

РЕШЕНИЕ

№ 5382

гр. София, 14.08.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 18.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **1024** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на "Аксел протект" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез адв.В., против Ревизионен акт № Р-22002219006728-091-001/03.07.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1937/21.12.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно отказано право на данъчен кредит в размер на 4 000 лв., доначислен ДДС в размер на 12 546,26 лв., лихви от 1 231,73 лв.

Жалбоподателят възразява срещу непризнатото му от ревизията право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 4 000 лв. по фактури, издадени от "Галев" ЕООД; и срещу непризнаването на декларираните от него вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоки по фактури, издадени на Biser wood trader J.D.O.O., в резултат на което му е доначислен данък върху добавената стойност в размер на 12 546,26 лв. В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на акта, като се твърди, че констатациите на органите по приходите са необосновани. Жалбоподателят изразява несъгласие с констатациите на ревизията, като счита, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки, по които му е отказан данъчният кредит. Настоява, че вътреобщностният характер на другите спорни доставки е доказан, като се позовава на представените на ревизията документи. Позовава се на

практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА, както и присъждане на разноските по делото. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв.В. поддържа жалбата. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.К. оспорва жалбата. Моли Съда да я отхвърли, като присъди в полза на ответника юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП дава заключение за неоснователност и недоказаност на жалбата и предлага на Съда да я отхвърли.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 29.12.2020 г. (л.23). Жалбата е подадена на 11.01.2021 г., видно от положения вх.№ 53-04-18 по описа на ДОДОП, от надлежно упълномощен адвокат (л.11) и при наличието на правен интерес. Ето защо жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

С ревизионен акт № № Р-2221418006310-091-001/08.04.2019 г. (л.362), на жалбоподателя са определени задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.юли до м.септември 2018 г. Казаният РА е отменен от Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП с Решение № 1738/14.10.2019 г. (л.337) и преписката е върната за нова ревизия.

В съответствие с цитираното решение, със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002219006728-020-001/21.10.2019 г. (л.28), издадена от Г. И. М. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.юли до м.септември 2018 г. ЗВР е връчена по електронен път на 02.11.2019 г., като е определено ревизията да приключи до 3 месеца от връчването на заповедта. За ревизиращи органи са определени Ю. С. Т.-С. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и М. Й. П. – гл.инспектор по приходите. Заповедта е изменена със ЗИЗВР № Р-22002219006728-020-002/31.01.2020 г. и № Р-22002219006728-020- 003/28.02.2020 г., с която е определен срок за завършване на ревизията до 02.04.2020 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.24).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002219006728-092-001/27.05.2020 г., връчен на 29.05.2020 г. по електронен път. Срещу констатациите на същия ревизираното лице не е подало възражение.

Обжалваният РА № Р-2221019003416-091-001/12.03.2020 г. е издаден от Г. И. М. – Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен на 10.07.2020 г. по електронен път.

При ревизията управителят на дружеството-жалбоподател е представил декларация, според която дейността на последното е посредническа, т.е. покупко-продажба на

различни стоки, като от всяка сделка остава процент от продажбата ѝ; посочено е, че дружеството е търгувало с бутилирана газ за битови нужди, която е била предмет на ВОД към контрагент от Европейския съюз. Органите по приходите са установили, че дружеството няма декларирани обекти, а при проверка в масива на КАТ е констатирано, че същото не разполага с моторни превозни средства.

В отговор на връчено искане ревизираното лице е представило документи и обяснения. Към доказателствения материал по преписката са приобщени всички доказателства, събрани в хода на предходната ревизия, приключила с отменения РА № Р-22221418006310-091-001/08.04.2019 г., както и доказателства, събрани при проверки на "Газ лоджистикс" ЕАД и "Тип топ рент" ЕООД - Отговор на молба за административно сътрудничество /SCAC/VAT_BG_030974_HR_910011902474_20190827_AF_RI_R. В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на "Бори смарт транс 2016" ЕООД, на "Дан-кар-спед-2016" ЕООД, на шофьорите Б. Б. И., А. Т. Р. и Е. И. М..

При ревизията са направени следните констатации:

1. Отказано е правото на данъчен кредит в общ размер 4 000 лв. по следните фактури, издадени от "Галев" ЕООД:

№ 2...5088/25.01.2018 г. с предмет транспортна услуга международна С./С. България-Х.

№ 2...5164/08.02.2018 г. с предмет транспортна услуга международна С./С. България-Х.

№ 5...234/03.08.2018 г. с предмет транспортна услуга международна С./С. България-Х.

№ 5...235/06.08.2018 г. с предмет транспортна услуга международна С./С. България-Х.

№ 5...236/09.08.2018 г. с предмет транспортна услуга международна С./С. България-Х.

При първата ревизия жалбоподателят е представил фактурите, международни товарителници от 01.08.2018 г., 04.08.2018 г. и от 07.08.2018 г., в които като превозвач е вписан "Дан-кар-спед-2016" ЕООД; фактури, издадени от "Галев" ЕООД за извършен транспорт по направление България-Х.; заявки-договор от ревизираното лице до "Галев" ЕООД. В Заявките-договор за транспорт фигурират следните данни: шофьор; рег.№ на МПС; дата на товарене; адрес на товарене; срок на доставка; адрес на доставка (Х. – З.); размери, тегло, опаковка и вид на товара (безопасен - компактен на палета, колан за укрепвания); специфични изисквания: здрав и чист под и брезент; колани за укрепване на товара; договорено навло с платец "Аксел протект" ЕООД; срок на плащане: 30 дни след приключване на курса; начин на плащане: в брой.

От СДВР е изискана информация за регистрирани преминавания на границата на България за периода от 01.08.2018 г. до 31.08.2018 г. на ППС, вписани във фактурите, но не е получен отговор. От проверка в информационния масив на НАП - Агенция митници, пътни такси и разрешителен режим, е установено, че няма регистрирани преминавания на държавната граница на влекач рег. [рег.номер на МПС] от 01.08.2018 г. до момента. На 14.09.2018 г. и на 19.09.2018 г. са регистрирани излизания през ГКПП К. на влекач рег. [рег.номер на МПС] с полуремарке рег. [рег.номер на МПС] ; и на влекач рег. [рег.номер на МПС] с полуремарке рег. [рег.номер на МПС] , като превозваните стоки са минерални продукти и изделия на химическата промишленост и строителни материали. За влекач рег. [рег.номер на

МПС] и полуремарке рег. [рег.номер на МПС] са регистрирани излизания от 08.09.2018 г. през ГКПП К. и К., с превозвани стоки строителни материали, изделия от пластмаса, растителни продукти-семена за посев. Така е формиран извод, че на посочените във фактурите и ЧМР дати от м.август 2018 г. няма регистрирани преминавания на процесните МПС и полуремаркета.

При първата ревизия е извършена насрещна проверка на доставчика "Галев" ЕООД, при която са представени фактурите и данни за използваните превозни средства. Към фактурите са приложени товарителници, в част от които като превозвач е посочено "Бори смарт транс 2016" ЕООД, а в друга част - "Дан-кар-спед-2016" ЕООД; фактури от посочените превозвачи и пътни листове. Представени са заявки-договори за транспорт, които "Галев" ЕООД е сключило с "Дан-кар-спед-2016" ЕООД (на 29.05.2018 г., на 02.08.2018 г. и на 05.08.2018 г.) и с "Бори смарт транс 2016" ЕООД (от 20.01.2018 г.). В Заявките-договор за транспорт фигурират следните данни: шофьор; рег.№ на МПС; дата на товарене; адрес на товарене; срок на доставка; адрес на доставка (X. – 3.); размери, тегло, опаковка и вид на товара (безопасен - компактен на палета, колан за укрепвания); специфични изисквания: здрав и чист под и брезент; колани за укрепване на товара; договорено навло с платец "Галев" ЕООД; срок на плащане: 30 дни след приключване на курса; начин на плащане: в брой. Представена е декларация от управителя на "Галев" ЕООД, според която основната дейност на дружеството е спедиция на стоки и товари в рамките на Европейската общност; използват се лицензирани транспортни дружества срещу заплащане, плащанията се извършват по банков път и в брой; превозът на стоките се извършва със заявка-договор, като се прилагат товарителници, приемо-предавателни протоколи, кантарни бележки или други документи; контактът между лицата се извършва чрез подаване на заявки по имейл, телефон или устно, от управителите на дружествата, упълномощени лица или лица на трудов договор; когато се приключи курсът, транспортното дружество - подизпълнител издава фактура с всички прилежащи документи към нея към спедиторската фирма "Галев" ЕООД, а то издава фактура на своя клиент, заявил конкретната заявка, след което се извършва плащането в зависимост от договорения срок по заявка-договор, който може да е 5, 15, 20, 30, 45 или 60 работни или календарни дни; разплащането с доставчиците е в брой или по сметка.

При първата ревизия е извършена насрещна проверка на поддоставчика "Дан-кар-спед-2016" ЕООД, при която са представени документи, идентични с представените от "Галев" ЕООД: фактури; ЧМР, в които като превозвач е вписано "Дан-кар-спед-2016" ЕООД, изпращач - "Аксел протект" ЕООД, получател Biser wood trader, VIN HR34584539471; пътни листове; заявки-договори за транспорт. Представени са свидетелства за регистрация на влекач рег. [рег.номер на МПС] , собственост на "Метросистем" ЕООД; на полуремарке рег. [рег.номер на МПС] , собственост на "Тенакс 2011" ЕООД; на влекач рег. [рег.номер на МПС] , собственост на "Смарт сис ойл 77" ЕООД; на полуремарке рег. [рег.номер на МПС] , собственост на "Паралел трейдинг" ЕООД. Представени са договори за наем на МПС, които "Дан-кар-спед-2016" ЕООД е сключило със собствениците: от 03.05.2017 г. с "Паралел трейдинг" ЕООД и приемо-предавателен протокол от 01.08.2018 г. за полуремарке рег. [рег.номер на МПС] ; от 18.04.2017 г. "Смарт сис ойл 77" ЕООД и приемо-предавателен протокол от 01.07.2018 г. за влекач рег. [рег.номер на МПС] ; от 18.04.2017 г. с "Тенакс 2011" ЕООД и приемо-предавателен протокол от 05.07.2018 г.

за полуремарке рег. [рег.номер на МПС] ; от 18.04.2017 г. с "Метросистем" ЕООД и приемо-предавателен протокол от 03.05.2018 г. за влекач рег. [рег.номер на МПС] . Представени са и фактури, издадени от наемодателите. Във връзка с назначения персонал са представени: трудов договор № 0...10/03.08.2017 г. с А. Р., на длъжност авто механик; трудов договор № 0...30/05.07.2018 г. с Е. И. М., на длъжност шофьор товарен автомобил. Управителят на "Дан-кар-спед-2016" ЕООД е представил декларация, в която е посочено, че стопанската дейност на дружеството е международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение, удостоверено с Лиценз № 17501 за международен автомобилен превоз на товари, валиден от 23.05.2017 г. до 22.05.2027 г. Посочил е, че дружеството няма ДМА, а наема МПС за временно ползване; разполага с ЧМР Застраховка, която гарантира извършване на основната дейност на търговеца качествено и съобразено с всички изисквания на българското и международното законодателство; разполага с кадрови потенциал, както и с Застраховка трудова злополука за работниците.

При първата ревизия е извършена насрещна проверка на поддоставчика "Бори смарт транс 2016" ЕООД, при която са представени фактури, издадени от него към "Галев" ЕООД с приложени заявки-договори за транспорт, пътни листове, СМР; Лиценз №16560/06.12.2016 г., валиден до 05.12.2026 г.; Договор за превоз от 20.01.2017 г. с възложител "Галев" ЕООД; копия на талони на влекачи и ремаркета, които са били наети от "Тенакс 2011" ЕООД, "Елторо ойл БГ" ЕООД, "Метро систем" ЕООД, "Смарт сис ойл 77" ЕООД, "Езир" ЕООД, "БМ лизинг" АД, "Паралел трейдинг" ЕООД и "Броудкаст мениджмънт" ЕООД, за които са представени договори за наем; счетоводни документи; досиета на заетите лица в дружеството. Представени са обяснения от управителя на "Бори смарт транс 2016" ЕООД, в които е посочено, че стопанската дейност на дружеството е международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение; то разполага с наети МПС и недвижими имоти за временно ползване, както и с необходимия кадрови потенциал; пояснено е, че за превоз на бутилирана газ за битови нужди не се изисква А. удостоверение, защото бутилките са пломбирани, превозването им се извършва в бордови ремаркета, обезопасени според всички изисквания.

От проверка в информационната система на НАП ревизията е установила, че "Бори смарт транс 2016" ЕООД има наети 6 лица на трудови договори, вкл. и шофьори на тежкотоварни автомобили; за назначените лица не са внасяни данъци и осигурителни вноски; в дневниците за продажби за м.януари и м.февруари 2018 г. дружеството е включило 2 фактури, издадени към "Галев" ЕООД; през процесните периоди проверяваното дружество е имало действащи 32 трудови договор, назначени на длъжности шофьор товарен автомобил, шофьор цистерна, авто механик, технически секретар, счетоводител; декларираната икономическа дейност е товарен автомобилен транспорт. За 2018 г. е подадена ГДД с декларирана данъчна загуба.

От проверка в ИМ на КАТ е установено, че лицето не притежава транспортни средства.

При повторната ревизия е извършена нова насрещна проверка на "Дан-кар-спед-2016" ЕООД, при която са представени документи, идентични с представените при първата ревизия.

При повторната ревизия е извършена нова насрещна проверка на "Бори смарт транс 2016" ЕООД, при която не са представени документи и обяснения.

При повторната ревизия са извършени насрещни проверки на лицата, сочени като

водачи на превозните средства, осъществили транспорта на стоките до Х. – Е. И. М., Б. Б. И. и А. Т. Р.. Е. И. М. не е получил искането за представяне на обяснения поради отсъствието му от страната, но за целите на ревизията е приобщен отговор от предходна проверка, в който лицето е декларирало, че не е извършвало транспорт от България до Х.. Същото е потвърдено и в представена от него декларация от 19.06.2020 г. (след издаването на РД), в която той е декларирал, че не е извършвал транспорт до Х.. Б. Б. И. не е представил обяснения по връченото му искане. Според данните от информационната система на НАП същият е бил назначен на трудов договор в "Бори смарт груп" ЕООД, ЕИК[ЕИК], на длъжност шофьор на товарен автомобил. За връчване на адресираното до А. Т. Р. искане е приложена процедурата по чл.32 ДОПК, която не е приключила към датата на изготвяне на РД. За това лице е установено, че е било назначено в "Дан-кар-спед-2016" ЕООД на длъжност авто механик.

Според органите по приходите, както в хода на предходната, така и в хода на повторната ревизия не е доказана реалността на извършените транспортни услуги на газ пропан бутан за Х.. За да достигнат до този извод, органите на НАП са изтъкнали, че на датите, посочени във фактурите и в ЧМР, няма регистрирани преминавания на границата на товарни автомобили с такива регистрационни номера. Ревизиращите органи са оспорили реалността на декларираните ВОД на стоки за Х., при което са приели, че представените транспортни документи за получени услуги от "Галев" ЕООД не удостоверяват реално настъпили събития по транспортиране на стоките до друга държава-членка.

На основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.9 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер 4 000 лв.

2. Доначислен е ДДС в размер на 12 546,26 лв. по следните фактури, издадени на Biser wood trader J.D.O.O.:

№ 0...14/01.08.2018 г. с предмет бутилки G. 800 бр.

№ 0...15/04.08.2018 г. с предмет бутилки G. 780 бр.

№ 0...16/07.08.2018 г. с предмет бутилки G. 711 бр.

За данъчен период м.август 2018 г. ревизираното лице е декларирало ВОД на стоки (бутилирана газ за битови нужди) с получател Biser wood trader J.D.O.O., VIN HR34584539471. Доставка са на обща стойност 62 731,29 лв.

При първата ревизия жалбоподателят е представил процесните фактури; международни товарителници от 01.08.2018 г., от 04.08.2018 г. и от 07.08.2018 г., в които като превозвач е посочен "Дан-кар-спед-2016" ЕООД; фактури, издадени от "Галев" ЕООД за извършен транспорт по направление България-Х.; заявки-договор от ревизираното лице до "Галев" ЕООД. Според фактурите и товарителниците транспортът е осъществен със следните влекачи и полуремаркета: рег. [рег.номер на МПС] /С. и рег. [рег.номер на МПС] /С..

При повторната ревизия е отправено запитване до дирекция Централното звено за връзка при ЦУ на НАП, като е изискана информация за асоциирани случаи за отправени/получени молби за обмен на информация по чл.7 от Регламент 904/2010/ЕС по отношение на Biser wood trader J.D.O.O. Получена е информация, че е открит асоцииран случай за посоченото дружество, с реф.№ 30974. Запитването е за доставки, извършени от "Тип топ рент" ЕООД в периода от м.декември 2017 г. до м.февруари 2019 г., съвпадащ с ревизирания период. От приобщения SCAC с реф.№ VAT_BG_030974_HR_910011902474_20190827_AF_RI_R е установено, че хърватското дружество не е подавало никакви данъчни декларации и не е декларирало придобивания от българския данъкоплатец; няма доказателства стоките да са били в Република Х., което се потвърждава и от обстоятелството, че на посочения в товарителниците

адрес се намира жилищна сграда; според подадените от данъкоплатеца фактури от м.април нататък, същият продал всички стоки на G. eagle monkie, VIN EL600869186, който е deregистриран на 26.09.2018 г.; Biser wood trader J.D.O.O. не е намерен на декларирания адрес, същият няма служители, а директорът на дружеството е български гражданин; в хода на проверката е осъществен контакт единствено с г-н Я. К., който е представил частична документация от счетоводна къща Legolas D.O.O.; не са представени доказателства за разплащане, а от извършена проверка на оборота на открита в Република Х. сметка е установено, че данъкоплатецът нито е извършвал, нито е получавал плащания по същата. С оглед изложеното хърватската администрация е констатирала, че Biser wood trader J.D.O.O. е лице с рисково поведение.

Ревизията се е позовала на установените факти и обстоятелства във връзка с отказаното право на данъчен кредит по фактурите за транспортни услуги, издадени от "Галев" ЕООД, описани в т.1 от настоящия съдебен акт.

Ревизиращите органи са формирали извода, че не се доказва извършването на ВОД на стоки към хърватското дружество. За да достигне до такъв извод, ревизията се е позовала на следните обстоятелства:

В представените заявки-договор за транспорт е посочен адрес на товарене: България-С., адрес на доставката: Х.-Сесвете, т.е. липсва точен адрес на товарене и точен адрес на разтоварване на стоките, липсват данни за вида и количеството на стоките, които ще се превозват.

Ревизираното дружество не е представило доказателства за разплащане по издадените фактури към клиента.

За ППС рег. [рег.номер на МПС] /С., рег. [рег.номер на МПС] /С., рег. [рег.номер на МПС] /С., рег. [рег.номер на МПС] /С., при извършена проверка от ИА "Автомобилна администрация" е установено, че няма намерени записи за издадени удостоверения за одобрение на превозни средства, превозващи определени опасни товари, съгласно чл.38 от Наредба № 40 за условията и реда за извършване на автомобилен превоз на опасни товари. За шофьорите Б. Б. И., Е. И. М. и А. Т. Р. липсва информация за издадени удостоверения за превоз на опасни товари. Е. И. М. е декларирал, че не е извършвал превози до Х..

При съпоставка на декларираните данни в ЧМР с данните, предоставени от Агенция "Митници" е установено, че транспортните средства, които са вписани в ЧМР и с които превозвачът сочи, че е осъществил транспорта на стоките до Х., са преминавали границите на България, но данните не съответстват на данните, декларирани от задълженото лице с представените документи от превозвачите. Налице са несъответствия по отношение на тегло и вида на товара. Установено е, че с посочените ремаркета са превозвани стоки: строителни материали, дървен материал, текстилни артикули, облекла, обувки и др., т.е. превозните средства не са специализирани за превоз на опасни товари. Превозвачите "Бори смарт транс 2016" ЕООД и "Дан-кар-спед-2016" ЕООД не са представили доказателства за заплащани превозни такси, в т.ч. за движение по пътната мрежа на Х., винетни стикери, документи за зареждане на гориво, тахошайби или данни от дигитален тахограф. Не са представени доказателства, че автомобилите са се движили на посочените дати и са извършили транспортни услуги до адреса, вписан в ЧМР - място на разтоварване на доставката Х., Сесвете.

От представените от "Галев" ЕООД пътни листове за извършените транспортни услуги е видно, че маршрутите на превозите са с дестинация Италия /П., М., Т. и др./, като е посочено, че тръгват от Д., през С., Х. до Италия и обратно. Според органите по приходите, в случая е налице разминаване в заявения маршрут от спедитора "Галев" ЕООД /България-Х./ и този по представените пътни листове.

Липсват доказателства за осъществена електронна кореспонденция във връзка с представените заявки, за които се сочи, че са получени по електронна поща. Твърди се, че заявките от хърватското дружество са правени по електронен път, чрез имейл, който е регистриран на територията на България (електронна поща).

Хърватските данъчни власти са установили при извършената проверка, че няма информация Biser wood trader J.D.O.O. да се намира на регистриран адрес; директорът на дружеството е български гражданин, няма служители; не са налице документи, доказващи изпращане или транспортиране на стоки от територията на България до Х.; получателят по доставките Biser wood trader J.D.O.O. не е представил договор за наем на склад за съхраняване на въпросните стоки - бугилирана газ, не е представил доказателство за плащане на фактурите; Biser wood trader J.D.O.O. не е извършвал плащания по банковата си сметка.

При това положение ревизията е формирала извод, че декларираните доставки към Biser wood trader J.D.O.O. не могат да бъдат определени като ВОД по смисъла на чл.7, ал.1 ЗДДС и същите следва да се третираат като такива с място на изпълнение на територията на страната, като съответно се обложат с 20 % ставка на данъка, съгласно чл.66, ал.1 от закона. На основание чл.86, ал.1 и 2 и чл.82, ал.1 във вр.с чл.12 и чл.17, ал.2 ЗДДС, за данъчен период м.август 2018 г. е начислен ДДС в размер на 12 546,26 лв. върху данъчна основа в размер на 62 731,29 лв.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1503/29.09.2020 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е изменен така: Отменен е в

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице Г. З., която даде заключение по следните задачи:

I. От Съда:

А. Относно отказания данъчен кредит:

1. За документиране на спорните услуги има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи и др.подобни; какъв е начинът на остойностяване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчика.
2. Отчел ли е доставчикът приходи по спорните фактури.
3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
4. Доставчикът разполагал ли е с наети работници/служители - на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.
5. Доставчикът разполагал ли е с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при него покупки на материали и консумативи.
6. Има ли последваща реализация или влягане на услугите, които се твърди да са получени от доставчика - по видове и издадени данъчни документи, вкл.съпътстващи документи.
7. Имат ли връзка получените доставки на услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизионния период.

Б. Относно доначисления ДДС като изпълнител на вътрешнообщностни доставки:

1. Какви споразумения са сключени между жалбоподателя и хърватския му партньор, с какъв предмет са същите.
2. По кои фактури е доначислен ДДС на жалбоподателя: предмет, стойност, ДДС, какъв е размерът на доначисления ДДС за всяка фактура.
3. Извършено ли е плащане по фактурите, по какъв начин, в какъв размер, на кои дати, има ли обвързка на плетажните документи с издадените фактури, по коя фактура с кой платежен документ може да се приеме за извършено плащането.
4. Какви транспортни документи има при жалбоподателя - от кого са издадени, кога са получени при него; за чия сметка е транспортът; проследимо ли е движението на стоката от България до Х.; има ли обвързка на транспортните документи с издадените фактури.
5. Има ли писмени потвърждения от получателя на стоката за получаване на същата; вписани ли са дата, съдържание и име на потвърждаващото лице.
6. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

II. От жалбоподателя:

1. Да проследи документалната обосновааност на всяка от издадените фактури, по които е отказан данъчен кредит, като се проследи механизма на доставките чрез съотнасянето на наличните по делото приемо-предавателни протоколи, складови разписки, заявки и договори към кои доставчици и по кои фактури са относими, установявали се произход на стоката.
2. Включени ли са процесиите фактури в дневниците за продажби на жалбоподателя и за кои данъчни периоди.
3. Какъв е начинът на остойностяване на услугите. Какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците.
4. Отразени ли са процесиите доставки във декларациите за съответните периоди.
5. Стойностите и количествените данни от осчетоводените документи по процесиите доставки включени ли са в справките декларации по ЗДДС и за кои данъчни периоди.
6. Има ли извършено плащане по фактурите и как то е отразено в счетоводството на жалбоподателя. Какви разплащания са извършени по фактурите, на каква стойност, към кои доставчици и трети лица.
7. Налични ли са в счетоводството на жалбоподателя документите, изискуеми от чл.45 ППЗДДС, доказващи извършване на ВОД.
8. Редовно ли е водено счетоводството на жалбоподателя по отношение на доставките, документирани с процесиите фактури, описани в РА и РД към него и дава ли възможност за анализ, проверка и хронологично проследяване на счетоводните операции, отразяващи доставките по процесиите фактури.
9. Отразени ли са съответните счетоводни документи, фактури и плащане в счетоводството на доставчика "Галев" ЕООД. Доставчикът разполагал ли е с наети работници/служители. Отчел ли е доставчикът приходи по спорните фактури.

Съдът кредитира експертното заключение като компетентно изготвено и даващо отговор на поставените задачи. Същото е мотивирано, съответства на събраните доказателства и следва да се приеме и за обосновано, предвид подробно изложената от вещото лице аргументация, послужила за формиране на експертните изводи. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорил е изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти.

В хода на съдебното производство се представиха следните **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя: всички фактури, по които ревизията му е отказала данъчен кредит и му е начислила ДДС, потвърждение от получателя на стоката, счетоводни документи на доставчика "Галев" ЕООД и на получателя Biser wood trader J.D.O.O., споразумителен протокол (л.380); четливи копия на по-рано представени писмени доказателства (л.425); документите, предоставени на в.л. за изготвяне на ССЕ (л.626, л.646).

Представени от ответника: доказателства за оправомощаване на Г. И. М., възложил първата ревизия да възлага ревизии (л.335); РА от предходната ревизия на "Аксел протект" ЕООД (л.361-гръб), ведно със ЗВР и ЗИЗВР, заповеди за спиране и възобновяване по нея, както и събраните доказателства (прил.1, прил.2; отменителното Решение № 1738/14.10.2019 г. на Директора на дирекция ОДОП (л.337).

Представени от трети неучастващи лица: информация от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите по първата ревизия Г. И. М., А. А. Н. и С. Г. К., и по настоящата ревизия Г. И. М., Ю. С. Т.-С. и М. Й. П. (л.421); информация от ИА "Автомобилна администрация" за издадени удостоверения за пътни превозни средства, превозващи опасни товари от регистъра на издадените удостоверения, който води ИА"АА" (л.633).

При така установеното от фактическа страна Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за ревизираната 2018 г.

Оспореният РА е издаден след проведена повторна ревизия в изпълнение на Решение № 1738/14.10.2019 г. на Директора на дирекция ОДОП-гр.С., с което е отменен първоначалният РА за спорния данъчен период. РА е издаден от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията. Константна в тази връзка е практиката на ВАС, че при проведена повторна ревизия, след отмяна на предходно издаден РА, не започва ново ревизионно производство, а продължава вече образуваната и висяща ревизия. Това е така, защото първият РА е отменен от горестоящия административен орган, като преписката е върната в тази ѝ част на органа по приходите, издал заповедта за възлагане на ревизията за издаване на нов ревизионен акт. Съгласно чл.155, ал.6 ДОПК производството за издаване на новия акт започва от незаконосъобразното действие, което е послужило като основание за отмяна на акта, от което следва, че се възстановява висящността на ревизионното производство по отношение на същия данъчен субект и за посочените данъчни периоди. Повторната ревизия следва да се счита продължение на първата, като производството е висящо до влизане в сила на ревизионния акт. Издаването на нова заповед за възлагане на ревизията след връщането на преписката на възложилния ревизията орган не поставя началото на ново производство, а създава определеност в процесуалните правоотношения. Тя е насочена към отстраняване на незаконосъобразното действие, послужило като основание за отмяна.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представените по делото заповеди: № РД-01-369/30.03.2016 г. (л.335) и № РД-01-818/10.05.2019 г. (л.24), и двете на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

В процедурата по извършване на повторната ревизия не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило. Изпълнено е изискването по

чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 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 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 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 РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), 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 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 разпореденото от законодателя в 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 (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. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният

електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП 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, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – "Борика" АД. От същото се установява, че към датите на издаване на

оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

I. Относно отказаното право на данъчен кредит

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл.70 от закона, които да препятстват упражняването на спорното право.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките на транспортни услуги. Правният спор по делото се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури и дали доставчикът е бил добросъвестен. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който в случая се изразява в доказване фактическото извършване на услугите.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

Съдът намира, че тази част на спора жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа на истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки. В конкретния случай не може да се приеме за безспорно установено, че ревизираното лице е получател на извършени услуги, за което не е установено да са платени парични престации от него. С оглед на това се налага изводът, че размяната на насрещните престации е без основание.

Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните

фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказва, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт на действително изпълнение на спорните доставки.

Още с разпоредителното заседание от 22.10.2021 г. Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките от "Галев" ЕООД, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като в тази връзка трябва да установи както действителното извършване на спорните услуги, така и извършването им именно от лицето, сочено за доставчик и издало фактурите за това.

В този смисъл от съществено значение е наличието или липсата на съпътстващи документи към фактурите.

От съдържанието на фактурите не може да се установи за каква точно транспортна услуга се касае – за превоз на товари, багажи или пътници. Тъй като страните по тези доставки са частни лица, то е изключено да се касае за превоз на пътници по реда на чл.17 от Закона за автомобилните превози.

В зависимост от вида на товара законодателят е установил формалното доказване на договора за превоз. Така съгласно чл.50, ал.1 ЗАвтП договорът за превоз се установява с товарителница, неговата действителност не зависи от редовното съставяне или изгубване на товарителницата, за която е предвидено да се изготвя в три екземпляра, подписани и подпечатани от изпращача и от превозвача. Съгласно чл.4 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (КДМАПС) сключването и изпълнението на договора за превоз се установява с товарителница (CMR). Редът за изготвянето на CMR и съдържанието ѝ са регламентирани в чл.5 и чл.6, т.1, б."а"- "к", т.2, б."а"- "ж" от Конвенцията. Съгласно чл.9 от КДМАПС до доказване на противното товарителницата удостоверява условията на договора за превоз и получаването на стоката от превозвача. От тълкуването на тези две разпоредби следва изводът, че наличието на товарителница не е условие за съществуване, нито за валидността на превозния договор. Товарителницата не представлява самият договор за превоз, а е превозен документ, удостоверяващ сключен договор за превоз с цел създаване на яснота в превозните правоотношения, който придружава товара от момента на натоварването до момента на разтоварването на стоката. Международната автомобилна товарителница се издава от превозвачи, притежаващи лиценз за международен превоз на товари, който се издава съгласно чл.29 ЗАвтП и Глава II от Наредба №3 от 10.11.1997 г. на Министерството на транспорта. Съгласно разпоредбата на чл. 5 от Конвенцията, товарителницата се изготвя в три оригинални екземпляра, подписани от изпращача и от превозвача.

Представените при ревизията товарителници Съдът преценява като негодни доказателства за осъществен договор за превоз на товари. Товарителница е документ, който съдържа всички подробности относно конкретната пратка и я придружава пратката през цялото ѝ пътуване. Реквизитите ѝ следва еднозначно да могат да опишат стопанската операция. Имайки предвид изискванията за попълване на товарителниците, Съдът констатира, че така представените не са точно и ясно попълнени. Особено важно условие е попълването на имената и адреса на

получателя. Видно е от представените международни товарителници, че в клетка 24 "стоките получени" липсва място и дата на получаване, фигурира само печат на получател и параф, положен от необозначено лице, което, за бидейки неиндивидуализирано с имена и длъжност, не може да се направи извод дали е служител на Biser wood trader J.D.O.O.-X. и могат ли действията му да ангажират това дружество.

Съдът съобрази, че в действащото право няма изрична нормативна уредба на подписа. С подписа се установява, че писмено обективизираното волеизявление в един документ е именно на лицето, което го е подписало. Основавайки се на тази правна характеристика на подписа, в практиката трайно е установено разбирането, че подписът съставлява саморъчно изписване на името на физическото лице или на стилизирана част от него. Само при това положение подписът може да осъществи функцията си да удостовери, че писменото обективизирано волеизявление в документа е на лицето, което го е подписало. Парафът, за разлика от подписа, не съдържа текстова (буквена) част. Ето защо сам по себе си, при липсата на каквито и да е други данни, той не е годен да удостовери авторството на едно писмено обективизирано волеизявление, така както това може да бъде правна последица от полагането на подпис – саморъчно изписване на името. За да е възможно парафът да изпълни присъщата на подписа функция, е необходимо най-малко да бъде изписано името на лицето, което го е положило, макар и това изписване на името да не е саморъчно. Тези съображения, съотнесени към конкретиката на настоящия случай, налагат да се отбележи, че в разглежданите ЧМР се съдържа параф, а не подпис на получателя, тъй като липсва саморъчно изписване на името или стилизирана част от него. При това положение по никакъв начин не може да се направи категоричен извод кое точно физическо лице и в какво качество е подписало самото потвърждение, още по-малко да се установи каква е връзката му с хърватското дружество, сочено за получател. Дори и с положения печат, съдържащ наименованието на Biser wood trader J.D.O.O.-X., не е даден задоволителен отговор на този въпрос. Ето защо Съдът формира извода, че в ЧМР не се съдържа потвърждение за получаване на стоките.

Всяка товарителница трябва да съдържа информация за товара. В случая тя е описана пределно лаконично като бутилки, с което не се дава задоволително обяснение за естеството на товара и връзката му с представените заявки за транспорт.

За представените пътни листове Съдът съобрази, че това са документи, с които се документира маршрутът и разходът за гориво на конкретен автомобил. Така пътният лист трябва да съдържа реквизити за: организацията; автомобила - марка, модел, рег.№; гориво, с което се движи автомобилът; дата; маршрут; километри; среден разход на 100 км; общо разход в литри; единична цена на горивото с ДДС; общо цена; водач - име, длъжност; дата; подпис; одобрил. В случая по отношение на товара пътните листове са още по-лаконични и от товарителниците, доколкото сочат като описание "превоз на товари". Наред с това ревизията е констатирала разминавания в маршрута на автомобилите, описан по-горе, както и липса на доказателства те да са преминавали държавната граница през ГКПП, които да са относими към твърдения транспорт, а напротив – преминавали са границата през други ГКПП и в различно направление. Следва да се сподели доводът на ответника, че липсва икономическа логика да се превозват стоки до X., като се преминава през ГКПП-К. и ГКПП-Д. мост, каквито са данните по два от превозите, и веднага след това да се препродават и транспортират от X. в Гърция.

СМР и пътните листове представляват по своята същност частни документи и като таква следва да отговарят на изискванията за действителност на частните документи, установени в ГПК. Частният документ материализира изявления на лице, което не е орган на държавната власт, и чиито изявления не са направени в качеството на държавен орган или при изпълнение на възложена му държавна функция. Доказателствената сила на частния документ съгласно разпоредбата на чл.180 ГПК, частните свидетелстващи документи (представените СМР и пътни листове) нямат материална доказателствена сила, а притежават само формална доказателствена сила като доказват единствено авторството на лицата, които са ги подписали.

Частният свидетелстващ документ се ползва с материална доказателствена сила само, когато удостоверява неизгодни за страната, която го предоставя факти. Такъв документ не притежава никаква доказателствена сила, ако с него издателят му иска да удостовери наличието на факти, от които черпи права.

Съдът съобрази, че сключеният между жалбоподателя и доставчика заявка-договор за транспорт по своята същност е спедиционен договор. По силата на чл.361, ал.1 от Търговския закон със спедиционния договор спедиторът се задължава срещу възнаграждение да сключи от свое име за сметка на доверителя договор за превоз на товар. В изпълнение на това свое задължение спедиторът "Галев" ЕООД е сключил договори за превоз с превозвачите "Бори смарт транс 2016" ЕООД, на "Дан-кар-спед-2016" ЕООД. Прочитът на договорите, сключени както между жалбоподателя-доверител със спедитора, така и между последния и провозвачите, разкриват идентичност на външното им оформление и на съдържанието им. Наред с това прочитът разкрива и съществени пропуски и нелогичности в съдържанието им, които са в разрез с императивни законови норми. Така разпоредбата на чл.364, ал.1 ТЗ въвежда задължение за доверителят да уведоми спедитора за особеностите на товара. В случая в нито един от договорите товарът не само че не е описан, а изобщо не е упоменато, че става въпрос за опасен товар - бутилиран газ пропан-бутан.

Според ревизираното лице обсъжданите транспортни услуги са получени във връзка с превоз на стоки в хипотезата на ВОД, като стоките представляват бутилки G.. Абревиатурата означава Gas Propano Liquido (it.), Gaz de Pйtrole Liquйfйй (fr.), Liquid Propane Gas (eng.), и представлява опасен товар.

Според чл.1, ал.2 от Наредба № 40 от 14 януари 2004 г. за условията и реда за извършване на автомобилен превоз на опасни товари, превозите на опасни товари на територията на Република България или от територията на Република България до друга държава - член на Европейския съюз, и/или между Република България и трети страни се извършват при спазване изискванията на Европейската спогодба за международен превоз на опасни товари по шосе (А.).

По силата на чл.1, б.б от указаната спогодба А. под "опасни товари" за целите на спогодбата се разбират веществата и предметите, които съгласно приложения А и В, са забранени за международен превоз или пък този превоз е разрешен при известни условия. На свой ред Приложение А и В към А. - том I (част I), ратифицирани от 37-о Народно събрание на Република България със закон на 16 март 1995 г. - ДВ, бр. 28 от 28.03.1995 г., в сила от 12.06.1995 г. Издадени от Министерството на транспорта, обнародвани като притурка към ДВ, бр. 73 от 18.08.1995 г., в сила от 1.01.2003 г., изм. и доп., бр. 66 от 14.08.2007 г., в сила от 1.01.2005 г., в актуалната за казуса редакция (ДВ, бр.15 от 15.02.2013 г., в сила от 1.01.2011 г.), в т.2.1.1.1 и в т.1.2.1 на Глава 2, озаглавена "Определения", предвижда, че класовете опасни товари според А. са следните: клас 1-Взривни вещества и изделия, клас 2-Газове, и т.н. до клас 9. Според т.2.2.2.1.1 Клас 2 включва чисти газове, газови смеси, смеси от един или повече газове с едно или повече други вещества и изделия, съдържащи такива вещества. Допълнено е, че "газ" е вещество, което: (а) при 50 °С има парно налягане по-голямо от 300 кРа (3 bar); или (б) е изцяло газообразно при 20 °С и стандартно налягане от 101.3 кРа.

Наред с това, доколкото предметът на фактурите за стоки, които се твърди да са превозвани, в цитираната точка, озаглавена "Определения", е дадена дефиниция за "гилза за газ под налягане", вж. "Аерозол или Аерозолен спрей": всеки съд за еднократно пълнене, отговарящ на изискванията на 6.2.4, направен от метал, стъкло или пластмаса и съдържащ сгъстен, втечен или разтворен газ или смес от газове със или без течност, паста или прах, който е снабден с изпускащо устройство за изхвърляне на съдържанието във вид на газова суспензия от твърди или течни частици под формата на пяна, паста или прах или в течно или газообразно състояние.

Анализът на цитираните разпоредби от А. налага извода, че за целите на твърдения превоз превозвачите е следвало да спазват необходимите изисквания при превоз на опасни товари. В

този ред на мисли Съдът съобрази съдържанието на писмо рег.№ 10-00-00-115/1/14.03.2023 г. на ИА "Автомобилна администрация" (л.633). ИА"АА" изтъкна, че когато се превозва пропан-бутан в бутилки, този вид превоз е разрешен при спазване на опаковачна инструкция Р200, посочена в 4.1.4. от А.. В случай, че бъдат превишени 333 кг в превозното средство (в случая според приложените СМР за всеки от процесните превози е налице такова превишение), следва да се спазват всички изисквания на А., без изискванията на Част 9 от А., относно издаването на "Удостоверение за одобрение на ППС, превозващи определени опасни товари". А. предписва, че цилиндричните газови бутилки могат да бъдат превозвани в неподвижна дървена конструкция, която представлява цяло или сглобяемо дървено тяло заедно с вътрешна обшивка (но без вътрешна опаковка) и с подходяща експлоатационна или конструктивна екипировка, наричано "дървен ИВС". Т. изискване не е поставил нито доверителят към спедитора, нито последният по договорите за превоз. И в двата случая възложителят е посочил единствено изискване за здрав и чист под и брезент, както и колани за укрепване на товара.

На следващо място по делото не е доказано водачите на процесните МПС да са имали издадени свидетелства за водачи на МПС за превоз на опасни товари; за транспортните средства не са издавани удостоверения за одобрение на пътни превозни средства, превозващи определени опасни товари и предвид това тези превозни средства не са проверявани във връзка с превозваните на опасни товари.

Съдът съобрази, че уредбата на спедиционния договор според чл.361, ал.1 ТЗ препраща към разпоредбите за комисионния договор. Във всички случаи според чл.355 от закона и за спедиционния договор е приложимо задължението на спедитора да даде сметка на доверителя си и да му прехвърли резултатите от изпълнителната сделка. От своя страна доверителят е задължен да приеме от комисионера резултатите от изпълнителната сделка, както и да поеме задълженията, които спедиторият е поел към третото лице – чл.356 ТЗ. По силата на посочените разпоредби ревизираното лице в качеството му на доверител е следвало да приеме резултатите от изпълнението на спедиционния договор. Като доказателство за отчетното правоотношение не са представени никакви документи и не може да се установи дали спедиторият е изпълнил задълженията си и изпълнението е прието.

Договореното със заявките-договори навло е относимо към договор за превоз на товари, но с кораб, доколкото терминът "навло" означава превозната цена при такъв договор. Според чл.101, ал.1 от Кодекса за търговското корабоплаване с договор за превоз на товари превозвачът се задължава срещу определено навло (превозна цена) да превози с кораб до определено пристанище (място) товар, който му предоставя или ще му предостави изпращачът, и да предаде този товар на получателя или упълномощено от него лице. Съгласно чл.103 от същия кодекс сключването и съдържанието на договорите за превоз за товари може да се доказва с чартъри, коносаменти и с други писмени доказателства. Доказателствената стойност на представените такива доказателства е разколебана, за което Съдът изложи мотиви по-горе.

Следва извод, че не се доказва действителното получаване на услугите чрез обективни факти, които да бъдат проверени и от които да се направи извод за възникнало данъчно събитие. Липсата на доставка е отрицателен факт, който не може да бъде непосредствено установен, а изводите за него се формират след анализ и преценка на относимите обстоятелства. На доказване подлежи положителният факт – осъществената доставка на транспортна услуга, като в случая не става ясно дали се касае за превоз на стоки или за пътнически превоз, съответно за договорен маршрут и доказателства, че престрираното е в съответствие с договореното и платеното. Такава проверка на факти е невъзможно да бъде осъществена, тъй като не могат да се установят конкретни факти, свързани с транспортните услуги.

Съдът намира, че липсват преки доказателства за извършването на услугите по издадените фактури. При това следва да се приеме за несъстоятелна тезата на жалбоподателя, че

наличието на документи към процесните фактури удостоверява реалността на спорните доставки.

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в чл.6 и чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на фактура не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на услуги. Лицето, което черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС. В поставения за разглеждане случай това не беше сторено и жалбоподателят следва да понесе последиците от недоказването.

Сред доказателствата за реалното извършване на доставката от значение е и разплащането по издадените фактури. Това разбиране произтича от икономическата логика на взаимоотношенията между доставчика и жалбоподателя като получател. Няма съмнение, че движението на парични ценности следва да е предприето на правно основание, в разглеждания случай - като заплащане договорената цена на услугите, което не е доказано по делото. Налага се изводът, че и в този аспект реалността на доставките не е установена по делото.

На следващо място Съдът отбеляза по-горе, че както фактурите, така и обсъжданите договори, товарителници и пътни листове, са частни документи. В тази връзка ревизията е приела, че със съставените документи се цели единствено да се създаде представа за реални сделки с цел неправомерно приспадане на данъчен кредит. По този начин указаните частни документи са оспорени от приходната администрация. Решаващият орган в извънсъдебната фаза на производството – Директорът на ДДОП, в постановеното от него потвърждаващо решение, макар и без нарочно изявление за оспорване, също имплицитно е оспорил в фактурите, подложени на съмнение още в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на първичните счетоводни документи и на приложените към тях договори, товарителници и пътни листове.

Съставените документи не са убедителни доказателства за изпълнение доставките, предвид откритите техни пороци. Ето защо не следва да се приеме за доказано по делото, че посредством съставените съпътстващите документи е удостоверено прехвърлянето на собствеността върху стоките, а оттам – и настъпило данъчно събитие по фактурите.

По-нататък Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Д. кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък. Доказателствената задача на жалбоподателя, който твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, е да установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на фактурираните доставки, тяхното действително изпълнение и приемане и използване за последващи облагаеми доставки в рамките на независимата икономическа дейност.

С оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на С. по дело С-152/02.

Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Анализираните факти и доказателствата за тях са обсъдени в съответствие с Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Съгласно т.60 на решението, добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

В конкретния случай може да се заключи, че получателят на спорните услуги не е положил грижата на добър търговец, обективните предели на която са очертани в т.60 от решението на СЕС.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание, по която не е получил фактурирания резултат от посочения в нея търговец, с цел упражняване на данъчен кредит, може да се счита за данъчна измама - в този смисъл решение от 07.2012 г. по дело С-285/09, т.49.

Констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна и подлежи на потвърждаване. Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки по тях.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

II. Относно доначисления ДДС за непризнатите вътреобщностни доставки.

По силата на чл.7, ал.1 ЗДДС (ред., ДВ, бр.94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ВОД 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.

За да се приеме, че е реализиран фактическият състав на тази норма, следва да са налице следните предпоставки: да е осъществена доставка на стоки, доставчикът да е регистриран по ДДС в България, съответно получателят по доставката да е регистриран за целите на ДДС в друга държава-членка на общността и стоката да е транспортирана от доставчика или получателя или за тяхна сметка от територията на страната до територията на друга държава-членка. Документите, които удостоверяват извършването на доставката, са посочени в чл.45 ППЗДДС (ред., ДВ, бр.6 от 2010 г., в сила от 1.01.2010 г.): фактура с посочен идентификационен номер по ДДС на получателя, издаден в държавата-членка по месторегистрацията му (т.1); както и документ, доказващ изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка (т.2), който може да бъде: 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 (б.а); или 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 (б.б).

По отношение на първото изискване в настоящия случай жалбоподателят е издал фактури на дружество-получател в Х., в които той е индивидуализиран с данъчен номер. Съдът намира, че издадените фактури не са достатъчни да обосноват несъмнен извод за осъществени ВОД. Това е така поради неизпълнение именно на второто изискване от разглежданата норма.

Основният спорен момент е транспортирането на стоките, т.е. физическото им преминаване на границата и доказването на това обстоятелство. За изпълнение на второто изискване, доколкото се твърди транспортът да е извършен от трето лице, следва да се представи един от двата вида документи: или транспортен документ, или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка. Съдът намира, че по делото не следва да се приема за доказан нито транспортът на процесните стоки, нито получаването на същите.

Следва да се припомни, че с разпоредителното заседание от 22.10.2021 г. Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на вътреобщностни доставки към Biser wood trader J.D.O.O.-X., като в тази връзка трябва да установи прехвърлянето на собствеността върху стоките.

И в тази част на спора жалбоподателят не се справи с указаната му тежест на доказване. Транспортът на стоките не следва да се приема за доказан по мотивите, изложени в т.І от настоящия съдебен акт. Особено съществено и относимо към сега разглежданата констатация е обстоятелството във връзка с липсата на реквизити в представените международни товарителници, липсата на конкретно място на получаване и особено неподписването им от страна на получателя, а полагането само на параф, при това от необозначено лице, за което не може да се направи извод дали е служител на Biser wood trader J.D.O.O.-X. и могат ли действията му да ангажират това дружество.

Към тези мотиви следва да се добави и следното:

1. Превозвачите "Бори смарт транс 2016" ЕООД и "Дан-кар-спед-2016" ЕООД не са представили доказателства за заплащани превозни такси, в т.ч. за движение по пътната мрежа на Х., винетни стикери, документи за зареждане на гориво, тахошайби или данни от дигитален тахограф. Не са представени доказателства, че автомобилите са се движили на посочените дати и са извършили транспортни услуги до адреса, вписан в ЧМР - място на разтоварване на доставката Х., Сесвете. За шофьорите Б. Б. И., Е. И. М. и А. Т. Р. липсва информация за издадени удостоверения за превоз на опасни товари. Е. И. М. е декларирал, че не е извършвал превози до Х.. Каквито и да било доказателства за опровергаване на тези констатации жалбоподателят не ангажира в съдебното производство, при негова доказателствена тежест, указана му от Съда.

2. В хода и на двете ревизии не са предоставени документи, доказващи мястото на съхранение на продаваните/закупуваните стоки – бутилки за газ пропан-бутан. Не са представени доказателства при посещения на място в склада на ревизираното лице, че в същия са съхранявани бутилки с газ пропан-бутан за битови нужди. Не са представени разрешителни, издадени от пожарната администрация, че на съответния обект може да се съхраняват пожароопасни продукти, липсва изградена противопожарна инсталация. По същия начин не е доказано стоките да са получени и съхранени от получателя в големия обем от над 40 куб.м за всяка пратка (съгласно представените СМР) при положение, че адресът на получаващото дружество в Х. представлява жилищна сграда, а съхранението на такива количества стока

несъмнено изисква наличие на склад, за който са спазени и изискванията за пожарна безопасност и взривозащитеност. По делото не са налице ангажирани никакви доказателства в тази насока.

Следва да бъде споделен изводът на ревизията, че съвкупната преценка на събраните при ревизията доказателства налага отрицателен извод по отношение реалното извършване на транспортни услуги по маршрут България-Х..

Домогвайки се да установи, че е изпълнена другата алтернативно изискуема предпоставка за признаване на ВОД, жалбоподателят представи за *първ път в съдебното производство* потвърждение за получаване на стоките, издадено от Biser wood trader J.D.O.O.-Х. (л.490). Като несвоевременно представено това потвърждение не притежава достоверна дата. Нещо повече - като частен документ потвърждението принципно би могло да докаже само авторството на обективизираното волеизявление, но в случая дори и това обстоятелство не може да се установи, доколкото авторът на документа не е посочен с имена и длъжност в хърватското дружество. Неясно защо документът е съставен на английски език, при положение че управителите на дружеството-доставчик и на дружеството-получател са български граждани. Не се сочат и причините, поради които въпросното потвърждение не е представено в хода на първата или на последващата ревизия. Налага се изводът, че документът е съставен специално за целите на съдебното обжалване.

Наред с това документът е изключително неинформативен, като в него не е вписано нито количеството на бутилките G., нито тяхната вместимост, при което не може да се установи колко всъщност газ пропан-бутан се твърди да е получен. Не е индивидуализирано мястото на получаване на стоките и не е ясно кога е настъпило това събитие. Правилото на чл.45, т.2, б.а, предл.последно ППЗДДС импиративно изисква в писменото потвърждение да 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. Нито един от тези реквизити не присъства в така представеното потвърждение. С оглед на всичко изложено дотук Съдът намира, че писменото потвърждение е документ с невярно съдържание и не следва да се кредитира.

Доказателствената стойност на представените документи, с които ревизираното лице цели да докаже реално извършени ВОД, е разколебана и с оглед на събраните доказателства във връзка с направените запитвания за обмен на информация по реда на Регламент 904/2010/ЕС. От представения SCAC с реф.№ VAT_BG_030974_HR_910011902474_20190827_AF_RI_R е установено, че Biser wood trader J.D.O.O. е лице с рисково поведение. Този извод е мотивиран със следните безспорно установени обстоятелства: дружеството не е подавало данъчни декларации и не е декларирало придобивания от българския данъкоплатец; дружеството не е намерено на декларирания адрес, същото няма служители, а директорът на дружеството е български гражданин; на посочения в товарителниците адрес се намира жилищна сграда, поради което не е доказано стоките да са били в Х.; не са представени доказателства за разплащане, а от извършена проверка на оборота на открита в Република Х. сметка е установено, че данъкоплатецът нито е извършвал, нито е получавал плащания по същата.

Нито едно от горните обстоятелства не е опровергано в хода на съдебното производство. Изслушаната ССЕ е констатирала, че плащания по фактурите за ВОД не са извършени (стр.25, 27). Отново следва да се напомни, че противоречи на икономическата логика на отношенията между жалбоподателя като доставчик и получателя липсата на движение на парични ценности. Налага се изводът, че липсва заплащане на стоките, в този аспект реалността на ВОД не е установена по делото.

Липсват доказателства за осъществена електронна кореспонденция във връзка с представените заявки, а заявките от хърватското дружество са правени чрез имейл, е регистриран на територията на България (електронна поща).

Съдът съобрази, че в решението си по дело С-409/04 С. е посочил, че чл.28в, А, б.а), ал.1 от

Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/65, следва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държавата-членка на доставката да задължават даден доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена ВОД на стоки, да заплати впоследствие ДДС върху тези стоки, когато тези доказателства се окажат с невярно съдържание, без обаче да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама, доколкото той е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществяваната от него ВОД не го довежда до участие в такава измама. Жалбоподателят като доставчик е разполагал с необходимите механизми и средства, за да се увери дали стоките действително са напуснали Р. България. В този смисъл той не е положил всички възможни и разумни мерки, за да се увери, че са изпълнени всички предпоставки на ВОД.

С. е категоричен, че освобождаването на ВОД е налице, 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 физическите територията на държавата-членка на доставчика. Именно тази предпоставка не е доказана в настоящия случай.

Коментираният разпоредба на чл.45 ППЗДДС възвежда като правопораждащ юридически факт не друго, а получаваното на стоката на територията на друга държава членка. Това обстоятелство по делото остана недоказано.

По възражението за добросъвестност на доставчика следва да се спомене решение на СЕС по дело С-273/11 /Mecsek Gabona KFT/, че се допуска при обстоятелства като разглежданите в главното производство на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване на вътреобщностна доставка, при условие че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването или че не е знаел или е трябвало да знае, че осъществената операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама.

Съвкупната преценка на събраните по делото доказателства обоснова извода, че задълженото лице не е извършило вътреобщностни доставки на стоките по процесните фактури. Издадените фактури към хърватския търговец Biser wood trader J.D.O.O. не документират реално извършени ВОД, стоките са реализирани на територията на Република България и за тях се дължи начисляване на ДДС.

Констатацията е законосъобразна, а жалбата в тази ѝ част също следва да бъде отхвърлена. Тъй като се потвърждават задълженията, произтичащи от допълнително начисления ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

Крайният извод на Съда е, че обжалваният РА е законосъобразен, което налага жалбата да бъде отхвърлена изцяло като неоснователна.

При този изход на спора заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 063.34 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1, предл.предпоследно и чл.161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на "Аксел протект" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22002219006728-091-001/03.07.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на

НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1937/21.12.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно отказано право на данъчен кредит в размер на 4 000 лв., доначислен ДДС в размер на 12 546,26 лв., лихви от 1 231,73 лв.

ОСЪЖДА "Аксел протект" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 063.34 лв. (хиляда и шестдесет и три лева и 34 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба или протест пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: