

# РЕШЕНИЕ

№ 783

гр. София, 09.02.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав**, в публично заседание на 17.01.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Евгени Стоянов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **8615** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ЕН ПИ СИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица][жилищен адрес] представлявано от Н. А. П., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220621001441-091-001 от 10.01.2022 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията и М. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1065/06.07.2022 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ – С..

Жалбоподателят твърди, че РА е необоснован и издаден в нарушение на материалния закон. Сочи, че в хода на ревизионното производство са представени доказателства, които да обосноват реалността на вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоки към WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O., VIN № CZ06365400-Ч.. Поддържа, че с цел рискът от транспортирането на стоката да премине върху купувача още при натоварването и в складовете на доставчика между страните е била налице уговорка, която е предвиждала стоката да бъде предадена в България. Твърди, че транспортът е осъществен от „ЕН ПИ СИ ТРЕЙД“ ЕООД, като в международните товарителници (ЧМР) са посочени регистрационните номера на превозните средства, осъществили доставката, като в същото време от модул ПТРП на Агенция „Митници“ е установено, че същите са преминавали ГКПП на страната на датите, посочени в ЧМР и потвържденията за получаване на стоките. Излага доводи, че погрешно органите по приходите са приели, че товарът не отговаря на описаното в ЧМР (изделие от

пластмаса, от мед, никел, олово, цинк, калай и др. материали, „пропан-бутан“ и „втечен въглероден газ“). Превозваните продукти са различни и все стоки от промишлеността и в тях е имало разтворители на бои, но не са описани абсолютно всички транспортирани стоки, тъй като имало група на стоки. На следващо място навежда доводи за погрешна интерпретация от страна на органите по приходите на получената от страна на чешката данъчна администрация информация. Твърди, че издаденият РА почива на предположения, а не на доказателства. Позовава се на практика на ВАС и СЕС. Моли оспорваният РА да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Б., който поддържа жалбата по изложените в нея съображения. Претендира разноски, за което представя списък.

Ответникът – директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Първо отделение, 45 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220621001441-020-001 от 11.03.2021 г., като е възложено извършването на ревизия на „ЕН ПИ СИ“ ЕООД за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 11.2020 г. до м. 01.2021 г. Заповедта е връчена на дружеството на 18.03.2021 г. Считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 18.08.2021 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, като за целта е издадена Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220621001441-020-002 от 09.06.2021 г.

На основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, производството по извършване на ревизията е спряно със Заповед №Р-22220621001441-023-001 от 01.07.2021 г., във връзка с отправена молба за обмен на информация до приходната администрация на Ч. относно WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O. На основание чл. 35 от ДОПК, производството е възобновено със Заповед №Р-22220621001441-143-001 от 03.11.2021 г. със срок за приключване на ревизията до 20.12.2021 г.

Всички заповеди в хода на производството са издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220621001441-092-001 от 16.12.2021 г. от ревизиращите органи, определени с посочената по – горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. РД е връчен по електронен път на 16.12.2021 г.

Срещу констатациите в РД, в срокът по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството не е подадено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22220621001441-091-001 от 10.01.2022 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на дружеството на 14.02.2022 г. Със същия е доначислен ДДС в размер на 218 166,59 лв.

за периодите м. 12.2020 г. и м. 01.2021 г. на основание 86, ал. 2 от ЗДДС върху декларирани вътреобщностни доставки на стоки към WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O. Във връзка с извършените корекции, с РА е установен ДДС за внасяне в размер на 195 657,16 лв. и лихва в размер на 18 870,42 лв., при деклариран резултат за ревизираните периоди – ДДС за възстановяване общо в размер на 22 509,43 лв.

РА е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – С. на основание чл. 152 от ДОПК с жалба вх. №53-06-1736 от 28.02.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-308 от 02.03.2022 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С.

На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на дирекция „ОДОП“ С. за срок до 06.07.2022 г.

С решение № 1065/06.07.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., РА е потвърден. Решението е връчено по електронен път на 26.07.2022 г.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-682/08.08.2022 г., подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ.

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

По компетентността на органа, издал РА:

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

Всички актове в ревизионното производство - ЗВР, ЗИЗВР, 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 /ЗЕДЕУУ/ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.). Съгласно ал. 2 на посочената норма, писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е

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

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, 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 връчени на ревизираното дружество по реда на чл. 30, ал. 6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпоредбата на чл. 184, ал. 1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕУУ 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 ЗЕДЕУУ, 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 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. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕУУ, които обосновават извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна

част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизираните периоди основна дейност на „ЕН ПИ СИ“ ЕООД е търговия на едро и дребно с горива, деривати, разтворители и други; търговия с пакетирани сладки изделия, кафе и напитки; авторемонтни услуги и др.

Констатирано е, че през данъчни периоди м. 12.2020 г. и м. 01.2021 г. дружеството е декларирало извършени ВОД на стоки по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС към WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O., на обща стойност 1 090 832,95 лв. Във връзка с това са издадени 28 фактури /подробни описани на стр. 11 и стр. 12 от РД/. Предмет на ВОД е органичен разтворител за алкалоидни бои.

Във връзка с декларираните доставки, в отговор на връчено ИПДПОЗЛ, ревизираното дружество е представило издадените към чуждестранния търговец фактури; договор от 01.10.2020 г., сключен между „ЕН ПИ СИ“ ЕООД /продавач/ и WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O. /купувач/ и международни товарителници /ЧМР/. На база представените документи е констатирано, че транспортът на стоките е осъществен за сметка на купувача, като са използвани услугите на „ЕН ПИ СИ ТРЕЙД“ ЕООД, дружество свързано с жалбоподателя по смисъла на §1, т. 3, б. „д“ от Допълнителните разпоредби (ДР) на ДОПК (собственик на капитала и управител на двете дружества е Н. А. П.).

От страна на органите по приходите е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че към момента на издаване на фактурите чуждестранният търговец е с валидна регистрация.

С цел изясняване на обстоятелствата относно декларираните ВОД на стоки към WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O., в съответствие с чл. 7 на Регламент /ЕС/ 904/2010 на Съвета, е инициирана процедура по обмен на информация с данъчната администрация на Ч. От данъчната/приходната администрация на Ч. е получен отговор, съгласно който дружеството е ликвидирано и е посочен ликвидационен синдик. Според отговора от данъкоплатеца в дадения период не е извършена транзакция с „ЕН ПИ СИ“ ЕООД и плащане от чешкото дружество.

Извършена е проверка и в Агенция „Митници“, при която е установено, че посочените в ЧМР номера на МПС през ревизираните периоди са транспортирали строителни материали, изделия от пластмаса, мед, никел, олово, цинк, калай, текстилни изделия за Гърция и С. М.. Констатирано е също, че е извършван транспорт на енергийни продукти, като преминаването е на гранични контролно-пропускателни пунктове /ГКПП/ на границите с Румъния и със С. М..

След анализ на установените факти и представените доказателства ревизиращите са направили извод, че в случая не са представени доказателства за водена търговска кореспонденция между дружествата, за товарни и разтоварни работи, стокоски разписки или други документи за предаване/приемане на разтворителите. Липсва информация за точното местонахождение на разтоварния пункт в Гърция и материално отговорното лице, на което са предадени стоките. В този смисъл органите по приходите са направили извод, че не е доказано извършването на ВОД на стоки по смисъла на чл. 7 от ЗДДС по издадените от „ЕН ПИ СИ“ ЕООД фактури. Приели са,

че стоките са продадени на територията на страната и за м. 12.2020 г. и м. 01.2021 г., периодите през които са издадени фактурите, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, върху общата им стойност в размер на 1 090 832,95 лв. е начислен ДДС в размер на 218 166,59 лв.

В решение № 1065/06.07.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С. допълнително е посочено, че от модул ПТРП на Агенция „Митници“ е установено, че транспортни средства с регистрационните номера, вписани в международните товарителници, както и в потвържденията за получаване на стоките, издадени от получателя, са преминавали ГКПП на страната на датите, упоменати в горесцитираните документи. В справките относно транспортните средства е установено, както следва:

- МПС с рег. [рег.номер на МПС] /C7067EP са преминавали границата на Р. България през м.11.2020 г., м.12.2020 г. и м. 01.2021 г., като превозвания от тях товар е „изделия от пластмаса“ и „изделия от мед, никел, олово, цинк, калай и други материали“;

- МПС с рег. [рег.номер на МПС] /C0593EA са преминавали границата на Р. България през м. 11.2020 г., м. 12.2020 г. и м. 01.2021 г. като превозваният от тях товар е „изделия от пластмаса“, „изделия от мед, никел, олово, цинк, калай и други материали“ и „строителни материали“;

- МПС с рег. [рег.номер на МПС] /C6854EM са преминавали границата на Р. България през м. 11.2020 г., м. 12.2020 г. и м. 01.2021 г. като превозваният от тях товар е „изделия от пластмаса“, „изделия от мед, никел, олово, цинк, калай и други материали“ и строителни материали;

- МПС с рег. [рег.номер на МПС] /CB0593CA са преминавали границата на Р. България през м. 01.2021 г. като превозваният от тях товар е „изделия от пластмаса“, „изделия от мед, никел, олово, цинк, калай и други материали“, „пропан-бутан“ и „втечен въглероден газ“;

- МПС с рег. [рег.номер на МПС] /A1286EK са преминавали границата на Р. България през м. 01.2021 г. като превозваният от тях товар е „разни видове изделия“, „изделия от чугун, желязо или стомана“, „растителни продукти“, „строителни материали“ и „електроуреди“.

Във връзка с горепосоченото от страна на решаващия орган е направен извод, че съгласно информацията, събирана от Агенция „Митници“ транспортните средства, посочени от жалбоподателя, действително са преминавали границите на Р. България, но с товари, които не отговарят на предмета на доставките по фактурите, издадени на чешкото дружество.

От приобщените по делото доказателства се установява следното:

Между „ЕН ПИ СИ“ ЕООД, в качеството на продавач и WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O., в качеството на купувач е сключен договор от 01.10.2020 г., съгласно който продавачът е готов да доставя и продава, а купувачът съгласен да купува и плаща петролни продукти, фракции, разтворители, Г., пропан-бутан и други стоки, съгласно договорените условия. В т. 1. 2 е предвидено купувачът да заявява стока, количество, дата и място на доставка, чрез ел. поща или телефон. В т. 3.1 са предвидени два алтернативни начина на доставка – VxWorks място на товарене и D. – крайна дестинация на купувача. Съгласно т. 3.2 купувачът е длъжен да потвърди получаването и приемането на стоката, като завери с подпис и печат фактурата, CMR, писмено потвърждение и всеки друг документ на указаните места. В т. 4.2. на договора е уговорено, че плащането ще се извършва по банков път, максимум до 60 дни от датата на доставката.

За периода м. 11.2020 г. до м. 01.2021 г., „ЕН ПИ СИ“ ЕООД е издало на WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O. 28 фактури за доставка на течност срещу замръзване на соларни системи „Еко Клим“, разредител за алкидни бои, откалпващо масло М. и разредител за битум „Битуменол“.

Всяка от процесните фактури е предхождана от заявка за доставка на продукти, в която са посочени: място и дата на товарене /гр. С., склад „Военна рампа“ или [населено място], склад „Заводски строежи“; получател /WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O./; видът на продукта и неговото количество; условията на доставка /ExW Place of loading/; наименование на превозвача /NPS Trade/; име на шофьор; мястото, на което следва да бъдат доставени стоките /Ampelokipio, Menemeni 15 456/26 Ind. Zone, Thessaloniki/.

Съставени са и CMR – транспортни документи, от които се установява, че стоките са натоварени в [населено място], склад „Военна рампа“ или в [населено място], склад „Заводски строежи“ и разтоварени на територията на Гърция на адрес – Ampelokipio, Menemeni 15 456/26 Ind. Zone, Thessaloniki, Greece. Превозвач на стоките е „ЕН ПИ СИ ТРЕЙД“ ЕООД.

Представени са и две писмени потвърждения за получаване на стоките от WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O., в които са посочени фактурите за доставка; вида и количеството на стоките; единична стойност и стойността в евро; условията на доставката; мястото и датата на получаване на стоките и регистрационните номера на транспортните средства.

По делото са приети писмените доказателства, представени с административната преписка. От жалбоподателя не са ангажирани доказателства по съществуването на спора, различни от представените в хода на ревизионното производство, въпреки дадените от съда указания във връзка с доказателствената тежест в процеса.

Съобразявайки изложените от органите по приходите мотиви за постановяването на оспорения акт, както и фактите, установяващи се от доказателствата по делото, настоящият съдебен състав намира жалбата за неоснователна.

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 данъчно задължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо 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) (доп. - ДВ, бр. 10 от 2011 г., в сила от 1.02.2011 г., бр. 8 от 2016 г., в сила от 29.01.2016 г.) 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 Teleos и др., C-409/04, EU: C: 2007:548, т. 42). /т. 22, т. 23 и т. 24 от мотивите на Решение на СЕС от 09.10.2014 г. по дело C- 492/13 T./. 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 № C-273/11 и т. 26 - 30 от решение на СЕС от 9.10.2014 г. по дело № C-492/2013 "Траум" ЕООД). В решението по дело C-409/04 г. Teleos 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 конкретния случай документите, които следва да са налице с оглед доказване изпращането или транспортирането на стоките до територията на Гърция, са транспортни документи, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка. На практика спорът по делото е относно наличието на основната предпоставка за признаване на ВОД - преминаване на стоките от територията на Република България до територията на Република 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 г. 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, като от тях не става ясно от кое лице и в какво качество товарителниците са подписани за получателя. Освен това в случая видно от същите е, че е положен печат на дружеството DENISHEM M.I.K.E, а не соченото за получател WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O.

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 СМР.

Съгласно установената съдебна практика в тежест на жалбоподателя 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 Република България, за да може доставчикът да се възползва от нулевата облагаема ставка на ДДС, която се прилага за ВОД.

На основание чл. 171, ал. 1, изр. 1- во 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 – име на лицето, предало стоките, и дължостното му качество, име на лицето, получило стоките, и дължостното му качество. В случая доказателствената сила на транспортните документи в частта относно получаването на стоките на територията на Гърция, се разколебава и от данните, предоставени от Агенция „Митници“, че превозните средства, с които се твърди, че е извършен превозът са напуснали страната с различни по вид стоки от посочените в товарителниците. Трябва отново да се отбележи, че доказателствената сила на приобщените по делото СМР, беше оборена, с оглед факта, че същите са без пореден номер, от тях не става ясно от кое лице и в какво качество товарителниците са подписани за получателя и в тях, в клетка 24 където се вписват дата и място на предаване на стоката и данни за получателя е положен печат на дружеството DENISHEM M.I.K.E, а не соченото за получател WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O.

Според информацията, получена от данъчната администрация на Ч. WEST INTERMIDAL LOGISTIC S.R.O. е ликвидирано и има ликвидационен синдик, като от дружеството е посочено, че в дадения период не е извършвана транзакция с „ЕН ПИ СИ“ ЕООД, не са извършвани и плащания от чешкото дружество. Не са представени доказателства за водена търговска кореспонденция между дружествата, за товарни и разтоварни работи, стокони разписки или други документи за предаване/приемане на разтворителите. Липсва информация за точното местонахождение на разтоварния пункт в Гърция и материално отговорното лице, на което са предадени стоките.

Наличието на СМР (с коментираното по-горе съдържание), договор и заявки, е доказателство за документално оформяне на доставките, но не и за реалното напускане на стоките на територията на Република България. Не са представени пътни листа и доказателства, установяващи плащането на превозни такси, тахошайби, документи за зареждане на гориво. В случая транспортът на стоките е осъществен за сметка на купувача, като са използвани услугите на „ЕН ПИ СИ ТРЕЙД“ ЕООД, дружество свързано с жалбоподателя по смисъла на § 1, т. 3, б. „д“ от Допълнителните разпоредби (ДР) на ДОПК (собственик на капитала и управител на двете дружества е Н. А. П.). В този смисъл именно жалбоподателят следва да разполага с посочените документи. Освен това видно от заявките е, че в противоречие с т. 1.2 от договора от

01.10.2020 г. същите са изготвени от продавача, а не от купувача. В този смисъл по делото не се доказва и по какъв начин е осъществявана комуникацията между доставчика и получателя и дали това е станало в предвидения в т. 1.2 от договора начин, а именно чрез ел. поща, с оглед писмения вид на заявката.

В случая от събраните доказателства не се установява по безспорен начин стоката да е превозена през границата и да е преминала в друга държава-членка, като в подкрепа на този извод е и обстоятелството, че не е налице заплащане по сделките.

При преценка на доказателствата поотделно и в тяхната съвкупност настоящата инстанция приема за оборена доказателствената сила на писмените доказателства по чл. 45 ЗДДС относно установените в тях обстоятелства за 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 от територията на Република България на територията на Република Гърция. Недоказана е основната предпоставка за възникване и наличие на ВОД.

При правилно обоснован извод от страна на органите по приходите, че стоките не са напуснали територията на страната и не са получени на територията на Гърция от вписания във фактурите получател се поставя въпросът за добросъвестността на продавача и доколко той е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществената от него ВОД не го довежда до участие в измама (в този смисъл е решението на СЕС по делото Teleos, т. 68). Във връзка с това трябва да се посочи, че правилно административният орган е приел, че установените в хода на ревизията факти и обстоятелства изключват добросъвестността на жалбоподателя при осъществяването на процесната операция, предвид обстоятелството, че транспортното дружество „ЕН ПИ СИ ТРЕЙД“ ЕООД и „ЕН ПИ СИ“ ЕООД са свързани лица. В случая е обосновано да се приеме, че на доставчика трябва да се откаже ползването на правото на освобождаване на ВОД, с оглед факта, че не е изпълнил задълженията си и е доказано, че е знаел, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, т. е. че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. С оглед отхвърлената част от жалбата и съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 13 231,10 (тринадесет хиляди двеста тридесет и един лева и десет ст.) лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „ЕН ПИ СИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт №Р-22220621001441-091-001 от 10.01.2022 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията и М. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение №

1065/06.07.2022 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., за установен ДДС за внасяне в размер на 195 657,16 лв. и лихва в размер на 18 870,42 лв.

**ОСЪЖДА** „ЕН ПИ СИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 13 231,10 (тринадесет хиляди двеста тридесет и един лева и десет ст.) лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

**СЪДИЯ:**