

РЕШЕНИЕ

№ 1029

гр. София, 17.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65 състав, в публично заседание на 18.01.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **7998** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „А. Т. 2009 ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от управителя Б. Б. Й., против ревизионен акт (РА) № Р-22221021000632-091-001 от 31.03.2022 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение №1145/22.07.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който са установените допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), произтичащи от начислен данък върху добавената стойност в общ размер на 172 899,47 лв. за данъчни периоди м. 05.2019 г. и м. 08.2019 г., ведно с определените лихви за забава в размер общо на 47913,05 лв.
Жалбоподателят счита, че РА е незаконосъобразен, като издаден в нарушение на материалния закон, при съществени нарушения на административнопроизводствените правила, както и че е немотивиран. Твърди, че са представени всички изискуеми документи, визириани в чл. 45 от ППЗДДС, във връзка с осъществения ВОД. Изтъква, че са налице всички необходими доказателства и документи, които установяват фактическото предаване и напускане на стоките от територията на България. Моли РА да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован в обжалваната част. Претендира присъждане на направените по делото разноски, съобразно представен

списък.

Отвратната страна, директорът на Дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221021000632-020-001 от 04.02.2021, г. (л. 43-44 по делото), връчена на 15.02.2021 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определен съгласно Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. (пункт I, т. 17) за компетентен орган за възлагане на ревизията, на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Ревизията е за определяне на задължения по ЗКПО за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. и по ЗДДС за периода от 01.06.2018 г. до 31.12.2019 г. Първоначално е определен срок за приключване на ревизията до 3 месеца от връчване на ЗВР, т.е. до 15.05.2021 г. Със ЗИЗВР №Р-22221021000632-020-002 от 11.05.2021г., връчена на 09.06.2021 г. срокът за приключване на ревизията е удължен до 15.07.2021 г. Заповедите са издадени във формата по чл. 113, ал. 1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път. С цел обективното установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице, в ревизионното производство са предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22221021000632-040-001 от 11.03.2021г., описано на стр. 3 в РД. В отговор на искането са представени копия на документи, съгласно описа от единадесет точки на лист 119-120 по делото (инвентарен сметкоплан, фактури, приемо-предавателни протоколи, банкови извлечения и др.) и справки № 1 до 5 и др., обсъдени в РД.

Основната дейност на „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009" ЕООД е „производство на изделия от дървен материал, производство на изделия от корк, слама и материали за плетене. Производство и продажба на едро на пелети.“ Дружеството има производствена база/цех в [населено място]. Извършва продажба на готова продукция EXW/EX W. (named place) - франко завода (уговорено място) - продавачът предоставя стоката в неговите помещения. Купувачът е отговорен за товаренето. Тази форма на франкировка вменява минимум задължения на продавача и максимум на купувача - каквито и да било разходи по сделката. EXW означава, че продавачът приготвя стоката готова за натоварване в неговите помещения (завод, фабрика, склад) на дата, договорена с клиента. Купувачът заплаща всички разходи за транспорт и носи рисковете за транспортиране на стоките до крайната им дестинация. Продавачът не товари стоката и не дължи такси за износ.

На основание чл. 45 от ДОПК, е извършена насрещна проверка на „ТРАНС ЛЕС КЪМПАНИ“ ЕООД резултатите, от която са отразени в протокол (л. 144 и сл.), описан и обсъден в РД.

След извършена проверка в офиса на СК „Василев" ЕООД, което обслужва счетоводно „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009" ЕООД ревизиращият екип установява, че за ревизираните данъчни периоди задълженото лице е подавало СД по ДДС, регистри

„Дневник за покупки" и „Дневник за продажби" и информация от регистрите на магнитен или оптичен носител, съгласно чл. 125, ал. 1 и ал. 3 от ЗДДС и чл. 125, ал. 5 от ЗДДС.

Във връзка с доказването на реалността на декларираните ВОД на стоки, с писмо рег. № 513000-15010 от 11.03.2022 г. на ВПД началник ОКИАД, е предоставена на ревизиращия екип исканата информация за задграничните пътувания в периода от 2018 г. до 2019 г. на конкретни МПС (съгласно посочените номера в транспортните документи, приложени към фактурите за ВОД на стоки, а именно № товарен автомобил/№ влекач/№ полуремарке по посочени дати от ЧМР) л. 147-149, обсъдена на стр. 3-4 от РА.

С Протокол № Р-22221021000632-П.-001 от 31.03.2022 г. (л. 150 и сл.) към настоящото ревизионно производство са приобщени доказателства, събрани в хода на други контролни производства, обсъдени в РД (л. 3-4 от РД).

След анализ на събраните доказателства ревизиращите органи са установили, че са налице основания за извършване на корекции, както досежно извършените доставки и начисления данък, така и в частта на извършените доставки и данъчния кредит.

За резултатите от ревизията, извън инструктивния срок по чл.117 ДОПК, е съставен ревизионен доклад /РД/ № Р-22221021000632-092-001 от 07.12.2021 г. (л. 49-74), връчен по електронен път на дружеството на 08.12.2021 г. Ревизираният субект е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е постъпило писмено Възражение с вх. № 70-00-1348/22.12.2021 г.

Възражението е преценено от органите по приходите като неоснователно, като ревизията приключва с издаване на РА № Р-22221021000632-091-001 от 31.03.2022 г., от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 04.04.2022 г. С него са възприети изцяло констатациите от РД и са установени задължения за довносяне общо в размер на 228 129,44 лв., в т.ч., както следва: корпоративен данък в размер на 6 097,86 лв. и лихви в размер на 1 219,06 лв.; ДДС в размер на 172 899,47 лв. и лихви в размер на 47 913,05 лв.

На основание чл. 152 от ДОПК, РА е бил оспорен с жалба с вх. № 53-06-3372/18.04.2022г. по регистъра на ТД на НАП С. и с вх. № 23-22-624/19.04.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. пред компетентен орган - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП, в частта, с която за периода от м. 05.2019г. и м.08.2019 г. са установени резултати по реда на ЗДДС за извършени ВОД (вътреобщностни доставки), по смисъла на чл. 7, ал. 1 от същия закон, към PLASICO DI PETROV N. K., VIN IT03620810790, на 2 470 тона пелети, с отчетна стойност 807 690 лв. (себестойност на 1 тон продукция - 327 лв.), по девет броя фактури (л. 38 от РД) и начислено ДДС в размер на 172 899,46 лв. В останалата част РА е влязъл в сила.

В допълнение към жалбата са представени нови доказателства по опис на л. 22 по делото, в т. ч. договор за продажба на дървени пелети от 01.06.2018 г. и Приложение № 1. Съгласно договора продавачът „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД се задължава да прехвърли правото на собственост и да предаде на PLASICO DI PETROV N. K. дървесни пелети, съобразно предвидените в споразумението условия, като купувачът на свой ред се задължава да заплати цената на заявената стока и да я приеме. В чл. 8, ал. 2 от договора е предвидено цената по доставките да се определя при условията на

EXW/EX W. (named place) – франко завода (уговорено място) съгласно И.-2000, като купувачът организира транспорта на стоките и заплаща всички разходи по техния превоз. В писмено уведомление от 20.06.2018г. управителят на PLASICO DI PETROV N. K. - Н. П. информира „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД, че всички плащания за доставката на стоките по сключения договор ще се извършват от Д. „Пласко Ди П. Н. К.“, ЕИК[ЕИК].

С Решение № 1145/22.07.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ (постановено при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК) РА е потвърден в оспорената му част. Решението на ответника е издадено на основание чл. 155, ал. 6 ДОПК - в 7-дневен срок от подаване на жалбата до съда. Връчено е на жалбоподателя по електронен път на 26.07.2022 г. (л. 16 по делото).

В решението си решаващият орган е намерил, че представените от жалбоподателя доказателства не удостоверяват по категоричен начин реалността на декларираните ВОД към италианското дружество получател - PLASICO DI PETROV N. K.. В международните товарителници за транспорта на стоките, извършен от австрийската спедиторска компания CAR T. G., липсва вписан идентификационен ДДС номер на транспортното дружество и шофьор на МПС. След извършена справка в информационна система на Агенция Митници, ПП - MISI, не са установени преминавания на вписаните в ЧМР превозни средства (влекачи и ремаркета) през ГКПП на Република България. Поради това и предвид постъпило, в информационната система на НАП от данъчна администрация на Република Италия уведомление към българските власти, че италианското дружество не е открито при извършеното посещение на декларирания адрес, поради което считано от 22.02.2021 г. PLASICO DI PETROV N. K. е с прекратена регистрация от VIES (Протокол №Р-22221021000632-П.-001/31.03.2022 г. за приобщаване) приели, че липсват доказателства, които по безспорен начин да удостоверят, че собствеността върху стоките, предмет на доставка по издадените към PLASICO DI PETROV N. K. фактури е прехвърлена в полза на соченото като клиент чуждестранно дружество, както и че същите са транспортирани от територията на страната до територията на Република Италия, т.е. че е налице реално извършени ВОД на стоки.

В резултат на горното, след обсъждане на новопредставените доказателства решаващият орган констатира и че клетка 6 - 11, където следва да има данни за стоката са попълнени с минимално количество информация, а именно - е посочено само „пелети“ и тегло. В клетка 5 приложени документи е посочено само проформа без номер на документ. Отделно от това не е цени представеното с жалбата „уведомление“ от Н. К. П. - управител на PLASICO DI PETROV N. K. във връзка с договор за продажба от дървени пелети от 01.06.2018 г., че всички плащания за доставката на стоката, ще се извършат от Д. „ПЛАСКО ДИ П. Н. К.“, ЕИК[ЕИК], тъй като не са представени други доказателства на какво основание Д. „ПЛАСКО ДИ П. Н. К.“ следва да плаща по задължения на PLASICO DI PETROV N. K., не е представен договор за наемане на транспортното дружество, доколкото очевидно Д. „ПЛАСКО ДИ П. Н. К.“ и PLASICO DI PETROV N. K. са свързани лица и управител е едно и също лице. Така директорът на Дирекция ОДОП приел за правилна направена корекция на режима на доставките към PLASICO DI PETROV N. K., тъй като не се установява по безспорен начин, че стоките, предмет на декларираните вътреобщностни доставки от „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД към „PETROV N. K.“ с VIN IT03620810790. са превозени до територията на друга държава - членка. Сигнал

е до извод, че след като ревизираното лице е отписало стоките от своите активи и е отчело приходи от тяхната продажба, следва, че е извършило доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, които са с място на изпълнение на територията на страната и са облагаеми съгласно чл. 12, ал.1 от ЗДДС. В тази връзка правилно доставките са третираны като такива с място на изпълнение на територията на страната, като от облагаеми с нулева данъчна ставка същите са квалифицирани като облагаеми със ставка 20% ДДС.

Предвид изложеното, РА в частта, с която на основание чл. 86, ал. 1, във връзка чл. 6 и чл. 25 от ЗДДС, на жалбоподателя е начислен допълнително ДДС в размер на 172 899,47 лв. във връзка с декларираните ВОД на стоки към PLASICO DI PETROV N. K. за данъчните периоди м. 05.2019 г. и м. 08.2019 г. е потвърден с Решение № 1145/22.07.2022 г.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт; допълнително представените доказателства от жалбоподателя; превод на български език на доказателства, съставени на чужд език, доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията и документи, удостоверяващи притежаването на електронни подписи от лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис.

По делото е допусната съдебно - счетоводна експертиза (л. 217 и сл.), заключението на вещото лице е прието като доказателство по делото. Съобразно с поставените задачи експертизата е дала заключение, че продажбата на 2 470 тона пелети за периода 01.06.2018г. - 31.12.2019г. към контрагента Plasicо Di Petrov N. K., V1N IT03620810790 са декларираны от страна на жалбоподателя като ВОД, по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, поради което са издадени и фактури с нулева стойност на начисления данък /ДДС/. За извършената продажба в счетоводството на „Аксел Трейд 2009“ ЕООД са съставени счетоводни кореспонденции за отчитане и признаване на приход от продажба на собствена готова продукция и изписване на продукция в края на годината с отчетна стойност/себестойност. В заключението е посочено още, че в счетоводството на „Аксел Трейд 2009“ ЕООД като получен аванс с дата съответстваща на датата на фактурата е отчетено плащането на стоките от страна на Plasicо Di Petrov N. K.. Продадените стоки на Plasicо Di Petrov N. K. пелети са собствено производство на „Аксел Трейд 2009“ ЕООД отчитани по счетоводна сметка 303 "Продукция".

За ревизирия период вещото лице е констатирало, че „Аксел Трейд 2009“ ЕООД е реализирало доставки на територията на страната в общ размер на 280 658,45 лв. Доставките са декларираны, като облагаеми по смисъла на чл. 12, ал.1 от ЗДДС с данъчна ставка 20% съгласно чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Дружеството, в качеството си на регистрирано лице е начислило ДДС, включило е размера на данъка при определяне на резултата в справки- декларациите по чл. 125 от ЗДДС и е посочило фактурите в дневниците за продажби за съответния данъчен период, при спазване изискванията на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. За извършените доставки към Plasicо Di Petrov N. K. в счетоводството на жалбоподателя няма отчетени разходи за транспорт, тъй като разходите за транспорт са за сметка на купувача. Жалбоподателят притежава редовна/реална счетоводна отчетност за процесния период. При изслушване на

експертизата вещото лице посочва, че съгласно ЧМР превозвачът извършил транспорта на палетата по процесните фактури е „К. Т.“ с VIN ATU65784047, видно от справка на лист 29 по делото.

Заключението по допуснатата съдебно - счетоводна експертиза /ССЧЕ/ не е оспорено от страните. Съдът възприема изцяло заключението, тъй като вещото лице е отговорило подробно, компетентно, обективно и обосновано и е дало заключение по всички поставени въпроси.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните и като осъществи пълна служебна проверка на законосъобразността и обосноваването на оспорения РА, на основание чл. 160, ал. 2 и чл. 168, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 146 от АПК, във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, намира от правна страна следното:

Оспорването на РА № Р-22221021000632-091-001 от 31.03.2022 г. в частта, потвърдена с Решение № 1145/22.07.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, като направено в законово установения срок по чл. 155, ал. 6 ДОПК - в 7-дневен срок от подаване на жалбата до съда, от легитимирано лице с правен интерес и против акт, подлежащ на съдебно обжалване и контрол за законосъобразност, е процесуално допустимо.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентни органи в рамките на определените им правомощия. Съгласно представената и приета като доказателство по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, като органи, компетентни да издават заповеди за възлагане на ревизии, съгласно чл. 112 от ДОПК, са определени началниците на сектори в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (л. 17-18). В случая издателят на заповедта за възлагане на ревизия – Х. Б. М., с оглед на заеманата длъжност /началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С./ е сред органите, посочени в т. I от Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., определени като компетентни да издават ЗВР. Следователно ЗВР № Р-22221021000632-020-001 от 04.02.2021 г. е издадена от компетентен орган в кръга на неговите правомощия, като съдържанието ѝ отговаря на изискванията по чл. 113 от ДОПК и е подписана с валиден към датата на издаването ѝ квалифициран електронен подпис на началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - Х. Б. М..

Възложената ревизия на „АКСЕЛ ТРЕЙД 2009“ ЕООД е извършена от определените със ЗВР № Р-22221021000632-020-001 от 04.02.2021г. органи по приходите – Б. К. С. – главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/, и К. Г. Б. – главен инспектор по приходите, които, с оглед на заеманата длъжност и определянето им за ревизиращи органи по чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК със ЗВР, са

разполагали с необходимата материална компетентност за провеждането на ревизията и за съставянето на ревизионен доклад № Р-22221021000632-092-001/07.12.2021 г. /чл. 117, ал. 1 от ДОПК/.

Съгласно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията /определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция – чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК/, и от ръководителя на ревизията /определен със заповедта за възлагане на ревизия - чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК/.

Обжалваният РА № Р-22221021000632-091-001/31.03.2022 г. е издаден от Х. Б. М. на длъжност началник на сектор – орган, възложил ревизията, и от Б. К. С. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Издателите на РА са разполагали с материална компетентност и такава по степен, налице е и териториална компетентност на същите, тъй като са част от ТД на НАП С., която е компетентна териториална дирекция по критериите на чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК.

Както посочената по - горе ЗВР, така и съставеният РД № Р-22221021000632-092-001/07.12.2021 г., и издаденият въз основа на него РА № Р-22221021000632-091-001/31.03.2022 г., са издадени чрез информационна система „Контрол“ като електронни документи, подписани с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на чл. 184, ал. 1 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, като самите електронни документи са представени по делото и на електронен носител /приложения с административната преписка CD/. В случая от представените доказателства се установява, че подписаните документите лица са имали валидни електронни подписи. С оглед на изложеното съдът приема, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели с квалифициран електронен подпис, и съответно не са налице основания да се считат за нищожни.

Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК във връзка с чл. 3, ал. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги форма и при спазване на изискванията за неговото съдържание, като съставеният ревизионен доклад е неразделна част от него. В тази връзка, неоснователни са доводите в жалбата за липса на мотиви в РА. В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви,

предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно допълнително начисления ДДС и неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

Не се установяват при извършената служебна проверка допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила в хода на проведеното ревизионно производство. Ревизията е приключила в срока по чл. 114, ал. 2 от ДОПК. Действително в случая РД не е издаден в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, но по-късното издаване на ревизионния доклад не е съществено процесуално нарушение, тъй като срокът за това е инструктивен, а неспазването му не пречатства правото на защита на ревизираното лице /така Решение № 2946 от 28.02.2014 г. по адм. дело № 15415/2012 г. на ВАС, Решение № 9787 от 11.07.2014 г. по адм. д. № 5008/2014 г. на ВАС/. РД съдържа предвидените в чл. 117, ал. 2 от ДОПК реквизити, като са обсъдени и анализирани събраните в хода на ревизионното производство доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на жалбоподателя обстоятелства.

Ревизионният акт е издаден след изтичане на срока по чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Последният е предвиден от законодателя като инструктивен, поради което неспазването му не се отразява на законосъобразността на оспорения ревизионен акт (Решение № 849 от 01.02.2022 г. по адм. д. № 7521/2021 г., I отд. на ВАС).

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

Съгласно легалното определение на понятието вътреобщностна доставка (ВОД) в чл. 7, ал. 1 ЗДДС, тя представлява доставка 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, и е предоставил идентификационния си номер по ДДС на доставчика. В чл. 53, ал.1 ЗДДС е предвидено, че вътреобщностните доставки по чл. 7, с изключение на освободените вътреобщностни доставки по чл. 38, ал. 2 са облагаеми с нулева ставка на данъка.

Тези разпоредби на ЗДДС са в синхрон с чл.138 пар. 1 от Директива

2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, според който държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава-членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката.

В ал. 2 на чл. 53 от ЗДДС е предвидено, че за прилагане на нулева ставка по ал. 1 доставчикът следва да разполага с: 1. документи за доставката, определени с правилника за прилагане на закона, и 2. 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.), наричан по-нататък "Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011", или определени с правилника за прилагане на закона.

В ППЗДДС са установени необходимите документи, удостоверяващи наличие на обстоятелства за ВОД. Според чл. 45 от ППЗДДС, за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи: 1. документ за доставката: а) фактура за доставката, която съдържа идентификационния номер по ДДС на получателя, издаден от друга държава членка, под който номер му е извършена доставката; б) протокол по чл. 117, ал. 2 от закона - в случаите на вътреобщностна доставка по чл. 7, ал. 4 от закона; в) документ по чл. 168, ал. 8 от закона - когато доставчикът е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона; 2. документи за изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, когато не прилага презумпцията по чл. 45а от Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки (ОВ, L 311/10 от 7 декември 2018 г.): а) 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, и дължостното му качество, име на лицето, получило стоките, и дължостното му качество; б) 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.

Според чл. 45а от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност за прилагането на освобождаванията по член 138 от Директива 2006/112/ЕО се приема, че стоките са изпратени или превозени от държава членка до местоназначение извън нейната територия, но на територията на Общността, в някои от следните случаи: а) продавачът посочва, че стоките са били изпратени или превозени от него или от трето лице за негова сметка и че или продавачът разполага с най-малко две от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква а), издадени от две различни лица, които са независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице, или продавачът разполага само с едно от доказателствата, посочени в параграф 3, буква а), в съчетание с някое от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква б), с които се потвърждава изпращането или превозът на стоките и които са издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице; б) продавачът притежава следното: i) писмена декларация от придобиващото лице, в която се заявява, че стоките са били изпратени или превозени от придобиващото лице или от трето лице за негова сметка, и се посочва държавата членка на местоназначение на стоките; в тази писмена декларация трябва да се посочат: датата на съставяне; името и адресът на придобиващото лице; количеството и естеството на стоките; датата и мястото на пристигане на стоките; при доставка на превозно средство — идентификационният номер на превозното средство; както и идентификационни данни на лицето, което приема стоките от името на придобиващото лице; и ii) най-малко две от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква а), издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице, или само едно от доказателствата, посочени в параграф 3, буква а), в съчетание с някое от непротиворечащите си доказателства, посочени в параграф 3, буква б), с които се потвърждава изпращането или превозът на стоките и които са издадени от две различни лица, независими едно от друго, от продавача и от придобиващото лице. Придобиващото лице предоставя на продавача писмената декларация, посочена в буква б), подточка i) до десетия ден на месеца, следващ доставката.

В параграф 2 на посочената разпоредба е предвидена възможността данъчният орган да обори презумпцията по параграф 1, а в параграф 3 са изброени документите, които се приемат за доказателства за изпращането или превоза за целите на параграф 1, а именно: “а) документи във връзка с изпращането или превоза на стоките, като подписана товарителница, коносамент, фактура за въздушен товарен превоз или фактура от превозвача на стоките б) следните документи: i) застрахователна полица във връзка с изпращането или превоза на стоките или банкови документи, доказващи заплащането на превоза или изпращането на стоките; ii) официални документи, издадени от публичен орган, като например нотариус, с които се потвърждава пристигането на стоките в държавата членка на местоназначение; iii) разписка, издадена от складодържател в държавата членка на местоназначение, с която се потвърждава съхранението на стоките в тази държава членка”.

Според постоянната съдебна практика освобождаването от ДДС на вътреобщностната доставка на стоки става приложимо само 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 физически територията на държавата членка на доставката (вж. по-специално решение Teleos и др., C-409/04, EU: C: 2007:548, т. 42)/т. 22, т. 23 и т. 24 от мотивите на Решение на СЕС от 09.10.2014 г. по дело C- 492/13 T./ СЕС подчертава, че Директива 2006/112/ЕО оставя в правомощията на държавите членки да определят условията, при които освобождават ВОД от ДДС, като разпределението на доказателствената тежест в процеса се регулира изцяло от националното право и е в зависимост от обичайната практика, установена за сходни операции /т. 35 - 38 от решение на СЕС от 6.09.2012 г. по дело № C-273/11 и т. 26 - 30 от решение на СЕС от 9.10.2014 г. по дело № C-492/2013 "Траум" ЕООД/. В решението по дело C-409/04 г. Teleos и др., е уточнено, че вменяването на задължение на ревизираното лице да представи убедително доказателство за физическото напускане на стоките на територията на държавата-членка не гарантира правилното и ясно прилагане на освобождаванията и поставя това лице в положение на несигурност /т. 51/ в нарушение на основния принцип на правото на ЕС на правна сигурност, изискващ нормите да бъдат ясни и точни и прилагането им да е предвидимо за лицата. Спазването на този принцип се постига чрез регламентиране от националните власти на условията за освобождаване, вкл. чрез списък от документи, които следва да се представят на компетентните органи /чл. 45 ППЗДДС/. Не е в противоречие със съюзното право да се изисква от доставчика да вземе

всички мерки, които могат разумно да се очакват от него, за да се увери, че осъществяваната от него операция не го довежда до участие в данъчна измама. В случай, че доставчикът е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена ВОД, е недопустимо впоследствие националните органи да го задължат да заплати ДДС върху тези стоки, когато доказателствата се окажат с невярно съдържание, без да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама /т. 68/. Посочените разяснения на СЕС сочат, че отказ да се признае правото на освобождаване от облагане с ДДС при ВОД е допустим, само когато доставчикът не е изпълнил предвидените от закона задължения в областта на доказването или когато е бил недобросъвестен.

В процесния случай документите, които следва да са налице с оглед доказване изпращането или транспортирането на стоките до територията на Италия са транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка и писмено потвърждение, тъй като транспортът е извършен от трето лице за сметка на получателя. В процесния случай спорно е наличието на основната предпоставка за признаване на ВОД - преминаване на стоките от територията на РБ до територията на Италия като друга държава-членка на ЕС.

Превозът на стоки извън страната се подчинява на режима на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (CMR), ратифицирана с Указ № 1143 на Държавния съвет от 29.07.1977 г. - ДВ, бр. 61 от 5.08.1977 г. В сила за България от 18.01.1978. съгласно чл. 4 и чл. 9 от Конвенцията договорът за превоз се установява с товарителница. Товарителницата се изготвя в три оригинални екземпляра, подписани от изпращача и от превозвача. Тези подписи могат да бъдат отпечатани или заменени с печатите на изпращача и превозвача, ако това се разрешава от законодателството на страната, в която се изготвя товарителницата. Първият екземпляр се предава на изпращача, вторият придружава стоката, а третият се задържа от превозвача. До доказване на противното товарителницата удостоверява договора за превоз и предаването на стоката на превозвача, съгласно оборимата презумпция на чл. 9 от Конвенцията. Задължителното съдържание на товарителницата е посочено в чл. 6 от Конвенцията, т. 1 и т. 2, видно от които разпоредби конвенцията не поставя изискване за посочване на вида и номера на превозното средство – това е предоставено на преценка на страните, които съгласно т. 3 могат да впишат всякакви други данни, които намерят за необходими. При предаване на стоката на получателя в клетка 24 се вписват дата и място на предаване на стоката и данни за получателя.

Реалното транспортиране на стоката от Република България до друга държава членка на ЕС, се удостоверява в случая с представените международни товарителници (ЧМР/ CMR). Посочените ЧМР се ползват от материална доказателствена сила съгласно чл. 9 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз (CMR Конвенцията) - товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията на договора и получаването на стоката от превозвача. Посочената материална доказателствена сила не се изключва от факта, че в самата товарителница има непълноти, тъй като в чл. 4 от Конвенцията изрично е посочено, че непопълването или непълното попълване на отделни клетки от товарителницата не я засяга. CMR Конвенцията урежда по единен начин условията на договора за международен автомобилен превоз на стоки по отношение на използваните документи за този транспорт и отговорността на превозвача, т.е. урежда търговските отношения между тях. За данъчни цели обаче следва да се държи сметка за повишените изисквания в нормата на чл. 45 ППЗДДС относно доказването на международния превоз като реално движение на стоки с наличие на категорични данни, че стоката е изпратена или превозена в друга държава-членка на ЕС и че вследствие на това изпращане или превозване, тя е напуснала физически територията на държавата-членка (в случая България). Смисълът на разпоредбата на чл. 45, т. 2 от ППЗДДС за изискване за транспортен документ, означава в него да са налице всички реквизити, но не формално, а от тях да се доказва изпращането, респ. получаването на стоката, през граница. Представените ЧМР съдържат всеки един от посочените в чл. 6, т.1 реквизити. Имат номер и дата. Посочени са мястото и датата на съставянето, името и адреса на изпращача; името и адреса на превозвача; мястото и датата на приемането на стоката за превоз и мястото за доставянето ѝ; името и адреса на получателя; обикновеното наименование на вида на стоката. Посочени са и номерата на превозното средство. В Конвенцията не е предвидено в CMR да се вписана името на водача. Съдържат и подпис и печат на изпращача, превозвача и получателя. Посочено е място и дата на получаване на стоката.

От представения по делото рамков договор се установява, че между страните по доставките е уговорено, че транспортът е за сметка на получателя, от което следва, че в случая е налице е хипотезата по чл. 45, т. 2, б. а ППЗДДС. Представените писмени потвърждения за получаване на стоките подлежат на проверка и съвкупна преценка, ведно с останалите търговски и счетоводни документи във връзка с доставките. Във връзка с доставките към чуждестранното дружество, жалбоподателят е представил потвърждения от купувача за получаване на стоките. Съдът намира за неправилен извода на органите по

приходите, че в тези потвърждения не съдържат реквизитите, предвидени с разпоредбата на чл. 45, т. 2, б. а ППЗДДС. Действително в тях не са посочени вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, но в тях е вписан номерът и датата на CMR който тази информация е вписана, липсва име на лицето, предало стоката и длъжностното му качество, името на лицето, получило стоката и длъжностното му качество, но всяко от потвържденията е съпроводено с протокол, в който е описано мястото на получаване на стоката, вида и количеството на стоката, номера на товарителницата, номера на влекач и ремарке, които са подписани и подпечатани от дружеството извършващо транспорта CAR T. G. и получателя, посочени са и дата и място на получаване на стоката.

Като доказателство за извършен ВОД, дружеството жалбоподател е представило документи - фактури; ЧМР-та; потвърждения за получаване на стоката по фактурираните доставки, протоколи, договор.

Тези доказателства като частни документи не обвързват съда с материална доказателствена сила, но авторството им не е оспорено и те са подписани от посочените в тях лица и на основание чл. 180 ГПК, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. От друга страна, в търговските отношения рядко се съставят официални документи. Разпоредбата на чл. 9 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки, съгласно която товарителницата удостоверява условията на договора и получаване на стоката от превозвача, до доказване на противното. Доколкото положените подписи в CMR, не се доказва да са неавтентични, а отразените в тях факти се подкрепят от останалите събрани по делото доказателства /писмените потвърждения, протоколи, договор, доказателства за плащане и пр./, не са налице основания за изключването им като доказателства по делото. Наличието на редовен транспортен документ, доказва факта на натоварването на стоките и напускането им на страната, поради което изискването за доказване на ВОД е изпълнено. Установено е по делото, че доставчикът е разполагал със стоките, получателят по доставката е регистрирано за целите на ДДС лице, стоката е била предадена на получателя, превозена от наетия за целта превозвач и получена от полското дружество на територията на друга държава членка. Представени са разписаните в закона документи, които установяват фактическото напускане на стоките от територията на България, не се сочат обстоятелства за наличие на данъчна измама от страна на доставчика, поради което следва да се приеме, че в случая са осъществени вътреобщностни доставки на стоки, поради което ревизионния акт се явява незаконосъобразен.

От заключението на вещото лице се установява, че жалбоподателят е разполагали със стоките предмет на ВОД и е осчетоводили доставката,

както и че превозът е извършен от австрийско дружество с валиден VIES номер за сметка на купувача.

Доводите на ответника във връзка с получената справка за преминалите през ГКПП автомобили не следва да бъдат споделени, доколкото и в самата справка (л. 149 гръб) е посочено, че след 01.01.2017г. данните за регистрираните преминавания през ГКПП на република България на лица и превозни средства са непълни, тъй като не всички преминавания на държавата граница, при посещения на страни членки ЕС, се регистрират в системите на МВР.

Съгласно практиката на Съда на Европейските Общности, който съгласно чл. 220, ал.1 Д. осигурява спазването на законността при тълкуването и прилагането на учредителния акт и на актовете на институциите на Общността, които от своя страна са задължителни за РБългария от датата на присъединяването ни /чл. 2 от ПРОТОКОЛА относно условията и договореностите за приемането на Република България и Румъния в Европейския съюз/, в Решение от 27 Септември 2007 г. по дело С-409/04, се е произнесъл в смисъл, че чл. 28а, параграф 3, първа алинея и чл. 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива от 17 Май 1977 г., изменена с Директива 2000/ 65/ЕО на Съвета от 17 Октомври 2000 г. /които норми са аналогични и на сега действащите такива на Директива 2006/112/ЕО от 28.11.2006 г./ терминът "изпратени", съдържащ се в тези две разпоредби, следва да се тълкуват в смисъл, че вътреобщностните придобивания на стока е извършено и освобождаването на вътреобщностната доставка се прилага само когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя и доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или транспортирана в друга държава-членка и че вследствие на това изпращане или транспортиране стоката е напуснала физически територията на държавата-членка на доставката, както и че чл. 28в, част А, буква а), първа алинея от Шестата директива 77/388, изменена с Директива 2000/65, следва да се тълкува в смисъл, че той се противопоставя на това компетентните власти на държавата членка на доставката да задължат доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, на пръв поглед обосноваващи неговото право на освобождаване на вътреобщностната доставка на стоки, да заплати в последствие данък върху добавената стойност върху тези стоки, когато тези доказателства се окажат фалшифицирани, без обаче да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама, доколкото той е предприел всички разумни мерки в рамките на възможностите си, за да подсури, че осъществяваната от него вътреобщностна доставка не го довежда до участие в измама.

В тази връзка следва да се посочи и, че в мотивите на цитираното по-горе решение на Съда на Европейските общности /пар. 50/ изрично е

посочено и, че ще противоречи на принципа на правната сигурност държавата-членка, която е регламентирала условията за прилагане на освобождаването на дадена вътреобщностна доставка, по-конкретно определяйки списък с документи, които да се представят на компетентните власти, и която първоначално е приела представените от доставчика документи, като доказателство, обосноваващо правото на освобождаване, да може в последствие да задължи този доставчик да заплати полагащия се за тази доставка ДДС, когато се окаже, че поради извършена от получателя измама, за която доставчикът не е знаел и не би могъл да знае, въпросните стоки в действителност не са напуснали територията на държавата-членка на доставката.

В конкретния случай, съдът намира, че жалбоподателят е представил необходимите документи, доказващи наличието на ВОД като липсват данни последният да участва в данъчна измама. За да е налице такава, не е достатъчно при извършената проверка получателят по ВОД да не е открит или да не е декларирал вътреобщностно придобиване. Тези обстоятелства сами по себе си не обосновават наличието на данъчна измама, още по – малко участието на доставчика в такава (в този смисъл и Решение № 6517 от 17.05.2018 г. на ВАС по адм. д. № 5642/2017 г., на ВАС ; Решение № 15366 от 22.11.2011 г. на ВАС по адм. д. № 5519/2011 г., I о., Решение № 14911 от 15.11.2011 г. на ВАС по адм. д. № 2496/2011 г., I о. и др.

По изложените съображения, жалбата е основателна, а РА като незаконосъобразен следва да бъде отменен.

Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, ответникът следва да бъде осъден да заплати на оспорващия разноски по делото в общ размер на 6550 лв., както следва: 50,00 лв. – платена държавна такса и 6000,00 лв. платено адвокатско възнаграждение и 500 лв. – депозит за вещо лице.

Мотивиран от изложеното, Административен съд София - град, L състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „А. Т. 2009 ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], ревизионен акт № Р-22221021000632-091-001 от 31.03.2022 г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение №1145/22.07.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са установените допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), произтичащи от начислен данък върху добавената стойност в общ размер на 172 899,47 лв. за данъчни

периоди м. 05.2019 г. и м. 08.2019 г., ведно с определените лихви за забава в размер общо на 47913,05 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на А. Т. 2009 ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], разноски по делото в размер на 6550,00 (шест хиляди петстотин и петдесет) лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението, че е изготвено.

Съдия: