

РЕШЕНИЕ

№ 15101

гр. София, 20.08.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,
в публично заседание на 23.07.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елица Райковска

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **3985** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Г. К., срещу Ревизионен акт № Р-22221523004091-091-001/05.01.2024 г., издаден от В. В. П. – началник сектор и възложител на ревизията и З. Т. Н. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 302/06.03.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. (ОДОП), при ЦУ на НАП.

С жалбата се оспорва издадения ревизионен акт в цялост по отношение на определените задължения по ЗДДС в размер на 5 066.70 лв. главница и 429.43 лв. лихви. Жалбоподателят твърди, че от свидетелските показания и събраните в ревизионното производство писмени доказателства е доказано, че процесните стикери са предназначени единствено и само за употреба в Е., като употребата им в Република България е невъзможна. Претендира направените по делото разnosки и прави възражение за прекомерност на претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт, в съдебно заседание и в депозираните писмени бележки, поддържа становище за неоснователност на жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град като обсъди доводите на страните и

доказателствата по делото, намира за установено от фактическа страна следното: Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221523004091-020-001/12.07.2023 г., издадена от В. В. П. (л. 17), за определяне на задължения за данък върху добавената стойност за периода от 01.03.2023 г. до 31.05.2023 г. Заповедта е връчена по електронен път на 17.07.2023 г. (л.19).

На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 1 ДОПК е издадена Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-22221523004091-020-002/12.09.2023 г. (л. 20), с която е удължен срокът за извършване на ревизията до 17.10.2023 г. ЗИЗВР е връчена на 12.09.2023 г. (л.22).

Срокът за извършване на ревизията е удължен до 15.12.2023 г. със ЗИЗВР № Р-22221523004091-020-003/11.10.2023 г. (л. 23), връчена на 13.10.2023 г. (л.25).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221523004091-092-001/12.12.2023 г. от З. Н. – Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и С. В. П. – главен инспектор по приходите (л.26). РД е връчен на 12.12.2023 г. (л.34). В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК не са постъпили писмени възражения срещу констатациите в ревизионния доклад.

Ревизията приключва с Ревизионен акт (РА) № Р-22221523004091-091-001/05.01.2024 г. (л.35), издаден от В. В. П. – началник сектор и възложител на ревизията и З. Т. Н. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията. С РА са установени задължения по ЗДДС както следва: за данъчен период м.03.2023 г. е установен дължим ДДС в размер на 2 052.88 лв. и лихва в размер на 191.72 лв., за д.п. м.04.2023 г. задължение в размер на 1 481.06 лв. и лихва от 124.22 лв., и за данъчен период м.05.2023 г. задължение в размер на 1 532.76 лв. и лихва от 113.49 лв., или общо в размер на 5 496.13 лв.

Ревизионният акт е мотивиран с констатациите, изложени в ревизионния доклад, към който РА изрично препраща. В РД е установено, че през ревизирания период „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД е декларирало доставки на територията на страната по реда на чл. 12 ЗДДС със ставка 20% и доставки по смисъла на чл. 7, ал. 1 ЗДДС на холограмни стикери, за които се твърди да са изпратени от територията на страната до територията на друга страна членка, с получатели на доставките задължени лица, регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка, в размер на 85 500 лв., за които е приложена нулева ставка на данъка съгласно чл. 53, ал. 1 ЗДДС. За доставките са издадени фактури № 2832/02.03.2023 г. с данъчна основа /ДО/ 28 500 лв. (л.80), № 2860/11.04.2023 г. с ДО 28 500 лв. (л.78 гръб) и № 2880/03.05.2023 г. с ДО 28 500 лв. (л.76 гръб), всички с контрагент EUROBULL OU. Предмет на доставките по фактурите са холограмни стикери, изработени от „Горан Пик“ ЕООД, по дизайн на „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД.

От страна на ревизираното дружество в хода на ревизията, освен фактурите, са представени писмени потвърждения (л.75, л.77 и л. 79), приемо-предавателни протоколи (л.80 гръб, л.142 гръб, л. 144 гръб, л.147) и международни товарителници CMR (л.75 гръб, 77 гръб и 79 гръб). Видно от представените товарителници, като изпращач е посочен „БУЛМИНТ УАН“ ООД, получател е EUROPABULLION без да е видно какъв е VIN номерът на получателя. Превозвач по товарителниците е “ТРАНС СИСТЕМС“ ЕООД.

Извършена е проверка на изпращача – „БУЛМИНТ УАН“ ООД, завършила с Протокол № П-16001623165323-141-001/14.07.2023 г. (л.84). На дружеството е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което е представена декларация с описание на

дейността на дружеството, нейната обезпеченост, организация на работата и обстоятелствата относно доставките, предмет на проверката.

Проверяващите са установили, че двете дружества са ангажирали едни и същи товарителници като транспортни документи, но за различни стоки – за холограмни стикери („СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД) и за златни монети („БУЛМИНТ УАН“ ООД). В товарителниците като превозвана стока са вписани „златни монети“. Липсват данни заедно с монетите да са превозвани и стикерите, фактурирани от ревизираното дружество. Според допълнително представени обяснения (л.90) от проверяваното дружество стоките, описани в ЧМР – златни монети, съответствали на фактурираните стоки и количества в издадените от „БУЛМИНТ УАН“ ООД инвойси (л.91 и сл.). Условието на доставките са EXW, съответно превозът е ангажимент на купувача; от страна на дружеството стоките не се окомплектоват с холограмни стикери. При тези обстоятелства органите по приходите са заключили, че товарителниците не доказват транспортирането на стикери.

Извършени са проверки и на „ТРАНС СИСТЕМС“ ЕООД (л.114) и на „Г. ПИК“(л.137).

Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред директора на дирекция „ОДОП“ с жалба вх. № 1553-06-22/11.01.2024 г. (л.45), който с Решение № 302/06.03.2024 г. (л. 11) е потвърдил РА изцяло. Решението е връчено на 11.03.2024 г., видно от приложеното на л. 15 удостоверение за извършено връчване по електронен път.

За доказване компетентността на органите, издали процесния ревизионен акт, е представена Заповед № РД-01654/05.07.2013 г. на директора на ТД на НАП – С. (л.16).
От правна страна:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионното производство е възложено и извършено от компетентни за целта органи, съгл. приложената заповед, а РА е издаден от органите по чл. 119, ал. 2 ДОПК, в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК. Решението на директора на ДОДОП също е в кръга на правомощията му.

Видно от приложените копия на процесните РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, същите са подписани с електронен подпис. Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г. на ЕП и на Съвета относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Въпреки цитираните разпоредби, ответникът е представил и надлежни доказателства за издадените КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА (л. 40-44), като тяхната компетентност и валидното подписване на документите не се оспорва от жалбоподателя.

В рамките на административното производство не са допуснати съществени нарушения на производствените правила. Видно от представената преписка, органите по приходите са изпълнили задълженията си да съберат служебно всички необходими

и относими доказателства.

Между страните не е спорно, че през ревизирия период „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД е деклариало доставки по смисъла на чл. 7, ал. 1 ЗДДС на холограмни стикери, за които твърди да са изпратени от територията на страната до територията на друга страна членка, с получатели на доставките задължени лица, регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка, в размер на 85 500 лв., за които е приложена нулева ставка на данъка съгласно чл. 53, ал. 1 ЗДДС. За доставките с предмет - холограмни стикери, изработени от „Горан Пик“ ЕООД, по дизайн на „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД, са издадени фактури № 2832/02.03.2023 г. с данъчна основа 28 500 лв. (л.80), № 2860/11.04.2023 г. с ДО 28 500 лв. (л.78 гръб) и № 2880/03.05.2023 г. с ДО 28 500 лв. (л.76 гръб), всички с контрагент EUROBULL OU.

Съгласно чл. 53, ал. 1 ЗДДС облагаеми с нулева ставка на данъка са вътреобщностните доставки /ВОД/ по чл. 7, с изключение на освободените вътреобщностни доставки по чл. 38, ал. 2. За да е налице ВОД на стоки по смисъла на чл. 7 ЗДДС е необходимо кумулативно да са изпълнени следните предпоставки: доставчикът и получателят да са регистрирани лица за целите на ДДС, да е установено, че стоката е напуснала територията на страната и е пристигнала в друга държава - членка по местоназначение при получателя. Само при изпълнението на посочените предпоставки данъчната ставка е нула, както предвижда и чл. 53, ал. 1 ЗДДС.

По аргумент от чл. 154, ал. 1 ГПК, във вр с § 2 от ДР на ДОПК в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и главно доказване юридическите факти, представляващи основание за освобождаване на доставката от ДДС, а именно, че същата е такава по чл. 7 ЗДДС /така решение № 1199 от 04.02.2016 г. на ВАС по адм. д. № 1733/2015 г., решение № 1083 от 25.01.2019 г. на ВАС по адм. д. № 8866/2018 г. и др./.

Според чл. 45 от ППЗДДС за доказване на осъществена ВОД доставчикът кумулативно следва да разполага с две групи документи – документи относно доставката /например фактура/ (т. 1) и документи, касаещи транспорта и получаването ѝ на територията на друга държава-членка (т. 2). В настоящия случай са налице фактури от получателя - № 2832/02.03.2023 г. с данъчна основа 28 500 лв. (л.80), № 2860/11.04.2023 г. с ДО 28 500 лв. (л.78 гръб) и № 2880/03.05.2023 г. с ДО 28 500 лв. (л.76 гръб), поради което условието по т. 1 е изпълнено. Следва да се провери и условието по т. 2, а именно наличието на документи за изпращането или транспортирането на стоките, посредством които безспорно да се установява напускането на стоката на РБ и получаването ѝ на територията на друга държава-членка, в случая Е..

Съгласно чл. 45, т. 2, б. „а“ от ППЗДДС и доколкото се твърди, че транспортът е извършен от трето лице за сметка на получателя по доставката, доставчикът следва да разполага с транспортен документ или писмено потвърждение от получателя, в което трябва да 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 длъжностното му качество, име на лицето, получило стоките, и длъжностното му качество.

Настоящият състав намира, че представените документи от страна на жалбоподателя, макар да носят формално белезите на документите по чл. 45 ППЗДДС, не доказват извършена ВОД към соченото за получател естонско дружество.

В тази връзка наличието на фактури само по себе си не доказва ВОД, тъй като същите са вторични документи. Представените писмени потвърждения формално отговарят на изискванията досежно съдържанието им, но същите не представляват официални документи, поради което и вписаната в тях информация подлежи на пълно и главно доказване от жалбоподателя като лице, ползващо се от нулева ставка при ВОД.

От жалбоподателя е представен договор от 21.11.2022 г. (л. 83), сключен между EUROBULL OU и „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД, в който е посочено, че страните изрично потвърждават, че има грешка във фактурирането на предходна поръчка между тях, а именно „че фактура с номер [ЕГН] от 16.11.2022 г. е сгрешена и трябва да съдържа 30 000 броя холограмни гаранционни стикери BULL & BEAR 95x12 mm и 10 000 броя холограмни гаранционни стикери Goddess Europa 95x12 mm вместо 30 000 броя BULL & BEAR стикери 120x70mm и 10 000 стикери 120 x 70 mm”. Страните са се споразумели, че EUROBULL OU ще заплати сгрешената фактура и ще получи изработените в повече BULL & BEAR стикери, за да не се наруши ликвидността на „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД и за да може дружеството да не изпадне в затруднение, както и че за да компенсира EUROBULL OU за надплатените стикери в бъдеще следващите 300 000 броя новопоръчани холограмни гаранционни стикери от всякакъв вид ще бъдат фактурирани от „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД с 5 стотинки отстъпка на всеки един стикер. Този договор е посочен като основание за отстъпка в размер на 3 000 лв. в издадените фактури. От така представения договор обаче не става ясно какви впоследствие ще са холограмните стикери, по какъв начин и къде ще се използват и за какво служат. Липсват доказателства за сключени други договори между двете дружества, съдържащи индивидуализация на процесните стикери и тяхното предназначение, като по този начин твърдението на жалбоподателя, че същите могат да се използват само на територията на Е., остава недоказано. Недоказано е и изпращането на стикерите в Е..

Настоящият съдебен състав намира за законосъобразни изводите на органите по приходите, че ВОД не са осъществени и не са налице основанията по чл. 53, ал. 1 във връзка с чл. 7 ЗДДС за прилагане на нулева ставка на ДДС. Съгласно постоянната практика на Съда на ЕС по тълкуване на чл. 138 от Директива 2006/112/ЕО освобождаването от облагане с ДДС на вътреобщностните доставки се прилага само, когато правото да се разпорежда като собственик със стоката е прехвърлено на получателя по доставката и доставчикът докаже, че стоката 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, от която е изпратена (т. 31 от решението по дело C-273/11). Идентична е и нормата на чл. 7, ал. 1 ЗДДС.

В случая недоказан е фактът на изпращане или превоз на стоката в друга държава членка. Представените писмени потвърждения са частни документи и доказателствената им сила следва да се преценява с оглед останалите представени по делото доказателства. Писмените потвърждения, на които се позовава жалбоподателят (л. 75, л. 77 и л. 79), противоречат на останалите доказателства по делото, включително и на свидетелските показания. Те са издадени от EUROBULL OU и са подписани от неговия управител Т. Ж., като в тях е посочено, че на 18.05.2023 г., на 12.04.2023 г. и на 21.03.2023 г. в Е., на адрес Harju maakond, Tallinn, Pohja-Tallinna linnaosa, Kopli tn 27 10412 са били получени холограмни стикери, което обаче само по себе си не е доказано и е в противоречие с доказателствата по делото.

По делото е представен Приемо-предавателен протокол от 14.03.2023 г. (л. 80 гръб), видно от който предаването на 60 000 броя холограмни стикера е извършено в [населено място], като същите са приети от Т. Ж.. Това от своя страна кореспондира с показанията на разпитания по искане на жалбоподателя свидетел С. З., служител на „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД. Същият при разпита му заявява категорично, че предаването на стикерите винаги е ставало в офиса на дружеството-жалбоподател. Изразеното от свидетеля мнение, че стикерите не могат да се използват на територията на Република България, е ирелевантно, тъй като не доказва изпращането на тези стикери и напускането им на страната. Свидетелят твърди, че стикерите са предавани в офиса на С. и Й. ЕООД на лица от български произход, като получателят – естонското дружество, е имало офис в РБ.

По-нататък, по отношение на ЧМР, следва да се отбележи, че съгласно чл. 5, ал. 1 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (CMR), товарителниците се издават в три екземпляра, като първият остава за изпращача, един остава за превозвача и един за получателя. В този случай, първият екземпляр следва да съдържа подписи само на изпращач и превозвач. Следващите екземпляри следва да съдържат всички подписи - на изпращач, превозвач и получател. В представените ЧМР за изпращача (л. 79 гръб) в клетка 24 е положен печат /и подпис/ на получател, което е нелогично, доколкото този екземпляр остава при изпращача и няма как да е подписан от получателя, тъй като не стига до него. Това обстоятелство води до извод, че кл. 24 е попълнена и заверена в България, т.е. не удостоверява по безспорен начин, че стоката е напуснала РБ и разколебава доказателствената сила на ЧМР /така Решение № 9687 от 16.07.2018 г. на ВАС по адм. д. № 440/2018, Решение № 15361 от 17.12.2014 г. на ВАС по адм. д. № 2348/2014 г. и др./. В товарителниците също така не е посочено място на получаване, нито се съдържа информация, че са превозвани холограмни стикери.

Горните обстоятелства мотивират извод за недоказаност на напускането на холограмните стикери на територията на страната, респ. не е осъществен фактическият състав на ВОД.

Без да са доказани предпоставките на ВОД по чл. 7, ал. 1 ЗДДС облагането им с нулева ставка по чл. 53, ал. 1 ЗДДС е неправомерно. По тази причина начисляването на данъка по твърдяната ВОД в тежест на лицето, от което той е изискуем /чл. 86, ал. 1 ЗДДС/, е в съответствие с материалния закон. Законосъобразно и на основание чл. 175 от ДОПК са начислени и лихви върху допълнително начислените задължения за данък.

Ето защо съдът намира РА за законосъобразен, а иницираното от „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД оспорване се явява неоснователно.

При този изход на спора претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да бъде уважена. С РА са установени задължения за внасяне в общ размер от 5 496.13 лв., поради което на основание чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения вр. чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК и с оглед направеното от ответника възражение за прекомерност на претендираното юрисконсултско възнаграждение, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на Националната агенция за приходите разноски в размер на 849.61 лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 ДОПК

Административен съд - София град, III-то отделение, 13-ти състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221523004091-091-001/05.01.2024 г., потвърден с Решение № 302/06.03.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който са определени задължения за ДДС и лихви в общ размер на 5 496.13 лв.

ОСЪЖДА „СЪНИ И ЙОЛИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите сума в размер на 849.61 лв., представляваща разноси за юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: