

РЕШЕНИЕ

№ 1708

гр. София, 15.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 23.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **5745** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], кв. К., [улица], представлявано от управителя Ю. Ю. К., против ревизионен акт (РА) № Р-22221719006713-091-001 / 31.12.2021 г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията, и Т. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 607/14.04.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП)

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на РА. Жалбоподателят твърди, че е представил всички необходими доказателства за признаване на процесната вътреобщностна доставка на стоки (ВОД), включително и изхождащи от трети страна, а основанието да се обложат доставките произтичат единствено и само факти, настъпили за дружеството-получател от Великобритания в един евентуален по-късен момент. Излага доводи за неправилност на изводите на органите по приходите за нереалност на доставките от [фирма], по които не е признат данъчен кредит. Твърди, че органът не е съобразил практиката на Съда на европейския съюз (СЕС) относно нужните документи за доказване на извършена ВОД. Смята, че всички нужни документи са представени в хода на ревизионното производство срещу дружеството и съпътстващите насрещни проверки. Моли съда да отмени обжалвания

РА. Претендира присъждане на разноски, съгласно представен списък.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен. Твърди, че не са събрани доказателства оборващи констатациите в решението на директора на дирекция "ОДОП" С.. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221719006713-020-001/18.10.2019 г., връчена на 28.10.2019 г. на декларирания електронен адрес, изменена със Заповеди №Р-22221719006713-020-002/27.01.2020 г. и №Р-22221719006713-020-003/27.02.2020 г., е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 01.07.2019 г. до 30.09.2019 г. Ревизионното производство е спряно със Заповед №Р-22221719006713-023-001/20.03.2020 г. и възобновено със Заповед №Р-22221719006713-143-001/17.09.2020 г.

Всички посочени заповеди са издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-818/10.05.2019 г. на и.д.директор на ТД С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221719006713-092-001/19.02.2019 г., връчен по електронен път на 19.11.2020 г. Срещу РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК и не са представени допълнителни доказателства.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22221719006713-091-001/31.12.2020 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Т. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 13.01.2021 г.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно непризнаване правото на

дружеството да ползва данъчен кредит за процесния ВОД.

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

На 22.01.2021 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба, вх. №53-06-531/22.01.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-181/29.01.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която [фирма] оспорва РА №Р-22221719006713-091-001 от 31.12.2020 г., с който са извършени корекции на декларираните от дружеството задължения за данък върху добавената стойност за ревизираните данъчни периоди м. 07.2019 г. и м. 08.2019 г.

Извършените корекции на декларираните данни за м. 07.2019 г., се изразяват в корекция на размера на декларираните доставки с право на данъчен кредит и съответстваща корекция на деклариания резултат за периода в размер на 90 000,00 лв., както и корекция на декларираната данъчна основа на доставките с нулева ставка на данъка за м. 08.2019 г.

Установен е резултат – ДДС за внасяне в размер на 90 000,00 лв. във връзка с непризната декларирана вътреобщностна доставка /ВОД/ през месец 07.2019г. с получател О. В. Л., Великобритания, с идентификационен номер по ДДС (VIN) G. и, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, не е признато и право на приспадане на данъчен кредит в размер на 90 000,00 лв. по фактура № [ЕГН]/31.07.2019 г. на стойност 450 000,00 лв. и ДДС 90 000,00 лв. издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК].

С решение № 607/14.04.2021 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

[фирма] е вписано в Търговския регистър на Агенция по вписванията на 16.09.2015 г. и регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 07.10.2015 г. Основната дейност на дружеството е свързана с покупко-продажба, включително в страни от ЕС на базово масло, бутилирана газ за битови нужди. Дейността си търговецът упражнява в наети обекти – сгради и съоръжения в [населено място]. През ревизираните периоди не са декларирани данни за лица, наети по трудови правоотношения.

Установено е, че през ревизираните периоди [фирма] е декларирало покупка на фасадни топлоизолационни плочи и ВОД на същите към дружество, регистрирано във Великобритания. Като получател по доставките е посочен О. В. Л. с VIN G. по фактура №33/01.08.2019 г. на стойност 504 604,10 лв. Проверка на данните от информационната система на НАП е показала, че чуждестранното дружество е с валиден регистрационен номер за целите на ДДС към датата на доставката.

В хода на ревизията, в съответствие с чл. 7 от Регламент ЕО 904/2010, е изпратена Молба за административно сътрудничество до данъчната администрация на Великобритания относно О. В. Л. с VIN G. с референтен номер V. G. 20200319_AF_RI. От данъчната администрация на Великобритания е получен отговор до ТД на НАП С. по електронен път. Констатирано е, че не е осъществен контакт с лицето, за което са изразени предположения, че е прекратило дейността си и вероятно е напуснало страната. Дерегистрирано е на 30.11.2019 г.

За удостоверяване на осъществената вътреобщностна доставка и основанията за неначисляване на ДДС, ревизираното дружество е ангажирало фактура за продажба на О. В. Л. с VIN G. на 3000,00 куб.м. топлоизолационни плочи с ед. цена 86,00 евро., издадена към клиента О. В. Л.; писмено потвърждение за получен продукт между страните, съгласно което изложените количества са доставени в Гърция, П.; заверени копия на международни товарителници /CMR/, товарен пункт – [населено място], [улица], разтоварен пункт- П., Гърция, договор от 31.07.2019 г. между [фирма] – продавач и О. В. Л. с предмет: продавачът се задължава да достави и продаде, а купувачът се задължава да купи и заплати: фасадни топлоизолационни плочи; 3000 куб. м. с ед. цена 86,00 евро счетоводни справки, писмени обяснения.

Установено е, че разходите за транспорт са за сметка на купувача. В тази връзка органите по приходите са извършили насрещна проверка на посоченото дружество превозвач [фирма], документирана със съставяне на ПИНП. Констатирани са, че дружеството притежава Лиценз №20321/25.01.2019 г. за международен автомобилен превоз на товари, издаден от МТИТС със срок на валидност до 24.01.2029 г. От проверяваното лице са представени следните документи: фактури за извършен транспорт, издадени на О. В. Л.; международни товарителници, счетоводни и платежни документи, договори за наети ППС, приемо-предавателни протоколи, пътни листове, заявки. И. фактурите са платени в брой, представени са дневни финансови отчети. Относно счетоводното отразяване на фактурите са представени: аналитична ведомост на клиенти О. В. Л.; хронологични ведомости на счетоводни сметки.

С дадени от управителя на [фирма] писмени обяснения, последният е разяснил как е организиран транспортът. Посочил е, че [фирма] е нает от О. В. Л. за превоз на топлоизолационни плочи от [населено място], ул. „Кумата“ №33, база „Ф.“ до П., Гърция. Изпращач на стоките е [фирма], а получател е О. В. Л.. Посочил е, че има назначени: управител, транспорт и шофьори. Поради увеличения обем на работа и за да има кадрова обезпеченост дружеството ползва външни фирми - [фирма] и [фирма] за наемане на лица за осъществяване на основаната дейност.

От съдържанието на посочените документи са установени данни за превозните средства, водачите на ППС, адресите на товарене и др.

Вследствие на събраните доказателства органите по приходите са приели, че [фирма] не разполага със стоките фасадни топлоизолационни плочи, които чрез ВОД да продаде на О. В. Л.. Ревизиращият екип не е кредитирал представените документи от задълженото лице за извършена ВОД, като е отбелязал, че О. В. Л.. не е открито на адреса и не е представило документ за стопанисван склад за съхранение на стоките, както и водена електронна кореспонденция за направени заявки.

Предвид установеното, ревизиращите органи са направили извод, че не са налице безспорни доказателства, удостоверяващи транспортиране на стоки, не са представени документи за осъществен транспорт, в това число са изброени: превозни такси, тахошайби, документи за зареждане на гориво и оригинално писмено потвърждение за получени стоки.

В заключение в РА е прието, че стоките, които са обект на документирана ВОД и за които се претендира приспадане на данъчен кредит, липсват и е налице абсолютна симулация, тъй като е създадена една правна привидност, като са фактурирани доставки, които изобщо не са извършвани.

Въз основа на установеното в мотивите на РА от Е. У. С.“ Е. е прието, че не са изпълнени изискванията на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС и чл. 53, ал. 1 от ЗДДС, тъй като няма

безспорни доказателства за транспортиране на стоки по декларирания ВОД до британския търговец.

По отношение на получените доставки и данъчния кредит, с РА е установено, че през данъчен период м. 07.2019 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/31.07.2019 г., издадена от [фирма] с предмет доставка на топлоизолационни плочи 3000 куб.м с ед. цена 150,00 лв.

За да обоснове правото си на данъчен кредит ревизираното дружество е представило процесната фактура, приемо-предавателен протокол, договор за доставка на стока, споразумителен протокол за отложено плащане по фактурата, аналитични регистри на счетоводни сметки 401 Доставчици, 4531 Начислен данък на покупките и 304 Стоки.

За изясняване реалността на доставката, ревизиращият екип е извършил проверка на [фирма]. В хода на същата е изготвено ИПДПОЗЛ, с което са изискани писмени обяснения и относими доказателства. В указания от органите по приходите срок проверяваното лице е представило процесната фактура, приемо-предавателен протокол с място на предаване на стоката [населено място], кв. Б., [улица], складова база Ф., договор за доставка на стоки от 31.07.2019 г., споразумителен протокол от 31.10.2019 г. за отложено плащане на сумата по процесната фактура до 31.01.2020 г., аналитични регистри на счетоводни сметки 411 Клиенти, 4532 Начислен данък на продажбите, 304 Стоки и 702 Продажби на стоки.

От допълнително извършени проверки органите по приходите са констатирани, че [фирма] не е имало назначени лица по трудов договор, и не е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/. Отделно ревизиращите органи се позовавали и на факти, установени при извършена ревизия на доставчика, приключила с РА №Р-22220519005839-091-001/04.03.2020 г., при която е констатирано, че фактурите, издадени от [фирма] не документират реални доставки, но начисленият данък е дължим по смисъла на чл. 85 от ЗДДС.

С цел изясняване на факти по отношение на придобиването на стоката от [фирма] е извършена проверка на предходния доставчик [фирма], като са предприети действия по връчване на ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК. Проверяваното дружество не е представило документи за проверка по издадената от него фактура с №[ЕГН]/31.07.2019 г. Констатирано е, че фактурата е отразена в дневника за продажбите за съответния период, а декларираният предмет на дейност е неспециализирана търговия. Приходните органи са посочили, че дружеството има установени задължения в големи размери, установени с ревизионен акт и по справки-декларации.

Въз основа на така събраните доказателства ревизиращият екип е посочил, че във връзка със спорната доставка на стоки, които представляват родово определени вещи, не е доказан транспортът и мястото на натоварване и разтоварване, прехвърлянето собствеността на стоките, не е установено безспорно наличие на съответните видове и количества стоки в патримониума на доставчика поради липса на счетоводни и други доказателства за това. Посочено е, че представения приемо-предавателен протокол не дава информация за мястото на предаване и получаване, както и лицата, участвали при товарене на стоките предвид съществения им обем, за който може да се съди от броя товарителници за транспортиране на същата тази стока към следващия купувач (над 10).

С оглед изложеното органите по приходите мотивират извод, че липсват безспорни доказателства за реално извършена облагаема доставка по процесната фактура за

доставка на стоки, издадена от [фирма]. В тази връзка и на основание чл. 6 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 2, чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, ревизиращият екип не е признал правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 90 000,00 лв. по процесната фактура.

Директорът на дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП е намерил жалбата за неоснователна по отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 90 000,00 лв. по фактура, издадена от [фирма]. Споделил е изводите на органите по приходите за абсолютна симулация на облагаеми доставки – международни транспортни услуги. Позовал се е на факта, че предметът на доставка по приетите за недоказани получени доставки с право на данъчен кредит от [фирма] се явява и предмет на последващите оспорени ВОД към О. В. L., а аргумент за непризнаване на ВОД е и изводът за липса на предмета на доставка у жалбоподателя. От решаващо значение се явява на първо място констатацията относно реалността на получените доставки. Тя следва от неконкретните доказателства за предаване на родово определените вещи между страните по доставката. Не е било прието за доказано също така доставчикът [фирма] да е наемал или притежавал складовата база, посочена от двете страни по доставката като място на предаване на стоките. Липсват доказателства за транспортиране на между доставчиците и жалбоподателя.

С решение 607/14.04.2021 г. директорът на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП е потвърдил Ревизионен акт № Р-22221719006713-091-001/31.12.2021 г.

В съдебното производство е назначена съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение на вещото лице е прието без възражения от страните. В него е установено, че процесната инвойс фактура, издадена от [фирма] към О. В. L., Великобритания, е отразена в счетоводството на жалбоподателя, придружена е с CRM и пътни листове, фактури за извършен транспорт, издадени от [фирма]. Експертизата е установила, че не са налице извършени плащания от [фирма] към [фирма], както и от О. В. L. към [фирма]. Фактурите, издадени от [фирма] за извършения международен транспорт на стоки, продадени от [фирма] на О. В. L., Великобритания, са намерили отражение в счетоводството на „[улица]“ Е., като всички те са платени в брой, представени са дневните финансови отчети от касовия апарат. В експертизата се констатира, че съгласно изискванията на чл.45 от ППЗДДС [фирма] притежава следните документи, доказващи вътребщностна доставка на стоки: Фактура за доставката, която съдържа идентификационния номер по ДДС на получателя, издаден от друга държава-членка, под който номер е извършена доставката; Документи за изпращането или транспортирането на стоките от територията на

страната до територията на друга държава членка; писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо получаването на стоките.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Ревизионният акт е издаден от органа, възложил ревизията, и от ръководителя на ревизията, в изпълнение на компетентността им по чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В хода на административното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

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

Тези разпоредби на ЗДДС са в синхрон с чл.138 пар. 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, според който държавите-членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действашо в това си качество в държава-членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката.

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

В ППЗДДС са установени необходимите документи, удостоверяващи наличие на обстоятелства за ВОД. Съгласно чл. 45 от ППЗДДС за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи: 1. документ за доставката: а) фактура за доставката, която съдържа идентификационния номер по ДДС на получателя, издаден от друга държава членка, под който номер му е извършена доставката; б) протокол по чл. 117, ал. 2 от закона - в случаите на вътреобщностна доставка по чл. 7, ал. 4 от закона; в) документ по чл. 168, ал. 8 от закона - когато доставчикът е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона; 2. документи за изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, когато не прилага презумпцията по чл. 45а от Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки (ОВ, L 311/10 от 7 декември 2018 г.): а) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е

извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и длъжностното му качество, име на лицето, получило стоките, и длъжностното му качество; б) транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика.

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

В параграф 2 на посочената разпоредба е предвидена възможността данъчният орган да обори презумпцията по параграф 1, а в параграф 3 са изброени документите, които се приемат за доказателства за изпращането или превоза за целите на параграф 1, а именно: “а) документи във връзка с

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

Според постоянната съдебна практика, освобождаването от ДДС на вътреобщностната доставка на стоки става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физически територията на държавата членка на доставката (вж. по-специално решение Т. и др., С-409/04, ЕУ: С: 2007:548, т. 42)/т. 22, т. 23 и т. 24 от мотивите на Решение на СЕС от 09.10.2014 г. по дело С- 492/13 Т./ СЕС подчертава, че Директива 2006/112/ЕО оставя в правомощията на държавите членки да определят условията, при които освобождават ВОД от ДДС, като разпределението на доказателствената тежест в процеса се регулира изцяло от националното право и е в зависимост от обичайната практика, установена за сходни операции /т. 35 - 38 от решение на СЕС от 6.09.2012 г. по дело № С-273/11 и т. 26 - 30 от решение на СЕС от 9.10.2014 г. по дело № С-492/2013 [фирма]/. В решението по дело С-409/04 г. Т. и др., е уточнено, че вменяването на задължение на ревизираното лице да представи убедително доказателство за физическото напускане на стоките на територията на държавата-членка не гарантира правилното и ясно прилагане на освобождаванията и поставя това лице в положение на несигурност /т. 51/ в нарушение на основния принцип на правото на ЕС на правна сигурност, изискващ нормите да бъдат ясни и точни и прилагането им да е предвидимо за лицата. Спазването на този принцип се постига чрез регламентиране от националните власти на условията за освобождаване, вкл. чрез списък от документи, които следва да се представят на компетентните органи /чл. 45 ППЗДДС/. Не е в противоречие със съюзното право да се изисква от доставчика да вземе всички мерки, които могат разумно да се очакват от него, за да се увери, че осъществяваната от него операция не го довежда до участие в данъчна измама. В случай, че доставчикът е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена ВОД, е недопустимо впоследствие националните органи да го задължат да заплати ДДС върху тези стоки, когато доказателствата се окажат с невярно съдържание, без да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама /т. 68/. Посочените разяснения на СЕС сочат, че отказ да се признае правото на освобождаване от облагане с ДДС при ВОД е допустим, само когато доставчикът не е изпълнил предвидените от закона задължения в областта на доказването или когато е бил недобросъвестен.

В процесния случай документите, които следва да са налице с оглед доказване изпращането или транспортирането на стоките до територията на Гърция, са транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка, тъй като транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика. Спорът е относно наличието на основната предпоставка за признаване на ВОД - преминаване на стоките от територията на Р България до територията на Р Гърция като друга държава-членка на ЕС.

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

В случая от съдържанието на представените международни товарителници се установява, че те са без пореден номер, липсват точно място (адрес) на получаване на стоките, не става ясно от кое лице и в какво качество товарителниците са подписани за получателя О. В. Л.. Освен това не е възможно да се направи обоснован извод колко от уговорените в договора за продажба стоки са доставени, след като договорът е сключен с оглед обема на плочите, а в товарителниците е записано само теглото на същите. Клетка 15 от CMR, специално предвидена за записване обема на стоката е оставена празна.

Товарителницата (CMR) е частен диспозитивен документ и като такъв се ползва само с формална, но не и с материална доказателствена сила. Следователно, представените CMR не доказват по обвързващ за съда начин, че фактите, отразени в тях са се осъществили по този начин. Същите, като частни свидетелстващи документи, подлежат на преценка съвкупно с останалите събрани доказателства. В случая, при установените факти от събраните доказателства, е оборена доказателствената сила на представените CMR.

Съгласно установената съдебна практика /например решение № 1199 от 04.02.2016 г. на ВАС, първо отделение, постановено по адм. д. № 1733/2015 г./, в случаите на ВОД в тежест на доставчика /задълженото лице/ е да

докаже, че е осъществен ВОД по смисъла на чл. 7, ал. 1 ЗДДС във вр. с чл. 45 ППЗДДС. От особена важност е установяване на транспортирането на стоките, т. е. да се докаже по категоричен начин, че стоките са напуснали територията на България, за да може доставчикът да се възползва от нулевата облагаема ставка на ДДС, която се прилага за ВОД. В резултат на извършените процесуални действия в хода на ревизията приходните органи са оборили доказателствената сила на представените от задълженото лице доказателства за документиране на доставката, като са установили липса на предмета на доставка у жалбоподателя. Последният не е доказал реалното придобиване на стоките от доставчика си [фирма], поради което липсва предмет на твърдяната за извършена ВОД. Липсват доказателства за предаване на родово определените вещи между страните по първоначалната доставка, като не е ясно къде е извършено предаването на стоките, от и на кого, т.е. реалното предаване на родово определените вещи или отделянето им от рода, което е необходимо за прехвърляне на правото на собственост върху тези вещи. Липсват и доказателства доставчикът [фирма] да е наемал или притежавал складовата база, посочена от двете страни по доставката като място на предаване на стоките. Липсват доказателства за транспортиране на между доставчиците и жалбоподателя или за отделяне на родово определените вещи по предсатвените договори. Липсват и доказателства за наличието на стоките и у сочения за предходен доставчик [фирма]. Ангажираните от [фирма] доказателства за закупуването на стоките от [фирма] представляват фактура, която не съдържа подпис на издателя, и приемо-предавателен протокол, в който обаче освен, че не се съдържат данни за превоз на стоките, товаренето и разтоварването им, както и за техните характеристики, са положени подписи, които видимо се различават от подписите на управителите и на двете страни, положени пред нотариуси в документи с нотариална заверка на подписите.

На основание чл.171, ал.1, изр.1 АПК, вр.с §2 от ДР на ДОПК, доказателствата, събрани редовно в производството пред административния орган, имат сила и пред съда. Съгласно чл. 45 от ППЗДДС, жалбоподателят е представил писмени доказателства, които обаче не доказват по безспорен начин извършената ВОД. Освен фактурата, получателят по която е регистрирано по ДДС лице в друга държава членка, по която няма плащане, е представено и писмено потвърждение от получателя за получена стока, което обаче не съдържа всички изискуеми от закона реквизити, а именно – точно 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. Представени са също и CMR, чиято доказателствена сила е оборена.

Според информацията, получена от данъчната администрация на Великобритания, О. В. L. не е открито на адреса, не е осъществен контакт с лицето, за което са изразени предположения, че е прекратило дейността си и вероятно е напуснало страната. Дерегистрирано е на 30.11.2019 г. Няма представен документ за стопанисван склад за съхранение на стоките и водена електронна кореспонденция за направени заявки. Липсата на разплащане по

фактура №33/01.08.2019 г. на стойност 258 000,00 евро, издадена от [фирма] също е индичия за липса на реално осъществена вътреобщностна доставка. Съдът съобрази и факта, че в писмените обяснения на управителя на „Е. У. С.“ Е., дадени в хода на ревизията, е посочено, че е налице плащане на 18.11.2019г. и на 08.02.2021г., което ССЕ установи, че не се подкрепя от събраните доказателства. В хода на ревизионното производство и пред съда се предсват споразумения за отлагане на плащането, като след като е установено, че О. В. Л. не може да бъде открит и с оглед останалите доказателства съдът счита, че са съставени с оглед на настоящето производство.

Констатациите на приходния орган не са оборени по същество от задълженото лице. Отразяването на фактурите в счетоводството на жалбоподателя и наличието на CRM (с коментираното по-горе съдържание), заявка-договор за транспорт и пътни листове, говори за документално оформяне на доставките, но не и за реалното напускане на стоките на територията на Р България. Не са представени доказателства, установяващи плащането на превозни такси, тахошайби, документи за зареждане на гориво. Въпреки представените транспортни документи, съдът намира за недоказан главният факт, подлежащ на доказване - преминаване на стоки от територията на РБ до територията на друга държава - членка на ЕС.

Съдът счита, че от събраните доказателства не се установява стоката да е превозена през границата и да е преминала в друга държава-членка, т. е. същата като неналична е реализирана на територията на страната, като в подкрепа на този извод е и обстоятелството, че не е налице разплащане по сделките. В същото време от извършената ревизия не се установява дружеството жалбоподател да е придобило процесните стоки от [фирма].

При преценка на доказателствата по отделно и в тяхната съвкупност настоящата оинстанция намира за оборена доказателствената сила на писмените доказателства по чл. 45 ЗДДС относно установените в тях обстоятелства на получаване на фактурираните стоки на територията на Гърция. Тези обстоятелства се приемат за неустановени предвид съдържанието на документите и оборване на данните за извършения превоз и при липсата на каквито и да било други събрани годни доказателства за преминаване на стоките в патримониума на жалбоподателя, а след това и от територията на Р България на територията на Р Гърция. Недоказана е основната предпоставка за възникване и наличие на ВОД. Липсва и логика Английско дружество, представлявано от български гражданин да получава стоки от България в Гърция, които в последствие по неясен път следва да достигнат до Великобритания. Освен това, съгласно твърденията на жалбоподателя стоките са получени от доставчик и са продадени и доставени на следващ съконтрагент още през 2019 г., а до момента на приключване на устните състезания няма извършено плащане между нито една от тези страни, като противно на търговската логика такова не е и уговорено при доставката и предаването им в нито един от случаите.

Непобосновано е твърдението на жалбоподателя, че с решението си органът не се е съобразил с практика на СЕС. Добросъвестността на длъжника, съгласно цитираната от него европейска практика, е ирелевантна в настоящия

случай. В производството не се установи стоките да са били придобити от жалбоподателя. Следва и логичният извод, че е невъзможно същите да бъдат предмет на следваща сделка, която да оправдае признаването на искания от страната данъчен кредит за процесния период.

Настоящата инстанция споделя изводите на ответника, че не е доказано наличието на доставени стоки, станали част от патримониума на жалбоподателя, които впоследствие са предмет на ВОД, поради което РА е законосъобразен, а жалбата следва да бъде отхвърлена.

Поради изложеното, не са налице предпоставки за прилагане на нулева данъчна ставка на облагане и съответно за недължимост на ДДС по процесните фактури в определения от приходните органи размер, поради което по отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1 във връзка с чл.6 от ЗДДС в общ размер на 90000,00 лв. При този изход на спора, основателно се явява искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Съобразно материалния интерес и заявената претенция, при спазване правилото на чл. 161, ал. 1 ДОПК, вр. с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, юрисконсултското възнаграждение за настоящата инстанция следва да е в размер на 3230 лв.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, 65-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], кв. К., [улица], представлявано от управителя Ю. Ю. К., против ревизионен акт № Р-22221719006713-091-001 / 31.12.2021 г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията, и Т. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 607/14.04.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер на 90 000,00 лв. за данъчен период м. 07.2019 г., като незаконосъобразен и е определена данъчна основа на извършените доставки за м. 08.2019 г. в размер на 0,00 лв. вместо декларираната такава.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 3230 (три хиляди двеста и тридесет) лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните.

Съдия:

