

РЕШЕНИЕ

№ 6794

гр. София, 11.12.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в
публично заседание на 12.11.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Ася Атанасова и при участието на
прокурора ДИМИТРОВ, като разгледа дело номер **5732** по описа за **2012**
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).

Жалбоподателят [фирма], ЕИК по Булстат[ЕИК], със седалище [населено място],
[улица], представлявано от Д. Т. Р. оспорва Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/ 28.11.2011
г., издаден от А. К. Г. , главен инспектор по приходи в ТД на НАП – С., дирекция
СДО, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОУИ при ЦУ на НАП с
решение № 881/ 20.04.2012 г. относно установени задължения по ЗДДС за данъчни
периоди 01,05,2008-31,12,2009 год общо в размер на 3344864,49 лв и са определени
лихви за забава в размер на 1001163,58 лв.

В жалбата е въведено оплакване, че в описаната част ревизионният акт е
незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Подателят ѝ не оспорва
фактическите констатации, отразени в РА и РД, но смята, че направените въз основа на
тях правни изводи не кореспондират с разпоредбите на чл.29 ал.1 и ал.2 от ЗДДС.

Искането до съда е за отмяна на акта и за присъждане на разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция "ОУИ" при ЦУ на НАП – [населено
място], редовно уведомен за съдебното производство не се явява и не се представлява.

СГП редовно уведомена чрез прокурор Димитров намира жалбата за
основателна и моли съда да я уважи.

От фактическа страна се установява:

Със заповед № 100056/ 10.03.2010 г., издадена от Т. Т. В., началник отдел „Контрол” -
ТД на НАП С., дирекция СДО връчена на 15.03.2010 г. на изпълнителния директор на

дружеството, е възложена ревизия на [фирма], в чиито обхват са включени и задължения по ЗДДС за данъчен период 01,05,2008-31,12,2009г,а също и по ЗКПО за периодите 01,01,2007-31,12,2008год,по чл.194-195-204 от ЗКПО за периода 01,01,2007-31,12,2008год. Компетентността на издателя на ЗВР се установява от заповед № РД-01-6/ 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С..В следствие са издавани и други заповеди за продължаване на ревизията,за спиране на производството,за възобновяването му, а също и заповеди на изпълнителния директор на ЦУ на НАП за продължаване срока на ревизията до 14,10,2011год.

Констатациите на приходните органи са отразени в РД и по тях страните не спорят :Основната дейност на ревизираното дружество е извършването на фериботен транспорт по река Д. от територията на Б. до територията на Румъния.В рамките на производството по искане на приходния орган дружеството е представило месечни справки за всички извършени доставки на услуги с предмет превоз на ТИР,ТИР с ремарке и камиони с данни за издадените фактури,наименование на търговците,ползвали тези услуги .Представени са и справки,които съдържат данни по месеци за таксуваните МПС/ТИР,ТИР с ремарке и камион/ за периодите 01,05,2008-31,12,2009,като са посочени общо броят на издадените фактури за превоз на ТИР и на камиони,сумата на данъчната основа по тях,както и общата стойност на извършените услуги по превоз на ТИР,ТИР с ремарке и камион.В представените справки достоверно са удостоверени броя,естеството и стойността на извършените доставки на услуги по периоди.

Екземпляр от ревизионния доклад№ 1100418/28,10,2011год е получен от управителя на дружеството на 31.10.2011 г.Със заповед за определяне на компетентен орган № К 1100418/28,10,2011год се определя А. К. Г. –главен инспектор по приходите да състави ревизионен акт.

Фактическите констатации и изводи на екипа са потвърдени от издателя на РА № [ЕГН]/ 28.11.2011 г., съобщен на упълномощено лице на АД Фериботен комплекс на 02.12.2011 г.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. № 53-03-2207/ 14.12.2011 г. по описа на Д „ОУИ” С.. ,т.е в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. След пълното комплектуване жалбата с ревизионната преписка е депозирана у решаващия орган на 21.12.2011 г.

С решение № 881/ 20.04.2012 г. директорът на Дирекция „ОУИ” е потвърдил обжалвания пред него Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/ 28.11.2011 г., издаден от А. К. Г. , главен инспектор по приходи в ТД на НАП – С.,дирекция СДО относно установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди 01,05,2008-31,12,2009год общо в размер на 3344864,49лв и са определени лихви за забава в размер на 1001163,58 лв.

По делото страните не спорят по изложената в ревизионния доклад и ревизионния акт фактическа обстановка, а именно: Основната дейност на ревизираното дружество е извършването на фериботен транспорт по река Д. от територията на Б. до територията на Румъния с кораб по линията О.-Б.-О.,съгласно Заповед № 1621/18,09,2001год на ИА Морска Администрация.В рамките на производството по искане на приходния орган дружеството е представило месечни справки за всички извършени доставки на услуги с предмет превоз на ТИР,ТИР с ремарке и камиони с данни за издадените фактури,наименование на търговците,ползвали тези услуги .Представени са и справки,които съдържат данни по месеци за таксуваните МПС/ТИР,ТИР с ремарке и камион/ за периодите 01,05,2008-31,12,2009,като са посочени общо броят на издадените фактури за превоз на ТИР и на камиони,сумата на данъчната основа по

тях, както и общата стойност на извършените услуги по превоз на ТИР, ТИР с ремарке и камион. В представените справки достоверно са удостоверени броя, естеството и стойността на извършените доставки на услуги по периоди. Спорът пред настоящата инстанция най-вече се свежда до въпроса за прилагането на правната норма на чл. 29 ал. 1 вр. ал. 2 от ЗДДС. Според приходната администрация посочените доставки на услуги не представляват осъществен международен транспорт на пътници по смисъла на чл. 29 ал. 1 т. 1 от ЗДДС, по аргумент от ал. 2 на същата разпоредба във вр. § 1 т. 55 от ДР на ЗДДС. Органът по приходите намира, че превозите започват на територията на Р. Б. и завършват на територията на Р. Румъния. Следователно сделките за превоз с фериботен кораб следва да се приемат за сключени или между български лица, или между българско лице / [фирма] / и чуждестранно лице, но винаги на територията на Р. Б.. Предвид горното към въпросните сделки ще бъдат приложими нормите на българското търговско право. Също така приема, че относими са нормите на чл. 200-202 от Глава VIII от КТК с договора за превоз на пътници превозвачът се задължава да превози с кораб пътника и личния му багаж до определено място срещу заплащане на превозна цена. Договорът за превоз на пътници се сключва с издаването от превозвача на индивидуален или колективен пътнически билет. Пътническият билет е доказателство за сключването и съдържанието на договора за превоз, както и доказателство за заплащането на превозната цена. В превозната цена, означена на билета, се включва и превозът на личен (ръчен) багаж. Обемът или тежината на вещите, които съставляват личен багаж и се превозват в помещенията за пътници, се определят от превозвача. Багажът, надвишаващ установените граници, се приема за превоз със същия кораб срещу заплащане на допълнителна цена, като превозвачът издава разписка на пътника, която съдържа точно означение на багажа, датата на приемането, мястото на тръгването и назначението. Следователно по отношение на този вид багаж отново ще бъде налице акцесорен договор за превоз. Съгласно чл. 101 от Глава VI от КТК с договор за превоз на товари превозвачът се задължава срещу определено навло (превозна цена) да превози с кораб до определено пристанище (място) товар, който му предоставя или ще му предостави изпращачът и да предаде този товар на получателя или упълномощено от него лице.

Данъчното третиране на международния транспорт на стоки и пътници е регламентирано в глава III от ЗДДС „Облагаеми доставки с нулева ставка на данъка“. Съгласно чл. 29 от ЗДДС превозът на пътници се облага с нулева ставка, когато същият се извършва от място на територията на страната до място извън Общността или до друга държава членка, или от място извън територията на Общността или от място в друга държава членка до място на територията на страната, или между две места на територията на страната, когато е част от превоз от посоченото по-горе. За целите на ЗДДС за превоз на пътници по смисъла на чл. 29, ал. 1 от ЗДДС се смята и превозът на стоки и моторни превозни средства, когато те са част от багажа на пътника. Съгласно § 1, т. 55 от ДР на ЗДДС „личен багаж“ е целият багаж, който пътникът е в състояние да представи на митническите власти при пристигането си, както и багажът, който представя по-късно на същите власти, ако разполага с доказателство, че при отпътуването му този багаж е бил регистриран като придружаван багаж към компанията, отговорна за превозването на пътника. Анализът на цитираните норми показвал, че същите регулират превозът на пътници. В нормите на чл. 29, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС се акцентира върху обстоятелството, че в случая

основен обект на превоза е пътникът, а не вещите – стоки или МПС, които го съпровождат. Приходният орган е приложил също и разпоредбата на чл. 128 от ЗДДС, съгласно която, когато основната доставка се съпътства от друга доставка и плащането е определено общо, приема се, че е налице една основна доставка. Характерът на основната доставка определя приложимия режим по ЗДДС на съпътстващата доставка. Най-общо съпътстваща е тази доставка, която от гледна точка на получателя няма самостоятелно значение и същият не би сключил сделката, за да придобие самостоятелно предмета на тази доставка, а тя се явява необходимост, допълнение или повишаваща качеството добавка към другия, основен предмет на доставката. Процесните доставки на услуги имат за основен предмет фериботен транспорт на моторното превозно средство, като от гледна точка на получателите на услугите именно това са доставките, заради които се сключва сделката по превоза на ТИР, ТИР с ремарке и камион, и техните водачи. Предвид горното доставките на транспортните услуги по превоз на водачите на ТИР, ТИР с ремарке и камион, се явяват съпътстващи основните доставки по превоза на МПС. Приели са за приложими чл.22 ал.1-4 от ЗДДС в редакцията към 2008 и 2009год-т.е че извършените от Фериботен комплекс АД доставки са услуга по транспорт на стоки, поради което и доставките с получатели лица, не регистрирани за целите на ЗДДС в други държави членки са с място на изпълнение на територията на страната и са облагаеми със ставка от 20%. В съответствие с чл.67 ал.2 от ЗДДС във вр. Чл.86 ал.1 от ЗДДС във вр. Чл.82 от с.з. е начислен ДДС за съответните ревизирани периоди общо в размер на 3344864,49 лв, като са определени и лихви за забава в размер на 1001163,58 лв, изчислени към датата на издаване на ревизионния акт.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

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 113 от кодекса. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където за подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа.

Пред настоящата инстанция като доказателства е приет ревизионен акт спрямо друго лице Д. С. ООД, което също извършва превоз на лица и стоки с ферибот по река Д. и за което приходната администрация е приложила нормата на чл.29 ал.1 и ал.2 от ЗДДС, а също и фактури за проверявания период удостоверяващи доставките досежно пътувалите с ферибота ТИР, ТИР с ремарке и камиони .

При така изложената фактическа обстановка, съдът формира и своите правни изводи : Не е спорно между страните, че основната дейност на ревизираното дружество е извършването на фериботен транспорт по река Д. от територията на Б. до територията на Румъния. Осъществяването на подобен транспорт чрез фериботен кораб обслужва редица икономически, социални, транс национални и културни връзки между Б. и Румъния, а също така заменя и липсващата инфраструктурна връзка, позволяваща осъществяването на наземен транспорт. Също така следва да се отчита, че ревизираното дружество осъществява дейността си съгласно Заповед № 1621/18,09,2001год на ИА Морска Администрация. Същата е издадена въз основа на разпоредбите на Наредба № 8/2001год, която пък в своите разпоредби препраща към споразумението между Министерството на транспорта на Б. и Министерството на транспорта на Румъния за превоз на МПС и на пътници с кораби между граничните

пунктове по българо –румънския участък на река Д.-обн.ДВ бр.28/04,04,2000год.Изрично в чл.1 от него е посочено,че същото се прилага само за превози между официално откритите гранични пунктове по българо-румънския участък на р. Д.:а) на всички видове товарни и пътнически превозни средства; превозните средства задължително трябва да бъдат с придружител;б) на пътници и техния багаж.Т.е още в споразумението имащо характер на международен договор, ратифициран,и обнародван по съответния ред в Държавен Вестник са разграничени видовете превоз-такъв на пътници и техния багаж и на товарни и пътнически превозни средства,които задължително трябва да бъдат с придружител /в противен случай с оглед спецификата на транспорта при пристигане на съответния бряг и липсата на придружител превозното средство не може да продължи своето по нататъшно пътуване/.Т.е в хипотезата на чл.1 от споразумението задължителен елемент от пътуването с ферибот на превозни средства е наличието на придружител /обикновено водача на превозното средство/,който има задължението да изведе превозното средство на брега след пристигането на ферибота.

Спецификата на фериботния транспорт следва да се съпостави както с разпоредбите на ТЗ,уреждащ основния вид на договор за превоз,така и с нормите на чл.200-202 от КТК,който урежда договора за превоз на товари чрез кораб. С договора за превоз превозвачът се задължава срещу възнаграждение да превози до определено място лице, багаж или товар /чл. 367 ТЗ/. Следователно предмет на превозния договор може да бъде товар, лице или багаж. Договорът за превоз на пътници, от своя страна, е специфичен подвид на договора за превоз, който урежда правилата за превоз само в едно от направленията му – превоза на пътници. С този вид договор превозвачът се задължава да превози пътника до определено място, а пътникът поема задължение да заплати превозната цена. За превоз на багаж се прилагат съответните правила за превоз на товари.Ако разгледаме задълженията на страните по този договор на първо място ще открием задължението на товародателя съгл. Чл.370 ал.2 от ТЗ да предаде на превозвача заедно с товара и документите, необходими за да достигне товарът до получателя.Очевидно е,че за процесните превозни средства /ТИР,ТИР с ремарке и камион,както и с оглед спецификата на река Д. като част от европейската транспортна мрежа, е напълно възможно началото на превоза на товари да е станало в друга държава членка или в друга държава,която не е член на ЕС/ това задължение е направено при първоначалното товарене на стоката и съгласно договора между товародателя и превозвача,който е възложил съгласно трудов или граждански договор на съответния правоспособен водач да превози определения товар,заедно с документите ,които съпровождат стоката до предварително посочено място.Т.е безспорно е,че товарът/багажът/ находящ се в посочените превозни средства пътува заедно с документите посочени в чл.370 от ТЗ,но същите не се предоставят на превозвача/Фериботен Комплекс АД/, а на съответния спедитор,който срещу съответното възнаграждение /навло/ е приел да превози стоката/товара,багажа/ до определеното място.По изложените вече съображения фериботния превоз не представлява класически превоз на товари /багаж/ най малкото и поради причината,че за лицето,което го осъществява не възникват задълженията по чл.373 и чл.376 от ТЗ-в тези хипотези изрично чл.374 от ТЗ възлага отговорността на първоначалния превозвач.Съгласно чл.101 и чл.102 от КТК с договор за превоз на товари превозвачът се задължава срещу определено навло (превозна цена) да превози с кораб до определено пристанище (място) товар, който му предоставя или ще му предостави

изпращачът, и да предаде този товар на получателя или упълномощено от него лице.Анализирайки разпоредбата отново откриваме значителни прилики с основната търговска сделка по превоз на товари и разлики с извършения от жалбоподателя и обективизиран в приетите по делото като доказателство фактури.Факт е ,че цената на услугата по превоз чрез фериботен кораб не се определя от стойността или тежестта на товара,нито от други фактори,които обикновено влияят върху превозното възнаграждение,което пък превозно възнаграждение в случаите посочени в закона ще бъде обложено с ДДС.Всъщност аналогия с разпоредбите на чл.200-202 от КТК в случая е неприложима-още в ТЗ е разграничен ясно предмета на сделката превоз на товар и превоз на пътници,което разграничение се открива и в КТК.В посочените норми на чл.200-202 КТК е регламентиран превоза на пътници и на личния им багаж с два подвида- ал.1 и ал.2 от чл.201 от КТК.При използването на фериботен транспорт обаче възможността да се обособи помещение за пътници,в което да се съхранява личния им багаж очевидно е свързана само и единствено с ръчния им багаж,а за този, който се намира в превозните им средства не е предвидена такава възможност.Същото се отнася и до пътуващите в микробуси и автобуси,които също пренасят стоки/багаж/ чрез ферибота,но спрямо същите изрично е приложен чл.29 ал.1 и ал.2 от ЗДДС,без в разпоредбата да съществува разграничение на превозните средства,които да се облагат по този ред или не.

Всъщност приходната администрация намира,че при фериботния превоз на ТИР,ТИР с ремарке и камион превозът на пътника /очевидно водача на превозното средство/ е не основната услуга,а съпътстващата като основната е превозът на товари/стоки/.В тази насока според настоящия състав е нужно да се направи съпоставка и с разпоредбите на Закона за митниците и Регламент /ЕИО/ № 2913/92 относно създаване на митнически кодекс на общността/чл.29 във вр. Чл.32 ал.1 т.д подт.И от този Регламент определят включването в митническата стойност на внасяните стоки и транспортните разходи за тях/ и Регламент /ЕИО/ № 2454/93-чл.152 във вр. чл.164 от същия определят изчисляването на транспортните разходи,в това число и включването или изключването им от навлото, а също така и чл.190 буква 3 от Реглмента определящ,че „багаж означава всички предмети пренасяни по какъвто и да е начин от физическо лице по време на пътуването/;чл.231 б.б;чл.232 б.б регламентиращи въвеждането в митническата територия на общността на превозни средства ,доколкото ясно е,че в случая се отнася до международен транспорт на пътници и багаж,то и следва да изследва режима на този внос и износ,задълженията за плащане на мито и акциз и ДДС,както размера на митническата стойност.Т.е ако се изходи от позицията на приходната администрация,че процесните доставки на услуги имат за основен предмет фериботен транспорт на моторното превозно средство и на намиращия се в него товар/багаж, като от гледна точка на получателите на услугите именно това са доставките, заради които се сключва сделката по превоза на ТИР, ТИР с ремарке и камион, би се стигнало до противоречие с основния принцип за прилагане на ДДС-този на данъчния неутралитет. Ако доставките на транспортните услуги по превоз на водачите на ТИР, ТИР с ремарке и камион, се явяват съпътстващи основните доставки по превоза на

МПС и се приложат аналогичните разпоредби на посочените по горе разпоредби и на чл.54 от ЗДДС във вр. 3М ще се достигне до двукратно облагане с ДДС на транспортната услуга-веднъж като част от навлото /цената на услугата/ определена от съответния превозвач и втори път като част от таксата за фериботния превоз между О. и Б. /който осъществява жалбоподателя/,която такса обективно е включена в цената на навлото, определена от спедитора и която цена се включва в определянето на митническата стойност на товара/стоките/,които ще бъдат предмет на внос или износ от територията на страната и които ще подлежат на облагане с мито и ДДС при въвеждането или извеждането им от/на територията на общността.От изложеното по горе съдът намира,че нормата на §1 т.55 от ДР на ЗДДС относно дефиницията „личен багаж” не може да намери приложение в хипотезата на чл.29 ал.1 и ал.2 от ЗДДС и в тази насока ,както чл.1 от посоченото по горе споразумение между транспортните министерства на Б. и Румъния ,така и чл.190 б.3 от Регламент 2454/1993год на ЕИО са категорични,а именно че основният елемент в тази доставка е превоза на пътника,който задължително следва да придружава превозното средство,доколкото това е специфика на фериботния транспорт. Отделно от това както бе посочено по горе с предоставянето на фериботната услуга не започва спедицията на стоките,като за доставчика на тази услуга е без значение от къде е започнал транспорта на стоките.Също така оспорващото дружество няма правоотношения с доставчика и с получателя на доставките на стоките,които са обект на международния транспорт.Не без значение е и нормата на чл.391 от Директива 2006/112 във връзка с приложение X ,част Б подточка 10,която дава възможност на държавите членки да освободят с облагане с ДДС превозът на пътници и доколкото превозът на пътници е освободен от облагане — **транспортът на стоки, които ги придружават, като багаж или моторни превозни средства** или доставката на услуги, свързана с превоза на пътници;В този ред на мисли по аргумент от противното от решението по дело С-359/97год на СЕО фериботния транспорт не представлява използване на инфраструктура и по този начин представлява възможност на спедитора да избере него или друг маршрут по който да осъществи превоза и съответно не подлежи на облагане по същия начин,както би се облагала доставката по наземен транспорт.Ето защо и настоящият състав намира ,че доставките на услуги,осъществявани от жалбоподателя чрез фериботния кораб по превоза на ТИР,ТИР с ремарке и камион следва да се третират за нуждите на ЗДДС по реда на чл.29 ал.2 във вр. ал.1 от същия закон-т.е с нулева ставка.

При този анализ на установените в процеса факти жалбата е основателна и ще следва да бъде уважена,като се отмени Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/ 28.11.2011 г., издаден от А. К. Г. , главен инспектор по приходи в ТД на НАП – С.,дирекция СДО, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОУИ при ЦУ на НАП с решение № 881/ 20.04.2012 г. относно установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди 01,05,2008-31,12,2009год общо в размер на 3344864,49лв и са определени лихви за забава в размер на 1001163,58 лв.

Съобразно чл. 161, ал. 1 от ДОПК и при направено искане за това на

жалбоподателя ще следва да се присъдят разноските в размер на 27110 лв/50 лв за ДТ и 27060лв-адвокатско възнаграждение за един адвокат/.
Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по оспорването на [фирма], ЕИК по Булстат[ЕИК], със седалище [населено място], [улица], представлявано от Д. Т. Р. Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/ 28.11.2011 г., издаден от А. К. Г. , главен инспектор по приходи в ТД на НАП – С., дирекция СДО, потвърден в обжалваната част от директора на дирекция ОУИ при ЦУ на НАП с решение № 881/ 20.04.2012 г. относно установени /задължения по ЗДДС за данъчни периоди 01,05,2008-31,12,2009год общо в размер на 3344864,49лв и са определени лихви за забава в размер на 1001163,58 лв..

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК по Булстат[ЕИК] разноски в размер на 27110лв.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: