

РЕШЕНИЕ

№ 20458

гр. София, 13.06.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в
публично заседание на 08.05.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **2549**
по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе
предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „СТИМ -БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ж.к. Д. [улица], със съдебен адрес [населено място], ул. ”Ц. Ц.” № 38 В, ет. 2, чрез адвокат Й. М. П., ВТАК, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221523001390-091-001 от 25.09.2023 г., издаден от М. Г. А. - Д. - орган, възложил ревизията, и Й. Р. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1786 от 20.12.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установени задължения по ЗДДС за м. декември 2020 г. в размер на 17 050,10 лв. и лихви за забава в размер на 4 767,20 лв., или общо в размер на 21 817,30 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради неправилно приложение на закона. Оспорва изводите на приходните органи за липса на извършени реални вътреобщностни доставки (ВОД) на стоки към "JOR M.I.KE" с VIN EL801328091 за периода м.12.2020 г. и поддържа, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно писмени доказателства, от които се установява реалността на извършената доставка. Сочи, че превозът на стоки е осъществен чрез нает от „ГТ РЕЛАКС ЕНД СПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] товарен автомобил R. Master с регистрационен номер EB5565BK, лично от управителя на дружеството М. К. Х.. Навежда допълнителни доводи, че органите на НАП са признали за действителни редица доставки със същия контрагент, което води до извода за наличието на трайни търговски отношения между „Стим-БГ“ ЕООД и JOR SINGLE M.I.KE. Твърди, че е доказан произходът на стоките от неговия доставчик „АРБИТУС СИТИ“ ЕООД, които са натоварвани от склад на доставчика, находящ, се в [населено място] на МПС с рег.

[рег.номер на МПС] в присъствието на шофьора и управител на жалбоподателя М. Х.. Твърди, е разполага с транспортен документ за движението на стоката и писмено потвърждение от управителя на чуждестранното дружество. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. Г.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221523001390- 020-001 от 15.03.2023 г., издадена от М. К. А.-Д. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Й. Р. Н. (ръководител на ревизията) и Н. В. В. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчен период от 01.12.2020 г. до 30.04.2021 г., в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 16.03.2023 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 16.06.2023 г. Със ЗИД на ЗВР от 15.06.2023 г. е удължен срокът на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК общо с два месеца до 16.08.2023 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

По силата на чл.10, ал.9 от ЗНАП (нова, в сила от 01.01.2021 г.) при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор на НАП или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция на НАП да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Разпоредбите на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК уреждат компетентността на органите по приходите – обща по чл.7, ал.1 от ДОПК (актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция) и териториална по чл.8, ал.1 от ДОПК.

Нормата на чл.12, ал.6 от ДОПК предвижда, че правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на НАП или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор. Правомощията на органите по приходите по ал. 2 се осъществяват на територията на цялата страна независимо от компетентността по чл. 8.

Възможността за промяна на териториалната компетентност безспорно е приложима и в ревизионното производство, в което разпоредбата на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК урежда компетентност на възложителите на ревизията, определена от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Няма спор, че съгласно чл.8, ал.1 от ДОПК компетентна ТД на НАП в случая е в [населено място]. Именно посочената териториална компетентност е променена в процесната ревизия на основание законовата възможност по чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.9 ЗНАП. Това е сторено със Заповед № З-ЦУ-1997 от 04.11.2022 г. на З. Г. – заместник изпълнителен директор на НАП, чиято компетентност произтича от Заповед № ЗЦУ-ОПР-22 от 22.08.2022 г. на изп. директор на НАП, с която и на основание чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.8 и ал.9 от ЗНАП същата е оправомощена да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата по чл.7, ал.1, и чл.8 от ДОПК.

За доказване компетентността на възложителя на ревизията ответникът е представил Заповед № З-ЦУ-560 от 14.03.2023 г., издадена по заместване на заместник изпълнителен директор на НАП

(макар и при непредставена Заповед № 3-ЦУ-470 от 07.03.2023 г., предвид посочването ѝ в Заповед № 3-ЦУ-560 от 14.03.2023 г.), с която на основание чл.10, ал.9 от ЗНАП е разпоредено служителите на ТД на НАП, посочени в Заповед № 3-Ц-1997 от 04.11.2022 г., издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК, да осъществяват производства по данъчно-осигурителен контрол, за които компетентна териториална дирекция по чл.8 от ДОПК е ТД на НАП С..

С приложение към Заповед № 3-ЦУ-560 от 14.03.2023 г. процесната ревизия на СТИМ-БГ, за което дружество териториално компетентна е ТД на НАП [населено място], е възложена на ТД на НАП [населено място]. Със Заповед № 3-ЦУ-1997 от 04.11.2022 г. на З. Г. – заместник изпълнителен директор на НАП, издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК, са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК, сред които са и издателите на процесните ЗВР, ЗИД на ЗВР, РД и РА – М. К. А.-Д. (началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП В. и възложител на ревизията) и Н. В. В..

Съгласно Тълкувателно решение № 2 от 14.05.1991 г. по гр. д. № 2/1991 г., ОСГК на ВС: „Административният орган трябва да е компетентен по материя, по място и по степен. Съответно на това некомпетентността може да бъде материална, териториална и по степен. Издадено при действието на ЗАП, посоченото ТР № 2/1991 г. възприема разбирането, че „при определени предпоставки по-горестоящият административен орган може и сам да издаде административния акт (вж. чл. 30, ал. 3 ЗАП). С това обаче законът е очертал едно правомощие на по-горестоящия орган, действащ като контролен в производството по обжалване на вече издаден административен акт“.

Според настоящия съдебен състав, този извод в ТР № 2/1991 г. на ВС е насочващ с оглед допускане на възможност за „промяна“, „изменение“ на компетентността „при определени предпоставки“ в случаите – определени в закон. В подкрепа на този извод е легалното определение за „административен орган“ по пар.1, т.1 от ДР на АПК, според което това е орган, който принадлежи към системата на изпълнителната власт, както и всеки носител на административни правомощия, овластен въз основа на закон. Компетентността на административният орган е законово призната способност на даден орган да издаде точно определен административен акт - по материя, по място и по степен. След като тя произтича от закона, то отново законов нормативен акт може да уреди конкретни хипотези на промяна на компетентността. Такава законова разпоредба е чл.12, ал.6, изр.1 от ДОПК (в сила от 01.01.2021 г.), според която правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор. В идентичен смисъл е чл.10, ал.9 от ЗНАП (в сила от 01.01.2021 г.) - при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл.8 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Решаващият състав на АССГ намира за неотнормирана към тази хипотеза разпоредбата на чл.112, ал.3 от ДОПК, според която при възлагане на ревизия по реда на ал. 2, т. 2 не се прилага чл. 8, за което говори и датата на приемането ѝ и влизането ѝ в сила на 15.02.2011 г. Логично е за правомощието на изпълнителния директор на НАП, като възложител на контролно производство, да не важи териториалното ограничение по чл.8 от ДОПК. Още повече, процесната ревизия е възложена в хипотезата на чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК – с раздел. I, т.4 от Заповед № РД-01-864 от 04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С., на М. Г. А. –Д. – началник сектор „Ревизии“ в ТД на

НАП В. е възложена компетентност на основание чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК.

По изложените съображения съдът приема, че със законовите промени на чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.9 от ЗНАП, в сила от 01.01.2021 г., законодателят е уредил възможност за промяна на териториалната компетентност по чл.8, ал.1 ДОПК и възлагането ѝ на органи от териториално „некомпетентна“ по чл.8, ал.1 от ДОПК териториална дирекция. В подкрепа на изложеното са мотивите за приемането на визираните законови промени, а именно да се позволи на изпълнителния директор на НАП да управлява ресурсите на агенцията по ефективен и ефикасен начин. Решаващият състав на АССГ е на мнение, че уредената от чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.9 от ЗНАП законоустановена възможност за промяна на териториалната компетентност не се нуждае от необходимост от допълнително мотивиране, доколкото се касае за упражняване на правомощия при оперативна самостоятелност. Но дори да се застъпи противна теза, то в случая е налице подобно мотивиране с доказателствата, представени с молба на ответника в о.с.з. на 23.04.2024 г. (л.80 и сл.) – Указание изх. № 20-00-70/29.04.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, Докладна записка изх. № 93-00-5429 от 03.11.2021 г. на директора на Дирекция „Контрол“ при ЦУ на НАП, Доклад изх. № 93-00-2957 от 01.07.2022 г. на директора на Дирекция „Контрол“ при ЦУ на НАП, писмо изх. № М-24-39-75#1 от 17.04.2024 г. на зам.изпълнителния директор на НАП.

Видно от Указание изх. № 20-00-70 от 29.04.2021 г. на П. Д. - зам. изпълнителен директор на НАП е установена необходимост от приложение на разпоредбите на чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.9 от ЗНАП. Изложеното в документа е на база извършен преглед на натовареността на органите по приходите в контролна функция в различните териториални дирекции (ТД) на НАП. Анализът е установил трайно запазване на натовареността в отдели „Ревизии“ на ТД на НАП С., която е два пъти по-голяма от средната за всички останали дирекции. Именно установената диспропорция е послужила като основание за приложение на чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.9 от ЗНАП.

Тази тенденция се е запазила, видно Докладна записка изх. № 93-00-5429 от 03.11.2021 г. и Доклад изх. № 93-00-2957 от 01.07.2022 г., издадени от П. Д. - зам. изпълнителен директор на Дирекция „Контрол“ при ЦУ на НАП, което е наложило продължаване на действието на мерките след първоначалния 6-месечен срок.

По изложените съображения и при изпълнение на визираните законови предпоставки съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен териториален орган по приходите.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представени от ответника удостоверения от доставчика на електронни услуги на л.60-65 от делото, както и на електронен носител CD, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи (КЕП). Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221523001390-092-001 от 30.08.2023 г., срещу който не е подадено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221523001390-091- 001 от 25.09.2023 г., издаден от М. Г. А. - Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. и Й. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията, с който на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2, във връзка с чл. 25 и чл. 66 от ЗДДС за периода м. 12.2020 г. е доначислен ДДС в размер на 17 050,10 лв., вследствие на което декларираният за периода резултат данък за възстановяване в размер на 16 151,88 лв. е изменен на данък за внасяне в размер на 898,22 лв. Допълнително определеното задължение произтича от начислен ДДС за декларирани вътреобщностни доставки /ВОД/ към гръцкото дружество JOR SINGLE M.I.KE с VIN EL801328091.

Установено е, че основната дейност на „СТИМ-БГ“ ЕООД е търговия с шоколадови изделия и кафе. Дружеството осъществява дейността си в наето складово помещение, находящо се в [населено място]. През периода от 14.12.2020 г. до 14.12.2021 г. доставчикът е наел от „ГТ РЕЛАКС ЕНД СПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], товарен автомобил R. Master с регистрационен номер EB5565BK. Съгласно представения талон за регистрация превозното средство е със собствено тегло 2 005,00 кг и може да превозва товари до 3,5 т. Установено е, че управителят на жалбоподателя М. К. Х. е назначен по трудово правоотношение на длъжност „шофьор на лекотоварен автомобил“ в ЕТ „РЕЛАКС ЕНД СПОРТ“ ЕООД за периода от 11.09.2020 г. до 01.08.2021 г. М. К. Х. е осигуряван и като самоосигуряващо се лице чрез „СТИМ-БГ“ ЕООД.

На ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221523001390-040-001 от 20.03.2023 г. Представени са фактури, транспортни документи, потвърждения от гръцкото дружество, счетоводни регистри, договор за наем на МПС и складова база, пътни листове, платежни документи, фактури за покупката на стоките, експедиционни листове и др.

От Агенция пътна инфраструктура /АПИ/ е изискана информация за регистрираните от камерите на ТОЛ системата пътувания на товарния автомобил. От МВР В. е изискана информация за преминаванията през ГКПП на М. Х. и посоченото МПС. Изискани са писмени доказателства и от предходния доставчик на стоките „АРБИТУС СИТИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

С Протоколи №Р-22221523001390-ППД-001 от 07.04.2023 г. до №Р22221523001390-ППД-007 от 21.08.2023 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на други производства на жалбоподателя и информация, получена от гръцката данъчна администрация за JOR SINGLE M.I.KE.

При проверка в информационната система VIES е установено, че гръцкият контрагент не е декларирал ВОП. Същото е потвърдено и от данъчната администрация на Гърция. Гръцките данъчни власти не са установили никакви данни относно мястото на получаване на стоките и лицата, които са ги получили. Й. Х. – управител на гръцкото дружество не е представил изисканите документи за осъществени ВОП, вследствие на което са предприети действия за дерегистрация на JOR SINGLE M.I.KE от базата данни на VIES. Лицето е дерегистрирано на 16.11.2021 г.

Констатирано е, че през ревизираните периоди жалбоподателят е декларирал ВОД с получател JOR SINGLE M.I.KE на общата стойност в размер на 85 252,67 лв., за което са издадени фактура №1... 123/15.12.2020 г. с данъчна основа в размер на 27 927,06 лв., фактура №1...124/17.12.2020 г. с данъчна основа в размер на 29 332,80 лв. и фактура №1... 125/21.12.2020 г. с данъчна основа в размер на 27 989,00 лв. за доставката на шоколадови изделия и кафе. Плащанията по фактурите са извършени по банков път. Превозът е извършен от доставчика. Жалбоподателят е представил счетоводни справки за осчетоводяване на фактурите и плащанията, документи за извършен транспорт /ЧМР/ и писмени потвърждения.

Органите по приходите са приели, че в потвържденията и ЧМР като адрес на получаване е посочен единствено [населено място]. Т.е. не е отбелязан конкретният адрес, на който са разтоварени стоките. В представената справка от Областна дирекция на МВР - В. са отбелязани излизания от България на товарния автомобил през ГКПП К. на 15, 17, 21, 22, 29 и 30 декември 2020 г. Същевременно ревизиращите органи са установили, че в представената от АПИ справка не е регистрирано движението на МПС през периода от 14.12.2020 г. до 22.12.2020 г. през контролни точки в България и автомобилът не е напуснал територията на страната през този период. В представените пътни листове са отразени данни за шофьора /управителя на жалбоподателя/, регистрационния номер на

МПС, изминатите километри, средния разход на гориво и маршрут. Същите обаче не съдържали данни за превозения товар. Всички фактури са осчетоводени като приход по счетоводна сметка 702 „Приходи от продажби на стоки“ и съответно в счетоводните сметки от гр. 30.

В заключение, ревизорите са приели, че липсват безспорни доказателства за прехвърляне правото на собственост върху стоките от жалбоподателя на гръцкото дружество и ВОД не са извършени реално. Предвид недоказаното изпълнение на изискванията по чл. 7 от ЗДДС е прието, че доставките са с място на изпълнение на територията на страната и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 66 и чл. 25 от ЗДДС е начислен данък в размер на 17 050,10 лв.

Ревизионният акт е връчен електронно на 01.10.2023 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-06-10553 от 16.10.2023 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 22.12.2023 г. (петък, работен ден). В този срок е постановено Решение № 1786 от 20.12.2023 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 от ДОПК е предмет на съдебния спор.

Решение № 1786 от 20.12.2023 г. на директора на ДОДОП С. е връчено на 02.01.2024 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена по електронен път на 16.01.2024 г., от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното: При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Не се установяват допуснати в хода на ревизионното производство съществени процесуални нарушения. Изложеното, във връзка с разпоредбата на чл.160, ал.1 от ДОПК, определя спора като материалноправен – относно наличието на основание по чл. 86, ал. 1 и 2, във вр. с чл. 66, ал. 1 от ЗДДС за начисляване на ДДС за декларираните от лицето ВОД.

По силата на чл.138, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО държавите-членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава-членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката.

Изискванията, при които се приема, че за прилагането на освобождаванията по член 138 от Директива 2006/112/ЕО стоките са изпратени или превозени от държава членка до местоназначение извън нейната територия, но на територията на Общността, са уредени в презумпцията по чл.45а, параграф 1 и документите по чл.45а, параграф 3 от Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета от 4 декември 2018 година за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки.

По силата на чл.45а, параграф 1, б. „а“ от Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 за прилагането на освобождаванията по член 138 от Директива 2006/112/ЕО се приема, че стоките са изпратени или превозени от държава членка до местоназначение извън нейната територия, но на територията на Общността, в някой от следните случаи: продавачът *посочва*, че стоките са били изпратени или превозени от него или от трето

лице за негова сметка *и че* или продавачът разполага с най-малко две от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква а), издадени от две различни лица, които са независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице, или продавачът разполага само с едно от доказателствата, посочени в параграф 3, буква а), в съчетание с някое от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква б), с които се потвърждава изпращането или превозът на стоките и които са издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице

Съгласно чл.45а, параграф 3 от Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 за целите на параграф 1 за доказателства за изпращането или превоза се приемат следните документи:

а) документи във връзка с изпращането или превоза на стоките, като подписана товарителница, коносамент, фактура за въздушен товарен превоз или фактура от превозвача на стоките;

б) следните документи:

- i) застрахователна полица във връзка с изпращането или превоза на стоките или банкови документи, доказващи заплащането на превоза или изпращането на стоките;
- ii) официални документи, издадени от публичен орган, като например нотариус, с които се потвърждава пристигането на стоките в държавата членка на местоназначение;
- iii) разписка, издадена от складодържател в държавата членка на местоназначение, с която се потвърждава съхранението на стоките в тази държава членка.“

В конкретния случай, ревизираното дружество твърди, че превозът е извършен от него, поради което е приложима хипотезата на чл.45а, параграф 1, б. „а“ от Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912. Жалбоподателят не твърди и не доказва, че разполага с доказателствата, посочени в същата разпоредба, поради което е неприложима визираната презумпция.

Съдът намира за приложима в настоящия случай на хипотезата на чл.45, т.2, б. „б“ от ППЗДДС, според която за доказване на ВОД на стоки доставчикът следва да разполага с документи за изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, когато не прилага презумпцията по чл. 45а от Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки (ОВ, L 311/10 от 7 декември 2018 г.) и 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.

Съдът намира за относимо и тълкуването, дадено в т. 26 от решение от 27.09.2007 г. по дело C-409/04 Teleos и т.24 от решение от 09.10.2014 г. по дело C-492/13 „Траум“ ЕООД: вътреобщностно придобиване на стока е осъществено, респ. освобождаването на ВОД е приложимо, само когато правото да се разпорежда със стоката като собственик е прехвърлено на получателя и доставчикът докаже, че стоката е изпратена или превозена в друга държава-членка и че вследствие на това изпращане или превозване, стоката е напуснала физически територията на държавата-членка.

За доказване на осъществен превоз на стоките към Гърция ревизираното дружество е представило в хода на ревизията международни товарителници (ЧМР). Посочените ЧМР се ползват с материална доказателствена сила съгласно чл. 9 от Конвенцията за

договора за международен автомобилен превоз (CMR Конвенцията) - товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията на договора и получаването на стоката от превозвача. Посочената материална доказателствена сила не се изключва от факта, че в самата товарителница има непълноти, тъй като в чл. 4 от Конвенцията изрично е посочено, че непопълването или непълното попълване на отделни клетки от товарителницата не я засяга.

CMR Конвенцията урежда по единен начин условията на договора за международен автомобилен превоз на стоки по отношение на използваните документи за този транспорт и отговорността на превозвача, т.е. урежда търговските отношения между тях. За данъчни цели обаче следва да се държи сметка за повишените изисквания в нормата на чл.45 ППЗДДС относно доказването на международния превоз като реално движение на стоки с наличие на категорични данни, че стоката е изпратена или превозена в друга държава-членка на ЕС и че именно вследствие на това изпращане или превозване, тя е напуснала физически територията на държавата-членка (в случая България). Смисълът на разпоредбата на чл. 45, ал. 2 от ППЗДДС за наличие на транспортен документ изисква в него да са налице всички реквизити, но не формално, а от тях да се доказва изпращането, респ. получаването на стоката, през граница. Ето защо, макар липсата на някои от реквизитите в CMR товарителницата да не се отразява на действителността на договора по смисъла на чл.4 от Конвенцията, то в настоящия казус следва да се държи сметка за характера ѝ на частен документ, без обвързваща съда доказателствена сила, който следва да бъде преценен съвкупно с всички други събрани по делото доказателства. За целите на настоящия спор, когато липсата на определени реквизити не позволява да се установи точното място на получаване на стоките или да се индивидуализира получателят, не може да се приеме, че транспортните документи удостоверяват по несъмнен начин, че стоките са получени на територията на друга държава членка за целите на ВОД. Разпоредбата на чл.6 от Конвенцията CMR урежда реквизитите на товарителницата, вкл. обикновеното наименование на вида на стоката и начина на опаковане, броят на колетите, особената им маркировка и номерата им, брутното тегло или изразеното по друг начин количество на стоката.

В конкретния случай, товарителниците са оформени по един и същи начин – чрез посочване на населено място на натоварване [населено място], населено място на разтоварване – [населено място] и съдържат подписи на изпращач и превозвач чрез управителя М. Х. и подпис и печат на получателя – гръцкото дружество JOR SINGLE M.I.KE. Обоснована е констатацията на приходните органи, че този транспортен документ не съдържа основни реквизити, относими към предмета на доказване на ВОД, а именно стоката да е изпратена или превозена в друга държава-членка и в резултат на това изпращане или превозване, стоката е напуснала физически територията на държавата-членка. ЧМР-товарителниците не съдържат данни за точен административен адрес в [населено място] и в [населено място], на които стоката е натоварена и разтоварена. Липсват всякакви индивидуализиращи данни на лицето, което е приело стоката в пункта на разтоварването ѝ, което е от особено значение за релевантния извод за физическо напускане на територията на България към Гърция. Транспортните документи, в случая, не са придружени с друга документация – как са направени заявките, как е договорено за чия сметка е превозът или на каква стойност са стоките, чрез обичайната за тоа търговска кореспонденция. Липсват приемо-предавателни протоколи с гръцкото дружество. Макар неправилно в случая приходните органи да са

ценили липсата на реквизити на представените потвърждения, доколкото не се касае до хипотезата на чл.45, т.2, б. „а“ от ППЗДДС, то релевантен е изводът за липса на всякакви данни в представените частни документи за конкретен адрес, на който е разтоварена и складирана стоката в [населено място], Гърция.

Визираните обстоятелства, обсъдени съвкупно с другите данни, установени в хода на ревизията, правилно и обосновано е навела приходните органи за липса на реални доставки към гръцки контрагент по смисъла на чл.7, ал.1 от ЗДДС.

На стр.11-16 от РД е описано движението на процесния товарен автомобил R. Master с рег. [рег.номер на МПС] през м.декември 2020 г. по данни на АПИ – Записи от регистър „Събиране на данни за автомобилния трафик в РБ“, получени от Автоматични устройства за записване на пътния трафик и от Автоматичните преброителни пунктове, стационарни и мобилни контролни точки на Националното ТОЛ управление. Справката съдържа данни за посоката на движение на автомобила, като част от отбелязаните населени места се намира по маршрута, който се твърди от ревизираното дружество – получаване на стоки от складова база в [населено място] и превозването им до Гърция, [населено място], вкл. чрез преминаване през [населено място], [населено място], гр Кресна, [населено място]. При сравнение на справката от АПИ за м.декември 2020 г. с идентични справки, но за други ревизирани периоди, се установява, че за другите периоди за процесния автомобил е отбелязано движение през контролни точки К. – М.. Именно въз основа на тези данни приходните органи са признали претендираното данъчно предимство. Следва да се отчете и фактът, че за другите периоди гръцкото дружество JOR SINGLE M.I.KE с VIN EL801328091, не е декларирало ВОП на стоки от българския контрагент (стр.19, 22, 25, 27 от РД). Ето защо са неоснователни доводите на жалбоподателя, при една и съща фактическа обстановка е получил отказ единствено за м. декември 2020 г.

Действително, в хода на ревизията е изискана информация от ОД на МВР В. (л.452 и л.496 от преписката), според която за автомобил с рег. [рег.номер на МПС] и за М. К. Х., ЕГН [ЕГН], е налична информация за преминаване през ГКПП К. на датите, на които са издадени ЧМР – 15.12.2020 г., 17.12.2020 г. и 21.12.2020 г. Прави впечатление обаче, че на 15.12.2020 г. престоят им (от излизане към Гърция до влизане в България) трае 2 часа и 19 минути, а на 21.12.2020 г. – 2 часа и 12 минути. Това времетраене не е достатъчно за движението на автомобила от [населено място] до [населено място] и обратно към [населено място], без да се държи сметка за необходимостта от „разтоварване“ на стоката. По свободно достъпна в Интернет информация разстоянието между [населено място] и [населено място] се изминава от лек автомобил (не и товарен) за близо един час и половина.

Тези данни, обсъдени съвкупно с липсата на данни за точен адрес на разтоварване и индивидуализиращи данни на физическото лице, което е „приело“ стоката от името на гръцкия търговец, бламира признаването на претендираното от ревизираното лице данъчно предимство за м. декември 2020 г.

На следващо място, приходните органи се позовават на предоставена от гръцката данъчна администрация информация по линия на международното административно сътрудничество, според която икономическата дейност на гръцкото дружество JOR SINGLE M.I.KE с VIN EL801328091, е търговия на едро с канцеларски материали, плодове, зеленчуци, месо и други. Гръцките власти са извършили посещение на декларирания от дружеството адрес, но не са открили негов представител. Управител на

гръцкото дружество е български гражданин Й. Х.. Счетоводителят и управителят на JOR SINGLE M.I.KE са установили контакт с гръцките ревизори, но не са представили исканите от тях документи. За периода м. декември 2020 г. JOR SINGLE M.I.KE с VIN EL801328091, *не е декларирал ВОП* на стоки на стойност 43 589 евро от българския търговец. Данъчната регистрация на гръцкия търговец JOR SINGLE M.I.KE с VIN EL801328091, е прекратена от страна на гръцката данъчна администрация, считано от 16.11.2021 г.

Съвкупната преценка на установените от приходните органи в хода на ревизията обстоятелства – липса на доказателства за движението на процесния автомобил през ГКПП между Република България и Република Гърция, както и липсата на деклариране на ВОП от JOR SINGLE M.I.KE с VIN EL801328091, обсъдени с липсата на данни за конкретен адрес на разтоварване на стоките и липса на данни за конкретно физическо лице, което от името на получателя е „приело“ стоките на територията на друга държава членка, правилно и обосновано са навели на извод за недоказаност наличието на реални ВОД-е към JOR SINGLE M.I.KE с VIN EL801328091, за м. декември 2020 г.

В идентичен смисъл е Решение № 522 от 21.01.2025 г. по адм. д. № 7577/2024 г., I отд. на ВАС и цитираната в него съдебна практика.

В тази насока съдът не кредитира приетата по делото съдебно-икономическа експертиза, която е работила по данни от счетоводството на жалбоподателя, тъй като не съответства на писмените доказателства по делото. Счетоводството е производно и установеното от вещото лице отразяване на първични документи, които не отразяват реални стопански операции, не може да им придаде легитимност. Логично е, жалбоподателят да отрази в счетоводството си издадените от него JOR SINGLE M.I.KE. фактури, респ. постъпления от продажби. Последните обаче реално не са осъществени към гръцкото дружество, тъй като това не следва от представените международни товарителници. Счетоводното отразяване на тези документи и обвързването им в счетоводството на жалбоподателя с получените от „АБРИТУС СИТИ“ ЕООД стоки, не доказва, че стоките по спорните фактури реално са изпратени на територията на друга държава членка. Представените по делото банкови извлечения и констатациите в приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза за изплащане стойността на процесните фактури са единствено косвено, но не и категорично доказателство за възмездния характер и реалността на доставките.

Съответен на така установената фактическа обстановка и правилен е изводът на приходните органи за наличие на основание по чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с 12, ал. 1 и чл. 17, ал. 1 от ЗДДС, за доначисляване на ДДС с данъчна ставка 20 на сто съгласно чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС върху издадените през м.декември 2020 г. фактури към JOR SINGLE M.I.KE с VIN EL801328091.

На основание чл.160, ал.1 от ДОПК е дължимо отхвърляне на оспорването.

При този изход и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 2354.56 лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на на „СТИМ -БГ“ ЕООД”, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на

управление: [населено място], ж.к. Д. [улица], със съдебен адрес [населено място], ул. "Ц. Ц." № 38 В, ет. 2, чрез адвокат Й. М. П., ВТАК, срещу Ревизионен акт № Р-22221523001390-091-001 от 25.09.2023 г., издаден от М. Г. А. - Д. - орган, възложил ревизията, и Й. Р. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1786 от 20.12.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], относно установени задължения по ЗДДС за м. декември 2020 г. в размер на 17 050,10 лв. и лихви за забава в размер на 4 767,20 лв., или общо в размер на 21 817,30 лв.

ОСЪЖДА „СТИМ -БГ“ ЕООД ", ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ж.к. Д. [улица], да заплати на Национална агенция по приходите, чрез Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], юрисконсултско възнаграждение в размер на 2354.56 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: