

# РЕШЕНИЕ

№ 20930

гр. София, 23.10.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,**  
в публично заседание на 26.09.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Даниела Гунева**

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **4099** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 92, ал. 11 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), във връзка с чл. 197, ал. 2 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на "Би Ем Ти Трейд" ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], маг. 7, представлявано от управителя Т. Д., срещу АПВ № Р-22221423007692-171-002/29.03.2024г., издаден от главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение №П-5/11.04.2024 г. на и.д. директора на ТД на НАП – С., с който е отказано възстановяване на ДДС в размер на 30 755,63 лева, за периода м. 11.2023 г.

С жалбата се иска съдът да прогласи АПВ № Р-22221423007692-171-002/29.03.2024г. за нищожен, евентуално да го отмени като незаконосъобразен. Твърдят се нарушения на материалния закон, както и допуснати съществени процесуални нарушения. Излагат се съображения за нарушения на основните принципи на данъчното производство – законност, обективност, служебно начало и добросъвестност. Релевират се доводи за противоречие с материалноправните норми на ЗДДС, необоснованост и немотивираност на правните изводи, както и вътрешни противоречия между събраните доказателства и фактическите и правни изводи. Излагат се твърдения за нарушения на изискванията за подпис на административния акт, както и за погрешно приети за установени фактически положения от административния орган, касаещи вътреобщностното придобиване /ВОД/. Изтъква

се, че непосочването на основанията за неначисляване на ДДС не е задължителен реквизит на фактурата, съгласно чл. 45 от ППЗДДС, липсата на договор не може да се счита за достатъчно основание да се приеме нереалност на доставката, тъй като са налице други доказателства - фактура, предаване на стоката на превозвача, ЧМР, насрещна проверка на спедитора и превозвача, доказателства плащане от гръцкия контрагент и предаване на стоката, данни за идентифициране на лицето, получило стоката. Моли за отмяна на акта в частта, потвърдена с Решение №П-5/11.04.2024 г. и претендира разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят "Би Ем Ти Трейд" ЕООД, редовно призован, не се представлява.

Ответникът Директор на ТД на НАП С., редовно призован, се представлява от юрк. В.. Моли жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна и претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно призована, не изпраща представител.

Въз основа на съвкупната преценка на събраните по делото доказателства, съдът приема за установено следното от фактическа страна по административно-правния спор:

Във връзка с ревизионно производство на дружеството, възложено със ЗВР №Р-22221423007692-020-001 от 21.12.2023г. по описа на отдел „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., на същото е издаден Акт за прихващане или възстановяване на ДДС. С процесния акт е отказано възстановяване на ДДС в размер на 30 755,63 лева, за периода м. 11.2023 г. Дружеството жалбоподател оспорва по административен ред АПВ, по следните съображения:

Изражава несъгласие с констатациите, свързани с декларирана вътреобщностна доставка с получател GLOBAL CATERING SERVICES, VIN EL802239412. Налице е издаден инвойс №[ЕГН]/31.11.2023г., на стойност 79 134,53 евро. Получателят е регистрирано лице по ДДС в Гърция. Транспортът на стоките, предмет на ВОД, е извършен за сметка на „БИ ЕМ ТИ ТРЕЙД“ ЕООД, чрез превозвача „Бумит транспорт“ ЕООД, което е установено при извършена насрещна проверка на превозвача. В този случай не се изисква потвърждение от получателя, съобразно разпоредбата на чл. 45, т. 2, б „б“ от ППЗДДС. Неправилно органа по приходите, както мотив за непризнаване на ВОД, е посочил липса на задължителен реквизит във фактурата — не е вписано основанията за неначисляване на ДДС, съгласно чл. 114, ал. 1, т. 12 от ЗДДС. Относно твърдяната липса на договор, органът по приходите не е съобразил издадената фактура, която сама по себе си замества договора между страните и е доказателство за облигационни отношения между страните. Непосочването на имената на лицата, получили стоката в графа 24 от международните товарителници неправилно било възприето от органа по приходите като съществен реквизит на товарителницата. В графа 24 е посочен получателят на стоките с подпис, дата и щемпел. Международната товарителница установява предаването на стоките на получателя. С тези аргументи се иска отмяна на процесния акт и цялостно

възстановяване на декларирания, през м. 11.2023 г., данък за възстановяване в размер на 30 755,63 лв., ведно със законна лихва.

В хода на ревизията е установено, че за периода от 01.11.2023 г. до 30.11.2023 г., БИ ЕМ ТИ Т.“ ЕООД декларира ВОД на стоки в размер на 154 773,68 лева. Във връзка с осъществения ВОД от „БИ ЕМ ТИ ТРЕЙД“ ЕООД са представени следните:

- Фактура №000000004/13.11.2023 г., издадена от „БИ ЕМ ТИ ТРЕЙД“ ЕООД с получател ”GLOBAL CATERING SERVICES МОШПРОШПН I К Е||GLOBAL“, VIN: EL802239412. Предмет на доставката са стоки /филтри цигари/, с данъчна основа 79 134,53 евро или левовата равностойност от 154 773,68 лв. Според органа, във фактурата липсва вписано основание за начисляване на ДДС. Съгласно изискването на чл. 114, ал. 1, т. 12 от ЗДДС, задължителен реквизит на фактурата е ставката на данъка, а когато ставката е нулева - основанието за прилагането и, както и основанието за начисляване на данък.

- Международна товарителница /ЧМР/ за извършен транспорт на стоки - 7 726 кг., с изпращач „БИ ЕМ ТИ ТРЕЙД“ ЕООД, получател „GLOBAL CATERING SERVICES MONOΠPOEΟΠH I K E||GLOBAL CATERING SERVICES“, VIN: EL802239412. В кл. 3 - разтоварване на стоките е посочен адрес в Ljubljana, Slovenia. В кл. 22 — „подпис и печат на изпращача“ са поставени подпис на лице и щемпел на изпращача „БИ ЕМ ТИ ТРЕЙД“ ЕООД. Органът е констатирал, че товарителницата е изготвена в [населено място] на 06.12.2023 г. В кл. 23 са положени подпис и печат на компанията, извършила транспорта „БУМИТ ТРАНСПОРТ“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК]. В поле №16 са отбелязани транспортни средства с рег. [рег.номер на МПС] и [рег.номер на МПС]. В поле №24 „Стоките получени“ на товарителницата е поставен щемпел на PS Logistika d.o.o.- Ljubljana, Slovenia, с подпис и дата 12.12.2023 г. Според органа в представената товарителница липсват идентификационни данни за лицето, получило стоките, отделно от това не е представено писмено потвърждение от получателя на стоките, от което да е видно, кое е лицето и в какво качество е получило стоките.

- Банково извличение от банкова сметка на „БИ ЕМ ТИ ТРЕЙД“ ЕООД, относно получен превод на 15.11.2023 г. в размер на 79 134,53 евро по Фактура №[ЕГН]/13.11.2023 г.

- Фактура №[ЕГН]/29.12.2023 г., издадена от „БУМИСПЕД“ ООД, ЕИК[ЕИК], с получател „БИ ЕМ ТИ ТРЕЙД“ ЕООД, за спедиторски услуги за извършен транспорт.

Според органа по приходите, представените документи - инвойс фактури и международни товарителници, не следва да се кредитират като документи по чл. 45 от ППЗДДС, удостоверяващи ВОД на стоки по смисъла на чл.7, ал. 1 от ЗДДС, и същите не удостоверяват по безспорен начин, прехвърляне на правото на собственост върху стоките на клиента „GLOBAL CATERING SERVICES МОЖХПРОШПН I К Е||GLOBAL CATERING SERVICES“ е VIN: EL802239412. Няма представен документи, удостоверяващи причината стоките да се транспортират до Република. С..

След анализ на очертаната фактическа обстановка и съобразно действащата за процесния период нормативна уредба, ответникът приема за недоказано стоката да е

напуснала физически територията на държавата членка на доставката, както и че "Би Ем Ти Трейд" ЕООД в хода на цялото административно производство не е представило доказателства по каква причина стоките се транспортират до република С.. Формиран е извод, че жалбоподателят не е извършил вътреобщностни доставки на стоките по процесната фактура и те са реализирани на територията на страната, съответно неправилно дружеството е приложило нулева ставка, а доставката следва да бъде обложена със ставка в размер на 20%. По тези мотиви административно-решаващият орган потвърждава АПВ № Р-22221423007692-171-002/29.03.2024г., издаден от главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение №П-5/11.04.2024 г. на и.д. директора на ТД на НАП – С..

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните и като извърши цялостна проверка на законосъобразността и обосноваването на оспорения Акт за прихващане или възстановяване, направи следните правни изводи:

Оспорването на АПВ № Р-22221423007692-171-002/29.03.2024г., издаден от главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение №П-5/11.04.2024 г. на и.д. директора на ТД на НАП – С., с който е отказано възстановяване на ДДС в размер на 30755,6327 лева, за периода м. 11.2023 г., ведно със съответните лихви е направено в законово установения срок, от легитимирано лице с правен интерес и против акт, подлежащ на съдебно обжалване и контрол за законосъобразност, е процесуално допустимо.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Актът за прихващане или възстановяване е валиден административен акт, като издаден от компетентен орган /видно от приложена заповед № 870.1/29.09.2021г./, в хода на извършвана ревизия, в писмена форма и съдържа изложение на фактически и правни основания за постановяването му.

Решението на директора на ТД на НАП С., също представлява валиден административен акт, издаден от компетентен орган, титуляр на длъжността и.д. "Директор на ТД на НАП" С., в рамките на правомощията му и при спазване на определения със същата норма срок за произнасяне. Решението е издадено в писмена форма и съдържа посочените в чл. 59, ал. 2 от АПК, във вр. с § 2 от ДР на ДОПК реквизити, включително изложение на фактически и правни основания за постановяването му.

Съдът намира за неоснователна претенцията на жалбоподателя относно липсата на валиден подпис съобразно изискванията на закона, по следните съображения: АПВ е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни

трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл. 4 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 АПВ е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по надлежния ред и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това ред с разпечатка на записа в информационната система. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 10 от Регламент /ЕС/ № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. С оглед на гореизложеното съдът намира, че АПВ е редовно електронно създаден и подписан документ, като не се откриват нарушения нито при издаването, нито при подписването на документа.

Относно аргументите свързани с незаконосъобразност на оспорения АПВ, то следва да се има предвид следното:

Според нормата на чл. 92, ал. 3 от ЗДДС, приложима към конкретния случай, независимо от ал. 1 данъкът за възстановяване по чл. 88, ал. 3 се възстановява в 30-дневен срок от подаване на справка-декларацията, в следните хипотези:

1. лицето е извършило за последните 12 месеца преди текущия месец облагаеми доставки с нулева ставка на обща стойност повече от 30 на сто от общата стойност на всички извършени от него облагаеми доставки, включително доставките с нулева ставка; на доставки с нулева ставка се приравняват и доставките на следните услуги с място на изпълнение на територията на друга държава членка, по които получател е лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка: транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз и оказвани във връзка с този транспорт спедиторски, куриерски и пощенски услуги, различни от услугите по чл. 49; транспортна обработка на стоки; услуги във връзка с транспорта, оказвани от агенти, брокери и други посредници, действащи от името и за сметка на друго лице, както и услуги по оценка,

експертиза и работа върху движими вещи;

Съгласно ал.11 на чл. 92 от ЗДДС, в сила от 01.01.2014 г. в случаите по ал. 3 при възложена проверка данъкът се прихваща или възстановява в 30-дневен срок, а при възложена ревизия данъкът се прихваща или възстановява изцяло, или частично в 30-дневен срок от връчване на заповедта за ревизия в размер, представляващ разликата между декларирания данък за възстановяване и размера на данъците и задължителните осигурителни вноски, които обосновано се очаква да бъдат установени при ревизията. Актът, с който се възстановява или отказва възстановяването при възложената ревизия, се обжалва по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, предвиден за обжалване на обезпечителните мерки. За невъзстановената част от декларирания данък за възстановяване се прилага ал. 8 - независимо от разпоредбите на ал. 3-5, когато е започнала ревизия на лицето, срокът на възстановяване на данъка е срокът за издаване на ревизионния акт, освен в случаите, когато лицето предостави обезпечение в пари, в държавни ценни книжа или в безусловна и неотменяема банкова гаранция със срок на действие не по-кратък от 6 месеца.

Дружеството жалбоподател декларира за периода от 01.11.2023 г. до 30.11.2023 г. БОД, за което е налице приложена фактура №[ЕИК]/13.11.2023 г. с получател „GLOBAL CATERING SERVICES MONOПР--ПН I K E||GLOBAL CATERING SERVICES“, VIN: EL802239412, с предмет на доставка стоки /филтри цигари/, с данъчна основа 79 134,53 евро или левовата равностойност от 154 773,68 лв. Приложени са: международна товарителница /ЧМР/ за извършен транспорт на стоки — 7 726 кг., с изпращач „БИ ЕМ ТИ ТРЕЙД“ ЕООД, получател „GLOBAL CATERING SERVICES MONOПРО--Н I K E||GLOBAL CATERING SERVICES“, VIN: EL802239412, с посочен адрес на разтоварване в Ljubljana, Slovenia, както и фактура №[ЕГН]/29.12.2023 г., издадена от „БУМИСПЕД“ ООД, ЕИК[ЕИК], с получател „БИ ЕМ ТИ ТРЕЙД“ ЕООД, за спедиторски услуги за извършен транспорт.

Предмет на разглеждане в настоящото съдебно производство е наличието именно на горепосочените законови предпоставки за приложението на чл.92 ал.11 от ЗДДС – обосноваването на данъците и задължителните осигурителни вноски, които се очаква да бъдат установени при ревизията, с чийто размер е намален декларираният от дружеството данък за възстановяване.

Логическото тълкуване на разпоредбата на чл.92 ал.11 от ЗДДС налага извод, че този институт е форма на предварително обезпечаване на бъдещи публични вземания, които предстои да се установят с ревизионен акт, като самата норма, от една страна, предполага налично ревизионно производство, а, от друга, урежда ред за оспорване, идентичен с този, предвиден за института на останалите, предвидени в ДОПК обезпечителни мерки.

Изложеното дотук води до извода, че в този процесуален акт следва да се посочи какъв е размерът на очакваните да бъдат установени с ревизионен акт данъци и/или други публични вземания, който размер, на практика, ще се обезпечи чрез прихващането с вземането на провереното лице. Не е

предвидена възможност за отказ да се прихване надвнесен данък, а само възможност да се откаже пълно или частичното му възстановяване. Предвидената обвързана компетентност, произтичаща от нормата, дава възможност на приходния орган при обосновано очаквано установяване на публични вземания, надхвърлящи надвнесен и подлежащ на възстановяване ДДС, да прихване изцяло тази подлежаща на възстановяване сума от очаквания по-голям размер на бъдещите публични вземания или да възстанови частично надвнесения данък до по-малкия размер на очакваните да бъдат установени чрез ревизионен акт публични вземания, като във втория случай техният размер ще е по-малък от дължимата за възстановяване сума. В акта следва да се посочи какви именно данъци се очаква да бъдат установени в ревизията, какъв ще бъде техният размер и кога е настъпила изискуемостта им, като се мотивира дали се отказва пълно или частично възстановяване на надвнесен данък или се прихваща този надвнесен косвен данък с тези изискуеми публични вземания, които ще бъдат установени.

Видно от съдържанието, както на АПВ, така и на потвърждаващото го решение, такава проверка и мотиви не се съдържат. Съобразно изложеното, настоящият съдебен състав намира, че доказателствата, които са били събрани и обсъдени при проверката, не водят до извод, че са налице "обосновани очаквания" на задължения по ЗДДС, които ще бъдат установени, респ. не са доказани основания за обезпечаването на такива задължения. При липсата на императивно определените в разпоредбата на чл.92 ал.11 от ЗДДС условия, за органите по приходите не са били налице основания за направения отказ за възстановяване на декларирания данък за процесния данъчен период м.08. 2023 г.

Тук следва да се посочи, че органите по приходите са се ограничили само до изброяване на извършените от тях действия по събиране на доказателства. Посочили са, че са изпратили редица искания за представяне на документи, както да ревизираното дружество, така и до негови контрагенти, които са представили изисканите документи и писмени обяснения, в т. ч. фактура ЧМР, транспортни документи, данни за извършени плащания и счетоводно отразяване, но след анализа им, органите на приходната администрация са приели, че тези документи не удостоверяват извършване на ВОД, така, както е посочено от РЛ.

Следва да се отбележи също така, че справка-декларация е документ, в който регистрираното лице е длъжно да декларира за всеки данъчен период определена информация, свързана с неговата дейност, която е

основание за възникване на права и задължения. За всеки данъчен период регистрираното лице е длъжно да подаде справка-декларация в съответната териториална дирекция до 14-то число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнася. Заедно със справка-декларация за периода регистрираното лице представя копие от дневника за продажбите и копие от дневника за покупките, в частта им включваща всички документи отнасящи се за съответния данъчен период. Редът за формиране на задълженията по ЗДДС е специален и е подчинен на задължителна процедура по прихващане, приспадане и възстановяване на възникнал данък за възстановяване като резултат от съответния данъчен период, съгласно уредбата в ЗДДС и ППЗДДС, след изчерпването на която процедура, може да остане данък добавена стойност за внасяне, който е дължим в определен от закона срок. Когато за определен данъчен период общата сума на данъчния кредит превишава общата сума на начисления от регистрираното лице данък, разликата представлява резултат за периода - данък за възстановяване, който се прихваща, приспада или възстановява при определени законови предпоставки. Месечната справка - декларация не може да бъде разглеждана изолирано от останалите месечни-справки декларации, както и от годишната справка-декларация, подавана при определени в закона случаи. Поредността на процедурата при данък за възстановяване по чл.92 от ЗДДС е прихващане, приспадане, възстановяване.

С АПВ не може да се променят или игнорират данни в подадени СД по ЗДДС. Преценката относно наличието или не на документи, удостоверяващи ВОД и, съответно, налице ли са извършени такива доставки, съответно, да бъде начислен данък, както относно съществуването или не на правоотношение между страните по фактурите, може да бъде извършено единствено в хода на ревизионно производство и с ИАА - РА. К. на данни в СД по ЗДДС може да бъде извършена по съответния ред, като до извършване на такава корекция органът по приходите е длъжен да се съобрази с данни в подадените СД по ЗДДС за 12 месечен период назад.

С оглед съдебната практика на СЕС и ВАС и на база събраните по делото доказателства настоящият съдебен състав намира, че събраните в рамките на проверката по прихващане или възстановяване доказателства не обуславят извод за наличие на "обосновани очаквания" на задължения по ЗДДС, които ще бъдат установени, респ., не са доказани основания за обезпечаването на такива задължения. При липсата на императивно



определените в нормата на чл.92 ал.11 от ЗДДС условия, за органите по приходите не са били налице основания да откажат възстановяване на декларирания ДДС за данъчен период м.11.2023 г. Обжалвания акт противоречи на чл.92 ал.11 от ЗДДС.

С оглед на гореизложеното, съдът намира, че жалбата е основателна, обжалваният акт е незаконосъобразен и неправилен, и следва да бъде отменен, като на основание чл.160 ал.3 ДОПК преписката следва да бъде върната на органа по приходите при ТД на НАП - С. за решаване на въпросите по същество, съобразно дадените по-горе в решението указания по тълкуването и прилагането на закона.

Предвид изхода на спора разноски се следват на жалбоподателя и същите се констатираха в размер на 50.00 лв. платена държавна такса

Воден от горното, Административен съд – София град, 62 състав,

**Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „Би Ем Ти Трейд“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], маг. 7, представлявано от управителя Т. Д., АПВ № Р-22221423007692-171-002/29.03.2024г., издаден от главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение №П-5/11.04.2024 г. на и.д. директора на ТД на НАП – С., с който е отказано възстановяване на ДДС в размер на 30 755,63 лева, за периода м. 11.2023 г.

Връща преписката за ново произнасяне съобразно мотивите в настоящето решение.

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите с адрес [населено място], да заплати на „Би Ем Ти Трейд“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] сумата от 50 лв. (петдесет) лв., разноски по делото.

Решението е окончателно.

