

РЕШЕНИЕ

№ 1571

гр. София, 04.03.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,
в публично заседание на 04.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елица Райковска

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **88** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

АССГ е сезиран от Т. Е. с жалба срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002218000358-091-001/23.08.2018 г., мълчаливо потвърден от Директора на ДОДОП. Моли РА да бъде отменен. Претендира разноски съгл. списък /л. 757/. Представя подробни писмени бележки.

Ответникът оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ от 18.01.2018 г. е възложено извършването на ревизия на Т. Е. за задължения за ДДС за периодите: 01.01.2016-31.08.2016 и 01.10.2016-31.10.2016 г. /л. 189/. ЗВР е издадена от компетентен орган – К. М., съгл. Заповед от 07.06.2017 г. Същата е надлежно подписана с електронен подпис. ЗВР е изменена със ЗИЗВР от 23.04.2018 г. /л. 660/, издадена от М. С. – компетентна съгл. приложените заповеди от 07.06.2017 и 20.04.2018 г. /л. 17 и сл./ ЗВР И ЗИВР са връчени редовно на жалбоподателя /л. 656 и сл./.

На 10.07.2018 г. е издаден и надлежно подписан с електронни подписи Ревизионен доклад /РД/ (л. 149) от Б. С. и А. Д., връчен на ревизираното лице на същата дата /л. 658/.

На 13.08.2018 г. срещу РД е подадено възражение ведно с доказателства /л. 52

и сл./.

На 23.08.2018 г. е издаден Ревизионен акт /РА/ от компетентните органи съгл. чл. 119, ал. 2 от ДОПК – К. М. и Б. С., подписан надлежно с електронни подписи и връчен на ревизираното дружество на 23.08.2018 г. /л. 617/.

Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, 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 година 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. Въпреки цитираните разпоредби, ответникът е представил и надлежни доказателства за издадените КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА /л. 22 и сл./.

Срещу РА е постъпила в срок жалба по административен ред от 07.09.2018 г. /л. 625/.

РА е мълчаливо потвърден от Директора на ДОДОП.

Ревизията е по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и във връзка с решение № 2015/21.12.2017 г. на Директора на ДОДОП /л. 192/. В ревизионната преписка се съдържат всички доказателства, събрани в хода на предходното ревизионно производство.

С разпореждането за насрочване на делото от 21.02.2019 г. /л. 637/ на страните са дадени указания във връзка с доказателствената тежест.

По делото е приета ССЕ /л. 683/.

От жалбоподателя са представени документите, които са били на чужд език /два черни класъора и прил. 6/.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Съобразно изложените по-горе мотиви, оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по смисъла на 118, ал. 2 от ДОПК в кръга на определените му правомощия, видно от обсъдените по-горе заповеди, като същият е съставен в предвидената форма. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения.

За проверяваните периоди ревизираното дружество твърди да е извършило ВОД и тристранни операции.

ВОД се твърди да са извършени към италианските дружества G. F. S.. S. и G. F. S..

В обясненията си от 27.12.2016 г. /л. 351 от прил. 3/ ревизираното дружество сочи, че няма собствени и наети търговски обекти. Придобитите стоки, според обясненията, се реализират веднага.

От справка в Търговския регистър е видно, че управителят на жалбоподателя е италианският гражданин Р. Ч., роден в [населено място] /Италия/ - съгл. отбелязаното

в Учредителния акт. Т. Е. е учредено на 09.02.2015 г. /л. 23 от приложение 1/.
От своя страна двете италиански дружества са учредени на 10.09.2015 г. /л. 3 от приложение 1/, като Г. Ф. Срл.С е прекратило дейността си на 27.05.2016 г.
В декларация от 27.12.2016 г., подписана от собственика и управител на Т. Е. /л. 349 от приложение 3, л. 348 – на италиански/ Р. Ч., същият заявява, че в качеството си на собственик на F. srl., за периода 01.01.2016-31.10.2016 г. е извършил сделки със свързани лица – F. srl. Има сключен договор за наем на автомобил, собственост на Т. Е.. Представени са фактури за наем на автомобили /л. 483 и сл. от делото/. Представени са договори за наем на МПС /л. 493 и л. 499/, сключени между Т. Е. и F. S.. с адрес: [улица], Б., 76121, Италия.
Посоченият адрес на дружеството Ф. Срл., чиито собственик е Р. Ч., съгл. подписаната лично от него декларация, е адресът, посочен в кл. 3 /разтоварен пункт/ на почти всички ЧМР, което обстоятелство е отбелязано и в РА /л. 35/.

За доказване на ВОД и изпращане на стоките от жалбоподателя са представени въпросните фактури, ведно с доказателства за извършено заплащане по фактурите и Сертифициране за влизане на обект на ВОД в друга държава членка на ЕС /приложения 1, 3 и в черните класьори и прил. 6 с превод/. Фактурите са описани подробно и в РА, и в ССЕ. Няма спор относно съществуването на тези документи и относно тяхното съдържание. От заключението на вещото лице /стр. 59/ е видно, че е налице заплащане от италианските дружества на по-голямата част от сумите по фактурите.

Фактурите и придружаващите ги ЧМР, представени по делото, са както следва:

Фактура 120/12.01.2016 г. – ЧМР /л. 274 от прил. 1/ - екземпляр за изпращача с печати за изпращач – В., превозвач – Б. Транс Е. и под колона 24 е положен печат и подпис за Г. Ф. С.Р.Л.С; с преводите, представени от жалбоподателя /в черния класьор/ е представен идентичен екземпляр на ЧМР – за получателя.

Фактура 123/09.02.2016 – ЧМР /л. 280 гръб от прил. 1/ - екземпляр за изпращача с печати за изпращач – В., превозвач – К. С. 97 Е., кл. 24 е празна; с превода на документите /в черните класьори и на л. 93 от прил. 6/ жалбоподателят е представил ЧМР – екземпляр за получателя; аналогична е ситуацията с ЧМР /л. 283 гръб от прил. 1/ към фактура 124/09.02.2016 г.; с превода на документи /в черните класьори/ жалбоподателят е представил екземпляр за получателя; както и с Ф. 139/23.03.2016 и ЧМР /287 гръб от прил. 1/, но печатът на К. С. 97 Е. е квадратен, а не кръгъл; с превода на документите /в черните класьори/ жалбоподателят е представил ЧМР – екземпляр за получателя.

Ф. 142/01.04.2016 - ЧМР /л. 296 гръб от прил. 1/ - екземпляр за изпращача с печати в кл. 22 на В., в кл. 23 на П. 88 О. и в кл. 24 на Г. Ф. С.Р.Л.С; с преводите се прилага ЧМР екземпляр в получателя /в черния класьор/.

Ф. 163/29.06.2016 г. – ЧМР /л. 304 гръб от прил. 1/ - екземпляр за изпращача с посочен изпращач и печат в кл. 22 Т.; кл. 23 превозвач П. 88 О. и кл. 24 печат на Г. Ф. СРЛ; идентична е ситуацията с ЧМР /л. 315 гръб от прил. 1/ към Ф. 164/15.07.2016 г.; с превода на документите жалбоподателят е представил ЧМР-екземпляр за получателя /л. 105 от прил.6/;

Ф. 166/18.07.2016 – ЧМР /л. 318 от прил. 1/ - екземпляр за изпращача – кл. 22 В., кл. 23 – неясен печат за изпращач /вкл. и на копие/ на л. 256 гръб от прил.3/; кл. 24 – празна; кл. 7 – последователни превозвачи – К. С. 97 Е.; с превода на документите /л.

102 от прил. 6/ жалбоподателят е представил ЧМР – екземпляр за получателя.

Ф. 167/19.07.2016 – ЧМР /л. 321 от прил. 1/ - екземпляр за получателя, представен от жалбоподателя с печати за изпращач кл. 22 В., превозвач К. С. 97 Е.-кл. 23 и получател кл. 24 – Г. Ф. СРЛ.; с превода на документите /л. 99 от прил. 6/ жалбоподателят е представил подписан в кл. 22, 23 и кл. 24 ЧМР-екземпляр за изпращача.

Ф. 168/02.08.2016 – ЧМР /л. 332 гръб от прил. 1/ - екземпляр за изпращача – кл. 22 Т., кл. 23 П. 88 О.; кл. 24 – Г. Ф. СРЛ. Посочено място на разтоварване – Р. Италия, товарен пункт П.. С превода на документите от страна на жалбоподателя /в черните класъори/ е представен ЧМР – екземпляр за получателя.

Всички останали ЧМР, изброени по-горе, са с посочен адрес на разтоварване на стоката – F. S., V. D. U., 76121 B., I..

С решението на Директора на ДОДОП по чл. 155, ал. 4 от ДОПК от 21.12.2017 г. предходният РА е отменен като са дадени указания на органите по приходите да извършат насрещни проверки на В. Ш. Е. и ДСВ Р. Е. във връзка с участието им при извършване на доставките.

Извършени са насрещни проверки на посочените дружества, както и на другите дружества, за които се твърди да са извършили превозите /още в хода на първоначалната ревизия/.

От В. Ш. и М. Е. /В./ са постъпили доказателства и писмени обяснения /л. 216 и сл. от делото/. В писмените обяснения е отразено, че В. Ш. и М. Е. няма сключвани договори с Т. Е., поръчките се заявяват по имейл или телефон. В. ползва подизпълнители. Сочи, че като упълномощен представител на Т. Е. предава стоката на превозвача /пълномощно обаче по делото не е представено нито от жалбоподателя, нито от В./, а превозвачът на свой ред на разтоварния пункт я предава на лице, легитимирано се като представител на получателя. Вещото лице сочи, че е налице плащане по банков път от Т. на В..

Според вещото лице [фирма] като спедитор е организирано транспортирането на стоките - до пристанището в [населено място]. Стоките са транспортирани с плавателни съдове. Натоварени са на камиони на транспортните фирми [фирма], [фирма] и [фирма] за разтоварване на адрес: F. S., V. D. U. E. 83 - 76121 B. I..

На стр. 13 и сл. от заключението на ССЕ, което не е оспорено от страните, вещото лице е описало издадените от В. на Т. фактури, ведно с придружаващите документи.

От ДСВ Р. Е. са постъпили единствено обяснения, че същото няма издадени фактури на Т. Е. /прил.5/.

В хода на насрещната проверка на К. С. 97 Е. /л. 412 и сл. от прил. 4/ са приложени обяснения от управителя на дружеството /л. 409 от прил. 4/. Твърди, че превозите са извършени от пристанище В.. Представа фактури с получател ДСВ Р. Е. за извършен транспорт България-Италия. Прилага трудови договори и свидетелства за регистрация на МПС. К. С. 97 Е. сочи, че не е издавало фактури на Т. /л. 389 от прил. 4/. От К. С. Е. са представени пътни листа и ЧМР /л. 474 и сл. от прил. 2/ - един екземпляр за получателя и няколко ЧМР екземпляр за изпращача, всичките с печати в кл. 22, 23 и 24, съответно на В., К. С. 97 Е. и на Г. Ф. СРЛ.

В хода на насрещна проверка на П. 88 Е. /л. 386 и сл. от прил. 4; л. 441 и сл. от прил. 2/ са представени издадени на Т. фактури, ЧМР екземпляри за превозвача с печати на Т., П. 88 Е. и Г. футура СРЛ. и отбелязано място на разтоварване – Р., Италия, пътни

листа и свидетелства за регистрация на МПС. П. 88 Е. сочи, че не е имало отношения с други дружества. Заявител на стоката е Т. Е. /л. 355 от прил.4/.

На Б. транс Е. също е извършена насрещна проверка /л. 365 и сл. от прил. 4; л. 399 и сл. от прил. 2/. Дружеството сочи, че за периода 01.01.16-31.10.16 има извършена транспортна услуга – превоз на компютърни компоненти с дестинация България-Италия, от пристанище В.. Възложител е ДСВ Р.. Представя ЧМР – екземпляр за изпращача с посочен изпращач - В., и съдържащ печат в кл. 24 на Г. Ф. С.Р.Л.С /л. 362 от прил. 4/.

От италианската данъчна служба е изискана информация за Г. Ф. Срл.С /л. 66 от прил. 1; л. 418 от прил. 4/. Получена е обратна информация, че същото е регистрирано на 10.09.2015 г. Предметът му на дейност е търговия с компютри, резервни части и аксесоари за компютри. Дейността му е до м.03.2016 г. Дружеството действа като „фирма на хартия“ или „липсващ търговец“. Управителката Л. Катани е фиктивен управител. Тя е заявила пред италианските данъчни органи, че дружеството не притежава складове или складови площи и че седалището е фиктивно, съответстващо е на нейното местоживее. Дружеството не е водило счетоводство, само част от фактурите са съхранени. Не е подавало данъчни декларации. В отговора от Италия е описана схемата на измамата с ДДС, която се извършва от дружеството. Не е установена банкова информация относно плащания от италианското към българското дружество Т.. Посочено е, че се извършва наказателно преследване във връзка с доставките към италианското дружество от българското.

От Италия е изискана и информация за Г. Ф. Срл. /л. 425 от прил. 4/. От италианския данъчен орган е постъпила информация, че италианският търговец не може да бъде открит. Същият не е декларирал ВОП.

Съгласно чл. 7, ал. 1 ЗДДС в приложимата редакция вътреобщностна доставка /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. Режимът ВОД/ВОП замества режимите на износ/внос, когато транспортирането на стоките, предмет на доставките, се осъществява между държави членки и доставката е между лица, регистрирани за целите на ДДС в две държави членки. Най-общо казано, срещу всяка ВОД, отчетена в държавата членка, където е регистриран доставчикът, следва да бъде отчетено ВОП в държавата членка, в която е регистриран получателят. На основание чл. 53, ал. 1 от ЗДДС ВОД по чл. 7 се облагат с нулева ставка. Затова и по арг. от чл. 154, ал. 1 ГПК във вр с § 2 от ДР на ДОПК за жалбоподателя е тежестта да установи при условията на пълно и главно доказване юридическите факти, представляващи основание за освобождаване на доставката от ДДС, а именно, че същата е такава по чл. 7 от ЗДДС /така решение № 1199 от 04.02.2016 г. на ВАС по адм. д. № 1733/2015 г., решение № 1083 от 25.01.2019 г. на ВАС по адм. д. № 8866/2018 г. и др./.

Съгласно чл. 45 от ППЗДДС за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи: фактура за доставката, в която се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката, съгл. т. 1, б. „а“, както и

съгл. т. 2 с документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, в частност съгл. т. 2, б. „б“ с 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.

От тълкуването на цитираната правна уредба следва, че отказ на правото на освобождаване от облагане с ДДС при ВОД е допустимо при наличието на следните предпоставки - когато доставчикът не е изпълнил предвидените от закона задължения в областта на доказването или, в съответствие с общностното право и практиката на СЕС, когато е бил недобросъвестен, т. е. е знаел или е трябвало да знае, че осъществяваната от него операция е част от извършвана от приобретателя измама /така Решение № 5721 от 2.05.2018 г. на ВАС по адм. д. № 9483/2017 г., решение на СЕС по дело C-273/11 и др./. В тежест на доставчика е да докаже, че е действал добросъвестно, като е взел всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него операция не го довежда до участие в данъчна измама (т. 65 - 66 от решение на СЕС от 27.09.2007 г. по дело № C-409/04 Т. и т. 48 от решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело № C-273/11).

Настоящият състав намира, че представените документи от страна на жалбоподателя, макар и част от тях да носят формално белезите на документи по чл. 45 от ППЗДДС, не доказват извършена ВОД към сочените за получатели италиански дружества.

В тази връзка наличието на фактури само по себе си не доказва ВОД, тъй като същите са вторични документи. Представените сертификати за ВОД носят печат на дружествата, които се твърди да са получатели на доставките G. F. S.. S. и G. F. S., но същите не представляват официални документи, поради което и вписаната в тях информация подлежи на пълно и главно доказване от жалбоподателя като лице, ползващо се от нулева ставка при ВОД.

Не се установява наличието на реални договорни отношения с двете дружества – нито как е направена връзката с тях, респ. поръчките, нито кой е получил стоката от страна на двете италиански дружества, предвид установеното по реда на обмен на информация, че се касае само за търговци на хартия, които са учредени през 2015 г., както впрочем и жалбоподателят.

В подкрепа на горния извод е обстоятелството, че в почти всички ЧМР, приложени по делото, като **място на разтоварване е посочено F. S., V. D. U., 76121 B., I.,** а както бе отразено по-горе, **Ф. Срл е свързано с жалбоподателя лице, доколкото управител и собственик на Ф. Срл е Р. Ч. – собственик и управител и на Т. Е.. Мястото на доставка, отразено в товарителниците, е индиция, че стоката не е била предназначена за сочените за получатели дружества.** Наличието на извършени от тях разплащания съгл. заключението на вещото лице, не отразява по безспорен начин, че именно G. F. S.. S. и G. F. S.. са заплатили сумите по фактурите, доколкото от данъчната администрация на Италия е установено, че няма извършени банкови плащания от двете дружества, нито декларирани ВОП. С други думи, плащането макар да е посочено като извършено от G. F. S.. S. и G. F. S., не се доказва реално да извършено от тези дружества, респ. от техни банкови сметки.

Горните обстоятелства сочат, че е налице знание за измама у жалбоподателя,

доколкото, ако изобщо се приеме, че е налице доставка от българския търговец в Италия, то тя не е била предназначена за G. F. S.. S. и G. F. S..

Наличието на документи, оформящи предаване на стоки от страна на жалбоподателя към В., който от своя страна се твърди да я е предал на превозвачи директно, респ. посредством ДСВ Р., които превозвачи пък от своя страна я били разтоварили в Италия, не установява по безспорен начин извършеното превозване именно на стоките по фактурите и получаването им от G. F. S.. S. и G. F. S.. Още повече, че доказателствената сила на основния документ – товарителницата, която следва да доказва твърдения транспорт, съдът намира за разколебана по следните съображения:

Съгласно чл. 5, ал. 1 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (CMR), **товарителниците се издават в три екземпляра, като първият остава за изпращача, един остава за превозвача и един за получателя. В този случай, първият екземпляр следва да съдържа подписи само на изпращач и превозвач. Следващите екземпляри следва да съдържат всички подписи - на изпращач, превозвач и получател.** В тази връзка, на първо място, в част от екземплярите за изпращача /описани по-горе/ в клетка 24 е положен печат /и подпис/ на получател, което е нелогично, доколкото този екземпляр остава при изпращача и няма как да е подписан от получателя, тъй като не стига до него. Това обстоятелство води до извод, че кл. 24 е попълнена и заверена в България, т.е. не удостоверява по безспорен начин, че стоката е напуснала РБ и разколебава доказателствената сила на ЧМР /така Решение № 9687 от 16.07.2018 г. на ВАС по адм. д. № 440/2018, Решение № 15361 от 17.12.2014 г. на ВАС по адм. д. № 2348/2014 г. и др./. Второ, с представените от жалбоподателя преводи на фактури и ЧМР /подробно описани по-горе/ същият е представил въпросните ЧМР, но в екземпляр за получателя. Такива екземпляри на ЧМР – за получателя – са представени и с възражението срещу РД. Няма как този екземпляр да се намира в жалбоподателя, доколкото екземплярът за получателя би следвало да е в едно от двете италиански дружества, сочени за получатели. Това означава, че този екземпляр от товарителницата изобщо не е напуснал РБ, респ. не е достигнал до получателя. Трето, превозвачите, на които е извършена насрещна проверка, като екземпляри от ЧМР са представили такива за изпращача и/или за получателя /с изключение на П. 88/. Същите е следвало да разполагат единствено с екземплярите за превозвача. Това обстоятелство също е индиция, че се касае за документи, съставени на територията на РБ, без същите да са напуснали страната ведно с вписания в тях товар, който се твърди да е доставен в Италия.

Допълнително следва да се посочи, че от съдържанието на въпросните ЧМР не става ясно кое е лицето, подписало същите за получател, нито пък в кл. 24 е вписано мястото на извършеното разтоварване. От страна на сочените за превозвачи дружества също не са представени други документи, от които да може по безспорен начин да се установи, че същите са извършили превоз на стоки, които да са доставени именно на двете италиански дружества, по възлагане на жалбоподателя посредством спедитора В.. Не са ангажирани транспортни документи, в т.ч. документи за паркинг на превозните средства

или ношувки на шофьорите, тахографски шайби и други документи, от които да се приеме осъществяването на транспорта.

Превозвачът П. 88 Е., макар да е представил екземпляр от товарителницата за превозвача, не е ангажирал доказателства на кого е доставил стоката от П. в Р.. Друг е въпросът, че и във връзка с доставките по двете товарителници, по които се твърди да е налице директно възлагане от Т. към П. 88, от страна на Т. са представените екземпляри за изпращач и получател, поради което и по отношение доказването на тези доставки важи гореизложеното относно съдържанието на отделните екземпляри на товарителниците. Действително няма пречка след получаване на стоката получателят да е изпратил копие от неговия екземпляр на товарителницата на доставчика. Това обаче е нелогично, а и такива твърдения от Т. не са направени в никой момент.

Следва да се посочи, че указанията в отменителното решение на Директора на ДОДОП № 2015/21.12.2017 г. не са задължителни за съда, нито пък съдът е длъжен да възприеме констатациите в цитираното решение или в РА изцяло. Съдът дължи произнасяне по съществото на спора и следва да провери всички предпоставки за наличие на правото на посочване на нулева ставка по отношение на твърдяните ВОД, поради което съдът може да пререшава спора, да потвърди ревизионния акт и/или на друго фактическо или правно основание. В този смисъл са мотивите на Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите. Същото не е загубило правно значение понастоящем, защото в ДОПК е останал непроменен принципът, уреден вече в чл. 160 ДОПК, че съдът е инстанция по съществото на спора.

В обобщение – Т. Е. със собственик и управител Р. Ч. се твърди да е доставяло на две италиански дружества, които нямат реална дейност и складове /едното от които не е открито от данъчните органи на Италия, а другото е с фиктивен управител/ и няма доказателства по какъв начин е осъществена връзката с тях, стоки, които стоки от своя страна пък се сочи, че са доставени по седалището на свързаното с Т. италианско дружество Ф. Срл със собственик и управител Р. Ч.. Документите, които се твърди да удостоверяват ВОД, са компроментирани по гореизложените съображения, и в съвкупност с наличието на свързаност между доставчика и дружеството, чието седалище е посочено като място на разтоварване в товарителниците, при липсата на други доказателства, установяващи реални търговски взаимоотношения между Т. и G. F. S.. S. и G. F. S., водят до извод, че не са осъществени ВОД към тези две италиански дружества. От своя страна множеството превъзлагания на превоза пречи да се проследи движението на стоките, като същевременно няма доказателства кое лице от името на G. F. S.. S. и G. F. S. ги е получило и на какво основание това е станало на адреса на Ф. Срл., където също няма доказателства да е налице склад. Дори и да се приеме тезата на Т. в жалбата, че стоките са напуснали РБ, тъй като били под митнически надзор, това обстоятелство отново не доказва ВОД към някое от двете италиански дружества. Както бе посочено по-горе, за да е налице ВОД следва да е налице доставка от регистрирано по ДДС лице към друг регистриран по ДДС търговец в друга държава членка. От събраните по

делото доказателства не може да се направи извод кой е реалният получател на стоките, а оттам и дали същият е регистрирано по ДДС лице в държава членка. А ако получателят не е регистриран по ДДС, то и ВОД по см. на чл. 7 от ЗДДС не може да има.

Именно с оглед на множеството трансгранични измами във връзка с ВОД/ВОП, от 01.01.2020 г. са в сила нови правила за доказване на такива доставки съгл. чл. 53 от ЗДДС.

Във връзка с двете доставки от П., възложени директно от Т. Е. на П. 88 Е., както и предвид наличието на товарителници за изпращач /с попълнена клетка 24/ и за получател при Т. Е., съдът счита, че стоките, които се твърди да са предмет на тези доставки, не са напускали територията на РБ. А макар екземплярът за превозвач да се намира в П. 88, не се установява безспорно въпросните стоки да са преминали границите на РБ.

Друг е въпросът, че товарителниците, за които се твърди да доказват доставките, извършени чрез превозвача П. 88 Е., не са редовни и по друга причина – като място на разтоварване е посочен Р., Италия, без индивидуализиран конкретен адрес, като в кл. 24 на екземпляра на превозвача също не е посочен конкретен адрес/място на разтоварване. Т.е. превозвачът би следвало да разполага с конкретни писмени указания, респ. други документи, които удостоверяват извършения превоз и мястото на разтоварване, каквито не са представени по делото.

В т. 50 от мотивите на Решение по дело С-273/11 на СЕС е записано, че "в случай на измама, извършена от приобретателя в делото по главното производство, оправдано е правото на продавача за освобождаване от ДДС да бъде подчинено на изискване за добросъвестност." В т. 53 от същите мотиви е казано ясно, че националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това делото, за да определи дали доставчикът е действало добросъвестно и е взел всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В случая, настоящият състав приема, че жалбоподателят не само не е взел всички мерки, които разумно могат да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама, а напротив – същият е знаел или поне е допускал /съобразно изложените по-горе съображения/, че участва в такава измама, която впрочем, съгл. информацията от италианските данъчни власти, е обект на наказателно преследване в Италия.

Без да са доказани предпоставките на ВОД по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС облагането им с нулева ставка по чл. 53, ал. 1 от ЗДДС е неправомерно. По тази причина начисляването на данъка по ВОД в тежест на лицето, от което той е изискуем /чл. 86, ал. 1 от ЗДДС/, е в съответствие с материалния закон. РА в тази част се явява законосъобразен.

По отношение на РА, в частта, в която ревизиращите органи са приели, че не е доказано жалбоподателят да е посредник в тристранни операции по см. на чл. 15 от ЗДДС, съдът намира следното:

Жалбоподателят претендира да е посредник в тристранни операции по чл. 15

от ЗДДС, при които придобиващи лица се твърди отново да са G. F. S.. S. и G. F. S., а прехвърлители – DATA W., A. I. L., M. COM и L. D..

Фактурите към G. F. S.. S. и G. F. S., във връзка със стоките, които се твърди да са придобити от DATA W. като прехвърлител, са следните /прил. 2, в превод – в черните класьори и прил. 6/:

Фактура /ф./ № 119/12.01.2016; ф. 121/27.01.2016; ф. 122/02.02.2016г.; 125/09.02.2016; ф. 126/18.02.2016; ф. 127/26.02.2016; ф. 129/03.03.2016; ф.130/03.03.2016; ф. 132/09.03,2016; ф. 133; ф. 135-137; ф. 140-141; ф. 143-151; ф.153-158/18.05.2016 г.; ф. 161/06.06.2016; и ф. 162/14.06.2016.

Същите са описани подробно в РД и в ССЕ.

В посочените фактури, издадени от жалбоподателя към едно от двете италиански дружества, като основание за неначисляване на ДДС е посочен чл. 28с(Е)(3) 77/388/ЕЕС; всичките са придружени със Сертификат за влизане, издаден от G. F. S.. S. или G. F. S.. и адрес на доставка **[улица]**; придружени са и с фактури от DATA W. с посочени **дружества, на които следва да се достави стоката: R. R. S. S. чрез F. S. с адрес: [улица]; или G. F. S. чрез F. S. с адрес: [улица].**

Фактурите към G. F. S.. S. и G. F. S., във връзка със стоките, които се твърди да са придобити от A. I. L. /A./ – прехвърлител, са следните /прил. 2 и прил. 3, в превод – в черните класьори и прил. 6/:

Фактура № 128/01.03.2016; ф. 131/08.03.2016; ф. 138/18.03.2016 г. /л. 327, прил. 2/; и ф.159/20.05.2016 /л. 564 от делото/.

Във всички фактури на A., издадени във връзка с така описаните фактури № 131 /пр. 2/, 138 /пр.2/, 128 /пр.2/ и № 156 /л. 48 гръб, прил. 3/, като адрес на доставка е записано: **Т. Е. чрез F. S. с адрес: [улица].**

Фактурите към G. F. S.. S. и G. F. S., във връзка със стоките, които се твърди да са придобити от M. COM - прехвърлител, са следните /прил. 2, в превод – в черните класьори и прил. 6/:

ф. № 134/09.03.2016 /л. 586 и сл., пр. 2/; ф. 152/29.04.2016 /л. 698 и сл. от прил.2/; и ф. 176/24.10.2016 /л. 512 и сл. от делото; л. 164 и сл. от пр. 6 в превод/.

Във всички фактури, издадени от M., /с изключение на фактурата към ф. 176/ като **адрес на доставка** е посочено G. F. S.. S. или G. F. S.. **чрез F. S. с адрес: [улица].** В издадената от M. фактура във връзка с доставката по ф. 176/24.10.2016 г. **адресът за доставка е посочен: Тепа Срл при (чрез) Т. Е. чрез F. S., [улица].**

Фактурите към G. F. S.. S. и G. F. S., във връзка със стоките, които се твърди да са придобити от L. D. – прехвърлител, са следните /в превод – в черните класьори и прил. 6/:

ф. № 160/03.06.2016 /л. 558 и сл. от делото/ и ф. 175/24.10.2016 /л. 526 и сл. от делото/.

Като дружество, на което следва да бъде доставена стоката във фактурата на Лидер, издадена на купувача Т. във връзка с ф. № 160, **е посочено G. F. S.. на [улица], а във фактурата към ф. № 175 е отразено, че получател е Т. Е..** И в двете фактури е вписано, че стоката следва да бъде изпратена в Италия, Б. 76121.

Съгл. чл. 15 от ЗДДС тристранна операция е доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки А, Б и В, за които са **налице едновременно** следните условия: 1. регистрирано лице в държава членка А (прехвърлител) извършва доставка на стока на лице, регистрирано в държава членка Б (посредник), което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в държава членка В (придобиващ); 2. стоките се транспортират директно от А до В; 3. посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В; 4. придобиващият начислява ДДС като получател по доставката. Следва жалбоподателят да докаже и наличието на предпоставките на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС, а именно, че мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, когато са налице едновременно следните условия: 1. посредникът в тристранна операция придобива стоките под идентификационния си номер по чл. 94, ал. 2 ЗДДС; 2. лицето по т. 1 осъществява последваща доставка на стоките до придобиващия в тристранната операция; 3. лицето по т. 1 издава фактура за доставката по т. 2, отговаряща на изискванията на чл. 114 ЗДДС, в която посочи, че е посредник в тристранната операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия в тристранната операция; 4. лицето по т. 1 декларира доставката по т. 2 във V.-декларацията за съответния данъчен период.

Идеята на ДДС системата в случаите на облагаеми доставки е данъчната тежест да се носи от крайните потребители (най-често това са гражданите, купуващи стоки и услуги за лично ползване). Поради тази причина лицата, които не са крайни потребители, а са част от веригата на доставки, т.е. лица, извършващи икономическа дейност, са освободени от ДДС тежестта чрез приспадането на данъчен кредит. Именно по тази причина, наличието на тристранна операция се предпоставя от наличието на придобиващ, който е начислил ДДС и го дължи съгл. чл. 15 ЗДДС. За доказване на горните предпоставки законът изисква наличието на определени документи, съгл. чл. 62, ал. 5 от ЗДДС, чието представяне е в тежест на лицето, което се ползва от благоприятните за него последици да не начисли данък.

Настоящият състав намира, че Т. Е. не е установило твърдяните от него факти, а именно наличието на тристранна операция, в която той е посредник, както и че придобиващият е начислил ДДС като получател на доставката. От представените от жалбоподателя доказателства не се установява и кой е реалният получател на стоките, начисляващ ДДС, в твърдяната тристранна операция.

Във връзка с горното на първо място следва да се отбележи, че **във всички фактури, издадени от DATA W., А., М. и Лидер, като място на получаване е посочен един и същ адрес, съвпадащ със седалището на Ф. Срл – свързано лице с жалбоподателя**, за които бяха изложени съображения по-горе, които не следва да се повтарят. На следващо място, макар жалбоподателят да е издал фактури към G. F. S.. S. или G. F. S., това обстоятелство не води до извод, че реален получател на стоката е именно

едно от двете италиански дружества. Това е така, от една страна предвид посочения за доставка адрес - **[улица]**, във фактурите, издадени съответно от DATA W., A., M. и Лидер, и от друга – предвид посочените в тези фактури дружества, на които следва да се достави стоката /заявени като адрес на доставка/ - **R. R. S. S. чрез F. S. с адрес: [улица]; Т. Е. чрез F. S. с адрес: [улица]; Тепа Срл при (чрез) Т. Е. чрез F. S., [улица]**, като само в част от фактурите като адрес на доставка е посочено едно от двете италиански дружества, но отново **при (чрез) F. S. с адрес: [улица]**.

Само въз основа на горното съдът намира, че са опровергани твърденията на жалбоподателя, че се касае за доставки до двете италиански дружества, при което Т. Е. се явявало посредник. **Така описаните фактури, издадени от DATA W., A., M. и Лидер, не позволяват да се установи реалният получател на доставката.**

Горното обстоятелство, в съвкупност с останалите нередовности, установени в хода на ревизионното производство, водят до извод, че не са налице тристранни операции. А тези нередовности се отнасят на първо място до грешно посочено във фактурите основание за начисляване на данък - 28с(Е)(3) 77/388/ЕЕС, което е в нарушение на чл. 79, ал. 2, т.1 от ППЗДДС, съгл. който във фактурата/известията като основание за начисляване на данък от страна на посредник в тристранна операция се вписва "чл. 141 2006/112/ЕО". На следващо място, налице е нередовност и в сертификатите за влизане на обект: същите са частни документи, които не се ползват с обвързваща съда доказателствена сила, подписани са от Л. Катани за Г. Ф. Срлс, която изрично е заявила пред италианските данъчни органи, че е фиктивен управител, а дружеството получател е „фирма на хартия“; същевременно сертификатите не съдържат цялата изискуема информация по чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС, съгл. който в писменото потвърждение от придобиващия в тристранната операция, в което следва да са посочени дата и място на получаване, име на лицето, предало стоките, и длъжностното му качество, име на лицето, получило стоките, и длъжностното му качество.

От страна на жалбоподателя не са представени документи, които да доказват реалното транспортиране на стоката от прехвърлителя на придобиващия, но дори и такива да бяха налице, не е доказано кой е реалният придобиващ по см. на чл. 15 от ЗДДС, респ., че същият е различен от жалбоподателя или от свързаното с него лице Ф. Срл, както и че получателят е регистриран по ЗДДС, за да се приеме, че е налице тристранна операция по см. на чл. 15 от ЗДДС и че Т. се явява посредник в нея. В допълнение на горното е и обстоятелството, че се касае за търговец на хартия по отношение на едното италианско дружество, а другото не е намерено, като никое от тях не е декларирало подобни сделки.

Както бе посочено по-горе по отношение на твърдяните ВОП, извършените плащания не доказват наличието на тристранна операция.

С оглед на изложеното съдът намира, че в случая не са доказани кумулативно изискуемите предпоставки на чл. 15 ЗДДС по изложените вече съображения. Доколкото сочените за получатели дружества са търговци на хартия не е налице и четвъртото кумулативно условие на чл. 15, а именно – придобиващият да е начислил ДДС като получател на доставката, а и както бе

посочено – не е установено кой е реалният придобиващ.
Възраженията в жалбата, че данъчните органи не били съобразили принципите на правна сигурност и на пропорционалност, са неоснователни, тъй като в случая не се касае само за наличието на нередовни документи, а за липсата на реално доказана тристранна операция, при която жалбоподателят да се явява посредник. Това доказване е в тежест именно на жалбоподателя.
Съдът приема, по арг. от цитираното по-горе ТР № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004, че в случая, не само не са налице осъществени тристранни операции, а е налице и данъчна измама /по съображенията, изложени за ВОД/, в която участва жалбоподателят – свързано с Ф. Срл. лице, посочено като адрес за доставяне на стоките по фактурите, по които се твърди, че прехвърлители са DATA W., A., M. и Лидер. Друг е въпросът, че в част от фактурите като адрес за доставяне е посочено самото Т. Е. чрез F. S. с адрес: [улица], както и Тепа Срл при (чрез) Т. Е. чрез F. S., [улица].
С оглед на изложеното РА и в тази част се явява законосъобразен, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.
Законосъобразно, на основание чл. 175 от ДОПК са начислени и лихви върху допълнително начислените задължения за данък.

При този изход на спора в тежест на жалбоподателя остават направените от него разноски.

Ответникът претендира разноски, поради което с оглед материалния интерес по делото – 324950,34 лева и на основание чл. 161 от ДОПК вр. чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адв. възнаграждения, жалбоподателят следва да му заплати сумата от 5779,50 лева – разноски за юрисконсултско възнаграждение.
Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 45-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Т. Е. срещу Ревизионен акт № Р-22002218000358-091-001/23.08.2018 г., мълчаливо потвърден от Директора на ДОДОП.

ОСЪЖДА Т. Е., ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП направените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 5779,50 лева.

Решението може да бъде обжалвано от страните с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

СЪДИЯ: