

# РЕШЕНИЕ

№ 4670

гр. София, 19.08.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 19.05.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **8003** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] ет партер, представлявано от П. Китова – управител срещу Ревизионен акт № Р-22221417006682-091-001/05.02.2019 г., издаден от Д. И. Д., на длъжност началник на сектор в ТД на НАП С., възложил ревизията и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., ръководител на ревизията, с които са определени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС в размер на 156 008.00 лв., във връзка с непризнат ВОД за данъчен период 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г. и не е признато право на данъчен кредит от доставчик [фирма] за периода 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г. в размер на 187 687.25 лв., потвърден мълчаливо по реда на чл. 156, ал. 4 от ДОПК от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

В жалбата и в депозираните по делото писмени бележки се поддържа, че РА, потвърден мълчаливо по реда на чл. 156, ал. 4 от ДОПК от директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, в противоречие с материалноправни разпоредби на ДОПК, ЗДДС, в противоречие с практиката на СЕС, необоснован и немотивиран. Твърди се, че неправилно от страна на ревизиращият

орган е прието наличието на основания по чл. 86, ал. 1 и ал. 2 във вр.с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, за извършени доставки при условията на чл. 53, ал. 1 от ЗДДС и са начислени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС за данъчен период 01.08.2017 г.-31.10.2017г. по фактури издадени с получател „G. D. C.“ SMPS Greece. Счита, че безспорно от събраните по преписката доказателства било установено наличието на всички изисквания по чл. 53 от ЗДДС за третиране на оспорените доставки, като облагаеми с нулева ставка, тъй като същите са вътрешно общностна доставка по смисъла на чл. 7 от ЗДДС. Това било така, защото от представените писмени доказателства - заявки за превоз, международните товарителници, представените от превозвача документи, изцяло се потвърждавал превозът, както и се установявало, че процесните стоки са транспортирани от жалбоподателя до получателя фирма „G. D. C.“ SMPS Greece, регистрирано данъчно задължено лице за целите на ДДС в друга държава членка - територия Гърция. Фактическото напускане на стоката на територията на страната и преминаването ѝ на територията на друга държава членка, съответно прехвърлянето на правото на собственост върху нея от българското дружество на гръцкото дружество доказвало по безспорен начин, че са изпълнени изискванията на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС за изпълнение на вътреобщностни доставки, както и тези на чл. 45 от ППЗДДС и на КДМАП. По отношение на непризнатото право на данъчен кредит, жалбоподателят счита, че изводите на органите по приходите за нереалност на доставките са неоснователни и необосновани, тъй като в ревизионното производство от страна на ревизиращите екипи не са били взети предвид всички представени доказателства, сочещи безспорно, че услугите са осъществени и са използвани за облагаема дейност на дружеството жалбоподател. С оглед на изложеното, с жалбата се иска отмяната на Ревизионен акт № Р-22221417006682-091-001/05.02.2019 г., мълчаливо потвърден по реда на чл. 156, ал. 4 ДОПК от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/, както и присъждането на сторените по делото разноски, съобразно представения списък по реда на чл. 80 от ГПК.

В проведените публични съдебни заседания по делото жалбоподателя, се представлява от адв. К., с надлежно процесуално представителство. В хода по същество на делото се поддържа становище за неправилност, незаконосъобразност и необоснованост на РА, като се моли оспореният акт да бъде отменен по подробни съображения изложени в жалбата и писмените бележки по делото. Претендира се присъждането на разноски по делото съобразно представен списък.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, не взема становище по жалбата.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на [фирма] за установяване на данъчни задълженията на дружеството по ЗДДС за периода от 01.08.2017 г. до 31.10.2017 г., е възложено със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221417006682-091-001 от 25.10.2017 г., изменена със заповед № Р-22221417006682-091-002 от 25.10.2017 г., № Р-22221417006682-091-003 от 13.11.2017 г., № Р-22221417006682-091-004 от 18.12.2017 г., № Р-22221417006682-091-005 от 15.01.2018 г., Заповед за спиране на

ревизионното производство № Р-22221417006682-023 от 27.02.2018 г. и Заповед № Р-22221417006682-143-001 от 16.10.2018 г. за възобновяване на производството по извършване на ревизия от екип Б. М. Я. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията и А. М. С., на длъжност главен инспектор по приходите.

За целите на проверките, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството жалбоподател са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, съответно № Р-22221417006682-040-001 от 18.10.2017 г., № Р-22221417006682-040-002 от 26.10.2017 г., Р-22221417006682-040-003 от 14.11.2017 г. и № Р-22221417006682-040-004 от 12.12.2017 г., като във връзка всичките искани от страна на жалбоподателя са представени документи.

С цел изясняване на обстоятелствата относно допълнително установените задължения по ЗДДС, във връзка с непризнат ВОД, както и относно упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите за покупка на стоки и услуги с доставчици [фирма], [фирма] и [фирма], на основание чл. 45 от ДОПК на същите са извършени насрещни проверки. Резултатите от тях са обективирани в протоколи, подробно описани в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от оспорения акт.

В хода на ревизията с Протоколи № Р-22221417006682-ППД-001 от 22.11.2018 г., № Р-22221417006682-ППД-002 от 22.11.2018 г., както и № АА 1231868 от 18.10.2018 г. и № АА 1231869 от 18.10.2018 г. са приобщени доказателствени материали във връзка РА № Р-16001618000696-001 от 16.08.2018 г. на [фирма] и РА № Р-222202180008120091-001 от 17.10.2018 г. на [фирма], РА № Р-22221418001640-091-001 от 19.09.2018 г., РА № Р-22221417009204-091-001 от 18.10.2018 г., както и са приобщени получени отговори за обмен на информация с Гърция относно [фирма] за периода от 01.02.2018 г.-28.02.2018 г. и за периода от 01.11.2017 г.-31.01.2018 г.

На 07.12.2018 г. е издаден ревизионен доклад /РД/ № Р-22221417006682-092-001, който отразява резултатите от ревизията. Същият е връчен на дружеството жалбоподател на 13.12.2018 г. и същото не е упражнило правото си да подаде писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

С Ревизионен акт № Р-22221417006682-091-001/05.02.2019 г., издаден от Д. И. Д., на длъжност началник на сектор в ТД на НАП С., възложил ревизията и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите сектор в ТД на НАП С., ръководител на ревизията, възложената ревизия на [фирма] е приключила.

С ревизионният акт на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 156 008.00 лв. за периода 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г., във връзка с непризнат ВОД и в размер на 187 687.25 лв., непризнато право на данъчен кредит от доставчик [фирма] за периода 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г.

В мотивите на РА е посочено, че е установено наличието на основание по чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във вр. с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, за извършени доставки при условията на чл. 53, ал. 1 от ЗДДС и са начислени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС за данъчен период от 01.08.2017 г.- 31.10.2017 г. по фактури № [ЕГН]/31.08.17 г.; № [ЕГН]/15.09.17 г.; № [ЕГН]/18.09.17 г.; № [ЕГН]/22.09.17 г.; № [ЕГН]/28.10.17 г.; № [ЕГН]/21.10.17 г.; № [ЕГН]/16.10.17 г.; № [ЕГН]/14.10.17 г.; № [ЕГН]/09.10.17 г., № [ЕГН] от 23.10.2017 г. и № [ЕГН]/04.10.17 г. издадени от [фирма], с получател „G. D. C.“ SMPS Greece. Също така е установено, че за процесния период [фирма]

неправомерно е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по 9 бр. фактури, с издател [фирма], тъй като не е налице доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, в резултат на което е отказана право на ползване на данъчен кредит в размер на 187701.25 лева.

По отношение на непризнатите ВОД с получател „G. D. C.“ SMPS Greece, ревизиращите органи са приели, че доставките на стоки, са собственост на жалбоподателя и същите, са напуснали територията на Р.България през ГКПП „Капитан П. войвода“, но произходът на стоката не е от посочения от жалбоподателя доставчик [фирма], а е от трето лице за което не били събрани в хода на ревизионното производство доказателства. Също така е посочено, че липсват доказателства, че гръцкото дружество, получател на стоките, реално е извършвало търговска дейност. Последното нямало представляващ, който да управлява дейността му, както и липсвали доказателства за наличие на кадрова и техническа обезпеченост, наличие на складови и офис помещения, доказателства за прехвърляне на собствеността на стоката, данни за лицата извършили товаренето и транспортирането на стока, доказателства, че стоката предмет на издадените фактури е намерила отражение в счетоводството на гръцкото дружество. В резултат на изложеното органите по приходите са приели, че не били налице търговски взаимоотношения между жалбоподателя и получателя на стоката „G. D. C.“ SMPS Greece по 11 бр. фактури, като за последния е прието, че не е доказано да е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, поради което с оглед били налице предпоставките на чл. 25 от ЗДДС и същите следвало да се третираат като облагаеми с данъчна ставка в размер на 20 %.

По отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури за покупка на стоки, с доставчици [фирма] и по фактури за транспортни услуги издадени от [фирма] и фактури издадени във връзка договор за наем от [фирма], органите по приходите са приели, че след анализ на събраните в ревизионното производство доказателства, се установило, че [фирма] не е разполагало със стоки – млечни продукти, чиято собственост в последствие да прехвърли на дружеството жалбоподател. Не бил установен и фактът на получаване на съответните видове и количества стока в патримониума на получателя, последващата им реализация, както и проследяване на счетоводните записвания, свързани с движението на стоките.

Срещу РА от [фирма] е подадена жалба с вх. № 23-22-371 от 25.02.2019 г. /лист. 99 от делото/ до директор на Дирекция „ОДОП“, като в срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК не е налице произнасяне от последния, поради което и на основание чл. 156, ал. 4 от ДОПК е налице мълчаливо потвърждаване на РА.

За изясняване фактите по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза, приета от съда, като обективно и безпристрастно изготвена и като неоспорена от страните по делото. От заключението се установява, че сделките между [фирма] и „G. D. C.“ SMPS Greece, № EL80085987, вещото лице приема за вътреобщностни доставки, тъй като [фирма] разполагало за всяка една от доставките с фактура, с посочен ДДС № на получателя на стоките. За всяка доставка е налична инвойс фактура, подписана и подпечатана от: [фирма] – изпращач и представител на „G. D. C.“ SMPS Greece – получател /фигурира подпис и печат/. Упоменато е име на представител на гръцката фирма – Р. Д.. За всяка доставка е налице транспортна заявка– договор между: [фирма] - изпълнител и [фирма] - възложител за транспорт с хладилен автомобил

рег. [рег.номер на МПС] по дестинация България – Гърция, с посочени: Дата на товарене, Товарен пункт - [населено място], С. индустриална зона, к-с С., Вид стока – Кашкавал – пити – 11 палета, Нето тегло, Пункт на разтоварване – S., T., Greece, договорено Навло – 1 350.00 лв. Транспортната заявка е подписана от Възложител [фирма] и Изпълнител [фирма]. Транспортът е реално извършен, като за всяка доставка има Протокол за извършена проверка на стоки с висок фискален риск при ВОД при напускане на страната, издаден от ЦУ на НАП с констатации: при оглед на видимата част на транспортното средство е установено, че в същото се превозват вакумирани пити, обвити в стреч фолио, разположени на палети, вида на стоката е кашкавал, посочено е тегло по документи. Проверено е и МПС марка Скания, рег. [рег.номер на МПС] , с водач, който е подписал Протокола в качеството си на свидетел на проверката. Проверките са извършени на ГКПП – Капитан П. войвода. Вещото лице е посочило, че за всяка доставка е налична и Международна товарителница /ЧМР/ с посочени: Брой превозвани палети, Бруто тегло, Товарен пункт – [населено място], С. индустриален район, Разтоварен пункт - S., T. и са налични подписи и печати от Изпращач – [фирма], Превозвач – [фирма], Получател - „D. C.“ SMPS Greece, 5 S. D., GR 54632, T. /фигурират подписи и печати/. Във всички ЧМР е посочено МПС рег. [рег.номер на МПС] . Данните в ЧМР-то са идентични с данните, посочени в Протокола за извършена проверка на стоки с висок фискален риск при ВОД при напускане на страната, издаден от ЦУ на НАП. ЧМР-тата притежават реквизитите по чл.6 от Конвенцията за договори за международни автомобилни превози на стоки, а именно: място на разтоварване и подписи и печати от страната, приемаща стоките. Били налични и Потвърждения за получени стоки на територията на държава членка на ЕС - 5, S. D., GR 54632, T. от Продавач – [фирма], подписани и подпечатани от представител на Получателя „G. D. C.“ SMPS Greece, длъжностно качество – Директор /фигурира подпис и печат/. Упоменато е име на представител на гръцката фирма – P. D.. Стоките са транспортирани в С., Индустриалната зона на С., по данни на шофьорите, осъществяващи транспорта – имало Табела с името на фирмата, където се приемат от лице, което се легитимира като представител на „G. D. C.“ SMPS G. и което приема стоката и подпечатва документите. [фирма] притежавало Лиценз № 8577/02.02.2017 г. за извършване на международни превози и за осъществяване на своята дейност [фирма] ползва под наем МПС - цистерни и хладилни коли, регистрирани по Закона за храните за превоз на хранителни стоки и склад – хладилна камера, като има сключени договори за наем с [фирма], [фирма] и [фирма]. Посочено е, че в дружеството има назначени шофьори по трудови договори. Издадени са и фактури за извършените превози от [фирма], които са осчетоводени в счетоводствата на Изпращача и Превозвача,

По делото са събрани и гласни доказателствени средства с разпита на свидетели Т. Г. Т. и Г. М. Г.. От показаният им се установява, че същите в качеството им на шофьори в [фирма] , са извършвали превози, възложени от страна на жалбоподателя на млечни продукти - кашкавал през 2017-2018 г. до Гърция, в складова база на индустриалната зона. Съдът кредитира показанията на свидетелите, като безпристрастни и непротиворечиви с останалия доказателствен материал по делото.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от [фирма] жалба,

поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че е налице мълчаливо потвърждаване при условията на чл. 156, ал. 4 от ДОПК на РА от директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП. Оспореният ревизионен акт е връчен електронно по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 12.02.2019 г. на жалбоподателя. Жалбата до директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е подадена на 20.02.2019 г. с вх. № 53-06-1895/20.02.2019 г. В законоустановения 60 дневен срок съгласно чл. 155, ал. 1 от ДОПК, решаващият орган не се е произнесъл.

Съгласно чл. 156, ал. 4 от ДОПК непроизнасянето на решаващия орган в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК се смята за потвърждение на РА в обжалваната част. Съгласно, ал. 5 на чл. 156 от ДОПК в случаите на, ал. 4 жалбата против РА може да се подаде в 30 дневен срок от изтичането на срока за произнасяне чрез решаващия орган пред Административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на извършване на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите. В случая 60 дневния срок е изтекъл на 28.04.2019 г., а жалбата до АССГ е депозирана чрез Директора на Дирекция ОДОП-С. е депозирана на 27.05.2019 г., по пощата, т.е. в законния 30- дневен срок.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна-участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

#### ***По същество на спора:***

Разгледана по същество жалбата е основателна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22221417006682-091-001/05.02.2019 г., издаден от Д. И. Д., на длъжност началник на сектор, възложил ревизията и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, с който на [фирма] са определени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 156 008.00 лв. за периода 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г., във връзка с непризнат ВОД и не е признато право на данъчен кредит от доставчика [фирма] по 11 бр. фактури за периода 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г. в размер на 187 687.25 лв.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в

ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

***По материалната законосъобразност на акта:***

*По отношение на установените допълнителни данъчни задължения по ЗДДС:*

С процесния РА е установено наличието на основанията по чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във вр. с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС за извършени доставки при условията на чл. 53, ал. 1 от ЗДДС и са начислени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС за данъчен период 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г., във връзка непризнат ВОД предмет на фактури [ЕГН]/31.08.17 г.; № [ЕГН]/15.09.17 г.; № [ЕГН]/18.09.17 г.; № [ЕГН]/22.09.17 г.; № [ЕГН]/28.10.17 г.; № [ЕГН]/21.10.17 г.; № [ЕГН]/16.10.17 г.; № [ЕГН]/14.10.17 г.; № [ЕГН]/09.10.17 г., № [ЕГН] от 23.10.2017 г. и № [ЕГН]/04.10.17 г. издадени от [фирма], с получател „G. D. C.“ SMPS Greese.

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представената от ответника с административна преписка по издадения РА доказателства, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, който има право след извършена облагаема доставка, да му бъде приспаднат данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Търговско дружество [фирма] през ревизирания период е с основен предмет на дейност търговия с мляко и млечни продукти. За извършване на търговската си дейност, жалбоподателят ползва хладилен склад на територията на [населено място], С. индустриален район. Складът е нает от „БМК Холдинг АД. Дружеството притежава удостоверение за регистрация на обект "Склад за съхранение и търговия на едро с храни от животински произход" в БАЕХ № 30/14.08.2017 г. за група "а" - мляко и млечни продукти. Дружествата имат подписан договор за наем.

От представените по делото доказателства се установява, че през данъчен период 01.08.2017 г. – 31.10.2017. [фирма] е декларирал осъществени ВОД (с предмет – доставки на стоки - млечни продукти, кашкавал лайт) по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, с получател „G. D. C.“ SMPS Greese., като доставките са документирани с цитираните по-горе фактури, с приложена нулева данъчна ставка.

В настоящия случай спорен по делото е въпросът дали е реалност на декларираните от дружеството жалбоподател доставки по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС.

В контекста на интерпретацията на съюзното право - чл. 138, § 1 и чл. 14, § 1 от Директива 2006/112, дадена в т. 31 от решението на СЕС по дело C-273/11 освобождаването на вътреобщностната доставка на дадена стока става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на приобретателя и продавачът докаже, че посочената стока е изпратена или транспортирана в друга държава членка и, че вследствие на това изпращане или транспортиране същата стока е напуснала физически територията на държавата членка на доставката. Изискване към ВОД е придобиваният стоките да е друго ДЗЛ и

данъчно незадължено юридическо лице, действащо на територията на държава членка различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката.

С факта на изпращането или превозването на стоката до друга държава-членка и физическото напускане в резултат на това на стоката от държавата-членка на доставката доставчикът обвързва настъпването на благоприятни за него правни последици - освобождаването му като продавач от ДДС във връзка с вътреобщностна доставка (чл. 138, § 1 от Директива 2006/112/ЕО). Националното законодателно разрешение е за облагане на ВОД с нулева ставка на ДДС е регламентирано в чл. 53, ал. 1 ЗДДС. Затова и с арг. от чл. 154, ал. 1 ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК за жалбоподателя е тежестта да установи с убедителността на пълното доказване юридическите факти, представляващи основание за освобождаване на ВОД.

Наред с изложеното съгласно разпоредбата на чл. 7 от ЗДДС, вътреобщностната доставка на стоки е доставката 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. А съгласно разпоредбата на чл. 53, ал. 2 от ЗДДС, документите, удостоверяващи извършването на ВОД се определят с правилника за прилагане на закона. В двете точки на чл. 45 от ППЗДДС са изброени лимитативно две групи от документи, които доставчикът на стоки следва да представи за да докаже наличието на ВОД - документи за доставката и документи удостоверяващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава-членка. Установяването от националното законодателство на изискванията към доказване на ВОД е в съответствие с разпоредбата на чл. 131 от Директива 2006/112.

В приложимите редакции на чл. 45 от ЗДДС, т. 2 включва две букви, като изпращането или транспортирането на стоката се установява алтернативно с две групи документи. В първата хипотеза (на б."а") доказването на изпращането или транспортирането се осъществява с транспортен документ или писмено потвърждение от получателя, когато транспортът се осъществява от получателя или от трето лице за сметка на получателя. Поставени са изисквания към съдържанието на писменото потвърждение, които с новела от ДВ бр. 10 от 2011 г. са допълнени с посочване на име на лицето, предало стоките, а с тази бр. 8 от 2016 г. и с дължностното качество на това лице, както и с името и дължностното качество на лицето, получило стоките. При транспорт от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика необходимо и достатъчно е доказването с транспортен документ - чл. 45, т. 2, б. "б" от ППЗДДС.

От събраните по делото доказателства преценени поотделно и в тяхната съвкупност, се установява, че е налице реалност на декларираните от дружеството жалбоподател доставки по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС. Видно е, че за всяка една от декларираните доставки са налични фактури, с всички реквизити, включително и идентификационния номер по ДДС на получателя, под който номер му е извършена доставката. Наред с това, от представения по делото договор от 25.08.2017 г., сключен между [фирма] и жалбоподателят, в качеството му на купувач на стоки – млечни продукти по вид, асортимент, количество, опаковка и цени, уговорени между страните, безспорно се установява произхода на стоката, като изложения в тази връзка довод от страна на органите по приходите съдът намира, че не кореспондира на доказателствения материал по делото.

Установява се също така, че е изпълнено и условието на чл. 45, т. 2 от ППЗДДС.

По делото не е било спорно, че транспорта е извършен от трето лице за сметка на доставчика, поради което на основание чл. 45, т. 2, б. "б" от ППЗДДС, е бил



необходим транспортен документ удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка.

От събраните по делото писмени доказателства, в това число и от заключението на вещото лице по допуснатата и приета от съда съдебно-счетоводна експертиза, както и от събраните гласни доказателствени средства е видно, че за всяка една от доставките е налице транспортна заявка– договор между: [фирма] - изпълнител и [фирма] - възложител за транспорт с хладилен автомобил рег. [рег.номер на МПС] по дестинация България – Гърция, с посочени: Дата на товарене, Товарен пункт - [населено място], С. индустриална зона, к-с С., Вид стока – Кашкавал – пити – 11 палета, Нето тегло, Пункт на разтоварване – S., T., Греесе, договорено Навло – 1 350.00 лв., като транспортната заявка е подписана, както от страна на възложителя [фирма], така и от изпълнителя [фирма]. Установява се също, че транспортът е извършен, тъй като за всяка доставка има Протокол за извършена проверка на стоки с висок фискален риск при ВОД при напускане на страната, издаден от ЦУ на НАП с констатации: при оглед на видимата част на транспортното средство е установено, че в същото се превозват вакумирани пити, обвити в стреч фолио, разположени на палети, вида на стоката е кашкавал, посочено е тегло по документи. Проверено е и МПС марка Скания, рег. [рег.номер на МПС], с водач, който е подписал Протокола в качеството си на свидетел на проверката. Проверките са извършени на ГКПП – Капитан П. войвода. Наред с горепосочените документи за всяка едно от 11 броя доставки е налична и Международна товарителница /ЧМР/ с посочени: Брой превозвани палети, Бруто тегло, Товарен пункт – [населено място], С. индустриален район, Разтоварен пункт - S., T. и са налични подписи и печати от Изпращач – [фирма], Превозвач – [фирма], Получател - „D. C.“ SMPS Greece, 5 S. D., GR 54632, T. /фигурират подписи и печати/. Във всички ЧМР е посочено МПС рег. [рег.номер на МПС]. Данните в ЧМР-то са идентични с данните, посочени в Протокола за извършена проверка на стоки с висок фискален риск при ВОД при напускане на страната, издаден от ЦУ на НАП. ЧМР-тата притежават реквизитите по чл.6 от Конвенцията за договори за международни автомобилни превози на стоки, а именно: място на разтоварване и подписи и печати от страната, приемаща стоките.

С оглед на изложеното, съдът приема от приобщените по делото доказателства се установява реалност на извършения от страна на изпращача – [фирма], с превозвач – [фирма] и получател - „D. C.“ SMPS Greece транспорт на стоки.

Представените товарителници съдържа всички реквизити - дата на транспортиране, данни за изпращач, получател и превозвач, разтоварен пункт и товарен пункт, подписи и печати на изпращач и превозвач и с подпис и печат на получателя, описание на стоките и индивидуализация на инвойс фактурата. В чл. 9 от Конвенцията е посочено, че товарителницата до доказване на противното /което в случая не е доказано от органа по приходите/ удостоверява условията на договора за превоз и получаване на стоката, а нередовността ѝ, на основание чл. 4 от същата Конвенция, не засяга нито съществуването, нито действието на този договор. Съществен момент за осъществяването на ВОД е изпращането или транспортирането на стоките до територията на друга държава членка, което означава фактическо напускане на стоката на границата на страната и преминаването ѝ на друга територия. Конкретното място и адрес, където е получена стоката на територията на друга - държава членка е ирелевантно за облагането с ДДС, тъй като от момента на напускането на стоката от територията на страната, задължението за самоначисляване преминава към регистрираното по ДДС лице - получател на стоката.

В конкретния случай, представените международни товарителници безспорно установяват, че стоките са изпратени и транспортирани до територията на друга

държава членка. Ревизираното дружество е представило всички необходими документи, които да установят изпращането и транспортирането на стоките, като данните, отразени в международните товарителници съответстват на събраните по делото други косвени доказателства за осъществен ВОД. Наред с това, в подкрепа на реалността на доставките на стоките следва да се има и предвид представените по делото доказателства за осъществяване на ВОД, а именно протоколите за извършена проверка на стоки с висок фискален риск при ВОД, издадени от старши инспектори по приходите в Дирекция "Фискален контрол" при ЦУ на НАП, съставен в присъствието на шофьора на товарния автомобил, в който се е намирала стоката, доказателствата за извършен транспорт до Гърция, представени от превозвача [фирма] – фактури за транспорт, заявки - договори за транспортни услуги, доказателства за плащане по банков път на транспортните услуги и доказателства за ползване под наем на товарен автомобил, както и доказателствата за произхода на стоката, закупена от ревизираното дружество от негов доставчик [фирма].

Неоснователни са доводите на органите по приходите изложени във връзка анализа на резултатите от извършения обмен на информация с гръцката данъчна информация, а също така и тези изложени относно произходът на стоката, за липса на доказателства, че гръцкото дружество, получател на стоките, реално е извършвало търговска дейност, тъй като последното нямало представляващ, който да управлява дейността му, както и тез относно липсата на кадрова и техническа обезпеченост, наличие на складови и офис помещения, доказателства за прехвърляне на собствеността на стоката, данни за лицата извършили товаренето и транспортирането на стока, доказателства, че стоката предмет на издадените фактури е намерила отражение в счетоводството на гръцкото дружество.

Всичките се опровергават от събраните по делото и обсъдени по-горе писмени и гласни доказателства.

От приложените към административната преписка доказателства безспорно се доказва по категоричен начин, че процесните стоки са напуснали територията на Република България. Наличните по делото товарителници са надлежно подписани от изпращача /ревизираното дружество/, от превозвача и получателя, посочено е и мястото на разтоварване на стоките. Съдържат реквизитите по чл. 6 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки, поради което следва да се ценят като годни транспортни документи. С изпращане или транспортиране на стоката се осъществява второто условие за ВОД. Именно наличието на физическо движение на стоката между държавите-членки е обективен елемент, отличаващ ВОД от доставка на територията на страната - Решение по дело Т., т. 30-40. Безспорно практиката на СЕС приема, че освобождаването на вътреобщностната доставка на дадена стока става приложимо, когато правото на разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на приобретателя и продавачът докаже, че посочената стока е изпратена или транспортирана в друга държава членка и че вследствие на това изпращане или транспортиране, същата стока е напуснала физически територията на държавата членка на доставката решение по дело С-409/04 т. 42 и др. Този елемент е безспорно доказан чрез приложените по делото транспортни документи. Свидетелските показания на свидетелите Т. Г. Т. и Г. М. Г. съдът, също кредитира изцяло, като вътрешно непротиворечиви и в съответствие със съдържанието на писмените доказателства.

От заключението на вещото лице по делото се установява и, че са налице осъществени плащания от страна на гръцкото дружество.

Несъстоятелни са и твърденията на органите по приходите за наличие на неистински или с невярно съдържание документи. Отделно от това съдържанието на същите не е оспорено пред настоящия съд по реда на чл. 193, ал.1 от ГПК. Следва да се има

предвид и разпоредбата на чл. 9, ал. 1 и чл. 4 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки, която регламентира, че международните товарителници удостоверяват до доказване на противното условията на договора за превоз и получаването на стоката от превозвача.

Съдът изцяло възприема твърденията в жалбата, че извършеният ВОД не е компрометиран и от получения отговор от гръцката приходна администрация по линията на обмен на информация. Видно от същия, гръцкото дружество е deregистрирано, т.е. няколко месеца след получаване на стоките. Ненамирането на адреса на получателя не е достатъчно основание да се приеме, че декларираният от жалбоподателя ВОД за процесния период не е реално извършен.

По изложените по-горе мотиви, съдът приема че жалбата е основателна и следва да бъде уважена, а оспореният ревизионен акт като незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалния закон и с неговата цел, следва да бъде отменен, в тази му част.

По отношение на непризнатото право на данъчен кредит от доставчик [фирма] за периода 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г., съдът намира, че и в тази му част ревизионен акт като незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалния закон и с неговата цел, следва да бъде отменен.

Видно от мотивите на РА, ревизиращите органи за да не признаят право на приспадане на данъчен кредит са извели заключение за липса на доказателства за реално извършване на доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС по гореописаните фактури издадени от доставчика [фирма] за периода 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г.

Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по процесните фактури се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочения доставчик доставки на стоки.

По силата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. По легалното определение на чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Според чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл. 24, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл. 12, ал.1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал.2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Данъчният кредит, чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че

доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на които са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл.71, т.1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, в т. ч. поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не) добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

В случая, както се посочи по-горе, с процесния РА не е признато правото на данъчен кредит на жалбоподателя в размер данъчен кредит в размер на 187 701.25 лева - главница за данъчни периоди от 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г., по фактури издадени от [фирма], подробно описани в мотивната част на РА.

От съдържащите се по делото доказателства, в това число и от експертното заключение, съдът намира, че се доказва извършването на реални доставки от процесния доставчик, а изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на услуги по посочените 9 броя фактури, съдът намира за неправилен и несъответен на приложимия материален закон.

В случая страните не спорят относно наличието на формалната предпоставка за

упражняване правото на данъчен кредит – притежаването от жалбоподателя на редовни фактури, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС. Това обстоятелство се потвърждава и от приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза.

Спорно в случая се явява обстоятелството дали по тези фактури са извършени реални доставки на стоки. Противно на приетото от органите по приходите, съдът намира, че от анализа на събраните в хода на съдебното производство писмени доказателства, в това число и от заключението на вещото лице се налага извод, че процесните фактури отразяват реално осъществени доставки.

За да обоснове извод за липса на реално осъществена услуга, органите по приходите са извели констатации, че доставчикът [фирма] не е разполагало със стоки, чиято собственост в последствие да прехвърли на дружеството жалбоподател по издадените фактури.

Съдът намира така изложените доводи за неоснователни. От доказателства по делото се установява, че за всяка една от доставките е налице реално прехвърляне на стоката във връзка сключена и изпълнена сделка, а именно договор за доставки на стоки от 25.08.2017 г. В случая както и органите по приходите са отбелязали се касае за родови вещи и приложима за тях е разпоредбата на чл. 24, ал. 2 от ЗЗД. Собствеността върху вещи, определени по своя род се прехвърля щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова - когато бъдат предадени (чл. 24, ал. 2 от ЗЗД). Ако няма уговорено друго, предаването на родово определени вещи се извършва в седалището на продавача в момента на предаване на стоката на спедитор, превозвач и др. (аргумент чл.68, б."в" от ЗЗД). От този момент стоките са индивидуализирани и собствеността преминава върху купувача. В конкретната хипотеза във всяка една от фактурите е посочен видът на стоката – млечни продукти, определени по вид и асортимент, посочено е количеството, качеството им, опаковка, както и са посочени цените уговорени между страните по договора. Т.е видно е, че е налице индивидуализиране на предмета на сделката, конкретно определена вещ. Правото на собственост върху родово определени вещи (каквито са спорните стоки) се прехвърля с тяхното отделяне от рода, чрез физическото им предаване или друго индивидуализиране. Това би могло да стане единствено при доказване на предаването на стоките в собствен склад, чрез изброяване, изтегляне, измерване, натоварване на транспортно средство и т.н.. Следователно, само при индивидуализацията на родово - определените дължими вещи се прехвърля правото на собственост върху тях, респективно настъпва данъчното събитие. Доказателства в тази връзка са налице по делото, като това са представените по делото за всяка една доставка на стока приемо-предавателни протоколи, с подробно отразени в тях данни относно стоката – кашкавал лайт, които са и предадени в обекта стопанисван от жалбоподателя, находящ се в Сверена индустриална зона, [населено място]. В експертното заключение в обобщение вещото лице е посочило, че между [фирма] и дружеството жалбоподател е сключен договор за доставка на стоки от 28.08.2017 г., по който за периода от 01.08.2017 г.- 31.10.2017 г., доставчика е издал процесните фактури за доставки на стоки, а именно доставило е 93281 кг. Кашкавал Л., който е доставен в склада на [фирма], като стоката е превозвана с мотокар собственост на „Млечни продукти Тракия4 Е., като услугата е за сметка на [фирма]. Наред с това е установено, че [фирма] е купила суровина за производство на Кашкавал Л. от [фирма], съгласно договор от 28.08.2017 г. за доставка на млечни продукти.

Предвид изложеното, съдът намира, че не са налице основания за отказ на право на приспадане на данъчен кредит по фактурите с доставчик [фирма]. Доставчикът се е задължил с начисления данък, съответно принципът на данъчен неутралитет не позволява на получателя на доставката по фактурата да му се откаже право на

приспадане на данъчен кредит. Липсват данни за недобросъвестно упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, няма данни за наличие на основания за корекция на начисления от доставчика данък. Изпълнени са законовите изисквания на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и условията по чл. 71 от ЗДДС. Издадените са фактури, подадена е справка-декларация по ЗДДС, сделката е включена в дневника за продажби на доставчика, извършено е плащане. Съдът счита, че при съвкупна преценка на доказателствата по делото следва да се приеме, че реално е осъществена облагаема доставка по издадените от „В. Ф. И.“ Е. на [фирма] 9 броя фактури.

С оглед гореизложеното, съдът счита, че ревизионният акт в обжалваните части, предмет на настоящето съдебно производство е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, на жалбоподателя се дължат разноските по делото, съобразно представения списък на разноските по реда на чл. 80 от ГПК, а именно за възнаграждението за един адвокат за настоящата инстанция в размер на 3000 лева, платено възнаграждение по договор за правна защита и съдействие; за платена държавна такса в размер на 50 лева; за изготвена по делото съдебна експертиза в размер на 988.20 лева и разноски за призоваване на свидетели в размер на 120 лева.

С тези мотиви, Административен съд София-град, III отделение, 70-ти състав:

#### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221417006682-091-001/05.02.2019 г., издаден от Д. И. Д., на длъжност началник на сектор в ТД на НАП С., възложил ревизията и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., ръководител на ревизията, с който са определени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС в размер на 156 008.00 лв., във връзка с непризнат ВОД за данъчен период 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г. и не е признато право на данъчен кредит от доставчик [фирма] за периода 01.08.2017 г. – 31.10.2017 г. в размер на 187 687.25 лв., мълчаливо потвърден по реда на чл. 156, ал. 4 от ДОПК от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК], разноски за съдебното производство в размер на общо **4 158,20** лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

**СЪДИЯ:**