд се позовава - като относимо към казуса по делото, и на постановеното с Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело M.-Gabona K. , C-273/11, член 138 от Директива 2006/112 на

Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, трябва да се тълкува в смисъл, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване на ВОД, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществяването от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама.

След като доставчикът не разполага с редовни съставени международни товарителници, не представи доказателства за осъществяване на транспорта и такива, от които да следва, че към датата на издаване на фактурите е имал увереност за получаване на стоките в другата държава-членка, т.е. че осъществява ВОД и не е уговорил мерки за доказване получаването на стоката на конкретен адрес в друга държава-членка, например като клаузи в договори за продажба, то не може да се приеме, че е добросъвестен по смисъла на съдебната практика по делата T. и M.-Gabona K. и е имал право да приложи нулева ставка за тази доставка.

Увереност за жалбоподателя, че осъществява ВОД към момента на издаване на всяка от процесните фактури не е могла да съществува само поради факта, че получателят е румънско дружество, предвид възможността да извършва сделки на територията на страната, както и поради липсата на уговорка, на какъв точно адрес в Румъния следва да бъдат доставени стоките.

Освен изложеното, съдът съобрази, че договорът за транспорт, в който не е посочен конкретен адрес – точното местоназначение на товара, съгласно съдебната практика на Върховния административен съд, е нищожен по смисъла на чл. 26, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). Договорът за превоз между жалбоподателя и превозвач, както се твърди по част от доставките, се подчинява на правилата на българското законодателство относно задължителните клаузи, които следва да съдържа – този договор е търговска сделка, регламентирана в чл. 367 и сл. от Търговския закон. По чл. 367 ТЗ с договорът за превоз превозвачът се задължава срещу възнаграждение да превози до определено място лице, багаж или товар. Без посочен адрес на доставяне на стоката договорът за превоз има невъзможен

предмет и по чл. 26, ал.2 от Закона за задълженията и договорите е нищожен, както е прието в мотивите на Решение № 6529 от 11.05.2011 г. по адм. д. № 14112/2010 г., I отд. на ВАС.

Предвид, че не съдържа съществени негови елементи като място на доставяне и възнаграждение за превозвача, то следва извод, че представените по делото международни товарителници са нищожни като превозни договори и не установяват осъществяване на превоз на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка.

Следователно, жалбоподателят е издал фактури за ВОД без предварително да е имал договореност или каквато и да е увереност, че ще бъде осъществено транспортиране на стоките до друга държава-членка на конкретен адрес, свързан с икономическата дейност на румънските с-дружества и същият не може да бъде считан за добросъвестен.

От съвкупната преценка на всички доказателства следва извод, че законосъобразно е прието в мотивите на РА, че декларираният от ревизираното лице като ВОД за ревизираните периоди не са такива по смисъла на чл.7 ЗДДС, за които се дължи нулев данък и не са доказани по реда, предвиден в чл. 45 ППЗДДС.

В съответствие с този извод, правилно на основание чл. 86, ал.1 и ал.2 ЗДДС законосъобразно е доначислен ДДС върху данъчната основа по фактурите във връзка с недоказани ВОД по смисъла на чл.7, ал.1 ЗДДС вр. чл. 45 от ППЗДДС.

По изложените съображения, всички доводи на жалбоподателя са неоснователни. Жалбата следва да бъде отхвърлена в цялост.

Поради направено своевременно искане за присъждане на разноски от ответника, съдът следва да се произнесе по искането. Предвид чл.161, ал.1 ДОПК, съдът следва да присъди на ответника разноски съобразно материалния интерес, определен по Наредбата за минималните възнаграждения на адвокатите, конкретно чл.8, ал.1, т.6 и в размер на 23 543лв.(двадесет и три хиляди петстотин четиридесет и три лева).

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище [населено място], против Ревизионен акт № Р-2200-1404152-091-001/01.02.2016г. от П. П., главен инспектор по

приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1214 от 20.07.2016г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", Централно управление - С. на Национална агенция за приходите.

ОСЪЖДА да заплати по сметката на Национална агенция за приходите Централно управление - С., Дирекция Данъчно-осигурителна практика" С., сумата от 23 543лв. (двадесет и три хиляди петстотин четиридесет и три лева) за разноски.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му с касационна жалба.

Съдия: