

# РЕШЕНИЕ

№ 2436

гр. София, 08.05.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43  
състав**, в публично заседание на 19.02.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Весела Цанкова**

при участието на секретаря Десислава В Симеонова и при участието на прокурора Милен Ютеров, като разгледа дело номер **10539** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).  
Делото е образувано по жалба на [фирма] (в несъстоятелност), ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [улица], ет. 2, ап. 2, представлявано от С. Н. – Управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22222518002757-091-001/07.05.2019г., издаден от Л. К. К. на длъжност Началник отдел „Ревизии и проверки“, Дирекция СДО, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и И. Д. И. – Д. на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП [населено място] – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение №1286/25.07.2019г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

С жалбата се оспорва ревизионния акт в частта, в която е потвърден с Решение №1286/25.07.2019 г. на Директора на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, а именно: за установени допълнително задължения за данък върху добавената стойност общо в размер на 169 618.12 лв., със съответните лихви за забава в размер на 38 658.01 лв. за данъчни периоди: м. Октомври 2016 г. и от м. Ноември 2016г. до м. Март 2017г., по декларирани вътреобщностни доставки /ВОД/ и тристранни операции, които не могат да бъдат определени като такива съгласно чл. 7, ал. 1 и чл. 15 от ЗДДС. Допълнително начисленият данък за внасяне е начислен на основание на чл.82, чл. 86 и чл. 66 от ЗДДС, като е начислена данъчна ставка за тези доставки 20 %, при

декларирана от жалбоподателя 0%.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност и неправилност на оспорения ревизионен акт. Подробни съображения в тази насока, са изложени в депозираната жалба. Претендира сторените по делото разноски. В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен не се явява и не изпраща представител.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт К., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт, и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП - С. следващото му юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена се представлява от прокурор Ю., който излага становище за неоснователност и недоказаност на предявената жалба.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директора на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено по електронен път на 08.08.2019 г. /л.17/. Жалбата е подадена чрез административния орган с вх. № 53-04-884 на 14.08.2019 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22222518002757-020-001/14.05.2018 г. /л.25-26/, издадена от Л. К. К. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения: Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.10.2016 г. до 31.03.2017 г.

Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя, по електронен път на 23.05.2018 г. /л.26/, като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени И. Д. И. – Д., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията и К. И. Н., на длъжност главен инспектор по приходите. Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22222518002757-020-002/22.08.2018 г., като е определен срок за извършване на ревизията до 23.10.2018 г.

Със Заповед за спиране № Р-22222518002757-023-001/12.10.2018 г., издадена от Л. К. К. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията, производството е спряно, считано от 12.10.2018 г., във връзка с открита процедура за обмен на информация между компетентните органи на Република България и Ч., С., Испания и Италия съгласно чл. 7 от Регламент 904/2010 г. на Европейската общност. Със Заповед № Р-22222518002757-143-001/13.03.2019 г. производството е възобновено, като е определен срок за приключване на ревизията до 25.03.2019 г. Посочените заповеди са връчени по електронен път на ревизираното дружество /л.19-22/.

Всички заповеди са издадени от Л. К. К., на длъжност началник Отдел „Ревизии и проверки“ в Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ /СДО/ при ТД на НАП

С., упълномощена съгласно Заповед №РД-01-5/03.01.2017 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22222518002757-092-001/08.04.2019 г. е изготвен на 08.04.2019 г. и е връчен на ревизираното лице на 09.04.2019 г. /л.61-гръб/. Срещу издадения РД е подадено в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е депозирано възражение срещу констатациите в ревизионния доклад.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № 22222518002757-091-001/07.05.2019 г. е издаден на 07.05.2019 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 13.05.2019 г. /л.71/. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от ДОПК. С оспорвания РА на ревизираното дружество е определен допълнително данък върху добавената стойност /ДДС/ общо в размер на 169 618,12 лв. и лихви за забава общо в размер на 38 658,01 лв. за данъчни периоди м. Октомври 2016 г., от м. 12.2016 до м. 03.2017 г. Установените задължения са в резултат допълнително начислен ДДС по декларираните вътреобщностни доставки /ВОД/ и тристранни операции, за които органите по приходите са констатирани, че не могат да бъдат определени като такива съгласно чл. 7, ал. 1 от ЗДДС и чл. 15 от ЗДДС. Допълнително установеният данък за внасяне е начислен на основание чл. 82, 86 и 66 от ЗДДС, като е определена данъчна ставка за тези доставки 20 %, при декларирана от жалбоподателя 0%.

Във връзка със събиране на доказателства, релевантни за данъчното облагане на ревизираното дружество, е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22222518002757-040-001/21.05.2018 г., с което са изискани всички първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, банкови и касови документи, договори, свързани с дейността на дружеството през ревизирания период, както и документи, относими към декларираните извършени ВОД и тристранни операции. В отговор с вх. № 2553-06-1059/19.06.2018 г. и вх. № 2553-06-1422/28.08.2018 г. са представени доказателства, подробно описани в констативната част на РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК: 13112544, [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма],[ЕИК]-дружества, извършили транспортните услуги по ВОД и тристранните операции, както и на Н. Л. Д., Г. И. Г. и В. В. В., представящи или упълномощени лица на чуждестранните юридически дружества, към които жалбоподателят е декларирал ВОД и тристранни операции.

С Протокол № 0811410/16.08.2018 г. от страна на ревизиращите органи е документирано извършено посещение в офиса на [фирма] за извършване преглед на счетоводните регистри, първични и вторични счетоводни документи.

На основание чл. 47 от ДОПК е изпратено запитване за извършване на действия от други контролни органи СДВР [населено място], относно преминаване на МПС през ГКПП на Република България. В отговор с вх. № 2558-00-210/09.10.2018 г. от страна на СДВР е представена изисканата информация.

С Протокол № 801839/22.03.2019 г. към ревизионната преписка са присъединени доказателства от извършена проверка, приключила с Протокол № П-22221417166980-073-001/12.04.2018 г., относно направено запитване за обмен на

информация във връзка с декларирани за периода от 01.03.2017 г. до 31.03.2017 г. ВОД в размер на 71 179.21 лв. и декларирани тристранни операции за периода от 01.02.2017 г. до 28.02.2017 г. към придобиващ А. В. S.R.O., Ч. VIN № CZ25783815. Със същия протокол са присъединени и доказателства, събрани в хода извършени насрещни проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК], приключила с Протокол № П-22220617224038-141-001/12.0.2018 г., и на [фирма], ЕИК:[ЕИК], приключила с Протокол № П-22221717224037-141-001/17.01.2018 г., както и доказателства от досието на жалбоподателя, а именно обяснителна записка от С. Н., Договор за наем от 21.03.2016 г., Анекс от 23.03.2016 г., фактури № [ЕГН]/10.10.2017 г., и № [ЕГН]/06.10.2017 г., предизвестие за прекратяване на договора, хронологичен регистър от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. на сметка 411 „Клиенти“ и получено извлечение от Банка Д. относно наличностите и операциите по притежаваната от А. S.R.O., VIN № CZ28829981 банкова сметка.

В изпълнение на процедурата за „Обмен на информация по молба на орган по приходите към държава-членка на ЕС“ и с цел установяване на реалните получатели по ВОД и тристранните операции са изпратени молби за административно сътрудничество до Ч., Испания, С., Италия и Испания за контрагентите А. S.R.O., С. С. V. SAU, Испания VIN ESA503359181, Т. АВ S.R.O.C., С. VIN SK2023357996, А. М. Т. S.R.L., Италия VIN IT06786320967 и Р. S.A. U., Испания VIN № ESA08242166. Получените доказателства са описани подробно в констативната част на РД.

В изпълнение на процедурата за „Обмен на информация по молба на орган по приходите към държава-членка на ЕС“ и с цел установяване на реалните получатели по ВОД и тристранните операции от страна на ревизиращите органи са изпратени молби за административно сътрудничество до Ч., Испания, С., Италия и Испания за контрагентите А. S.R.O., С. С. V. SAU, Испания VIN ESA503359181, Т. АВ S.R.O.C., С. VIN SK2023357996, А. М. Т. S.R.L., Италия VIN IT06786320967 и Р. S.A. U., Испания VIN №ESA08242166. Получените доказателства са също описани подробно в констативната част на РД.

От извършена проверка в информационната система на НАП VIES относно валидността на идентификационните номера на доставчиците и клиентите на ревизираното лице, от страна на ревизиращите органи е установено, че към 31.03.2017 г. VIN номерата на всички описани по-горе дружества са валидни.

При извършена проверка в информационната система „Фискален контрол“, ревизиращите органи са констатирани, че за периода от 01.10.2016 г. до 31.03.2017 г. в складовата база на жалбоподателя са постъпвали доставки на стоки с висок фискален риск „месо и месни продукти“, документиран с протоколи, подробно описани в РД на стр. 33-40.

В хода на ревизията е установено още, че основният предмет на дейност на [фирма] е търговия на едро с месо и месни продукти, като за извършване на дейността дружеството е ползвало складово помещение и офис, находящи се [населено място], [улица]

В хода на ревизията, е установено, че ревизираното лице е декларирало ВОД на месо и месни продукти към А. S.R.O. за м. 03.2017 г. общо в размер на 71 174,21 лв. и към А. В. S.R.O. за м. 10.2016 г. общо в размер на 117 465,00 лв. От страна на ревизираното лице са декларирани и извършени тристранни операции на същия вид стоки, при които [фирма] се е определило като посредник, а получатели по тези доставки са съответно А. В. S.R.O. за м. 02.2017 г. общо в размер на 277 817,81 лв. и

А. S.R.O. за м. 12.2016 г. общо в размер на 322 958,67 лв.

За декларираните ВОД от ревизираното лице в хода на ревизията са представени копие от Фактура № [ЕГН]/10.03.2017 г. с данъчна основа 71 174,21 лв., издадена на А. В. S.R.O., банкови извлечения, които са представени с жалбата, потвърждение, подписано от Г. Г., че стоките са получени на адрес Brno-K. pole, Ч., копие от Фактура № [ЕГН]/19.10.2016 г. с данъчна основа 117 465,00 лв., издадена на А. S.R.O., ЧМР с печат на М.-Полша, P. list, и Фактура за транспорт № 147/10/2016/27.10.2017 г., издадена от полското дружество. Констатирано е, че във фактурата за транспорт не е посочен превозвач, нито маршрут /място на товарене и място на разтоварване/, дата на извършен транспорт. С жалбата по административен ред от страна на ревизираното дружество са представени банкови извлечения и потвърждение, подписано от Г. Г., че стоките са получени на адрес Brno-K. pole-Ч.

За декларираните тристранни операции с получател А. В. S.R.O. са представени копия от Фактура № [ЕГН]/20.02.2017 г. с данъчна основа 45 822,72 лв., Фактура № [ЕГН]/16.02.2017 г. с данъчна основа 45 97,87 лв., Фактура № [ЕГН] от 17.02.2017 г. с данъчна основа 90 215,02 лв. и Фактура № [ЕГН]/27.02.2017 г. с данъчна основа 95 792,20 лв., потвърждения за получаване на стоката от Г. И. Г. в Ч.. С жалбата са представени банкови извлечения. Представени са същото така и фактури от прехвърлителите по тристранните операции - А. М. Т. S.R.L., P. S.A.U., С. С. V. SAU и Т. АВ S. R. O., както и фактури, издадени от транспортните дружества [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

За декларираните тристранни операции с получател „А. S.R.O.“ са от страна на ревизираното дружество са представени копия от Фактура № [ЕГН]/16.12.2016 г. с данъчна основа 37 512,58 лв., Фактура № [ЕГН]/20.12.2016 г. с данъчна основа 85 737,08 лв., Фактура № [ЕГН]/06.12.2016 г. с данъчна основа 99 333,09 лв. и Фактура № [ЕГН]/14.12.2016 г. с данъчна основа 100 375,92 лв., стокони разписки за част от фактурите, както потвърждения за получаване на стоката от Г. И. Г. в Ч.. С жалбата по административен ред са представени също и банкови извлечения, както и потвърждения за получаването на стоките в Ч., които, обаче не са били представени в хода на ревизията. От страна на органите по приходите е установено още, че транспортните дружества, съгласно представените ЧМР, са [фирма] и [фирма], на които в хода на ревизията са извършени насрещни проверки.

От получен отговор по изпратена от българските органи по приходите Молба за административно сътрудничество до данъчната администрация на Ч. относно доставки към „А. S.R.O.“ в хода на ревизията е установено, че чуждестранният контрагент не е в контакт с данъчния администратор от м. 01.2017 г. Седалището му е „виртуален адрес“ и данъчната администрация не разполага с друг адрес и мястото на дейност. Установено е още, че данъчно задълженото лице „А. S.R.O.“ не е подавало данъчни декларации по ДДС от м. 01.2017 г. дори при връчена му призовка на данъчните органи. Стоките, изпратени от ревизираното дружество, не са нито декларирани, нито осчетоводени от чешкия търговец. В тази връзка от страна на ревизиращите е прието, че не може да бъде установено какви са извършените последващи продажби, респективно кой е извършил транспорта, кой е поръчал и заплатил транспорта, кой е собственик на използваните транспортни средства. В тази връзка от страна на ревизиращите органи не е установено каква е фактурираната и заплатена сума. Не са известни номер и титуляр на банковата сметка, по която е направено плащането. Посочено е, че дори не са представени доказателства за

плащане от трети лица. В хода на ревизията не са установени плащания по регистрираната банкова сметка на търговеца през 2017 г. Нито пък е установена информацията относно лицето, направило поръчката, как е направена тя и как е осъществен контактът между доставчика и клиента. Допълнително чешката данъчна администрация е информирала българските органи по приходите, че „A. S.R.O.“ е определено като „ненадежден данъкоплатец“, а от банковите извлечения не е установено плащане по доставките.

С молба за административно сътрудничество, подадена до данъчната администрация на Италия е извършена проверка относно доставки от „A. M. T. S.R.L.“ – прехвърлител по тристранните операции с посредник-ревизираното дружество, и получател „A. S.R.O.“. От страна на испанската данъчна администрация е изпратен отговор, в който е посочено, че дружеството „A. S.R.O.“ е непознато дружество за „A. M. T. S.“. Посочени са лица за контакт от [фирма] са Mr./M.. V. P., M. L. и B. I., както и, че стоките се изпращат директно от продавача на [фирма], а разходите за транспорта са били поети от ревизираното дружество. От страна на управителя на чуждестранното дружество е заявено, че никога не познава лице с имена Н. Д. – представляващ на „A. S.R.O.“.

Отново с молба за административно сътрудничество, подадена от българските ревизиращи органи до данъчната администрация на Испания, е извършена проверка във връзка с доставките от „P. S.A. U.“ – прехвърлител по тристранните операции с посредник ревизираното дружество и получател „A. S.R.O.“. В отговор на испанската администрация е посочено, че не е сключван договор между дружествата „P. S.A.U.“ и [фирма]. Посочено е, че контактът е поддържан чрез телефон или e-mail. Във връзка със сделките, поръчките са били извършени по телефона, търговските документи са доставяни чрез превозвача, който се е свързал с купувача. Посочено е, че стоките са били собственост на P. S.A.U, както и че са били складираны в негови хладилни камери. Същите са били продадени с предварително плащане по банков път, а транспортът е бил за сметка на клиента, а именно ревизираното дружество. От страна на управителя на чуждестранното дружество е заявено, че никога не е познава лице с имена Н. Д., в качеството си на представляващ на „A. S.R.O.“.

С молба за административно сътрудничество от българските органи по приходите, изпратена до данъчната администрация на Испания, е поискано съдействие и информацията относно доставките от „C. C. V. SAU“ – прехвърлител по тристранните операции с посредник ревизираното дружество и получател „A. S.R.O.“. С получения отговор от страна на испанската данъчна администрация е посочено, че контактът със [фирма] е извършен с и-мейл чрез търговския отдел. Като за лице за контакт е била посочена В. П.. Заявено е още, че дружеството няма взаимоотношения с лицето Н. Л. и дружеството A. S.R.O. Договорите са сключвани със [фирма] и са подписвани по e-mail. Поръчките също са правени по e-mail. Търговските документи са доставяни чрез превозвача, който е приемал стоките. Стоките са взети от помещенията на испанското дружество, защото условията за доставка са били F. /стоките се взимат от продавача/. Установено е, че мястото на доставка, посочено в ЧМР, е хладилен склад на Траскапитал, собственост на жалбоподателя. Установено е още, че плащането е извършено авансово чрез превод по банкова сметка, а транспортът на стоките е извършен от [фирма].

От българските приходни органи с молба за административно сътрудничество е изпратено искане до данъчната администрация на С. относно доставки, извършени

от „Т. АВ S.R.O.“. Съгласно получения отговор, стоките предмет на доставките са закупени от „N. D. F. A/S“, Д., с № DK20721537. Установено е, че „Т. АВ, S.R.O.“ е продало стоките на [фирма]. В отговора е посочено още, че представителят на дружеството „Т. АВ, S.R.O.“ се е срещнал със собственика на [фирма] в Германия, а по-късно в С.. Представляващият на Т. АВ, S.R.O. е заявил, че не е срещал лицето Н. Д. и не познава дружество А. S.R.O. Заявено е още, че транспортът е организиран от „Т. АВ S.R.O.“, тъй като се е предполагало, че ще е тристранна операция. „Т. АВ S.R.O.“ е взело контактите на превозвача от ревизираното лице. Относно стоките е посочено, че същите са натоварени в склад в Испания и са транспортирани до България. Документите са изпратени на „Т. АВ, S.R.O.“ по пощата и по e-mail.

От българската приходна администрация е изпратена още и молба за обмен на информация до Ч. относно „А. В. S.R.O.“, също получател по тристранни операции с посредник-ревизираното лице. От страна на чешката данъчна администрация е получен е отговор, съгласно, който е посочено, че стоките не са били декларирани, нито осчетоводени от чешкия търговец. Посочено е още, че от м. 01.2017г., данъкоплатецът не е подавал ДДС декларации, дори и при официални покани от администрацията. Не е установено извършвани ли са от „А. В.“ последващи продажби, респективно кой е извършил транспорта, кой е поръчал и заплатил транспорта, кой е собственик на използваните транспортни средства. Не е установено още каква е фактурираната и заплатена сума. Нито пък, че са известни номер и титulary на банковата сметка, по която е направено плащането. Не са установени плащания по регистрираната банкова сметка на търговеца през 2017 г. Няма информация относно лицето, направило поръчката, как е направена тя и как е осъществен контактът между доставчика и клиента. Допълнително чешката данъчна администрация е посочила, че адресът на дружеството е виртуален адрес /само за кореспонденция/, като на него не се развива никаква дейност, както и че от м. 01.2017 г. данъкоплатецът не е подавал ДДС декларации и същият е бил определен като „ненадежден данъкоплатец“.

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на лицата В. В. В., представляваща „А. В. S.R.O.“ и Н. Л. Д. – упълномощено лице на „А. В. S.R.O.“. В хода на насрещната проверка, В. В. е посочила, че преди около две години е закупила „А. В. S.R.O.“, като „прехвърлянето“ е било извършено в Ч. и всички документи са били на друг език и същата не е имала представа за тяхното съдържание. Заявила е, че няма представа за извършваната от това дружество дейност, както и че не са и предоставени никакви документи. В. В. е посочила още, че няма представа дали е предоставила пълномощни и на кои лица, като от датата на придобиване на чешкото дружество не е осъществявала дейност с това дружество.

От страна на Н. Л. Д. – упълномощено лице на „А. В. S.R.O.“ е посочено, че последният е подал декларации вх. № 14921/16.10.2018 год., с които е дал своето съгласие за разкриване на банкова тайна за наличността и операциите по сметка на „А. В. S.R.O.“. Заявил е, че е представил е копия от документи, за които органите по приходите са установили, че не са заверени надлежно, поради което са приели, че не представляват годно доказателствено средство.

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на транспортните дружества, в хода на които и във връзка със събраните доказателства, ревизиращите органи са приели, че е налице противоречие в събрания доказателствен материал. От страна на органите по приходите е прието, че не може да се докаже по безспорен начин

реалността на доставките и действителното получаване на стоките на територията на Ч. от „А. S.R.O.“ и „А. В. S.R.O.“. Органите по приходите са приели, че не е налице директно транспортиране на стоките, придобити от Т. АВ, S.R.O., А. М. Т. S.R., Р. S.A. U. и С. С. V. SAU, към А. В. S.R.O. И А. S.R.O.

В тази връзка от страна на ревизиращите органи е прието, че не са изпълнени изискванията на чл. 7 и чл. 15 от ЗДДС, за да са налице извършени от жалбоподателя вътреобщностни доставки и съответно тристранни операции с получатели „А. S.R.O.“ и „А. В. S.R.O.“.

Органите по приходите са приели още, че не е имало действително получаване на стоките на територията на Ч. по ВОД и тристранните операции. В същото време е установено, че ревизираното дружество е отписало стоките от своите активи и е отчело приходи от тяхната продажба. В тази връзка и на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС за извършените тристранни операции и ВОД с получатели А. S.R.O. и А. В. S.R.O. е начислен ДДС общо в размер на 157 883,13 лв. за данъчни периоди м. 10.2016 м., 12.2016 г., м. 02.2017 г. и м. 03.2017 г.

В хода на ревизията от ревизираното дружество е предоставен Договор за наем от 21.03.2016 г., сключен между [фирма], в качеството му на наемодател, и „В. ПОД М.-Ч.“, в качеството му на наемател. Съгласно този договора, наемодателят се е задължил да предостави на наемателя до 200 палето-места по предварителна заявка в своя склад, находящ се в [населено място],[жк], [улица], при условията на конкретен температурен режим от 0 до +6 градуса. Уговорена е наемната цена в размер на 10 000,00 евро /месечно без включен ДДС/. Относно приемането и предаването на стоките е уговорено, че същото се извършва с приемо-предавателен протокол и други удостоверителни документи, надлежно заверени от упълномощени представители на двете страни. Договорът влиза в сила от датата на неговото подписване. Към същия е представен е Анекс от 31.03.2016 г., съгласно който Договорът за наем от 21.03.2016 г. влиза в сила от 01.01.2017 г., като останалите клаузи по договора са останали непроменени.

В тази връзка [фирма] е издало на „В. ПОД М.“ фактури с номера № [ЕГН]/06.10.2017 г. на стойност 20 000,00 евро или 39 116,60 лв. и №[ЕГН]/10.10.2017 г. на стойност 20 000,00 евро или 39 116,60 лв., в които ревизиращите органи са установили, че не е посочено законово основание за неначисляване на данък. Органите по приходите са установили още, че фактурите са с предмет на доставка логистика, транспорт и съхранение за м. 01.2017 г., м. 02.2017 г., м. 03.2017 г. и м. 04.2017 г. съгласно сключения договор.

След анализ на събраните в хода на ревизията документи е установено още, че отдадените под наем на „В. ПОД М.“ 200 палето-места са свързани с недвижим имот, а именно склад в [населено място], който се намира на територията на Република България. Органите по приходите са посочили, че съгласно чл. 45 от Директива 2006/112/ЕС на Съвета на ЕС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато същата е свързана с недвижим имот, е мястото където се намира имотът. Съгласно чл. 43 от Директивата мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност или има постоянен обект, от който се извършва доставката, а в случаите, когато няма такова място или обект - мястото на неговото постоянно или обичайно пребиваване. В чл. 2 от ЗДДС е регламентирано, че на облагане с данък върху добавената стойност подлежат всички облагаеми доставки на услуги, които са с място на изпълнение на територията на



страната и не са с предмет на освободени доставки. От страна на ревизиращите е посочено, че мястото на изпълнение на извършените доставки /наем на складова площ/ е мястото, където се намира недвижимият имот, в случая складът в [населено място]. Прието е още, че спорните услуги попадат в хипотезите на чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС.

В тази връзка е посочено, че мястото на изпълнение на доставки на услугите е на територията на страната и за [фирма], в качеството му на регистрирано по ЗДДС лице, е възникнало задължение за начисляване на данък добавена стойност на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС за всеки период. Органите по приходите са приели, че на основание чл. 82, ал. 1 от ЗДДС данъкът е изискуем от регистрираното по този закон лице – доставчик по облагаема доставка. Предвид това на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС е прието, че жалбоподателят дължи месечно ДДС за извършените облагаеми доставки /отдадени под наем 200 палето-места/ в склад, находящ се в [населено място], общо в размер на 11 734,98 лв., за периодите м. 01.2017 г., м. 02.2017 г. и м. 03.2017 г.

***При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:***

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена през 2014 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

В хода на ревизионното производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя [фирма] е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, връчено по електронен път на 23.05.2018 г., в отговор на които са представени доказателства. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците на ревизираното лице, като на последните са връчени ИПДПОЗЛ, а за резултатите от проверките са съставени съответните протоколи, за констатациите и данните от информационната система на НАП за съответния доставчик. На основание чл. 47 от ДОПК са издадени искане за извършване на действия от други контролни органи /ИИДДКО/, свързани с изясняване на факти и обстоятелства в хода на ревизията, подробно описани в РД. В хода на ревизионното производство са изпратени молби за административно сътрудничество до Ч., С., Испания и Италия. На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са

издадени искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица, свързани с изясняването на посочените в исканията факти и обстоятелства, подробно описани в РД.

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕП, по делото са представени на хартиен и електронен носител заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство № 2222518002757-091-001/07.05.2019 г. спрямо [фирма] /в несъстоятелност/. Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги (преди Закон за електронния документ и електронния подпис, изм. ДВ, бр. 85 от 2017 г.), Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО/ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г., наричан по-нататък "Регламент /ЕС/ № 910/2014"/.2/доп., ДВ, бр. 85 от 2017 г./.

Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА, съгласно ЗЕДЕП, чл. 3, ДВ. бр. 34 от 06.04.2001 г. - Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕП, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕП (изм., ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011г.), Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕП, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и

върчени на ревизираното дружество по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 от ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕП, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ (частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен) може да бъде оспорена по реда на чл. 193 от ГПК и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕП се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От извършената справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/services/certificate-search> се установява, че лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР, РА, РД към съответните дати са притежавали валиден електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Л. К. К. – Началник на отдел „Ревизии и проверки“, Дирекция СДО при ТД на НАП, [населено място], както че И. Д. И.-Д. – ръководител ревизията и К. И. Н., служители и органи по приходите в ТД на НАП – С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и същият не е нищожен.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК.

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

**По отношение на допълнително определения данък при декларираните ВОД към А. S.R.O. и А. В. S.R.O. и тристранни операции, Съдът намира жалбата за неоснователна, поради следното:**

Легалната дефиниция за тристранна операция се съдържа в чл. 15 от ЗДДС, определящ я като доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки А, Б и В, за които са налице едновременно следните условия: 1. регистрирано лице в държава членка А (прехвърлител) извършва доставка на стока на лице, регистрирано в държава членка Б (посредник), което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в държава членка В (придобиващ); 2. стоките се транспортират директно от А до В; 3. посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В; 4. придобиващият начислява ДДС като получател по доставката. По аргумент от чл. 17, ал. 3 от ЗДДС, мястото на изпълнение при доставка на стока от посредник в тристранна операция до придобиващ в тристранна операция е държавата членка, където придобиващият в тристранната операция е регистриран за целите на ДДС. С нормите на чл. 7, ал. 5, т. 6 ЗДДС и чл. 13, ал. 4, т. 6 от ЗДДС, тристранната операция не е нито ВОП, нито ВОД, като нормата на чл. 62, ал. 5 ЗДДС сочи, че независимо от ал. 2, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, когато са налице едновременно следните условия: 1. посредникът в тристранна операция придобива стоките под идентификационния си номер по чл. 94, ал. 2; 2. лицето по т. 1 осъществява последваща доставка на стоките до придобиващия в тристранната операция; 3. лицето по т. 1 издаде фактура за доставката по т. 2, отговаряща на изискванията на чл. 114, в която посочи, че е посредник в тристранната операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия в тристранната операция; 4. лицето по т. 1 декларира доставката по т. 2 във VIES-декларацията за съответния данъчен период. В чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС са посочени документите, с които трябва да разполага посредникът в тристранната операция. Сред тях, освен фактури и VIES-декларация за съответния данъчен период, е посочено и писмено потвърждение от придобиващия в

тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница. В алинея 3 на чл. 9 се съдържа законова фикция, съобразно която в случай, че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2 до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от закона би станал изискуем се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника. Съгласно чл. 114, ал. 4 от ЗДДС, когато регистрирано лице - посредник в тристранна операция, документира извършена доставка на стоки до придобиващия в тристранната операция, като основание за неначисляване на данък във фактурата се посочва "чл. 141 2006/112/ЕО". При недоказаност на място на изпълнение в държавата-членка на придобиващия по тристранната операция, т.е. в случай, че посредникът не се е снабдил с необходимите документи, доказващи обстоятелства по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС, се счита, че вътреобщностното придобиване е с място на изпълнение на територията на страната и данъкът за ВОП става изискуем от посредника, който следва да отрази в дневника си за покупки фактурата, издадена от прехвърлителя в тристранната операция.

Съгласно разпоредбата на чл. 7 от ЗДДС, ВОД се определя като доставка на стоки, изпратени или транспортирани от или за сметка на доставчика – регистрирано по ЗДДС лице, или получателя от територията на страната до територията на друга държава-членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. За да бъде удостоверено извършването на ВОД, доставчикът следва да разполага с посочените документи в чл. 45 от ППЗДДС. Ако от своя страна доставчикът не се снабди с тях до края на календарния месец, следващ месеца, през който данъкът по ВОД е станал изискуем, той следва да приложи данъчна ставка 20%, като начисли данък с протокол, който се издава в 15-дневен срок, считано от последния ден на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът е станал изискуем.

За прилагането на режима на ВОД се изисква да са налице кумулативно въведените в закона условия: доставчикът да е регистрирано по ЗДДС лице на територията на страната; получателят да е регистрирано лице за целите на ДДС в друга държава членка; стоките - предмет на доставката, да бъдат транспортирани от територията на страната до територията на друга държава членка; доставката да е възмездна. Документите, с които се удостоверява извършването на ВОД и прилагането на режима, са определени в нормата на чл. 45 от ППЗДДС.

Разпоредбата на чл. 45 от ППЗДДС, определя, че доставчикът следва да разполага с документ за доставката /фактура/ и документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка в два варианта, в зависимост от наличието на съответните хипотези: а/ транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на другата 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; 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.

От друга страна обаче, доколкото доказателствата, които законодателят е предвидил като необходими и достатъчни за удостоверяване на обстоятелството за фактическото напускане на предмета на доставката извън територията на страната, са нормативно определени, изводът за липса на реална вътреобщностна доставка може да бъде направен само след комплексно изследване на обстоятелствата, свързани с лицето, сочено като получател на ВОД. Единствено в хипотезата, при която органът по приходите обори доказателствата на доставчика /фактури и транспортни документи или писмено потвърждение от получателя/, доставката следва да третира като такава с място на изпълнение на територията на страната, съответно, ако е облагаема - да начисли данък в размер на 20%. В конкретния случай, административният орган подробно е изследвал горепосочените условия, обуславящи в своята кумулативност хипотезата на тристранни операции, в резултат на което обосновано е приел същите за недоказани.

Не се спори, а видно от ревизионната преписка е, че ревизираното дружество е представило копия на процесните фактури за извършените ВОД и тристранни операции, както и транспортни документи – ЧМР, потвърждения от получателите по ВОД и тристранните операции. Но, притежаването на фактури за декларираните ВОД и тристранни операции, респективно тяхното осчетоводяване само по себе си не е достатъчен факт, за да се приеме, че са извършени действително облагаеми доставки със ставка 0%. От съществено значение във връзка с цитираните законови разпоредби е и фактът за чия сметка е реализиран транспортът на стоките, предмет на процесните доставки.

От анализа на доказателствата, представени в хода на ревизията, Съдът установява за безспорно установено, че стоките са предадени от ревизираното лице, в качеството му на доставчик, за транспортиране до Ч. на изброените във фактическата част на съдебния акт транспортни дружества. В тази връзка и с оглед доказване на този факт са представени издадени фактури за осъществен транспорт и ЧМР, респективно и потвърждения за получаването на стоките от чуждестранните контрагенти в Ч.. Следователно в този случай, доколкото транспортът е извършен от трето лице за сметка на доставчика, документът, доказващ изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, е транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка.

Правната регламентация на международната товарителница е уредена в **Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки /С./**, ратифицирана с Указ №1143 на Държавния съвет от 29.07.1977 г., ДВ, бр. 61 от 05.08.1977 г. в сила за България от 18.01.1978 г. В приложното поле на тази конвенция попадат договорите за автомобилен превоз на стоки, когато мястото за приемане на стоката за превоз и предвиденото място за доставянето ѝ се намират в две различни държави, от които поне едната е договарящата се страна.

Съгласно разпоредбата на чл. 4 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки, договорот за превоз на стоки се установява с

товарителница. Липсата, нередовността или загубата на товарителницата не засягат нито съществуването, нито действието на договора за превоз. Нормата на чл. 9 от същата конвенция, определя, че товарителницата удостоверява до доказване на противното, условията на договора и получаването на стоката от превозвача. Следователно и при тълкуване на цитираните разпоредби, товарителницата по своята същност представлява превозен документ, удостоверяващ наличие на сключен договор за превоз с цел създаване на яснота в превозните правоотношения, който придружава товара от момента на натоварването до момента на разтоварването на стоката. Международната автомобилна товарителница се издава от превозвачи, притежаващи лиценз за международен превоз на товари, който се издава съгласно чл. 29 от Закона за автомобилните превози и Глава II от **Наредба №3 на Министерството на транспорта**. Съгласно разпоредбата на чл. 5 от конвенцията, 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, като първият екземпляр се предава на изпращача, вторият придружава стоката, а третият се задържа от превозвача.

В конкретния случай, обаче се констатират редица несъответствия между представените ЧМР и писмените потвърждения от А. S.R.O. и А. В. S.R.O., касаещи получаването на стоките на територията на Ч.. Във Фактура № [ЕГН] от 14.12.2016 г. с получател А. S.R.O. е посочено, че е включен транспорт до Ч., като цена на транспортната услуга е посочена 0 лева. Към спорната фактура е приложена стокова разписка, в която липсва посочено място на получаването на стоките. За извършване на транспортната услуга в хода на ревизията е представена Фактура №[ЕИК]/14.12.2016 г., издадена от [фирма]. Видно от същата е, че в нея е отбелязан видът на извършената транспортна услуга Испания-Ч.. От представеното писмено потвърждение от А. S.R.O. и по-конкретно от Г. Г., в качеството си на упълномощено лице, е посочено, че стоките са получени на адрес Brno-K. pole-Ч. на 14.12.2016 г. От друга страна видно от представената товарителница е, че е посочено, че стоките са получени в [населено място] на същата дата и от същия автомобилен превозвач са превозени до Ч., като във втората представена товарителница е посочено, че стоката е получена в Ч.. Във Фактура №[ЕИК]/06.12.2016 г. пък е посочено, че стоките се превозват не от страна-членка на ЕС, а от Република България с изпращач ревизираното дружество и клиент А. S.R.O., като в същото време това е декларирано като тристранна операция, а в представената фактура, издадена от транспортното дружество [фирма] е посочена дестинация Испания-Ч.. Относно останалите фактури №[ЕИК]/16.12.2016 г., №[ЕИК]/20.12.2016 г., № [ЕГН]/10.03.2017 г. пък се установява, че е посочен отново товарен пункт С., което от своя страна е в противоречие с посочените дестинации по фактурите, издадени за извършените транспортни услуги.

Липсата за реалност на процесните доставки се подкрепя също и от факта, че сочените получатели по процесните вътреобщностни доставки и тристранни операции А. S.R.O. и А. В. S.R.O. не са декларирали извършения към тях доставки, т.е. не са се задължили с плащане на изискуемия ДДС, както и констатацията на органите от чешката приходна администрация, че лицата не са извършвали реална търговска дейност, не разполагат с декларирани търговски обекти и офисите, на чиито адреси са регистрирани са „виртуални“.

Отделно от тези факти, но имащо значение за удостоверяване реалността на доставките е, че получателят на стоките по тристранните операции и ВОД, Г. Г., в качеството си на упълномощено лице на А. S.R.O., в хода на извършената му насрещна проверка не потвърждава получаването на стоките на територия на Ч.. Представлящата на А. В. S.R.O. В. В. В. пък посочва, че е закупила А. В. S.R.O., като „прехвърлянето“ е извършено в Ч. и всички документи са били на друг език и тя дори не е запозната с тяхното съдържание.

Не без значение е и обстоятелството, че самите прехвърлители по извършените тристранни операции отричат да са запознати, че стоките са доставени на А. S.R.O. и А. В. S.R.O. в Ч., както и да са имали някакви търговски взаимоотношения в упълномощеното лице на А. В. S.R.O. - Н. Н..

Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство от страна на жалбоподателя се представиха доказателства като вид на стоките предмет на спорните доставки, респективно доказателства, отразяващи тяхното количество при изписването им от склада на ревизираното дружество. А, от друга страна в хода на ревизията е установено, че воденото от жалбоподателя счетоводство не дава възможност да се осигури необходимата проследимост и да бъде установено, че реалните получатели на стоките са действително А. S.R.O. и А. В. S.R.O.

Съгласно разпоредбата на чл. 170 от АПК, регламентираща разпределението на доказателствената тежест, в тежест на ревизираното дружество бе да установи съществуването на фактическите основания, свързани с благоприятните за него правни последици. С оглед на това, когато спорът е за ползване на нулева данъчна ставка за осъществени ВОД и тристранни операции, претендиращият да ползва това право данъчен субект, следва да установи по пътя на пълното и главно доказване факта на предаване и натоварване на стоката и факта, а именно, че същата е напуснала територията на страната и е пристигнала на територията на друга държава членка на ЕС.

В тази връзка и предвид процесуалното поведение на дружеството-жалбоподател, респективно, както и въз основа на представените в хода на ревизията писмени доказателства, следва да се посочи, че макар товарителниците да съдържат от формална страна всички законоизискуеми реквизити, не се доказва по безспорен начин физическото напускане от територията на Република България на конкретно описаните в тях стоки и тяхното получаване на територията на Ч., в това число и прехвърлянето на правото на собственост на посочените във фактурите контрагенти - А. S.R.O. и А. В. S.R.O.

Съгласно практика на Съда на ЕС и по-конкретно Решение по дело С-409/04 Т./ на С., е необходимо доставчикът да удостовери, че е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, т.е. положил е грижата на добър търговец, за да се увери, че осъществяването от него ВОД не водят до участие в данъчна измама. В практиката дори е възможно една нереално осъществена доставка да бъде изцяло документално обоснована. Следователно само с притежаване на уредените в ППЗДДС документи не е достатъчно да се установи реалност на извършена доставка. В този смисъл е и Решение на С. по дело С-273/11 /М. Г. К./, в което изрично е посочено, че се „допуска при обстоятелства като разглежданите в главното производство на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване на вътреобщностна доставка, при условие че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването или че е знаел или е трябвало



да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама“.

В хода на административното оспорване на ревизионния акт, решаващият орган е приел, че дружествата А. S.R.O. и А. В. S.R.O., получатели по процесните тристранни операции и ВОД, са поставени между чуждестранните контрагенти, прехвърлителите по тристранните операции и реалния придобиващ, ревизираното дружество, в една поредица от действия, довели до отклонение от облагане с ДДС. Прието е, че това отклонение от облагане има за цел [фирма] (в несъстоятелност) да си самоначисли ДДС за извършените ВОП, като същевременно декларира, че стоките, предмет на тези ВОП, не се потребяват в страната, а са предмет на ВОД, както и че по този начин е постигнато целеното отклонение от данъчно облагане, като не се начислява ДДС по тристранните операции и ВОД.

По тези факти, настоящият съдебен състав намира за недоказан факта на транспортиране на стоките, съгласно представените фактури и товарителници към тях.

Представените в хода на ревизията потвърждения за получаване на доставката не може да се третира като официален удостоверяващ документ, тъй като същите не доказват релевантни факти, тоест касае за частни документи, свързани с транспортирането на стоките, като една от възможните индикации за доставка. Във връзка със всичко изложено съдебният състав намира, че по делото липсва голям по съдържание документ, удостоверяващ наличието на предпоставките по чл. 9, ал. 2, т. 4 от ПЗДДС.

Неизпълнението дори и само на този формален критерий е достатъчно основание в тежест на жалбоподателя да бъде начислен ДДС за ревизирания период по повод на разглежданите тристранни операции.

Действително съобразно разпоредбата на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС регламентира ВОД и това е доставка на стока от лице 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. ВОД са облагаеми със ставка нула съгласно чл. 53, ал. от 1 ЗДДС.

На следващо място спорният въпрос между страните касае обстоятелство в условията на кумулативност или в условията на алтернативност се прилагат разпоредбите на чл.62, ал.3 и чл.62, ал.5 ЗДДС. За да бъде даден категоричен отговор на този въпрос изследвани следва да бъдат нормите на самата Директива 112/2006 ЕО (Директивата за ДДС), които чрез чл.62 и сл. ЗДДС и чл.9 ПЗДДС са били транспонирани от националния ни законодател. На първо място, член 141 от тази директива може да се приеме, че урежда елемент от общия механизъм за освобождаване на вътреобщностните придобивания от ДДС. Съгласно член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от тази директива на облагане с ДДС подлежи възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка от данъчнозадължено лице в това си качество. В член 20, алинея 1 от въпросната директива „вътреобщностно придобиване на стоки“ е определено като „*придобиването на правото на разпоредба като собственик на движима материална вещь, изпратена или превозена до лицето, придобиващо стоките от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превозът на стоките*“. В

член 42 от Директивата за ДДС се урежда особеният случай на придобиването за нуждите на последваща доставка, както в член 141, буква б) от тази директива. Съгласно член 40 от същата Директива за място на вътреобщностно придобиване на стоки, тоест за място на облагане на сделката, *„се счита мястото, където завършва изпращането или превозът на стоките за лицето, което ги придобива“*. Съгласно т.23 от Решение С-409/04, Т. и др. от 27 септември 2007 г., *„вътреобщностната доставка на стока и вътреобщностното ѝ придобиване представляват в действителност една и съща икономическа операция, въпреки че последната създава различни права и задължения както за страните по сделката, така и за данъчните органи на съответните държави членки“*. Според изводите на съда по Решение С-245/04 от 6 април 2006 г. Е. Н. Eder, всяко вътреобщностно придобиване, обложено в държавата членка, в която пристигат изпратените или превозените на територията на Общността стоки по силата на член 28а, параграф 1, буква а), първа алинея от Шеста директива (*в момента член 2, параграф 1, буква б), подточка i от Директивата за ДДС*), съответства на освободена доставка в държавата членка, в която започва посоченото изпращане или превозване, в изпълнение на член 28в, А, буква а), първа алинея от същата директива (*в момента член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС*). В този смисъл, според т.т. 24 и 25 от споменатото решение Т., от горното следва, че *„освобождаването на вътреобщностна доставка, съответстваща на вътреобщностно придобиване, позволява да се избегне двойното данъчно облагане, а следователно и нарушаването на принципа на данъчен неутралитет, присъщ на общата система на ДДС“*. И отново там в т.40 се говори за това, че *„при такива положения е ставало въпрос за това, при липсата на специална разпоредба, да се определят условията за прилагане на принципа на освобождаване на вътреобщностната доставка, за да „се постигне по несложен начин преследваната цел [...], а именно прехвърлянето на данъчния приход в държавата членка, в която се извършва крайното потребление на доставените стоки“*, и да се **„гарантира ясно разграничение на данъчния суверенитет на съответните държави членки“**.

Съотнесено към конкретния случай може да се каже, че тристранната операция чисто механично е сбор от вътреобщностна доставка за продавача, вътреобщностно придобиване за получателя и едновременно вътреобщностно придобиване и вътреобщностна доставка за посредника. В този случай освобождаването на посредника от тежестта да понесе дължимото върху стоката ДДС като получател по ВОД е основателно и обосновано единствено и само в случаите, в които е доказано на първо място пристигането на стоките в третата страна и на второ това, че данъчната тежест е понесена там, ирелевантно дали от това лице (посредник) или от третото лице по тристранната операция, тъй като в случай на действително доставяне на стоките в Ч., там ще се извърши крайното им потребление поради което данъчната тежест следва да бъде понесена от крайния потребител там, а данъчната облага да бъде получена именно от тази държава. В противен случай на общо основание посредникът, като страна по първата ВОД и като получател по ВОП, чието седалище и място на търговска дейност е в България, следва да понесе данъчната тежест, по мястото на ДДС регистрацията, освен ако докаже, че е заплатил ДДС в държавата по пристигане на стоките.

Т.е. в крайна сметка за мястото на облагане и за правилно установяване на задълженото да понесе данъчната тежест на ДДС лице следва да бъде надлежно установено пристигането на стоката и на второ място начисляването на данъка в страната на получаване на стоките, (ирелевантно дали е платен или не). Това

изискване се съдържа в член 42 и член 141, буква д) от Директива 2006/112 ЕО. Ако не е изпълнено, трябва да се приложи член 41 от тази директива. Условието е формулирано по следния начин: „освен ако лицето, придобиващо стоките, [не докаже] че ДДС е бил приложен за [...] придобиване[...] в съответствие с член 40“. Крайната цел е да се направи „необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка“ в държавата членка, в която пристигат стоките, доколкото там те ще бъдат изконсумирани от крайния потребител, който следва да понесе данъчната тежест - т.29 на дело С-146/05, С. и т.61 от решението по дело С-273/11 М.-Г..

Всичко изложено по - горе идва да покаже, че ал. 3 на чл. 62 да урежда самостоятелната хипотеза на т.нар. в правото и търговията верижна операция, в която платец на ДДС в Ч. ще бъде българският получател по първото ВОП, докато ал. 5 урежда т.нар. тристранна (в английския вариант триъгълна операция), когато задължено да декларира ДДС лице е получателят по условното второ ВОП по тристранната операция, т.е. има основание да се смята, че за двата вида операции държавата е въвела различен стандарт на доказване във фазата на деклариране на горните обстоятелства. Логиката е, че по ал. 3 на чл. 62 от ЗДДС, данъчната тежест в страна по пристигане на стоката се носи от условно казано вносителя (в случая нашият жалбоподател) и затова е логично той да притежава подобен документ от данъчната администрация на тази страна, докато в хипотезата на ал. 5 на чл. 62 от ЗДДС данъчната тежест е върху третата страна (получател по тристранната операция), а условно нареченият вносител (посредник по тристранната операция) там не е страна по това данъчно правоотношение, поради което няма как да притежава подобно потвърждение.

В крайна сметка и двата случая визират изключения от правилото, транспонирано в разпоредбата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, а именно че при условно казано първото ВОП придобиващото лице (в случая посредника-жалбоподател) поема данъчната тежест в държавата по своята ДДС регистрация. Логиката и на двете изключения е то да бъде освободено единствено и само в случаите, в които данъчната тежест е била поета на друго място, (както бе уточнено по-горе или от самия него в хипотезата на чл.62, ал.3 ЗДДС или от следващото поред лице в хипотезата на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС), като стандартът на доказване е различен в двете хипотези според задължения да начисли и плати ДДС субект.

В тази връзка разпоредбите на чл. 62, ал. 3 и ал. 5 от ЗДДС при деклариране на операциите пред данъчните администрации изискват различни по вид доказателства, каквато е тезата и на жалбоподателя, когато обаче се касае за съдебен спор, доколкото съдът се произнася по съществуващото на самия спор, всички релевантни факти и обстоятелства подлежат на доказване с годни и допустими доказателствени средства на общо основание.

В тази връзка релевантните доказателства за установяване на действително наличие на тристранна операция са всички тези, с които може да бъде установено, както действителното пристигане на стоката в третата за първоначалния ВОП държава, така и факта на издаване на фактура от посредника на получателя по тристранната операция, така и това, че след като е получил издадените фактури и е наясно, че следва да поеме данъчната тежест, вътреобщностното придобиване на стоките действително е било обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им.

Обратното би значело въвеждане за едно от двете изключения от главното правило по

чл. 62 от ЗДДС на стандарт на гаранции и защита по-нисък от този по другото. Горният извод се извежда пряко и от определението за тристранна операция, дадено в нашия закон в разпоредбата на чл. 15 от ЗДДС, т.4, който като необходимо условие за наличието на тристранна операция поставя това „**придобиващият да е начислил ДДС като получател по доставката**“. Т.е. не е ли начислил той ДДС и непритежава ли посредникът годно, съответстващо на правилата на националния ни закон, потвърждение на получаването на стоките, издадено от получателя към момента на получаването им, (а не по-късно) последното следва да се поеме от посредника в качеството му на придобиващ по ВОП, по мястото на търговска дейност и данъчна регистрация - чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, (освен ако докаже, че стоките са пристигнали в другата държава и там той, ако не третото лице по тристранната операция, е начислил ДДС). В настоящото производство категорични доказателства в тази насока липсват. Напротив, видно както от официалния отговор на Данъчната администрация на Р. Италия, според който липсват регистрирани подобни документи (фактури), така и поради липсата на доказателство, за наличие у жалбоподателя на автентични потвърждения в оригинал, изходящи от D. S., издадени към момента на доставяне на стоките и не на последно място поради липсата на годни да установят изобщо пристигането на стоката в Ч. доказателства, както и това, че ВОП е обложено в държавата на пристигане на стоките (която и да е тя, ако стоката в крайна сметка е пристигнала в друга държава), Съдът приема, че липсват доказателства както за пристигане на стоката в Ч. (а, такива косвени могат да бъдат дори платени винетни такси и стикери от превозвача, тахошайби на шофьорите, извършили превоза на съответните дати, такси за паркинг по маршрута и т.н.), така и за това ДДС да е бил начислен някъде другаде и следва на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС да се поеме от жалбоподателя на данъчната територия на Република България.

Поради липсата на всички изискуеми според разпоредбата на чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС и чл. 62, ал. 5 или ал. 3 от ЗДДС, предпоставки следва логичният извод, че налице е било основание за постановяване на спорния РА.

С оглед на изложените по-горе мотиви, Съдът счита за обоснован извода на органа по приходите, че по процесните фактури не се установява да са били реално доставени стоки, тоест липсват реално извършени ВОД по посочените фактури, по която причина правилно допълнително е доначислен ДДС на основание чл. 82 вр. чл.86, ал.2, във вр. с чл. 66, ал.1, чл. 67, ал. 1 и чл. 26 от ЗДДС във връзка с непризнати вътреобщностни доставки. Следователно жалбата в тази част следва да бъде отхвърлена, а РА в тази част потвърден като правилен и законосъобразен.

**Във връзка с представения в хода на ревизията от страна на жалбоподателя Договор за наем от 21.03.2016 г., сключен с В. ПОД М.-Ч., в качеството му на наемател:**

Както се посочи по-горе във фактическата част от съдебния акт, съгласно представения договор наемодателят (ревизираното дружество) се е задължил да предостави на наемателя (чешкото дружество) до 200 палето-места по предварителна заявка в свой склад, находящ се в [населено място],[жк], [улица], при условията на конкретен температурен режим от 0 до +6 градуса, с уговорена наемна представен Анекс от 31.03.2016 г., съгласно който договора за наем от 21.03.2016 г. влиза в сила от 01.01.2017 г. В тази връзка [фирма] е издало на „В. ПОД М.“ две фактури, в които не е посочено законово основание за неначисляване на данък.

От представените в хода на ревизията фактури се установява, че същите са с предмет

на доставка – логистика, транспорт и съхранение за м. 01.2017 г., м. 02.2017 г., м. 03.2017 г. и м. 04.2017 г., съгласно договора. Предвид това е прието от страна на приходните органи е прието, че мястото на изпълнение на извършените доставки /наем на складова площ/ е мястото, където се намира недвижимият имот, а именно складът в [населено място] и услугите попадат в хипотезите на чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС. В тази връзка и на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС за извършените облагаеми доставки /отдадени под наем 200 палето-места в склад, находящ се в [населено място]/ е начислен ДДС общо в размер на 11 734,98 лв., за периодите м. 01.2017 г., м. 02.2017 г. и м. 03.2017 г.

Съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 4 от ЗДДС, мястото на изпълнение на доставка на услуга е 1. мястото, където се намира недвижимият имот, когато услугата е свързана с недвижимия имот, включително при: а/ предоставянето на права за ползване, на експертни услуги или услуги на посредници, свързани с недвижимия имот; б/ услуги по подготовка и координация на строителните работи, свързани с недвижимия имот, като архитектурни, инженерни, надзорни и други и в/ настаняване в хотели, къмпинги, караванни паркове, ваканционни паркове и други подобни. Предвид цитираната законова разпоредба, доставката на услуга по отдаване под наем на недвижим имот е с място на изпълнение там, където се намира недвижимият имот, а именно на територията на Република България.

С оглед осигуряване на еднакво данъчно третиране на доставките на услуги, свързани с недвижими имоти, с Регламент за изпълнение №1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 г. за изменение на Регламент 282/2011, е дадена легална дефиниция за „недвижим имот“ и са регламентирани услугите, свързани с недвижими имоти. В чл. 13б от Регламент 1042/2013 е дадено легалното определение за „недвижим имот“, като същото е аналогично дадено в нормата на т. 82 от параграф 1 на ДР на ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл. 31а от посочения Регламент, доставките на услуги са свързани с недвижим имот, когато имат достатъчно пряка връзка с недвижим имот или са насочени към недвижим имот с цел правно или физическо изменение.

От друга страна допълнителни разяснения във връзка с услугите, свързани с недвижими имоти, са дадени в Обяснителните бележки на Европейската комисия относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти /Регламент за изпълнение /ЕС/ № 1042/2013 на Съвета/.

Съгласно разпоредбата на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

С оглед цитираната норма, облагаема е всяка доставка, свързана със земя и сгради, за която изрично не е посочено в ЗДДС, че има характер на освободена. Доставките, определени като освободени, са изчерпателно изброени в глава трета „Освободени доставки и придобивания“ от ЗДДС. Като освободена доставка в ЗДДС е посочена доставката на услуга по отдаване под наем на сграда или на част от нея за жилище на физическо лице, което не е търговец - чл. 45, ал. 4 от ЗДДС. Съгласно представените документи доставката на услуга по отдаване под наем до 200 палето-места не попада в изключението по чл. 45, ал. 4 от ЗДДС, поради което е същата представлява облагаема доставка по своя характер. По аргумент на същата норма на чл. 45, ал. 4 от ЗДДС

(според, която както се посочи по-горе, освободена доставка е отдаването под наем на сграда или на част от нея за жилище на физическо лице, което не е търговец), отдаването под наем на сграда или на част от нея на лица, извършващи стопанска дейност, е именно облагаема доставка по ЗДДС.

Следователно отдаването под наем на процесния имот представлява облагаема доставка, която формира облагаем оборот по смисъла на ЗДДС, поради което Съдът намира изводите на органите по приходите за правилни. Следователно правилно органите по приходите са определили, че на основание чл. 82, ал. 1 от ЗДДС, данъкът е изискуем от ревизираното дружество, в качеството му на регистрирано по ЗДДС лице и същото следва да го начисли на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Съдът намира за правилни изводите на органите по приходите, че е приложима нормата на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС, изр. първо относно доставка с периодично изпълнение, с изключение на доставките по чл. 6, ал. 2 от същия закон. Това следва пряко от уговорената месечна наемна цена, респективно срока на заплащането и до 10-то число на предходния месец.

Предвид изложеното, правилно органите по приходите правилно са начислили ДДС за месеците от м. 01.2017 г. до м. 03.2017 г., поради което РА и в тази част следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен, а жалбата отхвърлена като неоснователна.

По изложените съображения жалбата в цялост е неоснователна. При този изход на делото на основание чл. 161 от ДОПК се дължи претендираното от процесуалния представител на ответника юрисконсултско възнаграждение в размера до минималното възнаграждение за един адвокат, което Съдът определя на 4 612.76 лева /четири хиляди шестстотин и дванадесет лв. и 76 стотинки/.

***По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, I-во отделение, 43-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,***

**Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] (в несъстоятелност), [ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [улица], ет. 2, ап. 2, представлявано от С. Н. – управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22222518002757-091-001/07.05.2019г., издаден от Л. К. К. на длъжност Началник отдел „Ревизии и проверки“, Дирекция СДО, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и И. Д. И. – Д. на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП [населено място] – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение №1286/25.07.2019г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], с която са установени задължения в размер на 169 618.12 лв. главница, със съответните лихви за забава в размер на 38 658.01 лв. за данъчни периоди: м. Октомври 2016 г. и от м. Ноември 2016г. до м. Март 2017г.

**ОСЪЖДА** [фирма] (в несъстоятелност), ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [улица], ет. 2, ап. 2, представлявано от С. Н. – Управител да заплати на Национална агенция по приходите - дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 612.76 лева /четири хиляди шестстотин и дванадесет лв.

и 76 стотинки/.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

**СЪДИЯ:**