

РЕШЕНИЕ

№ 25684

гр. София, 25.06.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав, в публично заседание на 25.03.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ася Тодорова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **8205** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по делото е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК и е образувано по жалба на „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк]бл. 7 ет. 1, представлявано от Управителя Н. Н. А., срещу Ревизионен акт № 22220224001450-091-001/24.03.2025 г., издаден от М. С. Х., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 556 от 09.06.2025 г., издадено от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ (ОДОП) [населено място] при Централно управление на Национална агенция за приходите (ЦУ на НАП), с която на „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД са определени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на 31 432,83 лева за данъчни периоди 2018 г., 2019 г. и 2020 г. и съответните лихви за забава в размер на 18 841,28 лева и по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 143 717,14 лева и съответните лихви в размер на 91 654,05 лева за данъчни периоди от м. 12.2018 г. до м. 05.2020 г., м. 10.2020 г. и м. 02.2021 г. В жалбата се излагат съображения за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречие с материалноправните разпоредби на ЗДДС и ЗКПО и процесуалноправните норми на ДОПК, неправилност и необоснованост. Сочат се нарушения при събиране и преценка на доказателствата в хода на ревизионното производство, неяснота и непълнота на мотивите на органите по приходите, сочат се нарушения на принципите на обективност и служебно начало. Твърди се, че изследваните доставки са осъществени юридически факти, поради което упражненото от дружеството право на приспадане на

данъчен кредит е фактически и правно обосновано. Прави искане за отмяна на оспорения ревизионен акт.

В съдебно заседание, оспорващото дружество, чрез процесуалните си представители надлежно упълномощени адвокати, поддържа жалбата по изложените в същата съображения. Претендира се присъждане на разноски съгласно списък, който се представя.

Ответникът Директорът на Дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП, в съдебно заседание, чрез процесуалния си представител по пълномощие надлежно упълномощен юрисконсулт, оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена, като бъде потвърден изданието на дружеството РА в обжалваната част. Изразява становище, с което поддържа констатациите и правните доводи в оспорения ревизионен акт (РА) по мотиви, изложени в потвърдителното решение на Директор на Дирекция ОДОП С.. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Въз основа на събраните по делото доказателства от фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220224001450-020-001/21.03.2024 г., връчена по електронен път на ревизираното лице на 27.03.2024 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“, издадена от С. Т. К., на длъжност Началник сектор при ТД на НАП С. в качеството на заместник на М. С. Х. съгласно Заповед № РД-84-2200-193/15.03.2024 г. на Директора на ТД на НАП С. (двете на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощени със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директора на ТД на НАП С.), е възложено извършване на ревизионно производство на „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД за определяне задълженията на дружеството за корпоративен данък за данъчни периоди от 01.01.2018 г. до 31.12.2020 г. и за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.12.2018 г. до 28.02.2021 г. ЗВР е изменена със Заповеди за изменение (ЗИЗВР) № Р-22220224001450-020-002/27.06.2024 г. и № Р-22220224001450-020-003/26.07.2024 г., издадени от М. С. Х., на длъжност Началник на сектор при ТД на НАП С., връчени на ревизираното лице по електронен път.

С оглед установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК са изготвени две искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ), в отговор на които са представени част от изискваните доказателства (писмени обяснения, оборотни ведомости, счетоводни регистри).

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещна проверка на „СМАРТ ОФИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ТИКО-БУС-АЯ“ ЕООД, „ЗАПРЯНОВ ТРАВЕЛ“ ЕООД, „НАДЕЖДА ТУРС“ ЕООД и „МЕГАДОМ“ ООД, приключили с протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП).

Изготвено е Уведомление № Р-22220224001450-113-001 от 02.08.2024 г. по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, с което дружеството е уведомено, че основата за облагане с данък върху добавена стойност за периодите от 01.12.2018 г. до 28.02.2021 г. и с корпоративен данък за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2020 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК във връзка с установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 5 от ДОПК - документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване. Същото е връчено по електронен път на ревизираното лице на 07.08.2024 г. Дружеството не е представило декларация по чл. 124 от ДОПК и не е взело становище.

С Протокол № Р-22220224001450-ППД-001/07.06.2024 г. са приобщени всички събрани доказателства в хода на извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства на

дружеството, приключила с Протокол № П-220002320110578-073-001 от 23.06.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220224001450-092-001/18.02.2025 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 25.02.2025 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 69 от делото, срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

В РД е обсъден Протокол №1444367/07.12.2021 г., съставен при посещение в офиса на дружеството от органи по приходите, извършили предходно ревизионно производство за определяне задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.12.2015 г. до 28.02.2021 г. и корпоративен данък за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г., приключило с РА № Р-22220221004085-091-001/10.02.2022 г. Последният е обжалван по административен ред и потвърден от Директора на дирекция ОДОП С. като правилен и законосъобразен. Впоследствие е оспорен и по съдебен ред, при което е обявен за нищожен от Върховен административен съд поради липса на компетентност на органите по приходите, които са го издали. Видно от съдържанието му е извършена проверка на част от документите, касаещи процесните периоди. Посочено е, че не са представени доказателства във връзка с декларираните фактури от доставчиците, а от управителят на дружеството е заявено, че не разполага с документи.

Ревизионното производство е приключило с Ревизионен акт № 22220224001450-091-001/24.03.2025 г., издаден от М. С. Х., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, връчен по електронен път на ревизираното лице на 28.03.2025 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 84 от делото.

Издаденият на оспорващото дружество Ревизионен акт № 22220224001450-091-001/24.03.2025 г. е обжалван по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК. С Решение № 556 от 09.06.2025 г., издадено от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ (ОДОП) [населено място] при Централно управление на Национална агенция за приходите (ЦУ на НАП), РА е потвърден в частта, с която на „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД са определени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на 31 432,83 лева за данъчни периоди 2018 г., 2019 г. и 2020 г. и съответните лихви за забава в размер на 18 841,28 лева и по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 143 717,14 лева и съответните лихви в размер на 91 654,05 лева за данъчни периоди от м. 12.2018 г. до м. 05.2020 г., м. 10.2020 г. и м. 02.2021 г. Решението е съобщено на ревизираното лице на 13.06.2025 г. видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път на л. 14 от делото. Жалбата, във връзка с която е образувано настоящото производство, е подадена чрез Директора на Дирекция ОДОП С. до Административен съд София-град на 25.06.2025 г.

В хода на съдебното производство са приети доказателствата от административната преписка и писмени доказателства, представени от страните. По делото е приобщено заключение по назначена съдебно – счетоводна експертиза.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу издадения на дружеството ревизионен акт в частта, потвърдена от Директора на Дирекция ОДОП С., от лице с надлежна легитимация, след изчерпване на фазата на административния контрол. Решението е издадено от Директора на Дирекция ОДОП С. и в рамките на преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбата отговаря на изискванията на чл. 149 от ДОПК и като такава е процесуално допустима за разглеждане по същество.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Оспореният ревизионен акт е валиден, издаден от компетентни органи, след провеждане на ревизионно производство, възложено от оправомощен за това орган по приходите (Заповед №

РД-01-849/31.10.2022 г. на Директора на ТД на НАП С.), при спазване на съответните процедурни правила. Ревизионният акт, видно от материалите по административната преписка, е подписан с квалифицирани електронни подписи по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ. Електронният подпис е приравнен на саморъчен съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ. Съгласно чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ правната сила на електронния подпис и на усъвършенствания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис, когато това е уговорено между страните. Удостоверението за електронен подпис е законово признато за еквивалент на саморъчен подпис за лицата, които притежават такова удостоверение. От представените по делото удостоверения е видно, че подписите са положени от съответните лица, в периода на срока на действие на притежаваните от тях удостоверения за електронен подпис. В тази връзка се установява, че оспореният ревизионен акт е подписан с електронен подпис от лицата, посочени като негови издатели, с КЕП и в периода на действие на удостоверението. Процедурата по издаване на РА е съобразена с приложимите за случая процесуални норми на ДОПК и съдът не намира при провеждането ѝ да са извършени процесуални нарушения, засягащи законосъобразността на ревизионния акт. С ревизионния акт са определени допълнителни задължения по ЗДДС и ЗКПО и съответните лихви за забава за периодите и на лицето, на което е възложена ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа изложение на фактическите и правните основания за постановяването му, с извършено позоваване на изготвения ревизионен доклад. Изложение на фактическите основания за установяване на процесните задължения се съдържа в ревизионния доклад, който е неразделна част от РА (чл. 120, ал. 2 от ДОПК), а съгласно константната съдебна практика мотивите на РД, когато са възприети от компетентните органи, се явяват и такива на приключващия ревизионен акт. На задълженото лице е била предоставена достатъчна възможност да представи изискваните му документи и сведения в хода на извършваната му ревизия, същото е било редовно уведомявано както за откриването на ревизионното производство, така и за всички последващи действия на органите по приходите, а също и за исканите от тях доказателства от значение за установяване размера на публичните му задължения. В хода на ревизията органите по приходите са попълнили преписката с необходимите, според тях, доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на оспорващото дружество обстоятелства. Извършените въз основа на тези доказателства фактически констатации и направените правни изводи са предмет на преценка при проверката за материалната законосъобразност на РА, и ще бъдат обсъдени по-долу в настоящото решение. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила в хода на административното производство по издаване и оспорване по административен ред на процесния ревизионен акт.

Процесното ревизионно производство се е развило по реда на чл. 122 от ДОПК, като основата за облагане с корпоративен данък е определена при извършен анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Основанията за извършване на ревизия по особения ред са изрично изброени от закона в разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1 – 7 от ДОПК. В настоящия случай органите по приходите са приели наличие на основание по чл. 122, ал. 1, т. 5 от ДОПК - документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване. С оглед на това на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, както бе посочено и по-горе, на лицето е връчено уведомление, с което е уведомено, че при извършването на ревизията са установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 5 от ДОПК, като му е указано, че основата за облагане с корпоративен данък и данък върху добавената стойност за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК, поради което процедурата по чл. 124 във връзка с чл. 122 от ДОПК за преминаване към облагане по аналог формално се явява спазена.

При извършената от съда служебна проверка не се установяват допуснати от органите по приходите съществени нарушения на административно-производствените правила по отношение на процедурата по чл. 122 от ДОПК, които да обосноват отмяна на РА само на това основание. Многократно на жалбоподателя е предоставена възможност за представяне на доказателства и вземане на становище, от която същият не се е възползвал.

Определянето на данъчната основа за облагане с данъци, както и размерът на последните са нормативно установени и следва да се прилагат точно. Единствено при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК и при спазване на правилата на чл. 122, ал. 2 и ал. 4 от ДОПК законът дава възможност на органите по приходите да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от тях основа. В своята практика ВАС многократно е подчертавал, че при проведено ревизионно производство по особения ред на чл. 122 и сл. от ДОПК в тежест на органа по приходите е да установи наличието на съответното основание по чл. 122, ал. 1 от ДОПК. Само в случаите, при които това основание е доказано главно и пълно, приложение намира разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, съдържаща оборима презумпция за вярност на фактическите констатации в ревизионния акт. В тежест на ревизираното лице е да обори с допустимите по ДОПК доказателства и доказателствени средства тази презумпция, което в случая не е сторено.

В настоящия случай по отношение установените за проверяваните периоди задължения съдът приема, че органите по приходите обосновано са преминали към приложението на особения ред за облагане, тъй като безспорно се установява, че ревизираното лице в конкретния случай не е представило документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци. В този смисъл настоящият съдебен състав преценява, че по отношение на жалбоподателя органите по приходите са доказали основанието по чл. 122, ал. 1, т. 5 от ДОПК за извършване на ревизията по особения ред. Този извод е изведен след извършен обстоен анализ на всички събрани документи и информация и извършени в хода на ревизионното производство процесуални действия. Органите по приходите са анализирали всички обстоятелства по чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК, които са относими към облагането на жалбоподателя. От ревизираното лице не са представени никакви доказателства и документи, необходими за установяване на основата за облагане с данъци по ЗКПО и ЗДДС, въпреки редовно връчените му искания за представяне на такива документи, нито са дадени конкретни обяснения. Органите по приходите са извършили процесуални действия за събиране на писмени доказателства от трети лица, извършили са насрещни проверки. Непредставянето на необходимите документи за определяне на основата за облагане с данъци в конкретния случай обосновава наличието на хипотезите за извършване на ревизията по особения ред. С оглед горното неоснователно е възражението в жалбата за неизясняване на всички факти относно разкриване на обективната истина и за необоснованост на констатациите в РА. Целта на разпоредбите, регламентиращи ревизиите по особения ред, е да се извърши облагане именно в случаи като процесния - когато данните, необходими за установяване на данъчните задължения съобразно приложимия материален данъчен закон липсват или не са достатъчни. В случая, в изпълнение на принципа за обективност по чл. 3 от ДОПК органите по приходите са определили данъчната основа по възможно най-достоверния начин. Съгласно константната практика на ВАС при наличие на предпоставките по чл. 122, ал. 1 от ДОПК тежестта на доказване се прехвърля върху жалбоподателя, който трябва да обори установените от органа по приходите фактически констатации, както бе посочено и по-горе.

При така изложената фактическа обстановка съдът формира и своите правни изводи. На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанието, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество,

производството по обжалване на РА не е контролно-отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Установено е от органите по приходите, че дейността на „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД е извършване на транспортни услуги на територията на страната и извън нея по заявки на туроператорски фирми, ведомствени заявки на държавни и частни организации за транспорт на служители при организирани мероприятия, превоз до работно място и други. Същата се извършва от офис в [населено място], [улица]. Дружеството притежава Лиценз № 1155/08.07.2015 г. за извършване на международен автобусен превоз на пътници за чужда сметка или срещу възнаграждение валиден от 08.07.2015 г. до 07.07.2025 г. и Лиценз № 17316 от 20.04.2017 г. за извършване на международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение, валиден от 20.04.2017 г. до 19.04.2027 г., издадени от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията. За част от периода ревизираното лице е осъществявал превоз на товари в страната и Европейския съюз, като тази дейност е преустановена от м. 05.2020 г. За изпълнение на услугите дружеството е притежавало собствени транспортни средства, офис обзавеждане и други дълготрайни материални активи.

По ЗДДС за извършените от ревизираното лице доставки и начисления данък е установено от органите по приходите, че „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД е декларирало множество извършени доставки на услуги, свързани с международен транспорт, с получатели различни български и чуждестранни физически и юридически лица. Същите са посочени в дневниците за продажби на лицето в колона 14 „Данъчна основа на доставки по глава трета“ в размер на 162 111,00 лева по фактури, описани в табличен вид на стр. 29 - 34 от РД и в колона 17 „Данъчна основа на доставки на услуги по чл. 21, ал. 2 с място на изпълнение на територията на друга държава членка“ в размер на 406 999,00 лева по фактури, описани на стр. 35 - 49 от РД. Констатирано е, че от декларираните данни не може да се направи разграничение между доставките относими за превоз на товари и тези за превоз на пътници. Констатирано е, че не са представени първични счетоводни документи, не са ангажирани договори, фактури, международни товарителници, платежни документи, данни за конкретни превозни средства, с които е осъществен, транспорт и т. н., от дружеството са представени единствено счетоводни и отчетни регистри. При проведен разговор с управителя същият е заявил, че не разполага с документи, обезпечаващи декларираните сделки. Жалбоподателят е приложил нулева данъчна ставка на основание чл. 29, ал. 1 от ЗДДС, но не е представил нито един от регламентирани в чл. 22 и чл. 23 от ППЗДДС документи, с изключение на притежаваните лицензи, посочени по-горе.

С оглед липсата на доказателства, удостоверяващи правото на прилагане на нулева ставка на ДДС във връзка с декларираните доставки на услуги, свързани с международен превоз на товари и пътници, органите по приходите са приели, че същите следва да се третират като реализирани на територията на Република България и съответно подлежащи на облагане с 20 % при съобразяване с разпоредбата на чл. 67 от ЗДДС. По отношение на декларираните доставки по глава трета от ЗДДС органите по приходите са приели, че, след като лицето не представя изискуемите документи, същото не може да удостовери наличието на доставки за извършен международен товар на пътници, облагаеми с нулева ставка съгласно чл. 29, ал. 1 от ЗДДС и на основание чл. 37, ал. 2 от ЗДДС за него не са приложими разпоредбите на Глава трета от ЗДДС, във връзка с което е формиран извод, че в случая се касае за доставки с място на изпълнение на територията на страната. С оглед гореизложеното на основание чл. 25, ал. 5 от ЗДДС във връзка с чл. 82, ал. 1 и чл. 86, ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е начислен ДДС общо в размер на 27 018,50 лева за декларираните доставки по Глава трета от ЗДДС.

Във връзка с декларираните доставки по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС с място на изпълнение на територията на друга държава членка органите по приходите са констатирани, че ревизираното лице не представя необходимите документи за доказване на извършените доставки по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с което на основание чл. 6, чл. 12, чл. 25, ал. 1, чл. 26, ал. 1 и чл. 66, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 67 833,16 лева за декларираните доставки по чл. 21 ал. 2 от ЗДДС.

Формулираните от органите по приходите изводи са възприети изцяло от Директора на Дирекция ОДОП С.. Посочено е, че съгласно чл. 29, ал. 1 от ЗДДС международният превоз на пътници е доставка, която се облага с нулева ставка, когато се извършва от място на територията на страната до място извън територията на страната, или от място извън страната до място на територията на страната, или между две места на територията на страната; когато е част от превоз по предните две хипотези. Документите, необходими за удостоверяване на обстоятелствата по чл. 29 от ЗДДС са регламентирани в чл. 22 от ППЗДДС. Съгласно посочената разпоредба за доказване на международен транспорт на пътници по чл. 29 от закона доставчикът на услугата следва да разполага със следните документи: лиценз за извършване на международен превоз на пътници и документ, удостоверяващ извършен международен превоз на пътници, в който е посочен идентификационният номер на превозното средство, с което е извършен превозът. Когато се касае за удостоверяване на извършения международен транспорт на стоки съгласно чл. 23, ал. 1 от ППЗДДС доставчикът на услугата следва да разполага с лиценз за извършване на международен автомобилен превоз на товари, когато такъв се изисква съгласно нормативен акт; международни превозни документи, в които е вписан като превозвач - товарителница, коносамент, авиотоварителница или друг международно признат превозен документ или копие от тях; фактура за доставката. В конкретния случай, според данните от отчетните регистри по ЗДДС през ревизираните периоди „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД е декларирано множество извършени доставки на услуги, свързани с международен транспорт, с получатели различни български и чуждестранни физически и юридически лица. Както правилно са констатирани органите по приходите от декларираните данни не е възможно да се направи разграничение в кои конкретни случаи се касае за превоз на товари и в кои - за превоз на пътници. Същевременно от жалбоподателя не са ангажирани изискваните му документи, доказващи прилагането на нулева ставка на данъка по ДДС, с изключение на наличните по преписката лицензи за международен превоз. С оглед на общото правило на доказване в процеса, че всяка страна е длъжна да докаже твърденията си, от които черпи благоприятни последици, в потвърдителното решение е посочено, че в тежест на данъчно задълженото лице е да докаже, че са налице кумулативните условия за облагане с нулева ставка и че доставките са изпълнени извън територията на страната. Последното не е доказано от страна на жалбоподателя. Посочено е, че разпоредбата на чл. 116, ал. 1 от ДОПК въвежда специално правило за доказване, съгласно което, в случай че за установяване на задълженията на задълженото лице е необходимо да се изяснят факти и обстоятелства извън територията на страната, задължение на ревизирания е да представи доказателства за изясняването им. Т.е. в тежест на данъчно задълженото лице е да докаже, че са налице кумулативните условия за облагане с нулева ставка и че доставките са изпълнени извън територията на страната. В случая такова доказване не е проведено нито в хода на ревизията, нито при административното оспорване. Във връзка с горното Директорът на Дирекция ОДОП С. е формулирал извод, че при тази фактическа обстановка органите по приходите правилно и законосъобразно са преценили, че с оглед липсата на доказателства, удостоверяващи правото на прилагане на нулева ставка на ДДС във връзка с декларираните доставки на услуги, свързани с международен превоз на товари и пътници, същите следва да се третират като реализирани на територията на Република България

и съответно подлежащи на облагане с данък в размер на 20%. Посочено е, че установените обстоятелства, довели до корекции в посока увеличение на декларираните резултати по ЗДДС, са обсъдени напълно обективно и справедливо от страна на органите по приходите. При определянето на задълженията за ДДС ревизиращият екип е съобразил разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, а при определянето на задълженията за корпоративен данък от нетния размер на декларираните приходи е приспаднал така начисленият ДДС. Вследствие тези корекции е променена данъчната основа на декларираните доставки по Глава трета от ЗДДС и на основание чл. 122, ал. 1 и от ЗКПО начисленият ДДС е отразен в намаление на счетоводните финансови резултати по години.

По ЗДДС за получените доставки и приспаданията данъчен кредит е установено от органите по приходите, че през ревизираните периоди „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД е получател по фактури от местни юридически лица. През ревизираните периоди ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ЗАПРЯНОВ ТРАВЕЛ“ ЕООД, посочени на стр. 55 от РД; по фактури, издадени от „НАДЕЖДА ТУРС“ ЕООД на стр. 57 – стр. 58 от РД; по фактури, издадени от „ТИКО-БУС-АЯ“ ЕООД, посочени на стр. 59 - стр. 60 от РД и по фактури, издадени от „СМАРТ ОФИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, посочени на стр. 60 – стр. 61 от РД. От ревизираното лице не са ангажирани първични документи във връзка с изследваните доставки. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на основните доставчици по фактурите, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит - „СМАРТ ОФИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ТИКО-БУС-АЯ“ ЕООД, „ЗАПРЯНОВ ТРАВЕЛ“ ЕООД, „НАДЕЖДА ТУРС“ ЕООД и „МЕГАДОМ“ ООД. В отговор на отправените искания за представяне на документи и писмени обяснения всички дружества са декларирали, че не са издавали спорните фактури към ревизираното дружество, с изключение на „ЗАПРЯНОВ ТРАВЕЛ“ ЕООД, от което е представена информация, че има търговски взаимоотношения с „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД през 2018 г. и до 2019 г., но на посочените дати 24.07.2019 г., 31.07.2019 г., 31.08.2019 г., 26.09.2019 г. и 19.12.2019 г. няма издавани документи на този клиент. Съгласно констатациите в РА по отношение на фактурите, издадени от доставчик „МЕГАДОМ“ ООД, е установено, че ползваният данъчен кредит е в периоди, които са извън обхвата на настоящото ревизионно производство, поради което не е извършена корекция, не са установени и данни, че процесните фактури участват при определяне финансовия резултат на дружеството за 2018 г., във връзка с което корекции не са извършени с РА.

По отношение на спорните фактури от горепосочените доставчици органите по приходите са посочили, че неправомерно е упражнено право на приспадане на данъчен кредит по процесните доставки, за които няма никакви свидетелства, че реално са осъществени, налице са и отчетени разходи, които са документално необосновани, описани в РД в частта по ЗКПО. Във връзка с горното органите по приходите са приели, че липсват реално осъществени доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, липсват доказателства за възникване на данъчно събитие по реда на чл. 25 от ЗДДС по цитираните фактури, за които да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Предвид горните констатации с РА на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 47 927,50 лева по фактури, издадени от горепосочените доставчици „СМАРТ ОФИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ТИКО-БУС-АЯ“ ЕООД, „ЗАПРЯНОВ ТРАВЕЛ“ ЕООД, „НАДЕЖДА ТУРС“ ЕООД, посочени на стр. 62 – стр. 64 от РД. В потвърдителното решение на Директор на Дирекция ОДОП С. решаващият административен орган изцяло е възприел изводите на органите по приходите относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по доставките, описани в отчетните регистри по ЗДДС, извършени от доставчиците „СМАРТ ОФИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ТИКО-БУС-АЯ“ ЕООД, „ЗАПРЯНОВ

ТРАВЕЛ“ ЕООД и „НАДЕЖДА ТУРС“ ЕООД, както и произтичащите от това корекции в частта по ЗКПО в посока увеличение на счетоводните финансови резултати за съответните отчетни периоди с размера на отчетените разходи. От ревизирания субект са изискани по реда на ДОПК доказателства за получените от посочените контрагенти доставки - фактури, договори, платежни документи и т. н. Такива не са ангажирани в хода на ревизията и в хода на административното обжалване на РА. Видно от извършените насрещни проверки на посочените дружества същите са отrekli да са осъществявали тези доставки и да са издавали процесните фактури. Формулиран е извод, че в хипотезата на липсващи първични документи категорично не е изпълнено условието за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, визирано в чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а именно - регистрираното лице да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. Посочено е, че съгласно действащата през процесния период нормативна уредба, за да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, следва да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограниченията на това право, визирани в чл. 70 от същия закон. Видно от разпоредбата ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Разпоредбата на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържа изискването стоките или услугите, предмет на фактурите, да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право лицето да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя при условие, че същият притежава данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ изискуемите реквизити. Видно е, че в случая не са изпълнени законовите предпоставки за ползване на въпросното право. Предвид горното Директорът на Дирекция ОДОП е посочил, че правилно е преценено, че по фактурите от горецитираните доставчици са налице и отчетени разходи, които са документално необосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, доколкото не са налице счетоводни документи, отразяващи вярно стопанските операции. В тази връзка е прието, че органите по приходите обосновано и законосъобразно са извършили корекции както на декларираните резултати по ЗДДС, така и на финансовите резултати по години за целите на облагане с корпоративен данък.

Направените констатации в частта по ЗДДС са взети предвид и при определяне на задълженията на ревизираното лице за корпоративен данък по ЗКПО.

За 2018 г. дружеството е подало годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 35 423,70 лева и данъчен финансов резултат - печалба в размер на 35 423,70 лева, полагащ се корпоративен данък в размер на 3 542,37 лева, направени авансови вноски за годината 404,76 лева и разлика за внасяне - 3 137,61 лева.

За 2019 г. дружеството е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 18 862,07 лева и данъчен финансов резултат - печалба в размер на 18 862,07 лева, полагащ се корпоративен данък в размер на 886,21 лева, направени авансови вноски за годината - 1 210,44 лв. и разлика за внасяне в размер на 675,77 лева.

За 2020 г. дружеството е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 576,63 лева и данъчен финансов резултат - печалба в размер на 576,63 лева, полагащ се корпоративен данък - 57,66 лева, направени авансови вноски за годината - 1 210,44 лева и разлика за внасяне - 900,00 лева.

Констатирано е, че дружеството е публикувало годишен финансов отчет за дейността (ГФО), в който са декларирани приходи по години, както следва: за 2018 г. - в размер на 1 504 000,00 лева; за 2019 г. – в размер на 998 000,00 лева; за 2020 г. - в размер на 280 000,00 лева. Вписаните разходи по години са: за 2018 г. - в размер на 1 469 000,00 лева; за 2019 г. - в размер на 979 000,00 лева; за 2020 г. - в размер на 279 000,00 лева.

Извършена е корекция на размера на приходите по периоди във връзка с допълнително определения по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС данък, с който е променена данъчната основа на декларираните доставки по Глава трета от ЗДДС и чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. В тази връзка от нетния размер на декларираните приходи е приспаднал начисленият ДДС, доколкото е установено, че за процесите доставки не са налице доказателства за прилагане на нулева ставка на данъка. С оглед разпоредбата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК е определен нетен приход по години както следва: за 2018 г. в размер на 1 503 421,23 лева, за 2019 г. - в размер на 914 110,37 лева и за 2020 г. - в размер на 269 970,32 лева.

Установено е, че ревизираното лице е осчетоводило по сметка 601 „Разходи за материали“ и 602 „Разходи за външни услуги“ фактурите, издадени от „СМАРТ ОФИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ТИКО-БУС-АЯ“ ЕООД „ЗАПРЯНОВ ТРАВЕЛ“ ЕООД и „НАДЕЖДА ТУРС“ ЕООД. Формулирани са изводи, че не следва да се признаят за данъчни цели осчетоводените разходи по процесните фактури, доколкото същите не са представени в хода на ревизията и с което обстоятелство е нарушена разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. При извършените насрещни проверки на доставчиците е установено, че спорните фактури не са издавани на „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД. Във връзка с посочените констатации е прието, че не са налице доказателства относно реалността на твърдените от лицето стопански операции и с размера на същите е извършено допълнително увеличение на декларирания счетоводен финансов резултат. Съгласно изложените в РА мотиви неправилно осчетоводените суми по данъчни периоди са както следва: през 2018 г. са в размер на 174 367,38 лева, през 2019 г. - в размер на 162 100,20 лева и през 2020 г. - в размер на 69 576,20 лева. С оглед гореизложеното и на основание чл. 122, ал. 2 и ал. 4 от ДОПК е определена обща данъчна основа за облагане, както следва:

- за данъчен период 2018 г. - в размер на 211 620,64 лева (разлика между приходи в размер на 1 503 421,23 лева и разходи 1 291 800,59 лева) и следващ се корпоративен данък в размер на 21 162,06 лева. Декларираният от дружеството годишен корпоративен данък в размер на 3 542,37 лева е внесен, в резултат на което остатъкът за внасяне е определен в размер на 17 619,69 лева.

- за данъчен период 2019 г. - в размер на 96 965,51 лв. (разлика между приходи в размер на 914 110,37 лева и разходи в размер на 817 144,96 лева) и следващ се корпоративен данък в размер на 9 696,55 лева. Декларираният от дружеството годишен корпоративен данък в размер на 1 886,21 лева е внесен, в т.ч. авансови вноски в размер на 1 210,44 лева и внесена сума в размер на 675,77 лева. Установена е разлика за довносяне в размер на 7 810,34 лева.

- за данъчен период 2020 г. - в размер на 60 604,62 лв. (разлика между приходи в размер на 269 970,32 лева и разходи в размер на 209 365,70 лева) и следващ се корпоративен данък в размер на 6 060,46 лева. Декларираният годишен корпоративен данък в размер на 57,66 лева е внесен, в резултат на което е установена разлика за довносяне в размер на 6 002,80 лева.

В потвърдителното решение на Директора на Дирекция ОДОП е прието, че ревизионният акт следва да бъде потвърден в оспорената част на установените задължения за ДДС и за корпоративен данък и съответните лихви като законосъобразен и издаден в съответствие с приложимите разпоредби на материалните данъчни закони.

По делото е прието без оспорване от страните заключение по назначената съдебно-счетоводна експертиза, което съдът кредитира като съответно на събраните в производството доказателства.

Съгласно констатациите на вещото лице при извършената проверка е установено, че фактурите, посочени в таблиците на стр. 41 - 43 и стр. 44 – стр. 51 от РД, не са приложени към доказателствения материал по делото. Вещото лице е посочило, че поради липсата на самите първични счетоводни документи не може да се установи детайлното описание на доставката; конкретният предмет на превоза; маршрутът на превоза; видът на използваното превозно средство; данни за превозвани лица или вид и количество на превозвания товар; връзката на фактурите с евентуални съпроводителни документи. В заключението е посочено, че в хода на експертизата при извършената проверка за наличие на документи, които обичайно съпътстват транспортни услуги, включително, но не само товарителници (CMR, AWB, коносаменти); договори или заявки за транспорт; пътни листове и маршрутни разписания; списъци на пътници, туристически ваучери или програми; други документи, удостоверяващи фактическото изпълнение на транспортната услуга, такива съпроводителни документи не са приложени към делото и не са предоставени за проверка, нито могат да бъдат свързани с конкретните доставки поради липсата на фактурите. Допълнително е посочено, че от анализа на текстовите описания на доставките се установява използването на общи формулировки, като „Международна транспортна услуга“ и „Транспортни услуги“, които описания не съдържат конкретизация относно характера на превоза; не позволяват разграничение дали доставката е свързана с превоз на товари или с превоз на пътници; не съдържат индивидуализиращи данни за конкретното фактическо изпълнение на услугата. По отношение на част от записите е използвано общото описание „Продажба“, което също не съдържа информация, позволяваща определяне на вида и характера на доставката.

Съдът намира, че формираните в оспорения РА изводи, потвърдени от Директора на Дирекция ОДОП С., са в съответствие както с установените от органите по приходите факти в хода на процесното ревизионното производство, така и с релевантните нормативни разпоредби.

Относно извършените от ревизираното лице доставки съдът намира следното:

Както бе посочено и по-горе, „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД е декларирало множество извършени доставки на услуги, свързани с международен транспорт, с получатели български и чуждестранни физически и юридически лица, посочени в дневниците за продажби в колона 14 „Данъчна основа на доставки по глава трета“ и в колона 17 „Данъчна основа на доставки на услуги по чл. 21, ал. 2 с място на изпълнение в друга държава държава членка“. ЗДДС регламентира специални правила и диференциран режим относно данъчното третиране на доставките, свързани с международен транспорт в зависимост от вида на извършения превоз – превоз на стоки и пътници, неговото местоназначение, фактическото изпълнение на транспортната услуга и получателя по доставката. Тежестта за доказване е на жалбоподателя, който следва да докаже, че са налице кумулативните изисквания за облагане с нулева ставка на извършените доставки и/или че доставките са с място на изпълнение извън територията на страната съгласно приложимите разпоредби на ЗДДС. Документите, с които следва да разполага доставчикът, са регламентирани в ППЗДДС. За претендиращото извършване на доставки с нулева ставка на данъка лице е тежестта да установи с убедителността на пълно доказване осъществяването на този правно релевантен факт - чл. 154, ал. 1 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК. В тежест на жалбоподателя, който се е позовал на правото по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС като основание за неначисляване на данъка, съгласно чл. 86, ал. 3, предл. трето от ЗДДС, е да докаже изпълнението на условията по него. Дължимо от настоящия жалбоподател е било именно предприемането на такова активно процесуално поведение и предвид приетото от приходната администрация в ревизионния акт и ревизионния доклад и провеждане на ревизионното производство по особения ред на чл. 122 и сл. от ДОПК. В конкретния случай съдът намира, че

ревизираното лице – доставчик, което твърди, че са изпълнени условията за прилагане нулева ставка на данъка, както и приложението на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, съгласно правилата за разпределение на доказателствената тежест, не се е справило с доказване на правно релевантните факти. Спорът относно задължението за начисляване на данък върху добавената стойност и определяне на размера на данъчните задължения за всеки от ревизираните периоди е обусловен от правилното прилагане на материалните норми относно мястото на изпълнение на извършените услуги, както и относно характера и конкретния вид и индивидуализация на извършените транспортни услуги.

Нормата на чл. 29, ал. 1 от ЗДДС дефинира като облагаема доставка с нулева ставка превозът на пътници, когато превозът се извършва: от място на територията на страната до място извън територията на страната (т. 1), или от място извън страната до място на територията на страната (т. 2), или между две места на територията на страната, когато е част от превоз по т. 1 и 2 (т. 3). Съгласно чл. 30, ал. 1 от ЗДДС облагаема доставка с нулева ставка е превозът на стоки, когато превозът се извършва: от място на територията на страната до територията на трета страна или територия или до територията на островите, образуващи автономните области А. и М. (т. 1), или от територията на трета страна или територия или от територията на островите, образуващи автономните области А. и М., до място на територията на страната (т. 2), или между две места на територията на страната, когато е част от превоз по т. 1 и 2 (т. 3). Съгласно чл. 37 от ЗДДС документите, с които се удостоверява наличието на обстоятелствата по тази глава, се определят с правилника за прилагане на закона. Ал. 2 на същия член предвижда, че ако доставчикът не се снабди с документите по ал. 1 до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът е станал изискуем, разпоредбите на тази глава не се прилагат. Ако впоследствие доставчикът се снабди с документите по ал. 1, той коригира резултата от прилагането на тази алинея по ред, определен с правилника за прилагане на закона. Т.е., за да се приложи нулева ставка на ДДС по отношение на извършена превозна услуга на пътници, следва да са изпълнени условията на чл. 29 от ЗДДС и доставчикът на услугата да разполага с документите, предвидени в чл. 22 от ППЗДДС във връзка с чл. 37, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 22 от ППЗДДС за доказване на международен транспорт на пътници по чл. 29 от закона доставчикът на услугата следва да разполага със следните документи: лиценз за извършване на международен превоз на пътници (т. 1); документ, удостоверяващ извършен международен превоз на пътници, в който е посочен идентификационният номер на превозното средство, с което е извършен превозът (т. 2). За да се приложи нулева ставка на ДДС по отношение на извършена превозна услуга на стоки, следва да са изпълнени условията на чл. 30 от ЗДДС и доставчикът на услугата да разполага с документите, предвидени в чл. 23 от ППЗДДС във връзка с чл. 37, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 23, ал. 1 от ППЗДДС за доказване на международен транспорт на стоки по чл. 30, ал. 1, т. 1 и 2 от закона доставчикът на услугата следва да разполага със следните документи: лиценз за извършване на международен автомобилен превоз на товари, когато такъв се изисква съгласно нормативен акт (т. 1); международни превозни документи, в които е вписан като превозвач - товарителница, коносамент, авиотоварителница или друг международно признат превозен документ или копие от тях (т. 2); фактура за доставката (т. 3).

В настоящия случай не е предмет на спор между страните, че „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД разполага с Лиценз № 1155/08.07.2015 г. за извършване на международен автобусен превоз на пътници за чужда сметка или срещу възнаграждение, валиден от 08.07.2015 г. до 07.07.2025 г. и Лиценз № 17316 от 20.04.2017 г. за извършване на международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение, валиден от 20.04.2017 г. до 19.04.2027 г., издадени от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията, но видно от

приобщените по делото доказателства липсват каквито и да било други документи относно извършените от дружеството доставки с предмет международна транспортна услуга. В хода на ревизионното производство и пред настоящата съдебна инстанция не са представени никакви други доказателства, които да оборят твърденията на органите по приходите. В настоящия случай освен наличието на лицензи не са представени никакви други документи, които да удостоверят извършването на международен транспорт, неговия вид, местоназначение, фактическо изпълнение. С оглед установеното правилно и законосъобразно органите по приходите са приели, че дружеството не е представило и не притежава оригинални документи за доказван на международен транспорт по смисъла на ЗДДС и ППЗДДС. Обстоятелствата, че ревизираното лице не притежава изискуемите документи по чл. 22 и чл. 23 от ППЗДДС, не са спорни по делото. Наличието на документите, регламентирани в ППЗДДС, е предвидено като доказателство за установяване извършването на международен транспорт на пътници и/или стоки и липсата им препятства прилагането на нулева ставка на ДДС по Глава трета от ЗДДС. В съответствие с изискванията на чл. 29, ал. 1 и чл. 30, ал. 1 от ЗДДС и чл. 22 и чл. 23, ал. 1 от ППЗДДС при липса на представяне на оригинални превозни документи, в които ревизираното лице да е вписано като превозвач, последното не е доказало, съгласно изискванията на данъчния закон, извършването на международен транспорт. В настоящия случай жалбоподателят разполага с лицензи за международен превоз на пътници и товари срещу заплащане, но видно от приобщените по делото доказателства липсват годни международни превозни документи. При тези факти правилно органите по приходите са приели, че декларираните доставки от ревизираното лице не може да се установи, че попадат в приложното поле на Глава трета от ЗДДС. Следователно жалбоподателят не покрива изискванията на чл. 22 и чл. 23 от ППЗДДС, поради което правилно е прието от органите по приходите, че не са изпълнени хипотезите на Глава трета от ЗДДС и процесните доставки не могат да се облагат с нулева ставка. Притежаването на лиценз за международен превоз е само административно условие, но не доказва реалното извършване на конкретна доставка извън територията на страната. За прилагането на нулева ставка е необходимо кумулативното наличие на международни превозни документи (товарителници, СМР, пътни листи), а липсата им превръща доставката в облагаема по общия ред съгласно чл. 67, ал. 2 от ЗДДС. Съдебната практика на ВАС е константна, че при липса на международни превозни документи (товарителници, СМР, пътни листи) данъчно задълженото лице не доказва правото си на нулева ставка на ДДС. В тези случаи органите по приходите законосъобразно преквалифицират доставките като облагаеми с 20% ДДС съгласно чл. 67, ал. 2 от ЗДДС. Безспорно мястото на изпълнение на услугата определя приложимостта на ЗДДС. Общите правила за определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуга се съдържат в разпоредбите на чл. 21, ал. 1 и чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно чл. 21, ал. 1 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно незадължено лице, е мястото където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят от постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката е мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на доставчика. Съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност,

мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката на услуга е мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на получателя. Изключение от горните правила са предвидени с разпоредбите на чл. 21, ал. 3 – ал. 6 от ЗДДС, чл. 22 – чл. 24 от ЗДДС. Т.е. при определяне на мястото на изпълнение на услуги, което е от значение за извършване на преценка досежно задължението за начисляване на ДДС, следва да се установи конкретният вид на услугата и статутът на получателя. По отношение на определените задължения по ЗДДС във връзка с доставките на услуги по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС от ревизираното лице нито в хода на ревизионното производство, нито в съдебното производство са представени доказателства, достатъчни за индивидуализиране на фактурираните услуги и квалифицирането им към точно определен вид услуги, както и за конкретните индивидуализиращи параметри на сделките, не се установява конкретизация относно характера на превода, не се установява дали превозът е свързан с превоз на товари или пътници, не се установяват индивидуализиращи данни относно конкретното фактическо изпълнение на услугите. Доколкото се касае за международни транспортни услуги в тежест на жалбоподателя е да докаже изпълнението на тези услуги и да обоснове приложения от него ред за неначисляване на ДДС по смисъла на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, което не е сторил. Още повече, че мястото на изпълнение при доставка на услуга за пътнически транспорт се определя по реда на чл. 22, ал. 4, т. 2 от ЗДДС и съгласно посочената разпоредба е мястото, където се извършва пътническият транспорт, пропорционално на реализирания пробег. Нормата на чл. 22, ал. 4, т. 2 от ЗДДС е специална по отношение на чл. 22, ал. 1 от ЗДДС и поради това критерият за определяне мястото на изпълнение на услугата по превоз на пътници е мястото, където се извършва пътническият транспорт, а не качеството на получателя. Едновременно с това разпоредбата на чл. 22 от ЗДДС регламентира място на изпълнение при доставка на услуга по транспорт на стоки, като съгласно ал. 1 на чл. 22 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга по транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз, предоставена на данъчно незадължено лице, е на територията на държавата членка, където транспортът започва. Съгласно ал. 2 мястото на изпълнение при доставка на услуга по транспорт на стоки извън Европейския съюз, предоставена на данъчно незадължено лице, е мястото, където се осъществява транспортът, пропорционално на реализирания пробег. Ал. 3 на същия член предвижда, че мястото на изпълнение при доставка на услуга по транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз или извън него, предоставена на данъчно задължено лице, се определя по реда на чл. 21, ал. 2 и 3. Във връзка с изложеното следва да се добави още, че според чл. 4 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (Конвенцията), договорът за превоз се установява с товарителница, а липсата, нередовността или загубата на товарителницата не засягат нито съществуването, нито действието на договора за превоз, който остава подчинен на разпоредбите на тази конвенция. От друга страна в чл. 9, т. 1 е предвидено, че товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията на договора и получаването на стоката от превозвача. В конкретния случай, както бе посочено и по-горе, не може да се установи какъв международен транспорт е извършен с оглед правилното определяне на мястото на изпълнение на изследваните доставки съгласно релевантните разпоредби на материалния данъчен закон, не може да се установи предметът на доставката, получателят по доставката, местоназначение на извършения международен транспорт, фактическото му изпълнение. Документи във връзка с изследваните доставки не са представени от ревизираното лице, в този смисъл не може да се установи, че мястото на изпълнение на доставката на услуга е извън територията на страната. Ревизираното лице не е представило доказателства относно вида на фактурираните услуги, статута на получателите, в

този смисъл не се установява правилно определяне на мястото на изпълнение на фактурираните услуги и конкретно приложимата разпоредба при определяне на мястото на изпълнение. С оглед горното законосъобразно органите по приходите са възприели изследваните доставки като такива с място на изпълнение на територията на страната.

Относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчиците „СМАРТ ОФИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ТИКО-БУС-АЯ“ ЕООД „ЗАПРЯНОВ ТРАВЕЛ“ ЕООД и „НАДЕЖДА ТУРС“ ЕООД съдът намира следното:

Както бе посочено и по-горе, правото на приспадане на данъчен кредит не е признато на ревизираното лице на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС, като е прието, че от същото не са представени документи, който да отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС, както и други документи, удостоверяващи фактически получените доставки.

Разпоредбите на чл. 68, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС обуславят упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит от кумулативното осъществяване на елементите на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който включва притежаването на данъчен документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС и установяване на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - аргумент от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя (т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13), своенето на данъчния документ от получателя - чл. 71, т. 1 от ЗДДС, получаването на стоките/услугите по доставката („...действителното извършване на облагаемата сделка.“ според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/ и отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ (т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11). Отсъствието на който и да елемент от пораждателния правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В разпоредбата на чл. 71 от ЗДДС са уредени формалните предпоставки за упражняване правото на данъчен кредит, като при преценката за наличието му следва да бъдат съобразени и разпоредбите на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се отрича от Съда на ЕС в решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, който в своята практика многократно подчертава, че националният съдия следва да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това негово разбиране е застъпено и в решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11, съобразно което правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране, допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка.

В практиката си Върховният административен съд приема, че за да възникне и да се упражни законосъобразно правото на данъчен кредит, е необходимо по безспорен начин да се установи, че стоката фактически е предадена от доставчика на получателя - чл. 6, ал. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС или услугата е извършена и резултатът е предаден от доставчика на получателя – чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Касае се за материално право в полза на получателя по фактурираните доставки и доказателствената тежест да установи реалното изпълнение на спорните доставки е на ревизираното лице. Съгласно общото разпределение на доказателствената тежест по чл. 154 от ГПК приложим във връзка с нормата на § 2 от ДР на ДОПК лицето, претендиращо право на данъчен кредит, следва да установи реалното изпълнение на спорните доставки, както и да докаже наличието на данъчен документ (в случая фактура), съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС. Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС данъчнозадълженото лице упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит по

отношение на доставки, по които е получател, когато притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред. За да бъде правото на данъчен кредит валидно упражнено, данъчно задълженото лице трябва да разполага с оригинален първичен счетоводен документ или с копие от екземпляра на издателя на документа, заверено от него с подпис и печат, което да съхранява в счетоводството си. Липсата на първични счетоводни документи не може да бъде преодоляно с включването им в дневниците за покупки на ревизираното лице. Следва да се има предвид, че изискването лицето да притежава оригинален данъчен документ е насочено освен към спазване на счетоводния принцип за документална обосновааност, също така и към предотвратяване на злоупотребите с ДДС. Доколкото това не е сторено в хода на ревизионното производство, в хода на административното оспорване и в настоящото производство, жалбоподателят не доказва, че притежава необходимите документи за признаване на претендираното данъчно предимство, в този смисъл следва да се приеме, че не е налице условието, предвидено в разпоредбата на чл. 71, т. 1 от ЗДДС за надлежно упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от горепосочените доставчици. Нещо повече, в конкретния случай процесните доставчици са отrekli издаване на процесните фактури с получател ревизираното лице. При съобразяване с практиката на Съда на ЕС и релевантните разпоредби на материалния данъчен закон, съдът намира, че по делото не са представени никакви доказателства относно спорните доставки, в това число и фактури за доставките, от които да се направи обоснован извод за доказаност на извършването на процесните доставки. Спорните доставки не отговарят на условието на чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, а именно не е налице данъчен документ – фактура, не са налице и други доказателства в подкрепа на факта, че последните са реално осъществени. По изложените съображения съдът приема, че правилно и обосновано с РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 71, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 16 973,13 лева по 15 фактури, издадени от „НАДЕЖДА ТУРС“ ЕООД, в размер на 18 448,17 лева по 23 фактури, издадени от „ТИСО-БУС-АЯ“ ЕООД, в размер на 6 853,97 лева по фактури, издадени от „СМАРТ ОФИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и в размер на 6 590,18 лева по 11 фактури, издадени от „ЗАПРЯНОВ ТРАВЕЛ“ ЕООД.

Установените допълнителни задължения по ЗКПО са основани на констатациите по ЗДДС, в този смисъл съдът намира, че законосъобразно с оспорения РА са определени задълженията на ревизираното лице по ЗКПО.

По тези съображения съдът намира, че издаденият ревизионен акт в оспорената част е законосъобразен, като не са налице отменителни основания по чл. 146, т. 1 - 5 от АПК, а жалбата срещу него е неоснователна. Не са допуснати твърденията от жалбоподателя процесуални нарушения, като РА е издаден в съответствие с материалния закон.

При този изход на правния спор на ответника се дължат разноски за юрисконсултско възнаграждение. Съгласно чл. 161, ал. 1 ДОПК (изм. ДВ, бр. 17 от 2026 г.) на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ. Съобразно фактическата и правна сложност на делото, извършената процесуална защита и чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ съдът определя юрисконсултско възнаграждение в размер на 200 евро.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от Управителя Н. Н. А., срещу Ревизионен акт № 22220224001450-091-001/24.03.2025 г., издаден от М. С. Х., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 556 от 09.06.2025 г., издадено от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ (ОДОП) [населено място] при Централно управление на Национална агенция за приходите (ЦУ на НАП), с която на „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД са определени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в размер на 31 432,83 лева за данъчни периоди 2018 г., 2019 г. и 2020 г. и съответните лихви за забава в размер на 18 841,28 лева и по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 143 717,14 лева и съответните лихви в размер на 91 654,05 лева за данъчни периоди от м. 12.2018 г. до м. 05.2020 г., м. 10.2020 г. и м. 02.2021 г.

ОСЪЖДА „ДЕМЕТРА ТУРС“ ООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от Управителя Н. Н. А., да заплати на Национална агенция за приходите сумата в размер на 200 (двеста) евро, представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: