

РЕШЕНИЕ

№ 19518

гр. София, 06.06.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в
публично заседание на 06.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **7601** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на "Ен Пи Си" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез адв.Т., против Ревизионен акт (РА) № Р-22002222001648-091-001/12.04.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 917/04.07.2023 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените на жалбоподателя задължения за ДДС в общ размер 166 723,49 лв. ведно с лихви от 14 251,24 лв. Жалбоподателят възразява срещу непризнатото му от ревизията право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 76 641 лв. по фактури, издадени от "Ен Пи Си трейд" ЕООД и "Кристал бизнес груп" ЕООД; и срещу непризнаването на декларираните от него вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоки по фактури, издадени на Jagetic J.D.O.O., в резултат на което му е доначислен данък върху добавената стойност в размер на 90 082,49 лв. В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на акта, като се твърди, че констатациите на органите по приходите са необосновани. Жалбоподателят изразява несъгласие с констатациите на ревизията, като счита, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки, по които му е отказан данъчният кредит. Настоява, че вътреобщностният характер на другите спорни доставки е доказан, като се позовава на представените на ревизията документи. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА, както и присъждане на разносните по делото. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв.Б. поддържа жалбата.

Представя писмени бележки с подробни съображения.

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

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 06.07.2023 г. (л.18). Жалбата е подадена на 13.07.2023 г., видно от положения вх.№ 53-04-515 по описа на ДОДОП, от надлежно упълномощен адвокат (л.10) и при наличието на правен интерес. Ето защо жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

С Ревизионен акт № Р-22220620006463-091-001/01.09.2021 г. (л.164), на жалбоподателя са определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчните периоди м.септември и м.октомври 2020 г. Казаният РА е отменен от Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП с Решение № 433/23.03.2022 г. (л.152) и преписката е върната за нова ревизия.

В съответствие с цитираното решение, със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002222001648-020-001/04.04.2022 г., издадена от М. С. Х. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.септември и м.октомври 2020 г. ЗВР е връчена по електронен път на 26.04.2022 г., като е определено ревизията да приключи до 3 месеца от връчването на заповедта. За ревизиращи органи са определени Х. Н. А. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и М. И. Х. – ст.инспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22002222001648-020-002/25.07.2022 г. и № Р-22002222001648-020-003/24.08.2022 г., с която е определен срок за завършване на ревизията до 26.09.2022 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.19).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002222001648-092-001/02.02.2023 г. Срещу констатациите на същия ревизираното лице е подало възражение вх.№ Р-22002222001648-В.-001/21.02.2023 г. (л.63).

Обжалваният РА № Р-22002222001648-091-001/12.04.2023 г. е издаден от М. С. Х. – Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Х. Н. А. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. В акта е обсъдено подаденото възражение и е отхвърлено като неоснователно. РА е връчен на 18.04.2023 г. по електронен път.

Със оспорения РА е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 151 906,74 лв. и лихви за забава в размер на 14 251.24 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 14 816,75 лв. Така установените задължения произтичат от следните корекции:

1. отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 76 641 лв. по фактури, издадени от "Ен Пи Си трейд" ЕООД и "Кристал бизнес груп" ЕООД.
2. доначислен ДДС в общ размер 90 082.49 лв. във връзка с неоснователно приложена нулева ставка на данъка по фактури с обща данъчна основа в размер на 450 412.41 лв., с които ревизираното лице е декларирало ВОД на стоки към Jagetic J.D.O.O. с регистрационен номер за целите на ДДС в Република Х. HR4571549197.

При ревизията е установено, че дейността на дружеството е търговия със светли горива, разтворители и смазочни материали.

С Протокол № 1768169/15.07.2022 г. е документирано посещение в офиса на ревизираното лице, при което е извършен преглед на оригинални търговски документи и счетоводни регистри.

С Протокол № Р-22002222001648-П.-001/11.05.2022 г. са приобщени доказателства, събрани при предходното производство.

На ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, са изискани всички документи, които не са представени при предходна ревизия. В отговор са представени доказателства, които ще бъдат посочени при съответните констатации на ревизията.

При ревизията са направени следните констатации:

I. Отказано право на данъчен кредит в общ размер 76 641 лв., както следва

1. В размер на 54 984 лв. по следните фактури с предмет Е. клим (течност против замръзване на соларни системи), издадени от "Кристал бизнес груп" ЕООД:

№ 1...90/01.09.2020 г., № 1...91/01.09.2020 г., № 1...92/04.09.2020 г., № 1...93/04.09.2020 г., № 1...95/15.09.2020 г., № 1...96/19.09.2020 г., № 1...98/22.09.2020 г., № 1...99/24.09.2020 г., № 1...100/26.09.2020 г.

При първата ревизия жалбоподателят е представил фактурите, както и анализни свидетелства, издадени от доставчика. Представил е товарителници, от които е установено, че стоките са натоварени от обект на доставчика в [населено място] (без вписан административен адрес) и са разтоварени в [населено място], Военна рампа (без вписан административен адрес). В товарителниците са вписани данни за МПС и за шофьор, работещ за "Ен Пи Си трейд" ЕООД. Жалбоподателят е представил банкови извлечения за заплащане на стоките. За същите ревизията е констатирала, че доказват само частично плащане.

При първата ревизия е извършена насрещна проверка на доставчика "Кристал бизнес груп" ЕООД, при която са представени фактурите и данни за осчетоводяването им, но без аналитично движение на с-си 304-Стоки и 303-Продукция и без оборотна ведомост, от които да се установи разполагало ли е дружеството с наличности от материали за изработка на процесния размразител. Проверяваното лице е представило информация, че за производството на течността против замръзване се смесват редица суровини – метанол, разтворител ХВА, обезмаслител за метални конструкции. Представени са фактури за закупуване на част от материалите от предходни доставчици, но без доказателства за транспортирането им до базата на доставчика. Представени са указанията по-горе товарителници, както и заявки за доставки. Представен е договор за наем на производствена база. Ревизията е констатирала, че представените анализни свидетелства не са издадени от лицензирана лаборатория, а от дружеството-доставчик.

При настоящата ревизия е извършена нова насрещна проверка на доставчика. При същата са представени писмени обяснения, според които дружеството извършва дейност в областта на търговия със стоки - препарати за почистване, разредители за хидроизолация използвани в химическата промишленост в преработен или обработен вид, други химични продукти. За целта дружеството ползва складов обект - три резервоари от по 50 куб.м и прилежащите към тях постройки-халета, находящи се в производствено-складова база за химически продукти в [населено място], [улица], като е приложен договор за наем от 01.09.2020 г. сключен между наемодателя „Глобал петролиум сървисис" ЕООД и наемателя "Кристал бизнес груп" ЕООД. Представено е обяснение, че за производството на течността против замръзване се смесват редица суровини – метанол, разтворител ХВА, обезмаслител за метални конструкции, като е приложено аналитично свидетелство. Производството на описания продукт се е извършило от управителя С. Д..

Посочени са предходни доставчици: за метанол - "Манти Ко" ООД и "Булбиокем" ЕООД, за разтворител ХВА – "Манти Ко" ООД, за обезмаслител за метални конструкции – от "Булбиокем"

ЕООД.

Представени са: фактурите, с приложени заявки и товарителници; оборотна ведомост за м.септември 2020 г. и счетоводни справки за покупки на суровини и продажби на готов продукт; документи за доставки по фактурите за продажби към Ен Пи Си ЕООД; банкови извлечения за получени плащания по фактурите; документи за закупени суровини за производството на течност против замръзване на соларни системи; справки за формираната себестойност на продадената продукция; хронология на с-ка 4532 и оборотна ведомост за м.август 2020 г.

От Агенция "Пътна инфраструктура" ревизията е получила следната информация:

МПС с рег. [рег.номер на МПС] и полуремарке с рег. [рег.номер на МПС] не са засечени да пътуват по релация Р.-С. за 11.08.2020 г., 16.08.2020 г., 19.08.2020 г., 01.09.2020 г., 04.09.2020 г., 15.09.2020 г., 19.09.2020 г., 22.09.2020 г. и 24.09.2020 г. Само на 30.08.2020 г. за МПС с рег. [рег.номер на МПС] /С. са засечени да пътуват по релация Р. – П..

Влекач с рег.№ С. и полуремарке с рег.№ С. не са засечени да пътуват по релация Р.-С. за 01.09.2020 г.

Влекач с рег.№ С. и полуремарке с рег.№ С. не са засечени да пътуват по релация Р.-С. за 19.08.2020 г., 04.09.2020 г. и 26.09.2020 г.

МПС с рег.№ С. не е засечено да пътува по релация Р.-С. за 16.08.2020 г.

От анализа на тази информация ревизията е направила извод, че не се доказва извършен превоз на стоки от Р. до С. по издадените фактури.

Ревизията е констатирила, че при извършената насрещна проверка доставчикът не е представил технология на производство на процесния препарат против замръзване на соларни системи; информация къде, кога и в коя производствена база е осъществен производствения процес на 316000 л препарат; сертификати и дипломи на лицата, извършили производството на препарата; не е посочено в коя сертифицирана лаборатория, кои лица и на какво основание са издали анализни свидетелства за резултати от изпитванията на продукта; документи, безспорно доказващи доставки по фактурите от предходните доставчици; документи за извършено плащане по фактурите, тъй като са нареждани парични преводи, без да е вписан номер на фактура и дата.

Ревизията е изтъкнала, че вместимостта на ползваните от доставчика съдове е многократно по-малка от наличните количества материали, които следва да се съхраняват в тях, както и че няма данни доставчикът да е притежавал ДМА, които да позволят смесването на продуктите до получаване на крайният продукт. Оттук ревизиращите органи са направили извод, че доставчикът не е имал фактическа възможност за съхранение на такива огромни количества суровини, които да са използвани през м.август и м.септември 2020 г., и че последният не е могъл да извърши производството на процесната течност против замръзване.

2. В размер на 21 657 лв. по следните фактури, издадени от "Ен Пи Си трейд" ЕООД:

№ 687/12.10.2020 г. с предмет Разредител за Битум-Битуменол - 31 200 л.

№ 688/15.10.2020 г. с предмет Разредител за алкидни бои 45 150 л.

При първата ревизия жалбоподателят е представил фактурите, както и банкови извлечения за заплащане на стоките. За същите ревизията е констатирила, че доказват само частично плащане.

При първата ревизия е извършена насрещна проверка на доставчика "Ен Пи Си трейд" ЕООД, при която са представени фактурите, товарителници и договор за наем на складова база за светли горива в [населено място], [улица], като са приложени фактури с предмет съхранение и складова обработка. Посочено е, че дружеството притежава и бензиностанция в [населено място], [улица], а стоките са продадени в склад в [населено място], кв.М., Заводски строежи. Представени са фактури от предходни доставчици: "Петролпром" ЕООД и "Катерини М 03" ЕООД.

След отправено запитване до Агенция "Митници" ревизията е получила отговор, че на адрес в

[населено място], [улица] е регистриран данъчен склад с лиценз за управление на името на "Груп ойл петролиум 2011" ЕООД, който е прекратен през 2019 г. Не е издаван лиценз за управление на данъчен склад на името на "Ен Пи Си трейд" ЕООД и в [населено място], кв.М., Заводски строежи.

При настоящата ревизия ревизираното лице е представило стоков поток, от която е видно, че последващата реализация на закупените стоки е осъществен БОД с получатели Jagetic J.D.O.O., VAT HR45715459197, CROATIA; и West Int. Logistic, VAT CZ06365400.

При настоящата ревизия е извършена нова насрещна проверка на доставчика. При същата са представени: фактурите с приложени заявки, протоколи и спецификации; оборотна ведомост и гл.книга за м.септември 2020 г. и амортизационен план 2020 г.; справки по чл.67 от КТ и АДР удостоверения за шофьори, осъществили транспорт по ф-ра № 1...648/30.09.2020 г.; Рег.талони, договори и АДР за камиони, извършили транспорт по ф-ра № 1...648/30.9.2020 г., № 1...637/18.9.2020 г., № 1...646/30.9.2020 г., и пояснение, че за ремаркета не се издават АДР, а продуктите, транспортирани по посочените фактури, не са акцизни.

Представени са още: транспортен лиценз; фактури за заредени горива от камиони; оборотна ведомост към 30.06.2022 г.

Представени са писмени обяснения, в които е посочено следното: "Ен Пи Си трейд" ЕООД извършва транспорт със собствени, наети и под лизинг ППС, като тези, които возят опасни товари, са снабдени с АDR. Назначените шофьори имат професионална компетентност и АDR удостоверения. Горива се возят и се товарят от бази само с камиони и от шофьори, притежаващи АDR. В петролни бази и терминали не се допускат ППС и шофьори без наличие на АDR и съответното оборудване. "Ен Пи Си трейд" ЕООД като превозвач е осигурявал транспорт по разнос на горива на "Ен Пи Си" ЕООД от петролни бази до негови обекти и обекти на негови клиенти. Извършен е транспорт на продукт "Е. клим" (препарат против замръзване на соларни с-ми), от база Кристал Бизнес, Р. до база на "Ен Пи Си трейд" ЕООД, [населено място], Военна рампа, [улица]. Возеният продукт, не е акцизен и не се води опасен товар. С "Ен Пи Си" ЕООД има сключен Договор за съхранение и складова обработка, с който се редоставя площ и вместимости, при разполагаемост, в базите (не са данъчен склад), който експлоатира под наем, с налични съоръжения, техника оборудване и др. в [населено място], кв.М., Заводски строежи, с площ 900 кв.м, 2 резервоара по 50 х.л., и в [населено място], Военна рампа, [улица] – на площ 1500 кв.м, с налични 8 резервоара, с вместимости по 49000 – 62000 х.л. "Ен Пи Си" ЕООД води своя отделна отчетност за видовете продукти и количества, които съхранява в базите, в кубитейнери по 1000 л. "Ен Пи Си трейд" ЕООД е извършило продажба на разтворители /продуктите не са акцизни/ по ф-ра № 687/12.10.2020 г. - продажба на 31200 л разредител за битум. Предходен доставчик е Петролпром България ООД с ф-ра №9-182/5.8.22. Количеството е било на склад в М. - П., където е закупено и прехвърлено на място с протокол. Същият продукт е продаден на "Ен Пи Си" ЕООД, на място в склада. "Ен Пи Си трейд" ЕООД е извършил продажба на разтворители /продуктите не са акцизни/ по ф-ра № 688/15.10.2020 г. - продажба на 45150 л разредител за алкидни бои. Предходен доставчик е "Петролпром България" ООД с ф-ра № 9-183/10.8.2020 г. и № 9-185/24.8.2020 г. Количеството е било на склад в М.-П., където е закупено и прехвърлено на място с протокол. Същият продукт е продаден на "Ен Пи Си" ЕООД, на място в склада.

Ревизията е анализирала данните за наетия обект в [населено място], [улица], регистриран данъчен склад и в него се съхраняват светли горива и други летливи и опасни вещества, като е установила, че за произхода на стоките е представена спецификация, издадена от "Силена къмпани" ЕООД, в качеството на производител през 2019 г. Това обстоятелство с възприето като доказателство, че тези стоки не са относими към фактурираните продукти. По данни от отчетните регистри по ЗДДС на "Силена къмпани"

ЕООД е установено, че последното не е декларирано доставки в полза на К. М 03" ЕООД, "Петролпром България" ООД и "Ен Пи Си трейд" ЕООД.

Ревизията е констатирана, че за заплащане по фактурите са представени нареждани за парични преводи преводи с посочено основание "по фактура", без да е вписан № на фактура или дата. Не е представена аналитичност на счетоводните сметки, по които са намерили отражение получените суми. Не е представена фактурата, по която е фактуриран наем.

Според органите по приходите, както в хода на предходната, така и в хода на повторната ревизия не е доказана реалността на извършените доставки. Ревизиращите органи са оспорили реалността на декларираните ВОД на стоки за Гърция.

На основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер 76 641 лв.

2. Доначислен е ДДС в размер на 90 082.49 лв. във връзка с неоснователно приложена нулева ставка на данъка по следните фактури с обща данъчна основа в размер на 450 412.41 лв., издадени към Jagetic J.D.O.O., Република Х., HR45715459197, които ревизираното лице е декларирано като ВОД:

№ 11526/02.09.2020 г. с предмет Разредител за алкидни бои 33 200 л

№ 11527/07.09.2020 г. с предмет Разредител за Битум - Битуменол 29 800 л

№ 11528/11.09.2020 г. с предмет Е. К. 33 100 л

№ 11529/15.09.2020 г. с предмет Е. К. 33 000 л

№ 11530/17.09.2020 г. с предмет Е. К. 33 150 л

№ 11531/21.09.2020 г. с предмет Е. К. 20 000 л Разредител за алкидни бои 12 875 л

№ 11532/23.09.2020 г. с предмет Е. К. 33 170 л

№ 11533/24.09.2020 г. с предмет Е. К. 33 100 л

№ 11534/28.09.2020 г. с предмет Е. К. 4 200 л Разредител за Битум - Битуменол 24 360 л

№ 11535/30.09.2020 г. с предмет Разредител за Битум - Битуменол 29 800 л

В хода на ревизията жалбоподателят е представил фактурите, заявки за доставки, технически спецификации и анализи свидетелства, международни товарителници (CMR) с вписан превозвач "Ен Пи Си трейд" ЕООД, счетоводни сметки и регистри, фактури от предходни доставчици, стоков поток за деклариран ВОД, оборотна ведомост към 30.06.2022 г., счетоводен регистър на с-ка - 411 гл.кн. Jagetic J.D.O.O., за 01.09.2020-15.07.2022 г., плащания Jagetic J.D.O.O. по фактури от период 01.09.2020-31.10.2020 г.

Представени са писмени обяснения, според които разходите по разтоварване на стоките са били за сметка на купувача. Условието на доставка, договорено между страните, е ExW /ExWorks/, т.е. купувачът заплаща всички разходи за транспорт и носи рисковете за транспортиране на стоките до крайната им дестинация, като транспортът е осигуряван и е за сметка на клиента. ВОД доставките на стоките по фактурите са извършвани от мястото на натоварване, т.е. без транспорт. Мястото на товарене и разтоварване са посочени в CMR и заявките, представени към инвойсите. Ползва се транспорт от превозвача "Ен Пи Си трейд" ЕООД за доставки и разнос на горива, но само в рамките на страната. Съгласно представените обяснения, в хода на първата ревизия са представени фактури за ВОД, окомплектовани със заявки, CMR и анализи.

Жалбоподателят е представил счетоводни справки на с-ка 304 за м.09.2020 г., с-ка 411 гл.кн. Jagetic J.D.O.O.; с-ка 401 гл.кн. "Ен Пи Си трейд" ЕООД за 01.07.2020-31.08.2020 г., с-ка 401 гл.кн. "Кристал бизнес груп" ЕООД и с-ка 401 гл.кн. "Петролпром България" ООД; предходни доставки (от стари наличност) по фактури от "Ен Пи Си трейд" ЕООД, "Кристал бизнес груп" ЕООД и "Петролпром България" ООД.

От CMR ревизията е установила, че стоките са натоварени в България (гр.П., кв.М., Заводски строежи, и в [населено място], Военна рампа, [улица]) и разтоварени в Гърция (Pyrgos Chalastra, par.965, Ind.Zone, Thessaloniki). От справката за стоков поток ревизията е приела, че стоките, предмет на ВОД, са придобити от "Кристал бизнес груп" ЕООД и "Ен Пи Си трейд" ЕООД.

Ревизията е изследвала извършените плащания по сделките, при което е установила, че преводите са нареждани от името на Jagetic J.D.O.O. в полза на "Ен Пи Си" ЕООД от открита на територията на страната банкова сметка на "Олегхром" Д. в "Инвестбанк" АД по сметка на Г. К. А.. За последния са налице данни, че в качеството си на адвокат е предоставил доверителска банкова сметка за извършване и

получаване на преводи от клиенти и към доставчици. От събраните банкови извлечения не е било възможно да се установи към кои фактури са относими извършените плащания. От доказателства, предоставени от "Инвестбанк" АД, е установено, че лицата, имащи право да се разпореждат с банковите сметки на "Олегхром" Д., са управителят Е. Д. Д. и упълномощеното от него лице Д. Д. Г.. От движението по банковата сметка е установено, че преди или едновременно с нареждането на плащанията от името на Jagetic J.D.O.O. по сметката на "Ен Пи Си" ЕООД и откритата доверителската сметка на името на Г. К. А., Д. Д. Г. е внасял в брой суми, съответстващи по размер на плащанията. Не са представени доказателства за произхода на внесените суми. Не е установено кой и в какво качество е предоставял паричните средства на Д. Д. Г., за да бъдат внасяни по сметката на "Олегхром" Д. от името на хърватския търговец. Не е установена свързаност на посоченото лице с получателя по фактурите Jagetic J.D.O.O. и в тази връзка с прието, че извършените плащания не удостоверяват възмездния характер на доставките.

За установяване на обстоятелствата, свързани с транспорта на стоките от България до Гърция, е извършена насрещна проверка на превозвача "Ен Пи Си трейд" ЕООД. Установени са регистрационните номера на превозните средства и водачите на МПС. При проверката не са представени всички изискани документи, вкл. лицензи за извършване на международен автомобилен превоз, тахошайби, заповеди за командироване на водачите, изплатени командировъчни, разходи за гориво и отчети за извършени транспорти курсове на водачите, документи за собствеността за МПС и др.

В хода на ревизията са извършени проверки на водачите на превозните средства и е изискана информация от ИА "Автомобилна администрация", А. и Агенция "Митници". Установено е, че за ревизирания период лицата, сочени като шофьори на превозните средства, са имали сключени трудови договори с "Ен Пи Си трейд" ЕООД. Същите са ангажирали доказателства за притежаваната от тях правоспособност, включително за превоз на опасни товари (ADR свидетелства). От водачите са събрани писмени обяснения, които ревизията е преценила като неконкретни, в т.ч. по отношение на дати и маршрут, вид на превозваната стока. Лица, участвали в товаренето и разтоварването на стоките, конкретно място на разтоварване и т.н. За МПС е установено, че само две от общо осем, описани в международните товарителници, са имали издадени удостоверения за превоз на опасни товари. По данни от А. нито една от описаните в CMR товарни композиции не е била засечена от автоматичните устройства за записване на пътния трафик и от автоматичните преброятелни пунктове, стационарните и мобилни контролни точки да пътуват по релация С.-К. на конкретно посочените дати. За същите не са регистрирани преминавания през ГКПП на Република България и в информационния масив на Агенция "Митници".

При проверка от информационната система на НАП е установено, че през данъчни периоди м.август и м.септември 2020 г. "Ен Пи Си трейд" ЕООД също е декларирало ВОД на стоки с получател Jagetic J.D.O.O. В тази връзка ревизията е изтъкнала, че не може да се установи дали издадените фактури за транспортни услуги с получател хърватското дружество се отнасят за превоз на стоки, които са собственост на "Ен Пи Си трейд" ЕООД или на "Ен Пи Си" ЕООД.

Така ревизията е формирала извод, че не са налице годни доказателства, удостоверяващи реалността на доставките на стоки от "Ен Пи Си" ЕООД до територията на Гърция. Изложила е аргументи, че "Ен Пи Си трейд" ЕООД и "Ен Пи Си" ЕООД са свързани лица по смисъла на § 1 от ДР на ДОПК чрез управителя Н. П. и същият е бил наясно, че не е осъществен реален превоз на стоки, както и че представените документи не отразяват действителни търговски сделки.

В хода на ревизията е установено, че Jagetic J.D.O.O. е било регистрирано за целите на ДДС в Република Х. за периода от 29.07.2019 г. до 06.04.2020 г., т.е. към датите на фактурираните доставки, впоследствие същият е с прекратена регистрация.

Органите по приходите са се позовали и на информация, предоставена от компетентните органи на Република Х. в отговор на молби за административен обмен. Получена е информация, че хърватският данъкоплатец не може да бъде открит на адреса, няма служители и не сътрудничи с данъчната администрация. За представляващия Mateo Jagetic е посочено, че е фиктивен директор, който няма нищо общо с бизнеса, а лицето, упълномощено да оперира с банковите сметки на дружеството - Dario Vtiden, е известно на данъчните власти в Република Х. като директор на измамни фирми. Х. търговец не е декларирал покупки на стоки и услуги от българското дружество. Според хърватските органи стоките никога не са пристигали в Х.. Регистрацията за целите на ДДС на Jagetic J.D.O.O. е прекратена поради

участие в данъчни измами. Хърватската данъчна администрация не е потвърдила доставките до хърватския данъкоплатец, декларирани от жалбоподателя.

При това положение ревизията е приела, че между ревизираното лице и хърватското дружество Jagetic J.D.O.O. не са възникнали реални търговски сделки, а декларираните към същото доставки не могат да бъдат определени като ВОД по смисъла на чл.7, ал.1 ЗДДС и същите следва да се третираят като такива с място на изпълнение на територията на страната, като съответно се обложат с 20 % ставка на данъка, съгласно чл.66, ал.1 от закона. На основание чл.53 във вр.с чл.86, ал.1 и чл.66, ал.1 във вр.с чл.12 ЗДДС е начислен ДДС в размер на 90 082,49 лв.

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

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 917/04.07.2023 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден.

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

I. Относно отказаното право на данъчен кредит:

1. за документиране на спорните доставки има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки или др.подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците;

2. отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури;

3. има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати;

4. доставчиците разполагали ли са с наети работници/ служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

5. доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при него покупки на материали и консумативи.

6. да установи стоковите потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове при преките доставчици достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от тях към жалбоподателя;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките.

г/ всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

7. имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за обществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

8. връзката на получените доставки с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирания период.

9. редовност на счетоводствата, водени от доставчиците и от жалбоподателя.

II. Относно непризнати ВОД:

1. какви споразумения са сключени между жалбоподателя и хърватския му партньор, с какъв предмет са същите.

2. по кои фактури е доначислен ДДС на жалбоподателя: предмет, стойност, ДДС, какъв е размерът на доначисления ДДС за всяка фактура.

3. извършено ли е плащане по фактурите, по какъв начин, в какъв размер, на кои дати; има ли обвързка на платежните документи с издадените фактури, по коя фактура с кой платежен документ може да се приеме за извършено плащането.

4. какви транспортни документи има при жалбоподателя – от кого са издадени, кога са получени при него; за чия сметка е транспортът; проследимо ли е движението на стоката от България до Х.; има ли обвързка на транспортните документи с издадените фактури.

5. има ли писмени потвърждения от получателя на стоката за получаване на същата; вписани ли са дата,

съдържание и име на потвърждаващото лице.

6. притежавал ли е хърватският получател валиден ДДС номер.

7. хърватският получател декларирал ли е доставката като В..

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

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

Представени от жалбоподателя: опис на спорните фактури, ведно със съпътстващи документи към тях (л.241); доказателствата, послужили на в.л. за изготвяне на експертното заключение (л.323, прил.7).

Представени от ответника: документи от първата ревизия на жалбоподателя - ЗВР № Р-22220620006463-020-001/27.10.2020 г., ЗИЗВР № Р-22220620006463-020-002/23.11.2020 г., ЗИЗВР № Р-22220620006463-020-003/10.02.2021 г. и ЗИЗВР № Р-22220620006463-020-004/10.03.2021 г.; РД № Р-22220620006463-092-001/12.05.2021 г.; РА № Р-22220620006463-091-001/01.09.2021 г.; Решение № 433/23.03.2022 г. на Директора на дирекция ОДОП С.; Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП С. за компетентност на органа, възложил ревизията, и Заповед № РД-84-2200-998/19.10.2020 г. на Директора на ТД на НАП С. за заместване на М. С. Х. от Г. И. М., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (л.150).

Представени от трети неучастващи лица: информация от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите М. С. Х., В. И. С., Г. С. С.-К., М. С. Х., Х. Н. А., М. И. Х. (л.210); информация и доказателства от ТД на НАП-гр.С., послужили на в.л. за изготвяне на експертното заключение (л.261).

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

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

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за ревизираната 2020 г.

Оспореният РА е издаден след проведена повторна ревизия в изпълнение на Решение № 433/23.03.2022 г. на Директора на дирекция ОДОП-гр.С., с което е отменен първоначалният РА за спорните данъчни периоди. РА е издаден от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията. Константна в тази връзка е практиката на ВАС, че при проведена повторна ревизия, след отмяна на предходно издаден РА, не започва ново ревизионно производство, а продължава вече образуваната и висяща ревизия. Това е така, защото първият РА е отменен от горестоящия административен орган, като преписката е върната в тази й част на органа по приходите, издал заповедта за възлагане на ревизията за издаване на нов ревизионен акт. Съгласно чл.155, ал.6 ДОПК производството за издаване на новия акт започва от незаконосъобразното действие, което е послужило като основание за отмяна на акта, от което следва, че се възстановява висящността на ревизионното производство по отношение на същия данъчен субект и за посочените данъчни периоди. Повторната ревизия следва да се счита продължение на първата, като производството е висящо до влизане в сила на ревизионния акт. Издаването на нова заповед за възлагане на ревизията след връщането на преписката на възложилите ревизията орган не поставя началото на ново производство, а създава определеност в процесуалните правоотношения. Тя е насочена към отстраняване на

незаконосъобразното действие, послужило като основание за отмяна.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. (л.19), на Директора на ТД на НАП-гр.С., относима и за двете ревизионни производства, следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че двете ревизионни производства са извършени от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

От Заповед № РД-84-2200-998/19.10.2020 г. на Директора на ТД на НАП С. се установява обстоятелството по заместване на М. С. Х. от Г. И. М., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

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

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило. Изпълнено е изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

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

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

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в

цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

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

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система (записани на компакт-диск л.39), че органите по приходите, подписали ЗВР, РД и РА с електронни подписи, са притежавали сертификати, издадени от B-Trust Operational CA QES и StampIT Global Qualified CA, с валидност за периода на подписване на документите. Освен това от публичните регистри, поддържани от

доставчиците на удостоверителни услуги "Борика" АД, достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, и "Информационно обслужване" АД, достъпен на адрес <https://www.stampit.org>, Съдът извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. ЗВР, РД и РА, отнасящи се до ревизията, издадени като електронни документи, като установи, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис на органите, възложили ревизията, както и органите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА в ревизията.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – "Борика" АД. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

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

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

I. Относно отказаното право на данъчен кредит

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

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

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

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

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

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по

смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

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

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

Още с разпоредителното заседание от 22.10.2021 г. Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително че е налице прехвърляне на собствеността върху стоките. Страната не се справи с разписаната в закона и изрично указана й тежест на доказване.

Съдът съобрази, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В този смисъл от съществено значение е наличието или липсата на съпътстващи документи към фактурите.

Домогвайки се да установи отреченото от ревизията право на данъчен кредит по фактурите от **"Кристал бизнес груп" ЕООД**, жалбоподателят е представил заявки за доставки, товарителници, пътни листове и анализни свидетелства.

Съгласно чл.4 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (КДМАПС) сключването и изпълнението на договора за превоз се установява с товарителница (CMR). Редът за изготвянето на CMR и съдържанието ѝ са регламентирани в чл.5 и чл.6, т.1, б."а"- "к", т.2, б."а"- "ж" от Конвенцията. Според чл.9 КДМАПС до доказване на противното товарителницата удостоверява условията на договора за превоз и получаването на стоката от превозача. От тълкуването на тези две разпоредби следва изводът, че наличието на товарителница не е условие за съществуване, нито за валидността на превозния договор. Товарителницата не представлява самият договор за превоз, а е превозен документ, удостоверяващ сключен договор за превоз с цел създаване на яснота в превозните правоотношения, който придружава товара от момента на натоварването до момента на разтоварването на стоката.

В поставения за разглеждане случай в *товарителниците* са вписани данните за МПС, името на изпращача, превозача и получателя на стоките, както и количеството на същите. Така представените товарителници Съдът преценява като негодни доказателства за осъществен превоз на стоките, тъй като страдат от съществени пороци, които са пречка да се приеме, че собствеността върху стоките е прехвърлена съобразно цитираното правило на ЗЗД. Товарителница е документ, който съдържа всички подробности относно конкретната пратка и я придружава пратката през цялото ѝ пътуване. Реквизитите ѝ следва еднозначно да могат да опишат стопанската операция. Имайки предвид изискванията за попълване на товарителниците, Съдът констатира, че същите не са точно и ясно попълнени. Особено важно условие е да е попълнено мястото на натоварване и мястото на разтоварване. Видно е от представените товарителници, че в тях адреси на натоварване и на разтоварване липсва, фигурират печати на изпращач и получател. Налице са парафи, положени от необозначени лица, които, бидейки неиндивидуализирани с имена и длъжности, не позволяват да се направи извод дали са служители на доставчика "Кристал бизнес груп" ЕООД и на ревизираното лице, а оттам - могат ли действията им да ангажират указаните дружества. Съдът съобрази и постъпилата при ревизията информация от Агенция "Пътна инфраструктура", сочеща,

че автокомпозициите от МПС (влекач) и ремарке, с които се твърди да е извършен транспортът на процесните стоки, не са засечени да пътуват по релацията Р.-С. за дати на доставките фигуриращи в томварителниците. Ето защо е верен изводът на ревизията, че не се доказва извършен превоз на стоки по издадените фактури.

Вярно е, че в представените *заявки* фигурират адреси за натоварване и за разтоварване, както е констатирало вещото лице по ССЕ. Заявките обаче не носят подписи на заявителя, което отново води до извода, че не е ясно дали действията му могат да обвържат дружеството-жалбоподател като заявител на количествата препарат против замръзване. В разглежданите заявки е вписано, че са подадени по ел.поща, обаче не са приложени разпечатки от електронните съобщения. В тази връзка следва да се има предвид, че по силата на чл.184, ал.1 ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК електронният документ може да бъде представен възпроизведен на хартиен носител като препис, заверен от страната. Непредставянето на хартиен носител на електронните изявления е пречка същите да бъдат възприемани като доказателства в положителна за жалбоподателя насока, още повече, като се има предвид, че само при действието на чл.4 ЗЕДЕУУ за автор следва да бъде прието физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител, а титуляр - лицето от чието име се извършва изявлението. Заявките като частни документи не могат да бъдат възприети с достоверни дати вписаните в тях, за тях достоверна дата е моментът на представянето им пред органа по приходите.

Анализните свидетелства пък изобщо не носят дати, а наред с това в тях по никакъв начин не е индивидуализирана конкретната партида на продукта Е. клим - течност против замръзване на соларни системи, от която партида е взет анализът.

На следващо място са правилни констатациите на ревизията във връзка с непредставяне на технология за производството на процесния препарат; във връзка с липсата на сертификати или поне дипломи на лицата, извършили производството на препарата. С основание органите по приходите са изтъкнали, че вместимостта на ползваните от доставчика съдове е многократно по-малка от наличните количества материали, които следва да се съхраняват в тях, както и че няма данни доставчикът да е притежавал ДМА, които да позволят смесването на продуктите до получаване на крайният продукт.

Домогвайки се да установи отреченото от ревизията право на данъчен кредит по фактурите от **"Ен Пи Си трейд" ЕООД**, жалбоподателят е представил заявки за доставки, приемо-предавателни протоколи и технически спецификации.

В представените *заявки* е вписан адрес за натоварване, както и място на товарене ExW, според което купувачът заплаща всички разходи за транспорт и носи рисковете за транспортиране на стоките до крайната им дестинация, като транспортът е осигуряван и е за сметка на клиента. Същевременно обаче като и условие и място на доставка е посочено, че количеството остава на склад по договор за съхранение, до изтегляне, а такъв договор не е представен нито в ревизионното, нито в съдебното производство. По отношение на заявките важи всичко казано по-горе във връзка с липсата на подписи от заявителя, и във връзка с непредставянето на хартиен носител на електронните изявления.

Приемо-предавателните протоколи са негодни да докажат прехвърляне на собствеността върху стоките съобразно цитираното правило на ЗЗД, тъй като също страдат от съществени пороци. На първо място прави впечатление тяхната неинформативност: в тях не е описано действието по предаване на стоките от продавача и реципрочното им приемане от купувача. На второ място за предал в тях фигурират имената на две лица (Ив.И. и Р.П.), но е положен един подпис, което не позволява да се установи кое от двете лица е предало стоката, дали кое да е от тях има качеството материално-отговорно лице. Наред с това нито едно от лицата не е било управител на дружеството-доставчик през ревизирания период. Липсват и доказателства за заскладяване на стоките. На следващо място, според заключението на ССЕ протоколите не могат да се обвържат с фактурите поради по-късните дати на издаване и поради различните количества в сравнение с фактурите. Най-сетне, в протоколите като потребител е посочено чешко дружество West International Logistic S.R.O., VAT CZ06365400, което противоречи на тезата, че тези стоки са били предмет на последващ ВОД към хърватското дружество Jagetic J.D.O.O., VAT HR45715459197, като на този въпрос Съдът ще се спре в т.ІІ на съдебния акт.

Техническите спецификации носят дати повече от година преди датите на твъряните доставки, а наред с това в тях по никакъв начин не е индивидуализирани конкретните партиди на продуктите - разредители за

битум и за алкидни бои, от които партии са взети анализите.

По отношение на представените АДР удостоверения за шофьори, осъществили транспорт по ф-ра № 1...648/30.09.2020 г.; № 1...648/30.9.2020 г., № 1...637/18.9.2020 г. и № 1...646/30.9.2020 г., Съдът съобрази, че това не са процесните фактури.

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

По силата на чл.1, б.б от указаната спогодба ADR под "опасни товари" за целите на спогодбата се разбират веществата и предметите, които съгласно приложения А и В, са забранени за международен превоз или пък този превоз е разрешен при известни условия. На свой ред Приложение А и В към ADR - том I (част I), ратифицирани от 37-о Народно събрание на Република България със закон на 16 март 1995 г. - ДВ, бр. 28 от 28.03.1995 г., в сила от 12.06.1995 г., издадени от Министерството на транспорта, обнародвани като притурка към ДВ, бр. 73 от 18.08.1995 г., в сила от 1.01.2003 г., изм. и доп., бр. 66 от 14.08.2007 г., в сила от 1.01.2005 г., в актуалната за казуса редакция (ДВ, бр.15 от 15.02.2013 г., в сила от 1.01.2011 г.), в Глава 2, озаглавена "Определения", предвижда, че в класовете опасни товари според ADR се включват запалими субстанции, каквито процесните стоки безспорно са. Не са представени доказателства за изпълнение на изискванията по Наредба № 40 от 14 януари 2004 г. и по Европейската спогодба за международен превоз на опасни товари по шосе. По делото не е доказано за транспортните средства не са издавани удостоверения за одобрение на пътни превозни средства, превозващи определени опасни товари и предвид това тези превозни средства не са проверявани във връзка с превозваните на опасни товари.

Съдът намира, че липсват преки доказателства за извършването на услугите по издадените фактури. При това следва да се приеме за несъстоятелна тезата на жалбоподателя, че наличието на документи към процесните фактури удостоверява реалността на спорните доставки.

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

Сред доказателствата за реалното извършване на доставката от значение е и разплащането по издадените фактури. Това разбиране произтича от икономическата логика на взаимоотношенията между доставчика и жалбоподателя като получател. Няма съмнение, че движението на парични ценности следва да е предприето на правно основание, в разглеждания случай - като заплащане договорената цена на стоките, за което по делото не е доказано пълно заплащане, а само частично.

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

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

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

С оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на С. по дело C-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

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

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

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

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

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

II. Относно доначисления ДДС за непризнати вътреобщностни доставки.

По силата на чл.7, ал.1 ЗДДС (ред., ДВ, бр.94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ВОД на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в

друга държава членка.

За да се приеме, че е реализиран фактическият състав на тази норма, следва да са налице следните предпоставки: да е осъществена доставка на стоки, доставчикът да е регистриран по ДДС в България, съответно получателят по доставката да е регистриран за целите на ДДС в друга държава-членка на общността и стоката да е транспортирана от доставчика или получателя или за тяхна сметка от територията на страната до територията на друга държава-членка. Документите, които удостоверяват извършването на доставката, са посочени в чл.45 ППЗДДС (ред., ДВ, бр.6 от 2010 г., в сила от 1.01.2010 г.): фактура с посочен идентификационен номер по ДДС на получателя, издаден в държавата-членка по месторегистрацията му (т.1); както и документ, доказващ изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка (т.2), който може да бъде: транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките (б.а); или транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика (б.б).

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

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

Следва да се припомни, че с разпоредителното заседание от 06.03.2024 г. Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително че в качеството си на доставчик по декларирани вътреобщностни доставки през м.септември 2020 г., реално е осъществил такава към „Jagetic“ J.D.O.O.-Х., като в тази връзка трябва да установи прехвърлянето на собствеността върху стоките, както и че е разполагал със:

- а. документи за доставката, определени с правилника за прилагане на закона, и
- б. документи за изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, определени с 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.), или определени с правилника за прилагане на закона.

И в тази част на спора жалбоподателят не се справи с указаната му тежест на доказване.

На първо място следва да се подчертае, че по фактури № 11526/02.09.2020 г. с предмет Разредител за алкидни бои 33 200 л и № 11527/07.09.2020 г. с предмет Разредител за Битум - Битуменол 29 800 л не е проследим стокосен поток. Това е така, тъй като в приемо-предавателните протоколи, с които се твърди стоките да са получени от доставчика "Ен Пи Си трейд" ЕООД, като потребител е посочено чешко дружество West International Logistic S.R.O., VAT CZ06365400, а наред с това в тази част на спора се твърди, че именно тези стоки са били предмет на ВОД към хърватското лице Jagetic J.D.O.O., VAT HR45715459197.

На второ място транспортът на стоките не следва да се приема за доказан.

В зависимост от вида на товара законодателят е установил формалното доказване на договора за превоз. Така съгласно чл.50, ал.1 ЗАвтП договорът за превоз се установява с товарителница, неговата действителност не зависи от редовното съставяне или изгубване на товарителницата, за която е

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

Представените при ревизията международни товарителници са негодни доказателства за осъществен договор за превоз на товари. Товарителницата е документ, който съдържа всички подробности относно конкретната пратка и я придружава пратката през цялото ѝ пътуване. Реквизитите ѝ следва еднозначно да могат да опишат стопанската операция. Имайки предвид изискванията за попълване на товарителниците, Съдът констатира, че така представените не са точно и ясно попълнени. Особено важно условие е попълването на имената и адреса на получателя. Видно е от представените международни товарителници, че в клетка 24 "стоките получени" липсва място и дата на получаване, фигурира само печат на получател и парафи, положени от необозначено лице, за което, бидейки неиндивидуализирано с имена и длъжност, не може да се направи извод дали е служител на получателя Jagetic J.D.O.O. и могат ли действията му да ангажират това дружество.

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

Превозвачът "Ен Пи Си трейд" ЕООД не е представил доказателства за заплащани превозни такси, в т.ч. за движение по пътната мрежа на Гърция, винетни стикери, документи за зареждане на гориво, тахошайби или данни от дигитален тахограф. Не са представени доказателства, че автомобилите са се движили на посочените дати и са извършили транспортни услуги до адреса, вписан в ЧМР - място на разтоварване на доставката в Гърция. Не са представени всички изисквани документи, вкл лицензи за извършване на международен автомобилен превоз, тахошайби, заповеди за командироване на водачите, изплатени командировъчни, разходи за гориво и отчети за извършени транспорти курсове на водачите, документи за собствеността за МПС и др.

Тъй като изпращачът "Ен Пи Си" ЕООД и превозвачът "Ен Пи Си трейд" ЕООД са свързани лица чрез управителя Н. П., правилно ревизията е формирала извод, че същият е бил наясно, че не е осъществен реален превоз на стоки, както и че представените документи не отразяват действителни търговски сделки.

По данни от А. нито една от описаните в CMR товарни композиции не е била засечена от автоматичните устройства за записване на пътния трафик и от автоматичните преброителни пунктове, стационарните и мобилни контролни точки да пътуват по релация С.-К. на конкретно посочените дати. За същите не са регистрирани преминавания през ГКПП на Република България и в информационния масив на Агенция "Митници".

В хода и на двете ревизии не са предоставени документи, доказващи мястото на съхранение на продаваните/закупуваните стоки. Не са представени разрешителни, издадени от пожарната администрация, че на съответния обект може да се съхраняват пожароопасни продукти, липсва изградена противопожарна инсталация.

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

Домогвайки се да установи, че е изпълнена другата алтернативно изискуема предпоставка за признаване на ВОД, на вещото лице жалбоподателят е представил за *първ път в съдебното производство* потвърждения за получаване на стоките. Така ССЕ е констатирала, че допълнително се изпраща Писмено потвърждение за получени стоки за периода от 01.09.2020 г. - 30.09.2020 г. от купувача Jagetic J.D.O.O. към продавача „Ен Пи Си“ ЕООД, в което са описани фактурите, издадени от Продавача към Купувача с номера на всяка фактура и дата и останалите данни, вписани във фактурите: вид на стоката, количество, единична цена, сума, условия, дата на доставка и рег.№ на съответното ППС. Същите обаче не са представени по делото и не са част от съдебната преписка, като не се сочат и причини, поради които въпросните потвърждения не са представени в хода на първата или на последващата ревизия. При допускане на ССЕ на жалбоподателя бяха дадени изрични указания, че вещото лице няма удостоверителни функции, поради което непостъпването по делото на посочените писмени доказателства ще бъде пречка да се кредитира експертното заключение; поради което жалбоподателят следва да осигури постъпването на писмените доказателства, ползвани от вещото лице и ненамиращи се в кориците на делото със заверка "вярно с оригинала", така че да постъпят към доказателствения материал. Това не беше сторено, поради което в този аспект на спора не следва да се приема за доказана тезата на оспорващото дружество.

Доказателствената стойност на представените документи, с които ревизираното лице цели да докаже реално извършени ВОД, е разколебана и с оглед на събраните доказателства във връзка с направените запитвания за обмен на информация по реда на Регламент 904/2010/ЕС. От представения отговор е установено, че хърватският данъкоплатец е лице с рисково поведение. Този извод е мотивиран със следните безспорно установени обстоятелства: лицето не може да бъде открито на адреса, няма служители и не сътрудничи с данъчната администрация; представляващият Mateo Jagetic е фиктивен директор, който няма нищо общо с бизнеса, а лицето, упълномощено да оперира с банковите сметки на дружеството - Dario Vtiden, е известно на данъчните власти в Република Х. като директор на измамни фирми; хърватският търговец не е декларирал покупки на стоки и услуги от българското дружество; регистрацията за целите на ДДС на Jagetic J.D.O.O. е прекратена поради участие в данъчни измами. Хърватската данъчна администрация не е потвърдила доставките до хърватския данъкоплатец, декларирани от жалбоподателя.

В хода на ревизията е установено, че към датите на фактурираните доставки Jagetic J.D.O.O. е с прекратена регистрация.

Нито едно от горните обстоятелства не е опровергано в хода на съдебното производство.

Липсват доказателства за осъществена електронна кореспонденция във връзка със заявки за получаване на стоките.

По отношение на плащанията е установено, че преводите са нареждани от името на Jagetic J.D.O.O. в полза на "Ен Пи Си" ЕООД от открита на територията на страната банкова сметка на "Олегхром" Д. в "Инвестбанк" АД по сметка на адвокат Г. К. А., който е предоставил доверителска банкова сметка за извършване и получаване на преводи от клиенти и към доставчици. От събраните банкови извлечения не е

възможно да се установи към кои фактури са относими извършените плащания. Такива установявания не е направила и ССЕ. Не са представени доказателства за произхода на внесените суми. Не е установено кой и в какво качество е предоставял паричните средства на Д. Д. Г., за да бъдат внасяни по сметката на "Олегхром" Д. от името на хърватския търговец. Не е установена свързаност на посоченото лице с получателя по фактурите Jagetic J.D.O.O. и в тази връзка правилно ревизията е приела, че извършените плащания не удостоверяват възмездния характер на доставките.

Съдът съобрази, че в решението си по дело С-409/04 С. е посочил, че чл.28в, А, б.а), ал.1 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/65, следва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държавата-членка на доставката да задължават даден доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена ВОД на стоки, да заплати впоследствие ДДС върху тези стоки, когато тези доказателства се окажат с невярно съдържание, без обаче да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама, доколкото той е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществяваната от него ВОД не го довежда до участие в такава измама. Жалбоподателят като доставчик е разполагал с необходимите механизми и средства, за да се увери дали стоките действително са напуснали Р. България. В този смисъл той не е положил всички възможни и разумни мерки, за да се увери, че са изпълнени всички предпоставки на ВОД.

С. е категоричен, че освобождаването на ВОД е налице, когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава-членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физическите територията на държавата-членка на доставчика. Именно тази предпоставка не е доказана в настоящия случай.

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

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

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

Констатацията е законосъобразна, а жалбата в тази ѝ част също следва да бъде отхвърлена.

Тъй като се потвърждават задълженията, произтичащи от допълнително начисления ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

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

При този изход на спора заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 11 888.99 лв.

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на "Ен Пи Си" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22002222001648-091-001/12.04.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 917/04.07.2023 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените му задължения за ДДС в общ размер 166 723,49 лв. ведно с лихви от 14 251,24 лв.

ОСЪЖДА "Ен Пи Си" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], [жилищен адрес] да заплати на Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 11 888.99 лв. (единадесет хиляди осемстотин осемдесет и осем лева и 99 ст.).

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

СЪДИЯ: