

РЕШЕНИЕ

№ 5920

гр. София, 10.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,
в публично заседание на 12.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **4487** 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 „Ролап“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], адрес: [населено място], [улица], ет. 3, представлявано от К. К. С., срещу Ревизионен акт № Р – 22220420001218 – 091 – 001 от дата 17.06.2021 г., издаден от М. С. Х. на длъжност „Началник сектор“ (орган възложил ревизията) и М. Й. В. на длъжност „Главен инспектор по приходите“ (ръководител на ревизията), потвърден с Решение № 1562 / 08.10.2021 г. на Директор на Дирекция „ОДОП“.

В жалбата се сочи, че жалбоподателят оспорва ревизионния акт, в частта на допълнително установените задължения по ЗДДС за отделните данъчни периоди: м. 02.2019 г., м. 09.2019 г. и м. 12.2019 г. общо в размер на 102 278, 18 лева и начислените лихви за просрочие общо в размер на 20 232, 50 лева. Според изложеното в жалбата, в хода на ревизията са представени всички необходими документи и данни, необходими за установяване на данъчните задължения на „Ролап“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Ревизиращият екип обаче е отказал да признае извършените ВОД, като са цитирани разпоредбите на чл. 7 от ЗДДС и чл. 45 от ППЗДДС. Така представените документи изцяло кореспондират с представените от дружеството в хода на ревизията. В жалбата е посочено, че ако органите по приходите бяха посетили офиса на дружеството, то те са щели да се убедят, че всички документи са налични и в оригинал. Относно непризнаването на извършения ВОД жалбоподателят счита, че това се основава единствено на неофициална справка от Информационната система на Агенция

„Митници“ – МИС III А, модул ПТРР (пътни такси и разрешителни режими). Твърди се, че превозните средства не са отбелязани. Поведението на клиентите е ирелевантно относно реалността на доставките. От органите по приходите не е извършена насрещна проверка на дружествата, които са осъществили транспорт. Относно непризнатият данъчен кредит по ВОП на МПС Ф. Т. жалбоподателят твърди, че стоката е доставена на територията на Република Б. и е предназначена за последващи продажби.

Ответникът – не се явява и не се представлява. На 05.06.2023 г. е постъпила молба за даване ход на делото. В молбата (л. 440 от делото) е посочено, че ако делото бъде обявено за решаване, то РА е правилен и законосъобразен и трябва да бъде потвърден. В същия протокол се претендира юрисконсултско възнаграждение от процесуалния представител на НАП (л. 440 от делото).

Софийска градска прокуратура не изпраща представител за участие в производството и не заявява становище по жалбата.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220420001218-020-001/ 02.03.2020 г., връчена по електронен път на 16.03.2020 г., е възложена ревизия на „РОЛАП“ ЕООД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.02.2019 г. до 28.02.2019 г. и от 23.08.2019 г. до 31.12.2019 г. На основание чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът за извършване на ревизията е продължен до 14.08.2020 г. със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220420001218-020-002/15.06.2020 г. и №Р-22220420001218-020-003/15.07.2020 г.

Със Заповед №Р-22220420001218-023-001/17.07.2020 г., поради образувани административни процедури за обмен на информация между компетентните органи на Република Б. и Г., И. и Х., и на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, производството е спряно. Същото е възобновено по реда на чл. 35 от ДОПК със Заповед №Р-22220420001218-143-001/18.03.2021 г., като е определен краен срок за приключване на ревизията до 18.03.2021 г.

Всички заповеди са издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

Данъчната ревизия е първа за спорните периоди и видове задължения.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220420001218-092-01/29.04.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството е подадено възражение, което е обсъдено в РА и прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22220420001218-091-001/17.06.2021 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С РА са установени задължения за внасяне общо в размер на 122 510, 68 лв., при декларираните от дружеството нулеви резултати за същия период и вид задължение.

Срещу издадения РА е подадена жалба по административен ред. Директорът на

дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП е постановил Решение № 1562 / 08.10.2021 г. С него оспореният РА е потвърден изцяло. Недоволен от това обстоятелство жалбоподателят оспорва РА пред състав на АССГ.

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

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизирания субект са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220420001218-040-001/16.03.2020 г. и №Р-22220420001218-040-002/15.06.2020 г. От жалбоподателя, чрез електронната услуга на НАП, заведени на 07.04.2020 г. и на 06.07.2020 г. са представени писмени обяснения и доказателства, описани подробно в ревизионния доклад.

На основание чл. 143 от ДОПК и чл. 7 от Регламент на /ЕО/ 904/2010 г. са изпратени запитвания до данъчните/приходните администрации на И., Г. и Н. с цел установяване наличието на доставки към българското дружество и молби за административно сътрудничество /SCAC/ до И. и Х. за установяване наличието на доставки от българското дружество в полза на посочените от негова страна чуждестранни търговци.

Декларираната от „РОЛАП“ ЕООД дейност през ревизирания период е покупка на МПС, мини видео камери и софтуерни лицензи от данъчно задължени лица от дружества в Г., Н., И. и получаване на услуги - събиране на информация и анализи на пазари на превозни средства, за които е декларирано, че са предмет на последващи продажби в полза на клиенти от И. и Х..

Допълнително установените задължения, предмет на спор в съдебното производство, произтичат от:

- начислен ДДС в размер на 76 382, 98 лв. на основание чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС и чл. 82, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 12 и чл. 17, ал. 2 от с.з., поради недоказани обстоятелства по чл. 53 от ЗДДС за документиран ВОД на стоки по фактури, издадени на дружествата С. I. P. A. D. S.' A R.' L. S., IT03570490361 и F. A. F. SRL, IT02768120426;

- начислен ДДС в размер 8 214, 49 лв., на основание чл. 86 и чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 84 от с. з. за документирано вътреобщностно придобиване на стоки (ВОП) на М. В. с номер на рама WDD2132331A442069/ от немския търговец М. М., DE286553917 (в Решението на Директора на ОДОП, е посочено дружеството С. I. P. A. D. S.' A R.' L. S. IT03570490361);

- непризнат данъчен кредит в размер на 6 728, 06 лв., на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС и чл. 9 от правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС), във връзка с ВОП на МПС Ф. Т. с номер на рама WVGZZZ5NZFW595834, документирано с протокол № 9/10.02.2019 г. по фактура, издадена от М. М., DE286553917;

- непризнат данъчен кредит в размер на 10 952, 65 лв., на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 и т. 3 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от същия закон по протоколи, съставени въз основа на фактури, издадени от D.A.L. WORLDWIDE D. - S.R.L., IT02989110362.

- начислени лихви за забава върху допълнително установените задължения по ЗДДС общо в размер на 20 232,50 лв.

По отношение на декларираните вътреобщностни доставки (ВОД) – употребявани МПС и мини видео камери, изпращани до територията на ЕС. (И.).

Установено е, че са декларирани 8 (осем) ВОД с данъчна основа общо в размер на 988 986, 95 лева с получатели С. I. P. A. D. S.' A R.' L. S. IT03570490361 и F. A. F. SRL, IT02768120426. Представени са копия на издадените фактури за продажба на 8 (осем) броя автомобили.

За удостоверяване на ВОД на МПС към С. I. задълженото лице е предоставило фактури за транспорт, издадени от „ДМ Ауто Сървис“ ЕООД № 1212 / 21.02.2019 г. с предмет: доставка на транспортна услуга Б. – И. и № 1308 / 21.03.2019 г. с предмет на доставка: транспорт И. – Б.. Приложено е СМР от дата 12.02.2019 г., според което са превозени 7 броя МПС, индивидуализирани по модел и номер на рама, съответстващи на МПС по фактура № 3 / 01.02.2019 г. и № 4 / 03.02.2019 г. Представено е още и СМР от дата 28.02.2019 г. за транспортиране на VW T., който съответства на МПС по фактура № 5 / 15.02.2019 г. И в двете СМР – та от формална гледна точка се съдържат подписи и печати на изпращач, получател и превозвач. Отбелязано е, че стоките са разтоварени в [населено място], И., като не са вписани точни адреси. За дати на получаване на стоките в И. са отбелязани, съответно 18.02.2019 г. и 04.03.2019 г.

В резултат на извършен обмен на информация между компетентните органи на Република Б. и данъчната администрация на И. във връзка с отправено запитване (формуляр SCAC), според органите по приходите е установено, че италианската контролна служба не е осъществила контакт с дружеството и неговия законен представител, като е посочено, че дружеството не е изпълнило данъчните си задължения и С. IT. SRL е deregистрирана от страна на данъчната администрация. Представените в хода на ревизионното производство доказателства, според органите по приходите, не удостоверяват наличието на обстоятелства за прилагане на нулева ставка на ДДС.

По отношение на ВОД органите по приходите приемат, че не е установено „Ролап“ ЕООД да е получил плащания.

По отношение на извършени услуги към лица, регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка (И. и Х.).

Органите по приходите приемат, че са издадени фактури към определени контрагенти: „подготовка, обработка и доставка (дигитална и потвърдителна физическа) на 150 лиценза за SBAP“ с получател Q. C. D.O.O., HR94895213667, и доставка с предмет „събиране на данни, анализи на пазари на автомобилния бранш по видове марки за територията на Република Б.“ с получател N. T. S.R.L., IT03700900404.

Получени са отговори от компетентните органи на Х. и И., в резултат на отправени запитвания и предоставени документи от Q. C. D.O.O., Х. и N. T. S.R.L., IT03700900404, И.. Те са потвърдили реалността на извършените услуги от страна на жалбоподателя. Извършените доставки отговарят на условията на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС за доставки с място на изпълнение извън територията на Република Б. и съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС са облагаеми с нулева ставка.

Установено е от органите по приходите, че за ревизираните данъчни периоди „РОЛАП“ ЕООД, в качеството на получател по смисъла на чл. 11, ал. 2 ЗДДС, е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер общо на 172 699, 80 лева за изискуемия от лицето данък във връзка с осъществените вътреобщностни придобивания (ВОП) и получени услуги от дружества, регистрирани за целите на

ДДС на територията на ЕС (Г., И., Н.). Дружеството е издало протоколи по чл. 117 от ЗДДС и е начислило ДДС на основание чл. 86 от ЗДДС, като е включило протоколите в дневника за продажби в данъчния период на изискуемост на данъка.

Декларирани са ВОП – 960 видео камери А. С. D. HDW S. B.V. NL858352503B01. От страна на задълженото лице са представени фактури, транспортни документи, банкови извлечения, както и издадените в тази връзка протоколи по чл. 117 от ЗДДС, с които е начислило ДДС общо в размер на 37 826, 53 лева. Те са включени в дневниците за покупки и продажби за м. 09.2019 г. Извършената проверка на данните, получени при обмена между приходните администрации, е потвърдила, че холандският търговец е декларирал ВОД на стоки към българското дружество. От своя страна, „РОЛАП“ ЕООД е декларирало последваща продажба (ВОД) на стоки към италианско дружество.

В резултат от съпоставка на определени данни е установено определено разминаване от 21 000 евро. Тази парична сума не е декларирана от ревизираното лице. Формирана е по фактура за доставка на автомобил „М. Б.“ с номер на рама WDD2132331A442069. Фактурата е издадена от немски търговец под № 032 / 19 / 21.02.2019 г. „Ролап“ ЕООД е потвърдило, че е получило автомобила на дата 07.03.2019 г. Стойността по фактурата е платена по банков път на дата 19.02.2019 г., според ангажираните от западният търговец доказателства.

По отношение на другата доставка от страна на М. М., Г.. Дружеството „Ролап“ ЕООД е придобило и друг автомобил – Ф. Т. с номер на рама WVGZZZ5NZFW595834. За осъществената доставка ревизираното лице притежава фактура № 001 / 19/ 02.01.2019 г. За осъществената покупка ревизираното лице притежава фактура № 001 / 19 / 02.01.2019 г. на стойност 17 200 евро (33 640, 28 лева), която е издадена от германско дружество. Жалбоподателят е издал и протокол № 09 / 10.02.2019 г. с данъчна основа 33 640, 28 лева и начислен ДДС 6728, 06 лева. Приложен е договор от дата 01.02.2019 г. Органите по приходите приемат, че „Ролап“ ЕООД правилно определя размера на ДДС върху данъчната основа, но данъкът не е отразен в дневника за продажби в данъчен период – м. 01.2019 г., когато данъкът е бил изискуем. Данъкът е отразен в следващ данъчен период – м. 02.2019 г. За несвоевременното начисляване на данъка са начислени лихви за забава в размер на 52, 33 лева за периода от 15.02.2019 г. до 15.03.2019 г.

По отношение на доставки на услуги, по които „Ролап“ ЕООД е получател.

През ревизирия период задълженото лице е декларирало доставки на услуги от O. - 0 S.R.L., IT02426440182 /лицензи за софтуер SBAP/ и от D.A.L. WORLDWIDE D. - S.R.L., IT02989110362 /проучвания на пазара, анализи, като информацията и резултатите от изследванията са получени в защитена цифрова форма/. Във връзка с процесните услуги ревизираното лице е начислило ДДС в размер на 120 792, 07 лв. на основание чл. 86 от ЗДДС като е издало данъчни документи – протоколи по чл. 117 от ЗДДС, в които е посочило данъка на отделен ред и ги е включило в дневника за продажби и в СД по ЗДДС за съответните отчетни периоди, в които данъкът е изискуем.

От чуждестранния доставчик O. - 0S.R.L., IT02426440182 ревизираното лице е декларирало покупка на 150 бр. софтуерни лицензи SBAP. В ревизионния доклад са подробно обсъдени постъпилите от италианската приходна администрация данни, събрани във връзка с извършената проверка на O. - 0 S.R.L., IT02426440182, като от италианското дружество са приложени документи съгласно които през месеците

ноември и декември 2019 г. компанията е продала на българския търговец 150 лиценза за използване на софтуера SBAP C. /S. B. A. P./, произведени от D. T. Srl.

Установено е, че лицензите представляват кодове за дистанционен достъп, които са индивидуално опаковани във фабрично затворени опаковки, което е дало основание на органите по приходите да формират извод, че доставката от O. - OS.R.L., IT02426440182 е доставка на услуга, по която ревизираното лице като получател е задължено да начисли ДДС. Във връзка с процесните услуги ревизираното лице е начислило ДДС в размер на 109 839,42 лв. на основание чл. 86 от ЗДДС като е издало данъчни документи – протоколи по чл. 117 от ЗДДС, в които е посочило данъка на отделен ред и ги е включило в дневника за продажби и в СД по ДДС за данъчен период м. 12.2019 г.

От доставчика „D.A.L. WORLDWIDE D. - S.R.L.“, IT02989110362 ревизираното лице е декларирало получаване на услуги, свързани със събиране на информация и анализи на пазари на превозни средства. За удостоверяване на изпълнението на въпросните доставки от страна на ревизираното лице са представени фактури, издадени от посоченото италианско дружество, протоколи по чл. 117 от ЗДДС, договор от 01.09.2019 г., поръчки и потвърдителни писма от 05.12.2019 г. и 10.12.2019 г.

Видно е от съдържанието на представените потвърждения, че същите са подписани и подпечатани от „РОЛАП“ ЕООД, като с подписа се потвърждава получаването на проучването на пазара, като се твърди, че информацията и резултатите от изследванията са получени в защитена цифрова форма, тъй като са и остават интелектуална собственост и се използват само от създателя си D.A.L. WORLDWIDE D. - S.R.L. и клиента „РОЛАП“ ЕООД.

В информацията, предоставена от приходната администрация на И. формуляр „SCAC 2004“ е посочено, че италианските данъчни власти не са успели да посетят италианската компания на нейното законно седалище. Изпратена е и призовка чрез сертифицирана поща, но отговор не е пристигнал. Не са изпратени разяснения и документи.

Органите по приходите приемат, че не е доказано, въпросните доставки на услуги да са свързани с предмета на икономическа дейност на дружество „Ролап“ ЕООД. Дружеството е начислило ДДС в размер на 10 952, 65 лева на основание чл. 86 от ЗДДС, като е издало данъчни документи – протоколи по чл. 117 от ЗДДС. В тези протоколи дружеството „Ролап“ ЕООД е посочило данъка на отделен ред, като протоколите са включени в дневника за продажби и в СД по ЗДДС за данъчен период м. 12. 2019 г.

През ревизирания период задълженото лице е декларирало и доставки на услуги от C. I. P. A. D. S.' A R.' L. S., IT03570490361. В писмено обяснение от 06.07.2020 г. сочи, че от посоченото италианско дружество са получени консултантски услуги относно вторичен пазар на автомобили и авточасти в И. и данни за броя на търговците на автомобили втора употреба. Не са представени доказателства, които да удостоверяват действителното получаване на въпросните услуги. При ревизията е установено, че италианското дружество не е декларирало ВОД на стоки или доставки на услуги към „РОЛАП“ ЕООД нито през м. 12.2018 г., нито през 2019 г.

Липсата на доставки от италианския търговец C. I. P. A. D. S.' A R.' L. S., IT03570490361, според тезата на органите по приходите, води до извод, че издадената фактура от него не отразява реално извършени стопански операции. Документът е съставен без да е налице извършена доставка на услуга.

Органите по приходите приемат, че липсват доказателства и всякакви писмени свидетелства за възникване на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, а оттам и липса на основание за изискуемост на данък. Формиран е изводът, че ревизираното лице следва да го начисли по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС. За да е изискуем данъкът, не е достатъчно да е издаден данъчен документ (фактура), а да са налице доказателства за възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, т. е. следва да са налице безспорни доказателства за действително осъществена стопанска операция, документирана с издадените първични счетоводни документи.

Изложеното обуславя извода, че данъкът в издадения протокол по чл. 117 от ЗДДС във връзка с фактурата от италианското дружество е начислен неправомерно.

Предвид така установеното е извършена корекция на данъчната основа и начисленият ДДС с протокол №0..08/01.02.2019 година във връзка с фактурата, издадена от С. I. P. A. D. S.' A R.' L. S., IT03570490361 и декларирана от задълженото лице в данъчен период м. 02.2019 г.

По отношение на получените доставки и упражнено право на данъчен кредит.

За ревизираните данъчни периоди „РОЛАП“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит за изискуемия от лицето данък, във връзка с декларирани вътреобщностни придобивания (ВОП) на стоки и получени услуги от дружества, регистрирани за целите на ДДС на територията на ЕС /Г., И., Н./ общо в размер на 172 699, 80 лв. Дружеството е издало протоколи по чл. 117 от ЗДДС, с които е начислило ДДС на основание чл. 86 от ЗДДС, като е включило протоколите в дневника за покупки в съответния данъчен период на изискуемост на данъка.

Предвид непредставянето на доказателства удостоверяващи, че закупените МПС Ф. Т. с номер на рама WVGZZZ5NZFW595834 и М. В. с номер на рама WDD2132331A442069, придобити от М. М., Г. пристигат и превозът им завършва на територията на страната е формиран изводът, че за посочените доставки „РОЛАП“ ЕООД трябва да начисли ДДС в размер на 20% върху стойността на придобиването, отразено в издадената фактура на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, докато не докаже, че ВОП е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или завършил превозът им.

Според органите по приходите, дружеството неправомерно е упражнило правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 6 728, 06 лв. по декларираните доставки на стоки, за които в хода на производството е установено, че не са получени на територията на страната.

Дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 952, 65 лв. във връзка с фактурираните услуги от D.A.L. WORLDWIDE D. - S.R.L., IT0298911 0362 за събиране на информация и анализи на пазари на превозни средства. В хода на производството е установено, че по отношение на същия не са налице предпоставките, предвидени в чл. 69, ал. 1, т. 3 от ЗДДС поради липсата на доказателства, че същите са използвани за извършваната от дружеството независима икономическа дейност. В писмени обяснения от 06.07.2020 г. управителят на „РОЛАП“ ЕООД е посочил, че пазарните анализи, получени от D.A.L. WORLDWIDE D. - S.R.L. са предадени на N. T. S.R.L. и получаването/предаването на информацията се осъществявала чрез защитени облачни системи и файлове. Не са представени доказателства, които да удостоверяват посочените обстоятелства.

Извършен е извършен обмен на информация с приходната администрация на И.

относно получаването на доставките от страна на италианския контрагент N. T. S.R.L. При проверката италианското дружество твърди, че става въпрос за закупуване на lead /водещи/ контакти, т. е. имена с телефонни препоръки или електронни писма, които да бъдат потърсени, за да се насърчи продажбата на продуктите на дружеството. Компанията N. T. S.R.L. е заявила, че сделката се отнася до покупката от „РОЛАП“ ЕООД на файлове, съдържащи „контакти/имена“. Първият контакт се е осъществил чрез имейл от „РОЛАП“ ЕООД, който предоставя услуги за уеб маркетинг и по-специално контакти/имена. В презентацията „РОЛАП“ ЕООД е дал възможност да се тестват 50 контакта. След положителна обратна връзка за реалността на доставчиците и след като е тествала първите 50 контакта, италианската компания е поръчала 500 имена през 2018 г. за сума от 22 500,00 евро, но в този случай обратната връзка е отрицателна. През 2019 г., след разширяването на дейността на дружеството, за да се развие продажната мрежа, е направен допълнителен тест за закупуване на други 720 имена, но и в този случай резултатът не е бил очакваният, така че компанията е решила категорично да се откаже от услугите.

В хода на съдебното производство са назначени и изготвени съдебно – счетоводни експертизи – основна и допълнителна.

В основното заключение на вещото лице С. М. е посочено, че подробно е проследена документалната обосновааност на всяка една от издадените фактури. Вещото лице подробно е описало доставчиците на стоката, предмет на счетоводните фактури. Описани са клиентите, на които са извършени последващи продажби. В заключението е посочено, че в представените VIES декларации, в колона „Вътрешнообщностни доставки на стоки“, са отразени: фактура № 3 / 01.02.2019 г.; фактура № 4 / 03.02.2019 г.; за месец декември – фактура № 8 / 20.09.2019 г. Представени са подробно стойностите на счетоводните документи по доставките и покупките, включени в справките – декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Установено е, че МПС, предмет на ВОП и ВОД, не са регистрирани в информационните масиви на КАТ на територията на Република Б.. Изследвани са обстоятелствата относно това, дали е налице плащане по фактурите, предмет на съдебното производство. В основното заключение вещото лице дава отговор на въпроса относно чл. 45 ППЗДДС. Посочено е, че документите, съгласно чл. 45 ЗДДС, доказващи извършване на ВОД, са описани подробно. Към фактурите са представени документ за доставката (фактура, протокол) и документи за изпращането или транспортирането на стоката (ЧМР, писмено потвърждение от получателя). Между счетоводните фактури и представените транспортни документи може да се направи връзка по дати и количества на стоките. Вещото лице дава заключение, че фактурите, предмет на съдебен контрол, са отразени в счетоводството на дружеството, с изключение на фактура № 032 / 19 от 21.02.2019 г., издадена от М. М., DE286553917, за покупка на М. В.. За получаването на доставките за данъчните периоди – предмет на РА жалбоподателят е ползвал услугите на „ДМ Ауто Сървиз“ ЕООД. В счетоводството на „Ролап“ ЕООД са осчетоводени фактури по дебита на сметка 602 „Разходи за услуги“ и кредита на сметка 401 „Доставчици“. Плащанията са отразени по дебита на сметка 401 „Доставчици“ и кредита на сметка 504 „Разплащателна сметка във валута“.

В допълнителната съдебно-счетоводна експертиза е посочено, че са представени допълнителни документи: Споразумение от дата 11.12.2019 г. за събиране на сумите по определени фактури. Представени са регистрационни талони за общо шест автомобила на името на италиански лица. Представено е Споразумение от дата

11.12.2019 г., с което „Ролап“ ЕООД възлага на адвокат Аделаско Т. събирането на парични суми по конкретни фактури: № 4 от дата 03.02.2019 г. в размер на 46 750 евро и № 8 от 20.09.2019 г. в размер на 97 920 евро.

При така установените факти Административен съд София град, Първо отделение, 45 – ти състав, достигна до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл. 156, ал. 2 от ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

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

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Настоящият съдебен състав намира, че оспореният РА № Р-2222102004220-091-001 от 19.01.2021 г. е издаден от компетентен орган в кръга на предоставените му правомощия и в предвидените от закона форма и съдържание. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверения по чл. 25 ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, възпроизведени на хартиен носител.

Атакуваният РА е в предвидените форма и съдържание по чл. 120, ал. 1 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Съдържанието на РД съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р-22220420001218 – 020 – 001 / 02.03.2020 г., връчена по електронен път на дата 16.03.2020 г. Заповедта има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения за ДДС и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от проверявания субект са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет. Със Заповед № Р – 22220420001218 – 023 – 001 - / 17.07.2020 г., поради образувани административни процедури за обмен на информация между компетентните органи на Република Б. и Г., И. и Х., и на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, производството е спряно. Възобновено е по реда на чл. 35 от ДОПК със Заповед № Р – 22220420001218 – 143 – 001 - / 18.03.2021 г., като е определен срок за приключване на ревизията до 18.03.2021 г. Всички изброени заповеди са издадени от М. С. Х. на длъжност „началник сектор“ „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Тя е оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл.

112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД – 01 – 128 / 18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП – С..

От органите на НАП служебно са направени справки по информационните масиви на НАП. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

По отношение на декларираните вътреобщностни доставки (ВОД) – употребявани МПС и мини видео камери, изпращани до територията на ЕС. (И.).

Съдът дължи анализ на представените в хода на ревизията документи, удостоверяващи превозването на МПС до И.. В приложението към делото – Папка № 2 - са налични заверени копия на СМР. Във връзка с това трябва да се даде отговор на въпроса, дали представените международни товарителници могат да послужат като годно доказателство за осъществени вътреобщностни доставки и конкретно да удостоверят получаването на стоките на територията на друга държава-членка (а не простото им предаване на превозвача)

Трябва да се съобрази и характерът, предназначението, както и доказателствената сила, които притежава международната товарителница в контекста на регламентацията в Закона за автомобилните превози и Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки. Съгласно чл. 49 от Закона за автомобилните превози (ЗАвтПр), с договор за автомобилен превоз на товари превозвачът се задължава срещу заплащане да превози с превозно средство до определено местоназначение товар, който изпращачът му предава. Съобразно чл. 50 от (ЗАвтПр) договорът за превоз се установява с товарителница, като действителността на договора за превоз не зависи от издаването, редовността или изгубването на товарителницата. По силата на чл. 61 от ЗАвтПр товарителницата удостоверява условията на договора и получаването на товара от превозвача до доказване на противното.

Идентични са и разпоредбите на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки. Съгласно чл. 4 от Конвенцията договорът за превоз се установява с товарителница. Липсата, нередовността или загубата на товарителницата не засягат нито съществуването, нито действието на договора за превоз, който остава подчинен на разпоредбите на тази конвенция, а съобразно чл. 5 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. Освен това, съгласно чл. 9, т. 1 от Конвенцията товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията на договора и получаването на стоката от превозвача.

Следователно като документ, удостоверяващ само и единствено (при това с оборима презумпция) получаването на стоката от превозвача, товарителницата не представлява доказателство за преминаване на собствеността от доставчика в получателя на стоката, като същата съобразно посочените текстове не представлява доказателство за обстоятелството, че стоката е била получена от получателя.

Доказателствената стойност на товарителницата се ограничава до доказване на обстоятелството, че стоката е била предадена на превозвача, от което следва, че съобразно приложимите норми, както на Конвенцията, така и на ЗАвтПр, същата не

би могла да представлява доказателство за получаване на стоката от лицето, за което е била предназначена.

При така установеното и при съдържанието на нормата на чл. 45, т. 2, б. "б", която въвежда задължение за наличието на транспортен документ, който да удостоверява, че стоката е била получена на територията на друга държава членка, представените международни товарителници не биха могли да се определят като доказателство за осъществени вътреобщностни доставки конкретно на изброените 8 броя МПС.

Товарителниците могат да се определят като такова доказателство при условието на попълване на съответните реквизити от международната товарителница, а именно с посочване на точното място на разтоварване, часа на пристигане на стоките и с полагането на подпис и печат на получателя. В конкретния случай всички представени международни товарителници са еднотипни. В тази връзка съдът съобразява, че образецът на международната товарителница представлява комплект от седем с еднаква поредна номерация части. Предназначението на отделните екземпляри е: част 1: Оригинал, отпечатан в червен цвят, който се предава на изпращача след сключване на превозния договор; част 2: Отпечатана в син цвят, която се предава на получателя след съответната заверка от негова страна; част 3: Отпечатана в зелен цвят, която остава в превозвача след приключване на превозния договор.

Съдът намира, че липсата на точно място и дата и час на разтоварване на товарителниците индикира, че същите са изготвени единствено за целите на формалното документиране и доказване на ВОД, без действително да е осъществявано трансгранично движение на стоки. Освен това, трябва да се съобрази и обстоятелството, че от данните в представените международни товарителници не може да се установи мястото на получаване на стоките (точен адрес и склад на клиента). Посочено е единствено град "М.". Видно от вписванията в клетки 23 и 24, няма данни за лицата, които са предали, а също така и за лицата, които са приели стоките. Необходимото съдържание на товарителницата е очертано в чл. 6, т. 1 от Конвенцията, а с оглед приложените към преписката международни товарителници, същите не отговарят на тези изисквания. При тази непълнота представените транспортни документи представляват доказателство само за обстоятелството, и то оборимо, че стоките са били предадени на превозвач, но не и, че същите са получени на територията на друга държава-членка. Поради оборимостта на установената в чл. 9 от Конвенцията презумпция, фактът на получаването на стоките винаги трябва да бъде предмет на проверка на база съвкупен анализ на всички събрани доказателства. Именно в този аспект верността на международни товарителници, предмет на делото, се опровергава по делото.

Във връзка с гореизложеното споделят се изводите на органите по приходите, че в подкрепа на доказване на осъществения превоз не са представени документи за платени превозни такси, в това число за движение по пътната мрежа на Е., винетни стикери, документи за зареждане гориво, тахошайби или данни от дигитален тахограф. Не са представени доказателства, че автомобилите са се движили на посочените дати и са извършили транспортни услуги до адреса, вписан в ЧМР.

Съдът взема предвид възраженията на жалбоподателя, че в ЗДДС и в ППЗДДС никъде не фигурира изискване, че ВОД се доказва със справка от Информационната система на Агенция „Митници“ – МИС III А, модул ПТРР (пътни такси и разрешителни режими). Тази справка може да бъде доказателство за обстоятелството, че посочените

транспортни средства не са отбелязани от страна на служителите на митницата. С приемането на Република Б. за член на ЕС се предоставя възможност за свободно придвижване на хора и товари в рамките на Съюза. Това е т. нар. „Митнически съюз“. Преминаванията на транспортните средства са отбелязват в регистрите избирателно, по преценка на служителя и при спазване на принципа „анализ на риска“. Основателни са аргументите на жалбоподателя, че не се отбелязват всички преминавания, а само част от тях по преценка на контролните органи.

Това обаче не означава, че дружеството „Ролап“ ЕООД успява успешно да се справи с доказателствената тежест да установи положителния факт, че е осъществен превоз на стоки на посочените в товарителниците дати. Само по себе си дискредитирането на определено доказателство (в случая справка от Агенция „Митници“) не води до разколебаване на тезата на органите по приходите, че реално ВОД не е осъществен.

В подкрепа на всичко посочено дотук трябва да се отбележи, че дружество С. ИТ. SRL е било търсено на адреса от страна на италианските данъчни служби, но представляващия не е открит и доколкото дружеството не е изпълнило данъчните си задължения е последвала deregистрация от страна на данъчната администрация. Не са обосновани аргументите на оспорващия, че по ревизионното производство са налични доказателства, че данъчните служби на И. не са отговорили поради наличието на COVID – 19. Действително този факт, свързан с COVID – 19, е отразен в ревизионния доклад. От друга страна обаче, в материалите по ревизионното производство е налична информация, че е изпратена молба за административно сътрудничество до данъчната администрация на И. в съответствие с чл. 7 от Регламент (ЕС) 904 / 2010, изготвена от български орган по приходите. Молбата е с определен референтен номер VAT_BG_032873_IT_rrrrrr_20200710_AF_RI. Отговорът, получен от данъчните органи на И., е в смисъл, че „Нашите контролни служби опитаха по всякакъв начин да се свържат с дружеството и неговия законен представител WJEPALA A., но без успех. Нашата данъчна администрация изпрати покана до С. ИТ. SRL, но отговор не беше предоставен. Седалището на фирмата съвпада с адреса на нейната счетоводна кантора. Счетоводителят е декларирал, че от известно време не е имал отношение с италианското дружество“. Не се установени табели на дружеството. Няма плащане на данъци, няма комунални услуги. Италианската фирма не е изпълнила правилно данъчните си задължения. С. ИТ „SRL“ е deregистрирана от страна на данъчната администрация на И.. Полученият от И. отговор е в обем от 10 страници, като се намира в Приложенията към делото. Върху листовите е посочена дата 12.08.2021 г., като най – вероятно това е датата на разпечатване на получения от италианската данъчна администрация отговор.

В хода на съдебното производство като доказателства са приети представени от страна на жалбоподателя регистрационни талони на автомобилите в И.. Според изложеното в писмените бележки на жалбоподателя това, успоредно с обстоятелството, че тези 8 на брой автомобили не са били регистрирани в КАТ – МВР, оборва тезата на органите по приходите, че автомобилите са продадени на територията на Б.. Тук трябва да се посочи, че органите по приходите не са обосновали теза, че автомобилите са продадени в Б.. Тезата на органите по приходите е, че мястото на изпълнение на доставките, с предмет автомобили, е на територията на Република Б.. Тази констатация е извършена за целите на облагането.

По отношение на представените талони от И. трябва да се посочи, че те са общо 6 на брой. За автомобил БМВ 118Д е посочено, че той е регистриран на дата 12.11.2018 г.

Съдът не констатира предмет по доставка, която да е обект на съдебен контрол по настоящото дело, и да се отнася до автомобил БМВ 118Д. Отделно от това съдебно – счетоводната експертиза е отразила този талон от дата 28.01.2015 г., което очевидно е датата на първата регистрация на автомобила в ЕС.

По отношение на останалите талони, установяващи регистрацията на автомобилите в И., се установи, че те се отнасят до 5 автомобила. Вещното лице, в своето допълнително заключение (л. 489 – 490), е изготвило таблица относно това, за кои МПС е представена информация от жалбоподателя, т. е. за кои автомобили предмет на делото, има преведени талони от италиански на български език. В колона 3 на таблица 1 е посочено, че талони от И. има за четири автомобила: VW T., с № на рама WVG7775N7FW595834; VW G. с № на рама WVW777AUZJW041123; VW G. с № на рама WVW777AUZJW128909; A. A4 с № на рама WAU777F47JA033811.

VW T., с № на рама WVG7775N7FW595834 е регистриран в И. на дата 25.11.2019 г. VW G. с № на рама WVW777AUZJW128909 е регистриран в И. на дата 14.04.2019 г. VW G. с № на рама WVW777AUZJW041123 е регистриран в И. на дата 16.03.2019 г. A. A4 с № на рама WAU777F47JA033811 е регистриран в И. на дата 13.07.2020 г. Всички тези факти обаче не доказват по несъмнен начин осъществяването на ВОД до И. от страна на „Ролап“ ЕООД. Те установяват единствено обстоятелството, че една част от автомобилите са регистрирани в И. на дати (по-близки или по-далечни), спрямо датите, за които се твърди, че е налице осъществяване на ВОД от страна на „Ролап“ ЕООД.

В тази насока приетото от ССЧЕ, че във връзка с фактура № 3 / 01.02.2019 г. и фактура № 4 / 03.02.2019 г., е представена фактура № 1212 / 21.02.2019 г. за транспортна услуга Б. – И., издадена от „ДМ Ауто Сървис“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], и тези фактури са отразени счетоводно в регистрите на „Ролап“ ЕООД (л. 470 от делото), само по себе си не разколебава тезата на органите по приходите.

По отношение на доставките на 960 броя видео камери А. С. Д. в полза на F. A. F. SRL IT02768120426, отразени във фактура № 8 от 20.09.2019 г. с данъчна основа в размер на 191 514, 87 лева, анализът на фактите води до подобен правен извод. Видно от представеното заверено копие на CMR за получател на стоката е посочено дружество А. А Т. SRL, № 11752061009 (клетка 24 „Стоките получени“ от CMR, намиращо се в папка – Приложение 2). По отношение на този документ отново трябва да се посочи, че сама по себе си товарителницата не е доказателство за осъществена доставка конкретно на 960 броя видео камери А. С. Д.. Отново не е посочен точен час и място на доставяне, като за получател е посочено дружество, което е различно от получателя на стоката по фактура – като получател е посочен А. А Т. SRL, № 11752061009, а не дружеството F. A. F. SRL IT02768120426.

Отделно от посоченото, в документите, съставени по време на ревизията, са налични доказателства за това, че на основание чл. 7 от Регламент (ЕС) 904 / 2010 г., е изпратена молба за административно сътрудничество до данъчната администрация на И.. Молбата е изпратена по повод на дружество F. A. F. SRL IT02768120426, във връзка с определяне на данъчните задължения на „РОЛАП“ ЕООД. В приложението към делото е наличен отговор на данъчната администрация на И.. Попълнен е въпросник, като в повечето клетки е отбелязано „фирмата не може да бъде открита“. В клетка С40 на отговора е отбелязано следното: „въпреки всички усилия, положени от нашите одитори да се свържат с компанията, същата не може да се открие никъде, следователно не можем да отговорим на зададените въпроси. Компетентната служба

оценява възможността да задейства процедурата за анулиране на ДДС номера на дружеството и да отнеме разрешението за извършване на ВО сделки.“

Във връзка с получения отговор от италианските органи по приходите, съдът намира, че така получената информация разколебава доказателствената сила на представените от „Ролап“ ЕООД документи, които имат характер на частни. Съгласно чл. 55, параграф 2 от Регламент (ЕС) № 904 / 2010 на Съвета от 7 октомври 2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност, получената информация по този регламент може да се използва с цел определяне на данъчната основа или за упражняване на административен данъчен контрол с цел определяне на данъчна основа. Съгласно чл. 55, параграф 5 от Регламент (ЕС) № 904 / 2010 на Съвета от 7 октомври 2010 г., освен това информацията може да се използва при съдебни производства, които могат да доведат до налагане на санкции, образувани по повод нарушение на данъчното законодателство. Съгласно чл. 56 от същия Регламент, доклади, декларации и други документи, или заверени копия, или извлечения от тях, получени от служителите на запитания орган и предадени на запитващия орган, в рамките на предвиденото в настоящия регламент съдействие, могат да се използват като доказателство от компетентните органи на запитващата държава членка на същото основание като подобни документи, представяни от друг орган на същата държава. В този смисъл е налице и практика на ВАС (Решение № 6162 от 08.06.2023 г. на ВАС, Пето отделение, по адм. д. 11850 / 2022 г.).

Във връзка с посоченото обосновано е посочено от органите по приходите, че издадените първични документи – фактури за доставка на стоки до италианските дружества F. A. F. SRL IT02768120426 и C. I. P. A. D. S.' A R.' L. S. IT03570490361 и приложенията към тях CMR не отразяват вярно сделките и събитията в съответствие с тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност. За да се приеме, че са осъществени ВОД е необходимо доставчикът да представи убедителни и обективни доказателства, установяващи по безспорен начин, че доставената от него стока действително е превозена извън територията на Република Б. и фактически е доставена на получателя на доставката. При наличие на противоречиви данни в тежест на оспорващия е задължението да установи по несъмнен начин с други допустими доказателства и доказателствени средства, че стоките действително са напуснали пределите на страната. В конкретния случай остава недоказано обстоятелството, че посочените в представените фактури стоки са изпратени или транспортирани в друга държава членка и че в резултат от това изпращане или транспортиране, тези стоки са напуснали физически територията на Република Б.. Този извод не се разколебава и от приобщената информация от Агенция „Митници“, че вписаните в CMR транспортни средства, с които превозвачът „ДМ Ауто Сървис“ ЕООД твърди, че е извършил транспорт на стоките до И., са излезли през ГКПП К. на 10.10.2019 г. Съдът отчита в пълна степен липсата на пълнота на посочената информация, която постъпва от Агенция „Митници“.

Във връзка с посоченото трябва да се има предвид и обстоятелството, относно липсата на установени плащания в цялост от страна на италианските дружества F. A. F. SRL IT02768120426 и C. I. P. A. D. S.' A R.' L. S. IT03570490361 към доставчика „Ролап“ ЕООД. В хода на съдебното производство е представено доказателство от страна на жалбоподателя, а именно: Споразумение от дата 11.12.2019 г. Въз основа на това споразумение „Ролап“ ЕООД възлага на адвокат Аделаско Т. събиране на сумите по

следните фактури: № 4 от 03.02.2019 г., издадена на С. I. P. A. D. S.' A R.' L. S. IT03570490361, в размер на 46 750 евро; и фактура № 8 от 20.09.2019 г., издадена на F. A. F. SRL IT02768120426, в размер на 97 920 евро.

Това споразумение само по себе си не установява по безспорен начин факта, че е осъществена ВОД по начина, по който е отразено в посочените фактури. Плащането, като факт от обективната действителност, само по себе си не е доказателство за реално осъществена доставка. Липсата му в цялост обаче разколебава тезата на „Ролап“ ЕООД от гледна точка на икономическа целесъобразност на дейността на българското дружество. Това не може да бъде компенсирано и с представеното по делото споразумение за събиране на сумите.

Изводът се подкрепя и от съдебно – счетоводната експертиза, в която е посочено, че по фактура № 4 от 03.02.2019 г. за 46 750, 00 евро (91 435, 05 лева) няма установено плащане. В експертизата е посочено, че по фактура № 8 от 20.09.2019 г. за 97 920, 00 евро (191 514, 87 лева) също няма установено плащане.

Във връзка с изложеното, основателни са аргументите на органите по приходите, че доколкото ревизираното лице е издало данъчен документ, с който е документирало действие по разпореждане със стоките, предмет на делото, то по отношение на същите е приложима разпоредбата на чл. 17, ал. 2 от ЗДДС. По силата на тази разпоредба мястото на изпълнението при доставка на стока, която се изпраща или превозва от доставчика, получателя или от трето лице, е местонахождението на стоката към момента, в който се изпраща пратката или започва превозът и към получателя. В случая мястото на изпълнение на доставките е на територията на Република Б..

Правилно органите по приходите, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 82, ал. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 12 и чл. 17, ал. 2 от ЗДДС са начислили ДДС за данъчен период м. 02.2019 г. в размер на 38 080, 01 лева и за данъчен период м. 09.2019 г. в размер на 38 302, 97 лева по издадените фактури към италианските дружества, съответно № 3 от 01.02.2019 г. и № 4 от 03.02.2019 г. с получател С. I. P. A. D. S.' A R.' L. S. IT03570490361 и № 8 от дата 20.09.2019 г. с получател F. A. F. SRL IT02768120426.

По отношение на допълнително доначисляване на ДДС за внасяне на автомобил марка „М. Б.“ с номер на рама WDD2132331A442069.

Фактурата е издадена от немски търговец под № 032 / 19 / 21.02.2019 г. Дружеството – жалбоподател „Ролап“ ЕООД е потвърдило, че е получило автомобила на дата 07.03.2019 г. Стойността по фактурата е платена по банков път на дата 19.02.2019 г., според ангажираните от западния търговец доказателства.

Съдът намира, че неправилно дължимият данък е начислен за данъчен период м. февруари 2019 г. Неоснована е тезата на органите по приходите, че съгласно чл. 63, ал. 1 ЗДДС данъчното събитие при ВОП възниква на датата, на която би възникнало данъчното събитие при доставка на територията на страната. По силата на чл. 25, ал. 2 ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена. Неоснователни са аргументите на органите по приходите, че от значение е датата на възникване на данъчното събитие, определена съобразно уговореното между страните по договора, като прехвърлянето на собствеността настъпва по силата на самия договор, без да е нужно да се предаде вещта (аргумент от чл. 24, ал. 1 от ЗЗД).

Ключово за правилното решаване на въпроса е правилното прилагане на понятията “данъчно събитие” и “изискуемост на данъка”.

По принцип общото правило е, че когато настъпи данъчно събитие (продажба на стока или извършване на услуга), в същия момент, данъкът става и изискуем. От това общо правило обаче има изключения. Едно от изключенията е авансово плащане - при авансово плащане, за платената авансова сума, настъпва изискуемост на данъка, без да има данъчно събитие (самото авансово плащане не е данъчно събитие).

Вътреобщностното придобиване (ВОП) е друго такова изключение от общото правило за съвпадение на данъчното събитие и изискуемостта на данъка, като това изключение се урежда именно от чл. 63 от ЗДДС. То се основава на предположението, че доставката от чужбина изисква повече време, поради което и изискуемостта на данъка се удължава.

Действително, чл. 63, ал. 1 ЗДДС препраща към общия режим за определяне на "данъчното събитие" - а именно, датата на прехвърляне на собствеността, която вероятно съвпада с датата на фактуриране. Член 63, ал. 3 ЗДДС обаче отменя "изискуемостта" на данъка (това е специалният ред) за 15-тия ден на следващия календарен месец (за стари автомобили, МПС – втора употреба) - тоест, изискуемостта на данъка настъпва на дата 15.03.2019 г. След като настъпи изискуемостта, чл. 117, ал. 3 дава още 15 дни от датата на изискуемост, за издаване на Протокола за ВОП, който се включва в дневниците за покупки и продажби - тоест, в разглеждания случай - Протоколът би трябвало да се издаде до 30.03.2019 г.

По отношение на другата доставка от страна на М. М., Г.. Дружеството „Ролап“ ЕООД е придобило и друг автомобил – Ф. Т. с номер на рама WVGZZZ5NZFW595834. За осъществената доставка ревизираното лице притежава фактура № 001 / 19/ 02.01.2019 г. Неправилно органите по приходите са приели, че трябва да се определи допълнителна лихва в размер на 52, 33 лева. Както вече беше посочено, данъкът не става изискуем на датата на издаване на фактурата (аргумент от чл. 63, ал. 4 ЗДДС), доколкото тази изискуемост „се отменя“ назад във времето. Правилно жалбоподателят е начислил дължимия данък в данъчен период м. февруари 2019 г.

По отношение на получените доставки и упражненото право на данъчен кредит

За ревизирания период дружеството „Ролап“ ЕООД е декларирало доставки с право на пълен данъчен кредит с обща данъчна основа в размер на 863 498, лева и ДДС – 172 699, 80 лева. Дружеството е издало протоколи по чл. 117 от ЗДДС и е начислило на основание чл. 86 от ЗДДС данъка на отделен ред. Размерът на ползания данъчен кредит съответства на размера на начисления от дружеството данък добавена стойност - 172 699, 80 лева.

Принципно е положението, че при вътреобщностно придобиване е налице разместване на начисляването на ДДС. Вместо чуждестранният доставчик да начисли ДДС, той издава фактури без начислен ДДС. Когато българското дружество (в случая „Ролап“ ЕООД) получи фактурата и самата доставка, то начислява ДДС с протокола по чл. 117 ЗДДС и го включва в дневника за продажби. След включването в дневника за продажби е дължим анализ за какво се използва тази доставка от българското дружество. Ако ще се използва за облагаеми доставки, то тогава протоколът по чл. 117 ЗДДС „влиза“ в двойна роля – той се описва и в дневника за покупки, с което се упражнява правото на данъчен кредит. Така на практика се проявява двойният ефект – един и същи документ (протокол по чл. 117 ЗДДС) се отразява и в дневника за продажби и в дневника за покупки, като принципно резултатът би трябвало да е „нулев“. Включването в дневника за покупки обаче не се прави автоматично. Трябва

да са спазени общите изисквания, т. е. да има реална последваща доставка.

Отказаното право на данъчен кредит на жалбоподателя „Ролап“ ЕООД може да бъде обособено в няколко групи. На първо място, по отношение на отказано право на данъчен кредит за МПС. На второ, по отношение на отказано право на данъчен кредит за услуги от D.A.L. WORLDWIDE D. – S.R.L. На трето, по отношение на отказан данъчен кредит за услуги от C. I. P. A. D. S..

По отношение на отказаното право на данъчен кредит за МПС съдът намира за обосновани аргументите на органите по приходите. Съгласно разпоредбата на чл. 69 от ЗДДС доставките, за които регистрираното лице има право на приспадане на данъчен кредит, трябва да се използват за целите на извършваните от него облагаеми доставки. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 3 ЗДДС лицето има право да приспадне изискуемия от него данък като платец по глава осма.

Съдът намира за обоснована тезата на органите по приходите, че не е доказано мястото на изпълнение на ВОП да е на територията на страната. Дружеството не представя доказателства за това, че ВОП е било обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали. Не е представен документ, който принципно се издава от компетентната администрация, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. Не се споделя изложеното в писмените бележки на жалбоподателя, че ревизиращите трябва да докажат отрицателния факт, че съответното МПС не пристига в Б.. Тежестта на доказване е изцяло върху жалбоподателя.

Дружеството жалбоподател „Ролап“ ЕООД няма право да приспадне веднага данъчен кредит в същия размер. Ако това беше така, би се обезмислил корекционният механизъм, който е уреден в разпоредбата на чл. 62, ал. 4 от ЗДДС. В този смисъл е и приетото в т. 44 от решението на СЕС от 22.04.2010 г. по съединени дела С – 536 / 08 и С – 539 / 08, X, F.. Според това решение „предоставянето на право на приспадане в този случай би могло да лиши чл. 28, б. „А“, параграф 2, втора и трета алинея от Шеста директива (чл. 41 от Директива 2006 / 112 / от полезно действие, тъй като данъчно задълженото лице, след като се е ползвало от право на приспадане на данъчен кредит в държавата членка, издала идентификационния номер, вече не би имало интерес да установи облагането на разглежданото вътреобщностно придобиване в държавата членка, по пристигане на пратката или на транспорта. Т. решение би могло да застраши в крайна сметка прилагането на основното правило, според което при ВОП се приема, че мястото на облагане се намира в държавата членка на пристигане на пратката или на транспорта, а именно държавата членка на крайно потребление.

В този смисъл основателно е прието от органите по приходите, че са налице предпоставките на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, във вр. с чл. 9 от ППЗДДС. Не трябва да се признава правото на данъчен кредит за начисления ДДС по вътреобщностно придобиване на МПС Ф. Т. с № на рама WVGZZZ5NZFW595834, с протокол № 9 от 10.02.2019 г. по фактура, издадена от „М. М.“, DE286553917, както следва: м. 02. 2019 г. – 6728, 06 лева.

По отношение на отказано право на данъчен кредит за услуги от D.A.L. WORLDWIDE D. – S.R.L. Органите по приходите обосновано приемат, че услугите, получени от страна на D.A.L. WORLDWIDE D. – S.R.L. IT02989110362, а именно: събиране на информация и анализи на пазара на превозни средства, за които данъчно задълженото лице е ползвало данъчен кредит в размер на 10952, 65 лева, не са предоставени на N. T. S.R.L., както твърди управителят на „Ролап“ ЕООД. Установено

е в резултат на проверката, че в И. дружеството е получило т. нар L. (водещи) контакти, т. е. имена с телефонни препоръки или електронни писма, които да бъдат потърсени, за да се насърчи продажбата на продуктите на дружеството. Услугите от D.A.L. WORLDWIDE D. – S.R.L. IT02989110362 не са използвани за извършване на облагаеми доставки от „Ролап“ ЕООД. Съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС стоките или услугите, предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето не са с право на данъчен кредит. Това е така, независимо от обстоятелството, че се изпълнени условията на чл. 69 и чл. 70 от ЗДДС.

Във връзка с това законосъобразно е отказано право на данъчен кредит в размер на 10 952, 65 лева за месец декември 2019 г. Ако дружеството използва получената стока или услуга за осъществяване на доставка, която не може да се определи като облагаема (освободена доставка или доставка извън обхвата на закона), то няма да има право на приспадане на данъчен кредит. Ако последващата доставка е безвъзмездна отново не е налице права на данъчен кредит. Действително не са налице доказателства, че получените от D.A.L. WORLDWIDE D. – S.R.L. услуги след получаването са били предмет на сделки, по които е получена възмездна престация. Обосновани са мотивите на органите по приходите, че е била извършена безвъзмездна доставка. Изводът на органите по приходите кореспондира със събраните по делото доказателства.

По отношение на отказаното право на данъчен кредит по отношение на услуги от С. I. P. A. D. S.' A R.' L. S. IT03570490361. Сумата, за която е отказан данъчен кредит е 7353, 14 лева. Данъчният период е от 01.02.2019 г. до 28.02.2019 г. Изводът на органите по приходите са основава на това, че италианското дружество не е декларирало ВОД или доставки на услуги към „Ролап“ ЕООД. Те не са декларирани нито през м. 12. 2018 , нито през 2019 г. Издадената фактура от страна на италианския доставчик не отразява реално настъпили стопански операции. Основателни са аргументите на органите по приходите, че за да стане данъкът изискуем, не е достатъчно да е издаден данъчен документ (фактура). Данъкът е изискуем, ако е възникнало данъчно събитие. Действително е съставен протокол по чл. 117 ЗДДС, но това само по себе си не води до извод, че е налице реална стопанска операция.

Обосновани са изводите на органите по приходите, че разпоредбата на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС гласи, че регистрираното лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли. Тоест условие за начисляване е данъкът да е станал изискуем. ДДС е изискуем на датата на възникване на данъчното събитие и тогава за регистрираното лице възниква задължение да го начисли. Както вече беше посочено не са представени доказателства, които да удостоверяват получени услуги. Не е опроверган изводът на органите по приходите, че италианското дружество не е декларирало ВОД по отношение на това конкретно събитие. Липсата на данъчно събитие води до заключение, че за посочения период ДДС изобщо не е бил изискуем, т. е. липсва качеството изискуемост.

В обобщение трябва да се посочи, че съгласно разпоредбата на чл. 12 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока и / или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това субективно право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически

състав, който наред с притежаването на данъчния документ изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. Наличието на данъчен документ, включително фактури, и плащането, не обуславят правото на данъчен кредит, ако зад тях не стои реално извършена доставка.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по закона за получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, аргумент от чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Както е посочено в Решение на СЕС по дело C-152/02 правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба, а именно: стоките да са били доставени или услугите - извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава-членка, може да се счита за служещ за фактура.

Предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано (т. 26 от Решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285 / 11). Това право обаче не е абсолютно, то може да бъде ограничавано в предвидените от закона случаи. Отказът да се признае право на приспадане, представлява изключение от основния принцип.

С оглед на изложеното съдът намира, че издаденият РА е незаконосъобразен в частта, относно начислен ДДС през данъчен период м. 02.2019 г. в размер на 8214, 49 лева. Това допълнително начисляване на ДДС е по отношение на МПС М., модел Б., с номер на рама WDD2132331A442069. Съдът приема аргументите на жалбоподателя, вкл. и изложените в писмените бележки по съществуването на спора, че данъкът трябва да възникне и е станал изискуем през м. 03.2019 г. Този данъчен период (м. 03.2019 г.) остава извън ревизирания, като не попада в обхвата на ревизията.

Издаденият РА е незаконосъобразен и в частта за определените лихви в размер на 52, 33 лева. Неправилно органите по приходите са приели, че трябва да се определи допълнителна лихва в размер на 52, 33 лева. Както вече беше посочено, данъкът не става изискуем на датата на издаване на фактурата (аргумент от чл. 63, ал. 4 ЗДДС), доколкото тази изискуемост „се отнема“ назад във времето. Правилно жалбоподателят е начислил дължимия данък в данъчен период м. февруари 2019 г.

В останалата част РА като законосъобразен трябва да бъде потвърден.

По отношение на разноските

По делото е представен списък с разноски от страна на жалбоподателя. Претендира се присъждане на 50 лева държавна такса, 600 лева първоначален депозит за вещо лице, 3870 лева адвокатско възнаграждение, 145 лева довнесен депозит за вещо лице.

Материалният интерес по делото възлиза на допълнително установените задължения по ЗДДС за отделните данъчни периоди: м. 02.2019 г., м. 09.2019 г. и м. 12.2019 г. общо в размер на 102 278, 18 лева и начислените лихви за общо в размер на 20 232, 50 лева. Сборът от тази сума, съгласно обжалвания РА, е в размер на 122 510, 68 лева. Претендират се разноски по делото общо в размер на 4665 лева.

Във връзка с това общата претенция за разноски на жалбоподателя се равнява на 4665 лева. При прилагане на простото тройно правило (8266, 82 лева x 4665 лева : 122 510, 68) трябва да се уважи искането за присъждане на разноски съразмерно на уважената част от жалбата в размер на 314, 79 лева.

Съгласно чл. 7, ал. 2 от Наредбата за минималните размери на адвокатските

възнаграждения точка 5. при интерес от 100 000 лв. до 500 000 лева – хонорарът се определя на 8650 лв. плюс 4 % за горницата над 100 000 лв. Посоченото означава, че минималният размер на адвокатското възнаграждение се определя на 9550, 43 лева. В хода на производството по делото е постъпила молба от главен юрисконсулт П. Т.. В молбата е посочено, че претендира юрисконсултско възнаграждение (л. 334 от делото).

При материален интерес в размер на 114 243, 86 лева (формиран като разлика между общия материален интерес от 122 510, 68 лева и отменената част на РА в общ размер на 8266, 82 лева), претенцията за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна само за отхвърления интерес. Приложима е разпоредбата на чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, която гласи, че при интерес от 100 000 лв. до 500 000 лева – хонорарът се определя на 8650 лв. плюс 4 % за горницата над 100 000 лв. Изчислена по простото тройно правило претенцията за възнаграждение за юрисконсулт се явява основателна за сумата от 8597, 62 лева. (114 243, 86 лева x 9219, 75 лева : 122 510, 68 лева).

По компенсация съдът определя разноси по делото в размер на 8282, 83 лева (8597, 62 лева – 314, 79 лева). Сумата трябва да се заплати от „Ролап“ ЕООД в полза на НАП, съгласно правилата на чл. 161, ал. 1, изречение 2 – ро и 3 – то ДОПК.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, I отделение, 45 – ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Ролап“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р – 22220420001218 – 091 – 001 от дата 17.06.2021 г., издаден от М. С. Х. на длъжност „Началник сектор“ (орган възложил ревизията) и М. Й. В. на длъжност „Главен инспектор по приходите“ (ръководител на ревизията), потвърден с Решение № 1562 / 08.10.2021 г. на Директор на Дирекция „ОДОП“, В ЧАСТТА, в която допълнително е начислен ДДС през данъчен период м. 02.2019 г. в размер на 8214, 49 лева, както и в частта за определените лихви в размер на 52, 33 лева за несвоевременно начисляване на данъка с период на закъснение 15.02.2019 г. – 15.03.2019 г.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Ролап“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р – 22220420001218 – 091 – 001 от дата 17.06.2021 г., издаден от М. С. Х. на длъжност „Началник сектор“ (орган възложил ревизията) и М. Й. В. на длъжност „Главен инспектор по приходите“ (ръководител на ревизията), потвърден с Решение № 1562 / 08.10.2021 г. на Директор на Дирекция „ОДОП“, В ОСТАНАЛАТА И ЧАСТ.

ОСЪЖДА „Ролап“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати по компенсация разноси по делото в полза на НАП в размер на 8282, 83 лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на Република Б. в 14 – дневен срок от получаване на препис от решението.

СЪДИЯ: