

РЕШЕНИЕ

№ 9653

гр. София, 11.03.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав, в публично заседание на 17.12.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ася Тодорова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **9176** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по делото е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и е образувано по жалба на „СТАНТЕК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район С., [улица], представлявано от Управителя С. Л. Г., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002223005535-091-001 от 24.04.2024 г., издаден от М. С. Х., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. (Дирекция ОДОП С.) при Централно управление на Национална агенция за приходите № 1019 от 25.07.2024 г., с който на „СТАНТЕК“ ЕООД за данъчен период м.05.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 107 719,29 лева по издадени протоколи по чл. 117 от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) за вътреобщностно придобиване (ВОП) на стоки от М. AGRAMSERVIC D.O.O. VIN HR77209285118, S.C.WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L VIN RO16167421 и IRD DISTRIBUCE S.R.O. VIN CZ28886917. В жалбата се излагат съображения за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречието му с материалния данъчен закон. Оспорват се изводите на органите по приходите за недоказаност на условията за третиране на изследваните доставки като тристранни операции. Изложени са съображения, че изследваната верига от доставки от материалноправна гледна точка разкрива белезите на тристранна операция за целите на ЗДДС. Във връзка с горното оспорващото дружество е анулирало протоколите, с които е извършено самоначисляване на ДДС по получените от дружеството доставки, анулира фактура № [ЕГН]/28.04.2022 г., с която доставката

към DELTAPLUS некоректно е документирана като ВОД и издава протокол за анулирането ѝ в съответствие с изискванията на закона, издава нова фактура, посочваща „чл. 141 2006/112/ЕО“ като основание за неначисляване на данък (чл. 114, ал. 3 от ЗДДС) във връзка с посредничество при тристранна операция, подава уведомление по чл. 126, ал. 2, т. 3 от ЗДДС до НАП относно необходимостта от предприемане на съответните действия за корекция. Твърди се необоснованост на изводите на органите по приходите, че транспортът не е бил осъществен директно до клиента DELTAPLUS, а стоките били превозени до логистичен център в М., Германия, тъй като безспорно е установено в хода на ревизионното производство, че пратката е приета в логистичен склад от името и за сметка на DELTAPLUS, абсурдно е да се твърди, че законът изисква транспортът да се извърши на един единствен курс без спирки или престой директно от помещение на прехвърлителя до такова на придобиващия и обстоятелството, че превозът първоначално е осъществен до логистичен склад по никакъв начин не променя факта, че стоките действително са пристигнали в държавата на придобиващия. Сочи се, че безспорно е доказан в конкретния случай превозът на стоките до държавата на придобиващия и преминаване на стоките, предмет на изследваните доставки, в неговата фактическа власт. В конкретния случай стоките са доставени в логистичен склад в М., Германия само временно, приети са там от името и за сметка на DELTAPLUS, след което са изпратени на DELTAPLUS. Твърди се, че, както е посочено в потвърдителното решение на Директора на Дирекция ОДОП – С., не се оспорва обстоятелството, че „СТАНТЕК“ ООД е представило писмено потвърждение от DELTAPLUS, което отговаря на изискванията на чл. 9, ал. 2, т. 4 от Правилника за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност (ППЗДДС). Твърди се, че изискването на чл. 9, ал. 1 от ППЗДДС във връзка с чл. 62, ал. 3 от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) за представяне на документ за извършено облагане на ВОП на стоки в държава-членка, различна от Република България, е изцяло неотнормисимо към обстоятелствата по процесния случай, доколкото предмет на преценка в конкретния случай е следвало да бъдат условията на чл. 15 и чл. 62, ал. 5 от ЗДДС, които законът е категоричен, че се установяват посредством доказателствата, изчерпателно изброени в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС. Фактическият състав, илюстриран в чл. 62, ал. 3 от ЗДДС, е алтернативен на този по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС – и двете разпоредби уреждат отделни хипотези, в които не се прилага правилото на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. Редът за доказване на тристранна операция е отделен и обособен спрямо реда за доказване на факта, че ВОП е обложено в държавата-членка на пристигане на стоките при хипотезата на чл. 62, ал. 3 от ЗДДС. Твърди се противоречие на формулираните в оспорения РА изводи и потвърдителното решение на Директора на Дирекция ОДОП с европейските разпоредби, изричните правила на Директивата за ДДС и задължителната практика на СЕС, условието на чл. 15, т. 4 от ЗДДС транспонира разпоредбата на чл. 141, буква „д“ от Директивата за ДДС, която изисква и поставя като единствено условие придобиващият в тристранната операция да е надлежно и ясно определен като платец на дължимия ДДС по доставката, извършена от посредника. От систематичното тълкуване на разпоредбата на чл. 141, буква „д“ от Директивата за ДДС ведно с този на чл. 197 от Директивата е очевидно, че тези правила ясно реферират към качеството на придобиващия като лицето, което дължи ДДС. От анализа на разпоредбата следва категорично, че именно това лице е носител на задължението за начисляване и внасяне на ДДС, Директивата за ДДС не изисква данъкът да е вече внесен от него за признаване на поредицата от сделки за тристранна операция, а още по-малко не се въвежда задължение за посредника да доказва това обстоятелство, за да се ползва от освобождаването, предвидено в чл. 141 от Директивата. Директивата категорично не съдържа условие за ефективно начисляване и внасяне на ДДС от придобиващия в тристранната операция. Чл. 15 от ЗДДС съдържа описание на механизма и отделните структурни елементи на

тристранната операция, като т. 4 от същия сочи единствено, че задължение на придобиващия в операцията е да начисли ДДС, но категорично не предвижда ефективното, още по-малко доказано от посредника, облагане с ДДС в държавата, където е регистриран посредникът и където са пристигнали стоките като условие за признаване на тристранна операция и прилагане на нулева ставка на ДДС за посредника. Нито при изброяване на условията по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС, нито при посочване на изискуемите документи по чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС не е въведено изискване получателят да удостовери начисляването на ДДС по доставката от негова страна или е предвидено изискване за представяне на документи в този смисъл. Формулиран е извод, че доколкото са изпълнени изискванията на чл. 141 от Директивата за ДДС никоя държава-членка не разполага с право да въвежда допълнителни изисквания за прилагане на уреденото от посочения член опростяване при верижни вътреобщностни придобивания. Иска се от съда да отмени оспорения ревизионен акт в частта, в която е прието, че дружеството е осъществило облагаеми ВОП по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС без право на данъчен кредит.

В съдебно заседание, оспорващото дружество, чрез процесуалния си представител си представител по пълномощие надлежно упълномощен адвокат, поддържа жалбата по изложените в същата съоръжения. Претендира присъждане на разноски съгласно списък, който представя.

Ответникът Директорът на Дирекция ОДОП С., в съдебно заседание, чрез процесуален представител по пълномощие надлежно упълномощен юрисконсулт, оспорва жалбата. Изразява становище, с което поддържа констатациите и правните доводи в оспорения ревизионен акт (РА) по мотиви, изложени в потвърдителното решение на Директор на Дирекция ОДОП С.. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаване и обжалване по административен ред на ревизионния акт, в това число доказателства, удостоверяващи притежаване на КЕП от лицата, подписали в съответното длъжностно качество РА, РД и ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис, административната преписка по издаване на РА № Р-22221422004128-091-001/23.03.2023 г., поправен с ревизионен акт за поправка на РА (РАПРА) № Р-22221423061780-003-001 от 28.03.2023 г., отменен с Решение № 1290/11.09.2023 г. на Директора на Дирекция ОДОП С., допълнително представени от оспорващото дружество писмени документи. Приобщени са като доказателства по делото основно и допълнително заключение по назначената по делото съдебно-счетоводна експертиза.

Съдът, след като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002223005535-020-001 от 15.09.2023 г., връчена на ревизираното лице по електронен път на 27.09.2023 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 26 от делото, издадена от Г. И. М., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., в качеството му на заместник на М. С. Х., на същата длъжност съгласно Заповед № 13704-12 от 11.09.2023 г. на Директора на ТД на НАП – С., е възложено извършване на ревизия на „СТАНТЕК“ ЕООД за определяне задълженията на дружеството за данъчни периоди от 01.04.2022 г. до 30.06.2022 г., от органи по приходите М. Й. В., на длъжност Главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Ц. В. Й., на длъжност Инспектор по приходите, в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР. ЗВР е изменена със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22002223005535-020-002 от 22.12.2023 г. и № Р-22002223005535-020-003 от 26.01.2024 г., издадени от М. С. Х., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“, Дирекция

„Контрол“ при ТД на НАП – С., връчени на ревизираното лице по електронен път, с които срокът за завършване на ревизията е удължен до 27.02.2024 г.

Предприетите процесуални действия и събраните във връзка с тях документи са подробно описани в констативната част на изготвения РД, явяващ се неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизионното производство е съставен ревизионен доклад (РД) № Р – 22002223005535-092-001 от 12.03.2024 г., връчен по електронен път на ревизираното лице на 13.03.2024 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 61 от делото. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, което е прието за процесуално допустимо, но неоснователно по същество.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт (РА) № Р-22002223005535-091-001 от 24.04.2024 г., издаден от М. С. Х., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, връчен по електронен път на ревизираното лице на 25.04.2024 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 74 от делото.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са установили, че ревизираното лице „СТАНТЕК“ ЕООД е с основен предмет на дейност търговия на едро с компютри, периферни устройства за тях и програмни продукти. За осъществяването ѝ дружеството поддържа и електронна страница www.stantek.com. Произходът на продаваните стоки е основно внос от Китай, вътреобщностно придобиване (ВОП) на стоки от контрагенти от страни - членки на Европейския съюз (ЕС) и доставчици от страната. Предмет на доставките са хард дискове, процесори, мобилни телефони, флаш памети и други стоки.

Процесната ревизия, завършила със сега оспорения РА, е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е в изпълнение на Решение № 1290/11.09.2023 г. на Директора на Дирекция ОДОП С., с което е отменен РА № Р-22221422004128-091-001/23.03.2023 г., поправен с ревизионен акт за поправка на РА (РАПРА) № Р-22221423061780-003-001 от 28.03.2023 г. С цитирания РА на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 107 719,29 лева за данъчен период м. 04.2022 г. по издадени от него протоколи по чл. 117 от ЗДДС, както следва:

- № [ЕГН]/05.05.2022 г., издаден във връзка с proforma invoice № V100924/22 от 03.05.2022 г. от М. AGRAMSERVIC D.O.O. VIN HR77209285118, З., Х., с предмет на доставката мобилни телефони, модел Motorola G60 XT2135-2 PL 6+128 - 450 броя на стойност 68 175,00 евро;

- № [ЕГН]/05.05.2022 г., издаден във връзка с invoice № FV22007767 от IRD DISTRIBUCE S.R.O. VIN CZ28886917, Прага, Ч., с предмет на доставка мобилни телефони, модел Motorola Moto G200 8+128GB Stellar Biue - 200 броя на стойност 55 000,00 евро и модел Motorola Moto G60 6+128GB Black - 50 броя на стойност 7 500,00 евро;

- № [ЕГН]/05.05.2022 г., издаден във връзка с invoice № GFZ 349 от 05.05.2022 г. от S.C. WORLD COMM TRADING GFZ SRL VIN R016167421, Б., Румъния, с предмет на доставка телефони модел Moto G60 DS 6+128 GB Grey - 500 броя на стойност 75 000,00 евро и модел Moto G200 5G DS 8+128 GB Biue - 250 броя на стойност 68 750,00 евро.

В хода на първата ревизия е представен стокос поток, въз основа на който е установено, че доставените от М. AGRAMSERVIC D.O.O., IRD DISTRIBUCE S.R.O. и S.C. WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L мобилни телефони са били предмет на последваща доставка от „СТАНТЕК“ ЕООД към DELTAPLUS, Германия, М., документирана с invoice № [ЕГН]/28.04.2022 г. Констатирано е, че стоките не са пристигнали на територията на България, а са транспортирани директно от Х., Ч. и Румъния до Германия.

Във връзка с това органите по приходите са приели, че покупките на стоките не попадат в

общите хипотези на ВОП по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДС, а за тях е приложима разпоредбата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. С оглед направените констатации е прието, че за декларираните ВОП не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 107 719,29 лева.

С депозираното възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. № 4258/22.02.2023 г. срещу РД № Р-22221422004128-092-001/03.02.2023 г., издаден при предходната ревизия, ревизираното лице е заявило, че некоректно е третирано и декларирано доставките, свързани с получаването на стоките, предмет на последващи продажби към DELTAPLUS, в отчетните си регистри, като е издало протоколи съгласно чл. 117, ал. 1 от ЗДДС и е начислило ДДС на основание чл. 82, ал. 2 от ЗДДС. Твърди, че е следвало да отрази получените invoice фактури в клетка 15 от дневника за покупки и в клетка 30 от СД по ЗДДС и се определя като посредник в тристранни операции. Сочи, че тази сделка за посредника е освободена от данък, като същият трябва да се начисли от придобиващия в Германия. Настоява, че „СТАНТЕК“ ЕООД се е снабдило с писмено потвърждение за получаването на стоките от придобиващия в тристранната операция, което доказва, че мястото на изпълнение е територията на Германия и ревизираното лице се освобождава задължението да начисли ДДС (чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС). От дружеството е отправена молба на основание чл. 116, ал. 3 от ЗДДС да му бъде предоставена възможност (покана) да извърши съответната корекция. Това искане не е уважено по изложени в издадения предходен РА, поправен с РАПРА съображения. Възражението е прието като неоснователно и при постановяване на предходния РА е формиран извод, че осъществените сделки, свързани с покупки на стоки и последващите продажби на същите в полза DELTAPLUS VIN DE[EИК], не са с характер на тристранни операции. Като мотив е посочено, че ревизираното лице не притежава всички необходими документи, посочени в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС и не е изпълнило задължението си за доказване на обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС за определяне мястото на изпълнение по процесите доставки, поради което са налице предпоставките за прилагане на чл. 9, ал. 3 от ППЗДДС, в която хипотеза се счита, че данъкът е изискуем от посредника на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. Предвид обстоятелството, че е налице складиране на стоките в държавата членка Германия, не е изпълнено предвиденото в чл. 15, т. 2 от ЗДДС условие, тъй като не е налице директно транспортиране на стоките. Не е налице и условието по чл. 15, т. 4 от ЗДДС, тъй като в хода на първата ревизия не са представени доказателства, че придобиващият DELTAPLUS VIN DE209898725 е начислил ДДС в качеството си на получател по доставките. Не е представен и документ, издаден от компетентната администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, удостоверяващ обстоятелството, че доставката е обложена именно в тази държава членка.

РА е оспорен по административен ред, като във връзка с обжалването на предходния РА са представени документи (приобщени към доказателствата от настоящото производство), както следва:

1) Търговска декларация за удостоверяване на влизането на стоки от вътреобщностна доставка в друга държава членка на ЕС с изпращач на ВОД на стоки „СТАНТЕК“ ЕООД ЕИК[EИК] и получател DELTAPLUS. Съгласно същата DELTAPLUS DE209898725 потвърждава получаването на стоките по фактура № [ЕГН] от 28.04.2022 г. на стойност 401 000,00 евро, стоката е доставена на посочен от клиента адрес, номер за проследяване: 60292170/26.04.2022 г., артикули: МОТО G60 XT2135-2 6/128, 1500 бр. и МОТО G200, 500 бр. Стоките са получени на 13.05.2022 г. в Германия, М., положени са печат и подпис на упълномощено лице Р. Л.;

2) Декларация от сертифициран данъчен консултант на DELTAPLUS, съгласно която доставката на стоките по фактура № [ЕГН] от 28.04.2022 г., издадена от „СТАНТЕК“ ЕООД ЕИК[EИК] сега се декларира като вътреобщностно придобиване = вътреобщностна доставка на „СТАНТЕК“

ЕООД. Преди това фактурата не е била декларирана като вътреобщностно придобиване, но ДДС декларацията е коригирана и е информирана германската ДДС администрация. Тъй като приспадането на данъка върху продажбите се увеличава точно както данъка върху продажбите при ВОП, тежестта на плащането на данък върху продажбите остава същата за DELTAPLUS;

3) Протокол за предоставяне на данни, декларация за авансово внасяне на ДДС, отчетен период - второ тримесечие 2022 г.; Коригирана декларация (код 10, стойност 1), предоставянето на данните е извършено на 29.03.2023 г., деклариран надвнесен данък код 83: - 94 327,72;

4) Стойности на предоставените данни в декларация за авансово внасяне на ДДС, отчетен период второ тримесечие 2022 г., Коригирана декларация (код 10, стойност 1), предоставянето на данните е извършено на 29.03.2023 г. Видно от данните в декларацията се съдържат позиции: облагаемо вътреобщностно придобиване - доставчик с ИД по ДДС 19 на сто с ДО 2 229 765, данък 423 655,35; Приспадащ се авансов данък от вътреобщностно придобиване - 423 655,35. Деклариран надвнесен данък код 83: - 94 327,72;

5) Декларация за авансово внасяне на ДДС за второ тримесечие 2022 г. от 29.07.2022 г. Деклариран надвнесен данък код 83: - 94 327,72;

6) И. № [ЕГН]/13.04.2022 г. с предмет Motorola Moto G60 – 1 300 бр., ед. цена 170,00 евро, стойност 221 000,00 евро и инвойс № [ЕГН]/28.04.2022 г. с предмет Motorola Moto G60 - 1500 бр., ед. цена 169,00 евро и Motorola Moto G200 - 500 бр., ед. цена 295,00 евро, обща стойност 401 000,00 евро, издадени от „СТАНТЕК“ ЕООД;

7) Копие на банково извлечение за период 01.04.2022 г. - 12.04.2022 г. за превод на 11.04.2022 г. на сума 181 944,66 евро;

8) Търговска кореспонденция с управителя и данъчния консултант на клиента DELTAPLUS, DE209898725.

РА е отменен с Решение № 1290/11.09.2023 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия за м. 04.2022 г., м. 05.2022 г. и м. 06.2022 г.

За целите на новата ревизия, завършила със сега оспорения РА, с Протокол № P-22002223005535-ППД-001 от 03.11.2023 г. са приобщени всички доказателства, събрани при първата ревизия. От Дирекция ОДОП С. са изискани представените от дружеството документи към жалбата, подадена срещу предходния РА.

В хода на двете ревизионни производства е установено и не е предмет на спор между страните, че доставки на стоки (мобилни телефони) от М. AGRAMSERVIC D.O.O., IRD DISTRIBUCE S.R.O. и SC WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L. ревизираното дружество е третирано като вътреобщностни придобивания по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДС, за което е издало протоколи по чл. 117 от ЗДДС – с протокол № [ЕГН]/05.05.2022 г. ревизираното дружество е декларирано ВОП по invoice фактура № 4049/V1/100 от 05.05.2022 г. от М. AGRAMSERVIC D.O.O. VIN HR77209285118, З., Х., с предмет на доставката мобилни телефони, модел Motorola G60 XT2135-2 PL 6+128 - 450 броя на стойност 68 175,00 евро; с протокол № [ЕГН]/05.05.2022 г. е декларирано ВОП по invoice фактура № FV22007767 от IRD DISTRIBUCE S.R.O. VIN CZ28886917, Прага, Ч., с предмет на доставка мобилни телефони, модел Motorola Moto G200 8+128GB Stellar Biue - 200 броя на стойност 55 000,00 евро и модел Motorola Moto G60 6+128GB Black - 50 броя на стойност 7 500,00 евро; с протокол № [ЕГН]/05.05.2022 г. е декларирано ВОП по invoice фактура № GFZ 349 от 05.05.2022 г. от S.C. WORLD COMM TRADING GFZ SRL VIN R016167421, Б., Румъния, с предмет на доставка телефони модел Moto G60 DS 6+128 GB Grey - 500 броя на стойност 75 000,00 евро и модел Moto G200 5G DS 8+128 GB Biue - 250 броя на стойност 68 750,00 евро. Не е предмет на спор между страните, че същите стоки са били предмет на последваща доставка от „СТАНТЕК“ ЕООД към DELTAPLUS, декларирана от жалбоподателя

като ВОД на стоки по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС. Въз основа на всички документи е установено и не е предмет на спор между страните, че стоките са транспортирани от Х., Ч. и Румъния и са доставени на адрес: HTI SPEDITION UND LOGISTICK GMBH c/o, DELTAPLUS, Lipkin, Graftschaft 10, Munster, Germany, с автомобилен транспорт или куриерска пратка. Констатациите относно издадените от доставчиците фактури, вида, количеството, единична цена и обща стойност на телефоните, спецификации, начин на плащане и начин на транспортиране са отразени подробно на стр. 23 - 24 от РД. По отношение на транспортирането на стоките е установено, че е за сметка на ревизираното лице, във връзка с което са представени фактури, издадени от „ТИЙМ КАРГО ЕМ ДИ“ ЕООД ЕИК[ЕИК], товарителници и писмени потвърждения, подписани от клиента при получаване на стоките. Изяснен е механизмът за организиране на транспортирането на стоките и е установено, че същите се разтоварват в DACHSER Inteligent Logistics - HTI SPEDITION UND LOGISTIK GMBH - логистичен център. Като доказателства за получаване на стоките от клиента са приложени 2 товарителници, съдържащи подпис, име и час на получаване на пратките, както и писмео потвърждение. Тъй като за продадените стоки на DELTAPLUS (получени от доставчиците M. AGRAMSERVIC D.O.O., IRD DISTRIBUCE S.R.O. и SC WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L) е установено, че не са пристигнали на територията на страната, а са получени в Munster, Germany - логистичен център HTI SPEDITION UND LOGISTICK GmbH, е формиран извод, че не е налице транспорт на стоки от територията на Република България до територията на друга държава - членка, в случая Германия, поради което не е доказано извършването на ВОД от „СТАНТЕК“ ЕООД към DELTAPLUS, респективно не са налице предпоставки за приложимост на чл. 53 от ЗДДС. По отношение на ВОП на стоките от доставчиците M. AGRAMSERVIC D.O.O., IRD DISTRIBUCE S.R.O. и SC WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L е прието, че поради липса на транспортиране на стоките от територията на другите държави-членки до територията на страната за доставките не е приложима разпоредбата на чл. 13, ал. 1 от ЗДДС. Посочено е, че тъй като при доставките от гореописаните чуждестранни търговци към българското дружество последното е предоставило на същите своя български регистрационен номер по ЗДДС, за него възниква задължение за начисляване на ДДС за вътреобщностно придобиване с място на изпълнение на територията на страната на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, освен ако не се докаже, че ВОП е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. За удостоверяване на обстоятелството, че ВОП е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, придобиващият по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС следва да разполага с документ, издаден от компетентната администрация на държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, какъвто не е представен от ревизираното лице.

В хода на ревизионното производство, завършило със сега оспорения РА, от дружеството е подадено Уведомление по чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, с което е направено искане да се предприемат действия за промяна задълженията за ДДС на „СТАНТЕК“ ЕООД за данъчни периоди м.04.2022 г. – м.06.2022 г., като се вземат предвид необходимите корекции с оглед некоректното деклариране и документиране и налагащото се в тази връзка анулиране на данъчни документи и издаване на нови съгласно правилата на ЗДДС. Посочено е, че единственото възможно и правилно третиране и документиране на изследваната поредица от доставки, безспорно установена в хода на ревизията, за целите на ДДС е тристранна операция. Предприето е анулиране на издадените протоколи за начисляване на ДДС за ВОП на стоки по реда на чл. 117, ал. 3 от ППЗДДС. Представени са Протоколи № [ЕГН]/04.12.2023 г., № [ЕГН] от 04.12.2023 г. и № [ЕГН]/04.12.2023 г., издадени от „СТАНТЕК“ ЕООД към съответните инвойси от

доставчиците M. AGRAMSERVIC D.O.O., IRD DISTRIBUCE S.R.O. и SC WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L с основание „Анулиран – некоректно ДДС третиране на доставки, установено в хода на ревизия, завършила с Ревизионен акт № 2221422004128-091 -001/23.03.2023 г. и РА № П-22221423061780-003-001 от 28.03.2023 г. за поправка на ревизионен акт“, ДО 0,00 лв., начислен ДДС 0,00 лв. Дата на данъчното събитие: 05.05.2022 г. Протоколите за анулиране са декларирани в дневниците за продажби и покупки на лицето за м.12.2023 г. Ревизираното лице е предприело анулиране на издадената към DELTAPLUS фактура № [ЕГН]/28.04.2022 г., инвойс № [ЕГН]/28.04.2022 г. на стойност 401 000,00 евро, представен е протокол за анулиране на фактура № [ЕГН]/04.12.2023 г., издаден от „СТАНТЕК“ ЕООД, получател DELTAPLUS с основание „Некоректно третиране на доставки, установено в хода на ревизия, завършила с Ревизионен акт № 2221422004128-091-001/23.03.2023 г. и РА № П-22221423061780-003-001 от 28.03.2023 г. за поправка на ревизионен акт, с основание за начисляване на данъка“, като съответно са издадени две нови фактури с различен данъчен режим: за ВОД - фактура/инвойс № [ЕГН]/14.12.2023 г. стойност 99 250,00 евро, с основание за начисляване – чл. 7, ал. 1 от ЗДДС с предмет - Motorola Moto G60 – 500 броя и Motorola Moto G20 – 50 броя и за посредничество при тристранни операции - фактура/инвойс № [ЕГН]/14.12.2023 г. на стойност 301 750,00 евро, с основание за начисляване „чл. 141 2006/112/ЕО с предмет Motorola Moto G60 – 1000 броя и Motorola Moto G20 – 450 броя. Съдържанието на представените документи е подробно описано на стр. 29 - стр. 30 от РД. След анализ на всички документи, подробно описани в РД, ревизиращият екип е формирал заключението, че в настоящия случай не са ангажирани убедителни доказателства, че ВОП на стоките е обложено в държавата членка Германия.

В обобщение на гореописаното органите по приходите, издали РА, са приели, че няма основание процесните доставки на бъдат третирани като тристранни операции, както и, че в случая приложение следва да намери разпоредбата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, по фактурите, издадени от дружествата M. AGRAMSERVIC D.O.O., IRD DISTRIBUCE S.R.O. и SC WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L е налице ВОП, което на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС следва да се третира като такова с място на изпълнение на територията на страната и да се обложи с ДДС 20%, респективно по отношение на декларираните от „СТАНТЕК“ ЕООД ВОП на стоки не възниква право на приспадане на данъчен кредит по общия ред на ЗДДС в размер на 107 719,29 лв. (26 667,74 лв. по доставката от M. AGRAMSERVIC D.O.O., 24 643,46 лв. по доставката от IRD DISTRIBUCE S.R.O. и 56 408,09 лв. по доставката от SC WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L) за данъчен период м. 05.2022 г., в този смисъл корекцията следва да се извърши за данъчен период м.05.2022 г. Прието е, че не е изпълнено условието за тристранна операция, визирано в разпоредбата на чл. 15 от ЗДДС и на т. 2 и т. 4 от ал. 2 на чл. 9 от ППЗДДС за директно транспортиране на стоките от прехвърлителя до придобиващия. Доколкото е установено и не се спори между страните, че стоките са транспортирани от териториите на съответните държави-членки до логистичен център на дружеството SPEDITION UND LOGISTICK GmbH, Munster, Germany, откъдето са изпратени на клиента, т.е. налице е складиране на стоките на територията на Германия, като едва след това същите се предоставят на клиента DELTAPLUS, е прието, че е налице неизпълнение на условието по чл. 15, т. 2 от ЗДДС, съгласно което за третиране на доставките като тристранни е необходимо стоките, предмет на продажба, да се транспортират директно от доставчика до клиента на стоките. Прието е, също така, че е налице неизпълнение на условието, визирано в чл. 15, т. 4 от ЗДДС, по силата на което е необходимо придобиващият да е начислил ДДС в качеството си на получател по доставките, тъй като не е представен документ, издаден от компетентната администрация на държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършен превозът им, удостоверяващ обстоятелството, че доставката е обложена именно в

тази държава-членка. По отношение на представените декларация от сертифициран данъчен консултант на DELTAPLUS, протокол за предоставяне на данни, декларация за авансово внасяне на ДДС, отчетен период - второ тримесечие 2022 г., Коригирана декларация (код 10, стойност 1) и Стойности на предоставените данни в декларация за авансово внасяне на ДДС ревизиращите органи по приходите са приели, че наличната в тях информация не удостоверява какви доставки и от кои доставчици са включени в декларираната за ВОП данъчна основа /ДО/ в размер на 2 229 765,00 и данък 423 655,35, предвид което е формулиран извод, че не е доказано, че в същите се съдържат доставките, документирани от „СТАНТЕК“ ЕООД с обща ДО 622 000,00 евро. Също така е посочено, че декларираните данни от DELTAPLUS се отнасят за ВОП, съответстващо на декларираните ВОД от доставчика, а в случая ревизираното лице претендира, че доставките следва да се третират като тристранни операции, от което следва, че DELTAPLUS е трябвало да декларира получени доставки в качеството на придобиващ по тристранни транзакции. На следващо място е посочено, че посредникът в тристранната операция документира доставката към придобиващия, като издава фактура по чл. 114, ал. 2 от ЗДДС и посочва в нея основание за неначисляване на данъка, което съгласно чл. 114, ал. 3 от ЗДДС е „чл. 141 2006/112/ЕО“. Отбелязано е, че тази разпоредба е от Директива 2006/112/ЕО и с нейното посочване във фактурата се документира, че е извършена доставка от посредник към придобиващ в тристранна операция, за която не е начислен данък от посредника, тъй като данъкът по нея е дължим от придобиващия. Формулирани са изводи, че представеният протокол за анулиране на фактура № [ЕГН]/14.12.2023 г., като вместо нея са издадени две нови фактури, посочени по-горе, не отговаря на изискванията на чл. 116, ал. 1 и ал. 4 от ЗДДС, тъй като не съдържа всички предвидени реквизити - положен е подпис и печат от името на „СТАНТЕК“ ЕООД, но липсва подпис на лице, представител на клиента DELTAPLUS DE209898725. Подписан протокол от логистичен център SPEDITION UND LOGISTICK GmbH, Munster, Germany е представен едва с възражението срещу РД. В този смисъл е формулиран извод, че независимо от претенциите на ревизираното лице, че при процесните доставки е действало в качеството си на посредник в тристранна операция, отразяването на документите в отчетните регистри по ЗДДС в м.май.2022 г. не кореспондира с посоченото.

Издаденият на оспорващото дружество Ревизионен акт (РА) № P-22002223005535-091-001 от 24.04.2024 г. е обжалван по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК в частта, с която на „СТАНТЕК“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 107 719,29 лева по издадени протоколи по чл. 117 от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) за вътреобщностно придобиване (ВОП) на стоки от M. AGRAMSERVIC D.O.O. VIN HR77209285118, S.C.WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L VIN RO16167421 и IRD DISTRIBUCE S.R.O. VIN CZ28886917.

С Решение № 1019 от 25.07.2024 г. Директорът на Дирекция ОДОП С. е потвърдил РА в оспорената част на установения резултат за данъчен период м.05.2022 г., като в останалите части РА не е оспорен и е влязъл в законна сила.

В потвърдителното решение на Директора на Дирекция ОДОП С. е прието, че безспорно в хода на двете ревизионни производства е установено и за това не се спори между страните, че доставки на стоки (мобилни телефони) от M. AGRAMSERVIC D.O.O., IRD DISTRIBUCE S.R.O. и SC WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L ревизираното лице е третирано като вътреобщностни придобивания по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДС, за което е издало протоколи по чл. 117 от ЗДДС. Същите стоки са били предмет на последваща доставка към DELTAPLUS, декларирана от жалбоподателя като ВОД на стоки по смисъла на чл. 7. ал. 1 от ЗДДС. Предвид факта, че процесните стоки не са пристигнали на територията на България, а са транспортрани от Х., Ч. и

Румъния директно до Германия, то е несъмнено, че „СТАНТЕК“ ЕООД е извършило неправилно третиране и документиране на спорните доставки, тъй като не са изпълнени условията за ВОП и ВОД.

Прието е, също така, че в случая „СТАНТЕК“ ЕООД е представило писмено потвърждение от DELTAPLUS, което отговаря на изискванията на чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС.

За да потвърди обжалвания РА, Директорът на Дирекция ОДОП е формулирал изводи, че в чл. 9, ал. 1 от ППЗДДС е регламентирано, че за удостоверяване на изпълнение на обстоятелствата по чл. 62, ал. 3 от ЗДДС лицето, което придобива стоките, следва да разполага с документ, удостоверяващ, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. Този документ се издава от компетентната администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. Доколкото нито в хода на двете ревизии, нито при административното оспорване на издадените РА са ангажирани подобни доказателства, е формулиран извод, че не е доказано визираното в чл. 15, т. 4 от ЗДДС условие за определяне на операцията като тристранна. По отношение на твърдението на ревизирано лице, че германската администрация не предлага услуга за издаване на удостоверение от типа, изискван от чл. 62, ал. 3 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 1, изречение последно от ПЗДДС, е прието в решението, че това твърдение не е подкрепено с писмен документ, съдържащ изричен отказ за издаване на такова удостоверение. Прието е, че в случая следва да намери приложение разпоредбата на чл. 116, ал. 1 от ДОПК, която въвежда специално правило за доказване, съгласно което в случай, че за установяване на задълженията на ревизираното лице е необходимо да се изяснят факти и обстоятелства извън територията на страната, задължение на ревизирания е да представи доказателства за изясняването им. Предвид гореизложеното Директорът на Дирекция ОДОП е приел, че правилно органите по приходите са приели, че на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС в случая е налице ВОП с място на изпълнение на територията на България, като правилно с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по същите протоколи, издадени от дружеството. Когато лицето, което придобива стоките, се е идентифицирало за целите на вътреобщностното придобиване с идентификационния си номер за данъка върху добавената стойност, издаден в страната, и същото не е доказало, че вътреобщностното придобиване е обложено в държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, е налице загуба на данък върху добавената стойност в тази държава членка. Предвид обстоятелството, че в случаите при трансгранични операции, които имат усложнен характер и при които възможностите за осъществяване на фискален контрол на държавите членки и облагането на реалната крайна доставка са затруднени, чл. 62, ал. 2 от ЗДДС има роля на „защитна мрежа“, осигуряваща функционирането на механизма на ДДС, като елиминира възможността крайното потребление на стоката или услугата да не бъде обложена, като при начисляването на данъка при вътреобщностно придобиване на основание на цитираната норма приспадане на данъчен кредит не се следва.

Решението е съобщено на ревизираното лице на 26.07.2024 г. видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път на л. 18 от делото. Жалбата, във връзка с която е образувано настоящото производство, е подадена чрез Директора на Дирекция ОДОП С. до Административен съд София-град на 08.08.2024 г.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът достигна до следните правни изводи: Жалбата е подадена срещу издадения на дружеството ревизионен акт, в потвърдената от Директора на Дирекция ОДОП С. част, от лице с надлежна легитимация, след изчерпване на фазата на административния контрол. Решението е издадено от Директора на Дирекция ОДОП С. и в рамките на преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбата отговаря на изискванията

на чл. 149 от ДОПК и като такава е процесуално допустима за разглеждане по същество.

При така изложената фактическа обстановка съдът формира и своите правни изводи. На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, производството по обжалване на РА не е контролно-отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Оспореният ревизионен акт е валиден, издаден от компетентни органи, след провеждане на ревизионно производство, възложено от оправомощен за това орган по приходите (Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на Директор на ТД на НАП С., Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП С. и Заповед № 13704.12 от 11.09.2023 г.), при спазване на съответните процедурни правила. Ревизионният акт, видно от материалите по административната преписка, е подписан с квалифицирани електронни подписи по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ. Електронният подпис е приравнен на саморъчен съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ. Съгласно чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ правната сила на електронния подпис и на усъвършенствания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис, когато това е уговорено между страните. Удостоверението за електронен подпис е законово признато за еквивалент на саморъчен подпис за лицата, които притежават такова удостоверение. От представените по делото удостоверения е видно, че подписите са положени от съответните лица, в периода на срока на действие на притежаваните от тях удостоверения за електронен подпис. В тази връзка се установява, че оспореният ревизионен акт е подписан с електронен подпис от лицата, посочени като негови издатели, с КЕП и в периода на действие на удостоверението. Процедурата по издаване на РА е съобразена с приложимите за случая процесуални норми на ДОПК и съдът не намира при провеждането ѝ да са извършени процесуални нарушения, засягащи законосъобразността на ревизионния акт. С ревизионния акт са определени допълнителни задължения по ЗДДС за периода и на лицето, на което е възложена ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа изложение на фактическите и правните основания за постановяването му, с извършено позоваване на изготвения ревизионен доклад. Изложение на фактическите основания за установяване на процесните задължения се съдържа в ревизионния доклад, който е неразделна част от РА (чл. 120, ал. 2 от ДОПК), а съгласно константната съдебна практика мотивите на РД, когато са възприети от компетентните органи, се явяват и такива на приключващия ревизионен акт. На задълженото лице е била предоставена достатъчна възможност да представи изисканите му документи и сведения в хода на извършваната му ревизия, същото е било редовно уведомявано както за откриването на ревизионното производство, така и за всички последващи действия на органите по приходите, а също и за исканите от тях доказателства от значение за установяване размера на публичните му задължения. В хода на ревизията органите по приходите са попълнили преписката с необходимите, според тях, доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на оспорващото дружество обстоятелства. Извършените въз основа на тези доказателства фактически констатации и направените правни изводи са предмет на преценка при проверката за материалната законосъобразност на РА, и ще бъдат обсъдени по-долу в настоящото решение. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила в хода на административното производство по издаване и оспорване по административен ред на процесния ревизионен акт.

Принципно по делото няма спор за факти. По приложението на материалния закон съдът намира,

че формираните в оспорения РА изводи, потвърдени и от Директора на Дирекция ОДОП С., са в противоречие както с установените от органите по приходите факти и обстоятелства въз основа на събраните доказателства в хода на ревизионното производство, така и с релевантните нормативни разпоредби и практиката на СЕС и ВАС.

Съгласно чл. 15 от ЗДДС тристранна операция е доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки А, Б и В, за които са налице едновременно следните условия: регистрирано лице в държава членка А (прехвърлител) извършва доставка на стока на лице, регистрирано в държава членка Б (посредник), което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в държава членка В (придобиващ) (т. 1); стоките се транспортират директно от А до В (т. 2); посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В (т. 3); придобиващият начислява ДДС като получател по доставката (т. 4).

Съгласно чл. 17, ал. 3 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на стока от посредник в тристранна операция до придобиващ в тристранна операция е държавата членка, където придобиващият в тристранната операция е регистриран за целите на ДДС. Съгласно чл. 82, ал. 3 от ЗДДС, данъкът е изискуем от придобиващия при тристранна операция, осъществена при условията на чл. 15 от ЗДДС.

При недоказано изпълнение на условията за осъществяване на тристранна операция по силата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС е налице вътреобщностно придобиване (ВОП) с място на изпълнение на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната. Ал. 3 от същия член предвижда, че алинея 2 не се прилага, когато лицето разполага с доказателства, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. Съгласно чл. 62, ал. 4 от ЗДДС ако вътреобщностното придобиване е обложено съгласно ал. 2 и впоследствие лицето докаже, че това вътреобщностно придобиване е обложено и в държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, лицето коригира резултата от прилагането на ал. 2. В реда на изложеното следва да бъде съобразено, че в тежест на доставчика на стоките (в случая - на посредника в тристранната операция) е да докаже, че са изпълнени условията, предвидени в разпоредбите на Общностното право и съответното национално законодателство, за да се гарантира правилното и ясно прилагане на съответните разпоредби за освобождаване от задължението за начисляване и да се предотврати всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба. Съдът на Европейските общности приема, че при особени случаи, при които има основателни причини да се предполага, че в държавата членка по местоназначение може да не бъде платен ДДС за вътреобщностното придобиване, което съответства на посочената доставка, държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките, по принцип е длъжна да не допуска освобождаване в полза на доставчика на стоките и да го задължи впоследствие да внесе данъка, за да се избегне опасността сделката да остане изцяло необложена.

Същевременно нормата на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС предвижда, че независимо от ал. 2, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, когато са налице едновременно следните условия: посредникът в тристранна операция придобива стоките под идентификационния си номер по чл. 94, ал. 2 (т. 1); лицето по т. 1 осъществява последваща доставка на стоките до придобиващия в тристранната операция (т. 2); лицето по т. 1 издаде фактура за доставката по т. 2, отговаряща на изискванията на чл. 114, в която посочи, че е посредник в тристранната операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия в тристранната операция (т. 3); лицето по т. 1 декларира доставката по т.

2 във VIES-декларацията за съответния данъчен период (т. 4). Съгласно чл. 62, ал. 6 от ЗДДС документите, удостоверяващи обстоятелствата по ал. 3, 4 и 5, и редът за извършване на корекцията по ал. 4 се определят с правилника за прилагане на закона. Документите, удостоверяващи тези обстоятелства са уредени в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС във връзка с чл. 62, ал. 6 от ЗДДС. Съгласно чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС за доказване на обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 от закона посредникът в тристранна операция следва да разполага със следните документи: фактура, издадена от прехвърлителя в тристранната операция, в която е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника (т. 1); фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1, издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата членка, където стоките пристигат (т. 2); VIES-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която е издадена фактурата по т. 2 (т. 3); писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и дължостното му качество, име на лицето, получило стоките, и дължостното му качество, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница (т. 4).

Съгласно чл. 9, ал. 3 от ППЗДДС в случай че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2 до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от закона би станал изискуем, се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника.

Обсъдените разпордби на чл. 62 точно транспонират правилата на чл. 40 - чл. 42 от Директивата за ДДС, намиращи се в глава Втора със заглавие „Място на вътреобщностно придобиване на стоки“ (Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 Ноември 2006 г. относно общата система на данък добавената стойност (нарича по-долу само Директива 2006/112/ЕО)). Член 62, ал. 1 от ЗДДС възпроизвежда правилото на чл. 40 от Директивата. Чл. 41 от Директива 2006/112/ЕО въвежда правилото, че мястото на ВОП на стоките се счита, че се намира на територията на държавата - членка, която е издала данъчния идентификационен номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило придобиването, освен ако това лице не установи, че ДДС е бил приложен в съответствие с чл. 40 (чл. 62, ал. 2 от ЗДДС).

Изключение от посоченото правило е формулирано в чл. 42 от Директива 2006/112/ЕО, съобразно която член 41, алинея първа не се прилага и ДДС се счита за приложен за вътреобщностното придобиване на стоки в съответствие с член 40, когато са изпълнени следните условия: лицето, придобиващо стоките, установи, че е извършило вътреобщностно придобиване за целите на последваща доставка на територията на държавата-членка, идентифицирана в съответствие с член 40, за която лицето, за което е извършена доставката, е определено в съответствие с член 197 като платеща на ДДС („а“); лицето, придобиващо стоките, е удовлетворило задълженията, изложени в член 265 по отношение на представянето на извлечение за рекапитулация („б“). Разпоредбата на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС точно транспонира чл. 42 от Директива 2006/112 ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Съгласно чл. 141 от Директива 2006/112/ЕО всяка държава-членка взема специални мерки, за да гарантира, че ДДС не се начислява върху вътреобщностните придобивания на стоки на нейна територия, извършени в съответствие с член 40, когато са изпълнени следните условия: а)

придобиването на стоките се извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в съответната държава-членка, а е идентифицирано за целите на ДДС в друга държава-членка; б) придобиването на стоките се извършва за целите на последващата доставка на тези стоки в съответната държава-членка от данъчнозадълженото лице, посочено в буква а); в) стоките, придобити по този начин от данъчнозадълженото лице, посочено в буква а), се изпращат или превозват директно от държава-членка, различна от тази, в която е идентифицирано за целите на ДДС, до лицето, за което то трябва да извърши последващата доставка; г) лицето, до което се извършва последващата доставка, е друго данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което е идентифицирано за целите на ДДС в съответната държава-членка; д) лицето, посочено в буква г), е определено в съответствие с член 197 като платец на дължимия ДДС върху доставката, извършена от данъчнозадълженото лице, което не е установено в държавата-членка, в която се дължи данъка. От своя страна, чл. 197 от Директива 2006/112/ЕО определя, че ДДС се дължи от лицето, на което се доставят стоките, когато са изпълнени следните условия: а) облагаемата сделка е доставка на стоки, извършена в съответствие с условията, предвидени в член 141; б) лицето, на което се доставят стоките, е друго данъчнозадължено лице, или данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС в държавата-членка, в която се извършва доставката; в) фактурата, издадена от данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата-членка на лицето, на което са доставени стоките, се изготвя в съответствие с членове 220—236. В обобщение чл. 141 от Директива 2006/112/ЕО въвежда мярка за опростяване на облагането на сделките, в които участват три данъчнозадължени лица, идентифицирани за целите на ДДС в три различни държави членки. В този конкретен случай на вътреобщностните придобивания, обикновено обозначавани с термина „тристранни операции“, дадена стока се доставя от данъчнозадължено лице А, идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 1, на данъчнозадължено лице Б, идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 2, което, на свой ред, доставя същата стока на данъчнозадължено лице В, идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 3, като стоката директно се изпраща или превозва от държава членка 1 в държава членка 3. При това общностният законодател не борави с термина „тристранни операции“, като в случая първата група доставки (между „прехвърлителя“ и „посредника“, съобразно терминологията на ЗДДС) ще попадне в приложното поле на чл. 138, пар. 1 от Директива 2006/112/ЕО, на която вътреобщностна доставка ще отговаря вътреобщностно придобиване (осъществено от т. нар. посредник), така, както същото е определено в чл. 20 от Директива 2006/112/ЕО, чието място на изпълнение в общата хипотеза е там, където завършва изпращането или превозът на стоките до лицето, което ги придобива (чл. 40 от Директива 2006/112/ЕО). В общата хипотеза на осъществено ВОП, в случаите, в които придобиващото лице не е идентифицирано за целите на ДДС в държавата-членка, където завършва изпращането или превозът на стоките, чл. 41 от Директива 2006/112/ЕО въвежда правилото, че мястото на ВОП на стоките се счита, че се намира на територията на държавата - членка, която е издала данъчния идентификационен номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило придобиването, освен ако това лице не установи, че ДДС е бил приложен в съответствие с чл. 40. Разоредбата на чл. 141 от Директивата се отнася за освобождаване на ВОП на стоки на територията на държава – членка, извършени в съответствие с чл. 40 от Директивата. Преследваната цел е данъчнозадължено лице Б да бъде освободено от ДДС за извършеното от него вътреобщностно придобиване в държавата членка по мястото, в което пристига стоката, и, следователно, за него да отпадне задължението за идентифициране за целите на ДДС в тази държава членка, като последващото облагане на доставката трябва да бъде понесено в същата държава членка от данъчнозадължено лице В. Цитираната разпоредба

задължава всяка страна членка да предприеме специфични мерки с цел да не се начислява ДДС върху вътреобщностното придобиване на стоки на нейна територия при тристранна операция. Задължение да начисли ДДС по тази доставка ще има регистрираното за целите на ДДС лице в държавата на клиента като получател в тристранна операция. Ако изброените условия са налице, българският посредник се освобождава от облагане на ВОП, тъй като данъкът ще се дължи от придобиващия. По този начин данъчната тежест се прехвърля в държавата членка на крайното потребление. Целта на чл. 141 от Директивата ДДС е да се избегне междинният оператор в поредица от операции, както е определено в посочения член, да трябва да отговаря на условия за идентифициране и деклариране в държавата членка, в която пристигат стоките (т. 41 от решението на СЕС по дело C-580/16). Материалноправната предпоставка, която следва да е налице, за да се приеме, че мястото на вътреобщностното придобиване на стоки е мястото, където завършва изпращането или превозът на стоките за лицето, което ги придобива, е да е доказано осъществяването на вътреобщностно придобиване за целите на последваща доставка на територията на държавата-членка, за която получателят, е определен като платеща на ДДС. Според решението на СЕС от 19 април 2018 г. по дело C-580/16, Firma Hans Böhler KG, т. 46 съгласно член 42, буква а) от Директивата за ДДС междинното придобиващо лице трябва да докаже, че е придобило стоките за целите на последваща доставка на територията на държавата членка, определена в съответствие с член 40 от Директивата за ДДС, за която получателят на доставката е определен като платеща на ДДС в съответствие с член 197 от посочената директива. В т. 49 и т. 50 от същото решение СЕС приема, че това материално правно условие подлежи на доказване и не е формално за разлика от условието по член 42, буква б). Доколкото в директивата ДДС липсват конкретни разпоредби относно доказателствата, които данъчно задължените лица следва да представят, за да се ползват от освобождаване от ДДС, в правомощията на държавите членки в съответствие с чл. 131 от нея е да регламентират в националните законодателства документите, необходими за доказване осъществяването на ВОД и ВОП. Принципът на правна сигурност, следствие на който е принципът на защита на оправданите правни очаквания, изисква правните норми да бъдат ясни, от една страна, и от друга – прилагането им да е предвидимо (т. 27 и т. 28 от решение на СЕС от 9 октомври 2014 г. по дело C-492/13, "Т.", т. 49 от решение на СЕС от 27 септември 2007 г. по дело C-409/04, Teleos).

При така изложеното, на първо място, се обосновава извод, че, за да е налице тристранна операция, следва да са налице кумулативно и четирите предпоставки по чл. 15 от ЗДДС. При липса на някоя от тези предпоставки извършените сделки не могат да бъдат определени като „тристранни“ и тогава следва да бъде преценено налице ли е вътрешнообщностно придобиване по смисъла на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС въз основа на документите по чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, следва да се изследват предпоставките на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС, т.е. налице ли е ВОП по смисъла на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС (В този смисъл Решение № 7273 от 12.06.2024 г. на ВАС по адм. д. № 1410/2024 г., Решение № 1655 от 20.02.2025 г. на ВАС по адм. д. № 8135/2024 г., Решение № 9176 от 6.10.2025 г. на ВАС по адм. д. № 6126/2025 г. и др.). В случай, че по отношение на доставката са налице предпоставките на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС и съответно посредникът разполага с документите по чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, данъкът е дължим в държавата членка където стоките пристигат или завършва превозът им, съответно посредникът не дължи ДДС за извършените доставки. До хипотеза на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС се стига само когато лицето не разполага с изискуемите се документи, посочени в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС. За да се установи мястото на изпълнението на ВОП по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС посредникът в тристранната операция следва да разполага с изчерпателно изброени в чл. 9, ал. 2, т. 1 – т. 4 документи. Сред тях, освен фактури и VIES-декларация за съответния данъчен период, е

предвидено и писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно 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, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница.

В конкретния случай не е предмет на спор между страните, че е налице пълно съответствие между закупени и продадени стоки от „СТАНТЕК“ ЕООД в рамките на разглежданите операции. От данните по делото се установява и не е предмет на спор между страните, че „СТАНТЕК“ ЕООД, дружество, регистрирано по ЗДДС в Република България, е придобило стоки (мобилни телефони) от M. AGRAMSERVIC D.O.O., IRD DISTRIBUCE S.R.O. и S.C. WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L, дружества, регистрирани по ЗДДС в съответните държави - членки X., Ч. и Румъния. Същите стоки са били предмет на последваща доставка от „СТАНТЕК“ ЕООД към DELTAPLUS, Германия, М., дружество, регистрирано по ЗДДС в Германия. Констатирано е, че стоките не са пристигнали на територията на България, а са транспортирани директно от X., Ч. и Румъния до Германия. Не е предмет на спор между страните, че процесните стоки (мобилни телефони) са доставени в М., Германия и са разтоварени в логистичен център „HTI Spedition and Logistisk GmbH“. Подробно в РД е описан механизмът на извършените доставки, транспортните документи, извършените плащания от страните в спорните операции.

В конкретния случай органите по приходите са приели, че отсъстват две от условията по чл. 15 – това по т. 2 – стоките се транспортират директно от А до В и това по т. 4 – придобиващият начислява ДДС като получател на доставката. В потвърдителното решение на Директора на Дирекция ОДОП С. е прието отсъствие на условието по т. 4 – придобиващият начислява ДДС като получател по доставката, прието е, че от ревизираното лице не са ангажирани доказателства, че ВОП е обложено в държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършен превозът им, като изрично се посочва, че ревизираното лице е представило писмено потвърждение, което отговаря на изискванията на чл. 9, ал. 2, т. 4 от ЗДДС.

Изводите на органите по приходите относно отсъствие на условието по чл. 15, т. 2 от ЗДДС са обосновани с констатации, че в хода на ревизията е установено, че стоките са транспортирани до логистичен център на дружеството SPEDITION UND LOGISTICK GmbH, Munster, Germany, откъдето са изпратени на клиента, във връзка с което е направен извод, че е налице складиране на стоките на територията на Германия, като едва след това същите се предоставят на клиента DELTAPLUS. Настоящата инстанция намира, че в конкретния случай, предвид събраните в производството доказателства и установените обстоятелства, не може да бъде споделено разбирането на органите по приходите в РА, че не е доказано обстоятелството по чл. 15, т. 2 от ЗДДС и получаването на стоките в логистичен склад изключва понятието „директно“ по смисъла на чл. 15, т. 2 от ЗДДС. Действително в редица решения в практиката на ВАС се приема, че при доставка до логистичен склад е налице отсъствие на директно транспортиране на стоката от А до В /прехвърлител – придобиващ/, което, от своя страна, изключва наличието на „тристранна операция“ по смисъла на чл. 15 от ЗДДС. В посочените случаи, обаче, е установено, че стоките се получават от името и за сметка на изпращача (посредника), съответно се доставят на получателя след изпълнение на определени изисквания, налице е съхраняване на стоките за нуждите на посредника, предмет на доставките, до изпълнението на определени изисквания от получателя, т. е. налице са стоки, контролирани от посредника на територията на съответната държава-членка на получателя по изследваната операция, което не се установява в конкретния случай. Механизмът, по който са извършени сделките в процесните операции се потвърждава по

категоричен начин от събраните по делото писмени доказателства. От приложените документи е видно, че превозът започва от съответните държави-членки и приключва в държавата на получателя Германия, където стоките се приемат от упълномощен представител на получателя. По отношение на процесните операции безспорно е установено, че стоките се получават в процесния склад от името и за сметка и от упълномощен представител на получателя по доставките DELTAPLUS, стоките се доставят на посочения от получателя по доставката адрес, т.е. налице е пряко получаване на процесните стоки в склад, управляван за получателя по доставката. Съдът намира, че в конкретния случай безспорно се установява предаване на стоките от спедиторските и транспортните фирми на дружеството, посочено във фактурата като получател, което доказва прехвърлянето на стоките на дружеството – получател по изследваните операции. От момента на предаването на стоките и получаването им от упълномощен представител на получателя по доставката в посочения от същия склад за доставка, от негово име и за негова сметка, фактическата власт върху стоките следва да се счита за предадена получателю. Правоотношенията между получателя по доставката и мястото на доставка, както и последващите действия на получателя с получените стоки не следва да намира отражение и са ирелевантни в конкретния случай относно изследваната доставка между „СТАНТЕК“ ЕООД и DELTAPLUS. Не е налице спор относно реалността на извършените доставки и не се констатира несъответствия при транспортирането, условията на доставка, прехвърляне собствеността върху стоките на крайния получател и извършеното плащане. Поради това съдът намира, че неправилно е прието от органите по приходите, че не е налице условието, визирано в разпоредбата на чл. 15, т. 2 от ЗДДС, а именно стоките да се транспортират директно от А до В. Не е налице прекъсване на веригата по доставката между А и В (прехвърлител и придобиващ) по смисъла на възприетото в съдебната практика, в този смисъл е налице „директно“ доставяне на стоките по смисъла на чл. 15, т. 2 от ЗДДС. Именно тази директност на транспортирането и получаването на стоката от прехвърлител на придобиващ е в смисъл на понятието „тристранни операции“ и целящата да освободи посредника от задължението той да начисли данъка. Следва да се има предвид, че в решението на Директора на Дирекция ОДОП е посочено, че дружеството притежава документ, който съдържа характеристиките на документ по чл. 9, ал. 2, т. 4 от ЗДДС, както бе посочено и по-горе.

Като допълнителни аргументи за отсъствие на тристранни операции е посочено липсата на доказателства за изпълнение на условието по чл. 15, т. 4 от ЗДДС – а именно, че в хода на ревизията не е установено придобиващият да е начислил данъка, което е кумулативно условие по чл. 15, т. 4 от ЗДДС. Отсъствието на предпоставката по чл. 15, т. 4 от ЗДДС във връзка с текста на чл. 62, ал. 3 от ЗДДС („алинея 2 не се прилага, когато лицето разполага с доказателства, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им.“) се разглежда при обвързка с чл. 9, ал. 1 от ППЗДДС, съгласно която за доказване на обстоятелствата по чл. 62, ал. 3 от закона, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, придобиващият по чл. 62, ал. 2 от закона следва да разполага с документ, удостоверяващ, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в тази държава членка. Този документ се издава от компетентната администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В конкретния случай съдът намира за неоснователни доводите в жалбата за приложението на разпоредбата на т. 4 от чл. 15 от ЗДДС. Не могат да бъдат споделени оплакванията на оспорващото дружество за допуснато нарушение на закона, изразяващо се в това, че в противоречие на принципите на неутралитет, пропорционалност и правна сигурност, от задълженото лице са изискани доказателства относно

начисляване на данъка от получателите по тристранните операции. Съдът намира, че от представените в производството доказателства безспорно се установява, че ревизираното лице не е представило доказателства, че процесните доставки (ВОП) са обложени в държавите-членки на получаване на стоките. Правилни са изводите на органите по приходите, че от представените от оспорващото дружество документи, посочени подробно по-горе, не се установява, че процесните ВОП с получател DELTAPLUS са обложени в държава-членка на получаване на стоките. Изводите от неблагоприятното обстоятелство са изразени в множество решения на ВАС, от което разбиране няма повод за отклонение. Примерно в Решение № 5826/2022 г. по адм.д. № 9671/2021 г. на ВАС е посочено „За да е налице тристранна операция по смисъла на чл. 15 ЗДДС следва доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки, да отговаря на кумулативно зададените в цитираната разпоредба критерии. В настоящия случай правилно съдът е констатирал неизпълнение на изискването на чл. 15, т. 4 ЗДДС, а именно придобиващият да начисли ДДС като получател по доставката... поради недоказани осъществени тристранни операции по чл. 15 ЗДДС доколкото не са налице доказателства по чл. 9, ал. 2, т. 4 ППЗДДС и недоказано, че стоките са обложени с ДДС в държавите-членки посочени като получатели по доставките в процесните фактури или където е завършил превозът им, то съгласно чл. 62, ал. 2 ЗДДС мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, за което по силата на чл. 9, ал. 3 от ЗДДС данъкът става изискуем от посредника“; в Решение № 6407/2023 г. по адм.д. № 11732/2022 г. на ВАС е посочено „Както чл. 62, ал. 3 ЗДДС и чл. 9, ал. 1 ППЗДДС, така и чл. 41, § 1 Директива 2006/112/ЕО регламентират, че лицето, което придобива стоките в хипотезата на ал. 2, следва да докаже, че ДДС във връзка с придобиването е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В същия смисъл е и приетото от СЕС в решението от 22 април 2010 г. по съединени дела C-536/08 и C-539/08, X, Facet, в т. 37: „Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета от 7 октомври 2003 година относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност не е приет с цел да се създаде система за обмен на информация между данъчните администрации на държавите членки, позволяваща им да установяват дали вътреобщностните придобивания са били в действителност обложени с ДДС в държавата членка на пристигане на пратката или на транспорта, в случай че самото данъчнозадължено лице не е в състояние да предостави необходимите за тази цел доказателства /както и решение от 27 септември 2007 г. по дело Twoh International, C-184/05"/... поради недоказани осъществени тристранни операции по чл. 15 ЗДДС, доколкото не са налице доказателства по чл. 9, ал. 2, т. 4 ППЗДДС и неустановеност стоките да са обложени с ДДС в държавите-членки, посочени като получатели по доставките в процесните фактури или където е завършил превозът им, то съгласно чл. 62, ал. 2 ЗДДС мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, за което по силата на чл. 9, ал. 3 ЗДДС данъкът става изискуем от посредника.“; в Решение № 2212/2024 г. по адм. д. № 9282/2023 г. на ВАС е посочено „Според решаващата инстанция не е изпълнено и условието на чл. 15, т. 4 от ЗДДС, тъй като не е установено придобиващият да е декларирал ВОП, съответно не е начислил и внесъл ДДС. Установявайки, че не е налице тристранна операция, съдът е възприел констатациите на приходните органи относно приложимост на чл. 62, ал. 2 ЗДДС. Изложени са аргументи, че в процесния случай не намира приложение чл. 62, ал. 3 ЗДДС, тъй като не са ангажирани доказателства, че ВОП е обложен в държавата на пристигане... правилни са изводите на съда, че не се доказва тристранна операция, поради което са налице предпоставките за прилагане на чл. 9, ал. 3 от ППЗДДС и данъкът е изискуем от посредника на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС с място а изпълнение територията на страната. „; в Решение № 12253/2023 г. на ВАС по адм.д. № 5815/2023 г. на ВАС е посочено „Не е било изпълнено

условието по чл. 15, т. 4 ЗДДС, тъй като не е установено придобиващите да са декларирали вътреобщностно придобиване, съответно начислили и внесли ДДС.“ В този смисъл съдът намира, че правилно е възприето от органите по приходите в конкретния случай, че както чл. 62, ал. 3 от ЗДДС и чл. 9, ал. 1 от ППЗДДС, така и чл. 41, § 1 Директива 2006/112/ЕО регламентират, че лицето, което придобива стоките в хипотезата на ал. 2, следва да докаже, че ДДС във връзка с придобиването е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В същия смисъл е и приетото от СЕС в решението от 22 април 2010 г. по съединени дела C-536/08 и C-539/08, X, Facet, в т. 37: "Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета от 7 октомври 2003 година относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност не е приет с цел да се създаде система за обмен на информация между данъчните администрации на държавите членки, позволяваща им да установяват дали вътреобщностните придобивания са били в действителност обложени с ДДС в държавата членка на пристигане на пратката или на транспорта, в случай че самото данъчнозадължено лице не е в състояние да предостави необходимите за тази цел доказателства (както и решение от 27 септември 2007 г. по дело Twoh International, C-184/05"/"). Т.е. по отношение изискванията на нормата на чл. 15 от ЗДДС за т. 4 (придобиващият начислява ДДС като получател по доставката) правилно приходните органи приемат, че конкретното изискване не е изпълнено. Доказателства за изпълнението му не са представени от оспорващото дружество и в хода на съдебното производство.

В този смисъл, при безспорно установено по делото отсъствие на условието по чл. 15, т. 4 от ЗДДС следва да бъде преценено дали е вътрешнообщностно придобиване по смисъла на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС въз основа на документите по чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС. В този смисъл, както бе посочено и по-горе, е налице непротиворечива и последователна практика на ВАС, примерно Решение № 7273 от 12.06.2024 г. на ВАС по адм. д. № 1410/2024 г., Решение № 1655 от 20.02.2025 г. на ВАС по адм. д. № 8135/2024 г., Решение № 9176 от 6.10.2025 г. на ВАС по адм. д. № 6126/2025 г. и др.). Подобна преценка не е извършена от органите по приходите и от решаващия орган. В конкретния случай съдът намира, че оспорващото дружество разполага с всички изискуеми от разпоредбата на чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС документи, с които по безспорен начин се установяват условията на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС, в този смисъл по отношение на изследваните операции следва да намери приложение изключението на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС, съгласно която разпоредба независимо от ал. 2, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, когато са налице едновременно посочените в същия член условия. Както бе посочено и по-горе, съгласно чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС за доказване на обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 от закона посредникът в тристранна операция следва да разполага със следните документи: фактура, издадена от прехвърлителя в тристранната операция, в която е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника (т. 1); фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1, издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата членка, където стоките пристигат (т. 2); VIES-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която е издадена фактурата по т. 2 (т. 3); писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно 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, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница (т. 4). В ал. 3 на

чл. 9 е закрепена законова фикция, която влиза в действие, в случай, че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2 до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от закона би станал изискуем. В този случай се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника.

По делото не е спорно между страните, че оспорващото дружество разполага с документи по чл. 9, ал. 2, т. 1 от ППЗДДС, а именно - фактури, издадени от прехвърлителите в тристранната операция, в които е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника. От доставчиците на „СТАНТЕК“ ЕООД са издадени съответните фактури във връзка със спорните операции, а именно - инвойс фактура № 4049/V/100 от 05.05.2022 г. от M. AGRAMSERVIC D.O.O. VIN HR77209285118, З., Х., с предмет на доставката мобилни телефони, модел Motorola G60 XT2135-2 PL 6+128 - 450 броя с единична цена 151,50 евро на стойност общо 68 175,00 евро; инвойс фактура № FV22007767 от IRD DISTRIBUCE S.R.O. VIN CZ28886917, Прага, Ч., с предмет на доставка мобилни телефони, модел Motorola Moto G200 8+128GB Stellar Blue - 200 броя с единична цена 275 евро на стойност общо 55 000,00 евро и модел Motorola Moto G60 6+128GB Black - 50 броя с единична цена 150 евро на стойност общо 7 500,00 евро; инвойс фактура № GFZ 349 от 05.05.2022 г. от S.C. WORLD COMM TRADING GFZ SRL VIN R016167421, Б., Румъния, с предмет на доставка телефони модел Moto G60 DS 6+128 GB Grey - 500 броя с единична цена 150 евро на стойност общо 75 000,00 евро и модел Moto G200 5G DS 8+128 GB Blue - 250 броя с единична цена 275 евро на стойност общо 68 750,00 евро.

По делото не е спорно между страните, че транспортът на стоките до придобиващото лице (клиент) е осъществен; че стоките са пристигнали на територията на съответната държава членка, в която е установено придобиващото лице (клиент) – подробно на стр. 23 – стр. 24 от РД са описани начина на транспортиране на процесните стоки и документите, представени в хода на ревизионното производство във връзка с транспорта на стоките. Не е спорно, че на жалбоподателя е направено плащане по доставките от страна на придобиващото лице (клиент); както и че доставките са надлежно осчетоводени от страна на жалбоподателя. В този смисъл са и изводите на вещото лице в приетите по делото заключения по назначената основна и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза. Вещото лице е посочило, че счетоводството на „СТАНТЕК“ ЕООД през ревизионния период е водено редовно и съгласно нормативните изисквания, не се установяват нарушения, поставящи под съмнение формалната редовност на отчетността.

В действителност при деклариране на процесните операции оспорващото дружество е отразило получените от M. AGRAMSERVIC D.O.O., IRD DISTRIBUCE S.R.O. и SC WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L доставки като ВОП, а не като тристранни операции. Не е предмет на спор, че дружеството е издало протоколи по чл. 117 от ЗДДС - № [ЕГН]/05.05.2022 г., № [ЕГН]/05.05.2022 г. и № [ЕГН]/05.05.2022 г. във връзка с получените доставки от горепосочените доставчици, с които е начислен ДДС във връзка с получените доставки, дружеството е самоначислило ДДС и е упражнило право на приспадане на данъчен кредит за сумата на същия данък, документирало е и е деклариало в СД и VIES декларацията си реализираната доставка на стоките към DELTAPLUS като ВОД, като е приложило нулева ставка на ДДС, но това е установено в хода на ревизионното производство, като в съответствие с чл. 126, ал. 3, т. 2 ЗДДС „СТАНТЕК“ ЕООД е уведомило приходната агенция, че се касае за неправилно третиране на доставките и допуснатата грешка. В хода на ревизионното производство оспорващото дружество е подало Уведомление по чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС за предприемане на действия за корекция на

неправилно отразените документи, тъй като грешката е установена след изтичане на срока за подаване на съответната справка-декларация. Към уведомлението са приложени доказателства. Представени са Протоколи № [ЕГН]/04.12.2023 г., № [ЕГН] от 04.12.2023 г. и № [ЕГН]/04.12.2023 г., издадени от „СТАНТЕК“ ЕООД към съответните инвойси от доставчиците M. AGRAMSERVIC D.O.O., IRD DISTRIBUCE S.R.O. и SC WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L с основание „Анулиран – некоректно ДДС третиране на доставки, установено в хода на ревизия, завършила с Ревизионен акт № 2221422004128-091 -001/23.03.2023 г. и РА № П-22221423061780-003-001 от 28.03.2023 г. за поправка на ревизионен акт“, ДО 0,00 лв., начислен ДДС 0,00 лв. Дата на данъчното събитие: 05.05.2022 г. В допълнителното заключение на вещото лице същото е формулирало извод, че и първоначалните протоколи, и анулиращите такива са редовни от външна страна документи по смисъла на ЗСч и ЗДДС, не са установени документални и формални пропуски, анулиращите протоколи съдържат ясно посочено основание и съответствие с първоначалните. Всички реквизити са спазени и документите подлежат на проследимост в счетоводството и регистрите. Към уведомлението е представен протокол № [ЕГН]/04.12.2023 г. за анулиране на фактура № [ЕГН]/инвойс № [ЕГН] от 28.04.2022 г., издаден от „СТАНТЕК“ ЕООД, с получател DELTAPLUS с основание „Некоректно третиране на доставки, установено в хода на ревизия, завършила с Ревизионен акт № 2221422004128-091-001/23.03.2023 г. и РА № П-22221423061780-003-001 от 28.03.2023 г. за поправка на ревизионен акт, с основание за начисляване на данъка“, като съответно са издадени две нови фактури с различен данъчен режим: за ВОД - фактура/инвойс № [ЕГН]/14.12.2023 г. стойност 99 250,00 евро, с основание за начисляване – чл. 7, ал. 1 от ЗДДС с предмет - Motorola Moto G60 – 500 броя и Motorola Moto G20 – 50 броя и за посредничество при тристранни операции - фактура/инвойс № [ЕГН]/14.12.2023 г. на стойност 301 750,00 евро, с основание за начисляване „чл. 141 2006/112/ЕО с предмет Motorola Moto G60 – 1000 броя и Motorola Moto G20 – 450 броя. Съдът намира, че представеният по делото протокол за анулиране на фактура (протокол № [ЕГН]/04.12.2023 г. – л. 66 от делото) отговаря на изискванията на чл. 116, ал. 1 и ал. 4 от ЗДДС. Съгласно чл. 116, ал. 1 от ЗДДС поправки и добавки във фактурите и известията към тях не се разрешават. Погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови. Ал. 4 на същия член предвижда, че когато погрешно съставени документи или поправени документи са отразени в отчетните регистри на доставчика или получателя, за анулирането се съставя и протокол - за всяка от страните, който съдържа: 1. основанието за анулирането; 2. номера и датата на документа, който се анулира; 3. номера и датата на издадения нов документ; 4. подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните. Независимо, че в РА формално е посочено, че представеният протокол не отговаря на изискванията на чл. 116, ал. 1 и ал. 4 от ЗДДС, тъй като не съдържа подпис и печат на клиента DELTAPLUS, в същия РА (стр. 6 от РА), непосредствено след тези констатации изрично е посочено, че подписан протокол от представител на клиента е представен с възражението срещу РД (л. 66 от делото), поради което съдът приема, че изводите на органите по приходите в този смисъл се опровергават от представените от ревизираното лице доказателства. В този смисъл следва да се приеме, че оспорващото дружество разполага с документ по чл. 9, ал. 2, т. 2 от ППЗДДС, а именно фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1, издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата членка, където стоките пристигат. Налице е фактура, издадена от жалбоподателя към придобиващото лице (клиент), в която фактура се съдържа запис „141/2006/112/ЕО“ съобразно изискването на чл. 114, ал. 3 ЗДДС. Не е налице спор между страните, че на жалбоподателя е направено плащане по доставките от страна на придобиващото лице (клиент) и доставките са надлежно осчетоводени от страна на

жалбоподателя.

Относно чл. 9, ал. 2, т. 3 от ЗДДС оспорващото дружество надлежно е уведомило органите по приходите за предприемане на съответните действия за корекция на декларираните данни през процесния данъчен период, поради което следва да се приеме, че е налице посоченото условие.

Не се оспорва и обстоятелството, че „СТАНТЕК“ ЕООД разполага с документ по чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС, а именно писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно 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, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница. Изрично в потвърдителното решение на Директора на Дирекция ОДОП С. е посочено, че дружеството “е представило писмено потвърждение от DELTAPLUS, което отговаря на изискванията на чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС“. По делото е представена търговска декларация относно удостоверяване на влизането на стоки от вътреобщностна доставка в друга държава-членка на ЕС от 13.05.2022 г. (л. 65 от делото и приложение № 8 от делото), с легализиран превод на български език, с която DELTAPLUS потвърждава получаването на следните стоки с вътреобщностна доставка, номер на фактурата [ЕГН], дата на издаване на фактурата 28.04.2022 г., стойност на фактурата 401 000 евро, стоката е доставена/получена на посочен от Клиента адрес, номер за проследяване 60292170/26.04.2022 г., артикул, посочен във фактурата MOTOROLA G60 XT2135-2 6/128, 1 500 броя, МОТО G 200 – 500 броя. Купувачът събра данъчните си задължения, свързани с този бизнес. Стоките са получени на 13.05.2022 г. в Германия, М. Търговската декларация е подписана от упълномощен представител на получателя DELTAPLUS и с печат на същото дружество. Т.е., както е приел и Директорът на Дирекция ОДОП С. в потвърдителното решение, представената търговска декларация изпълва съдържанието на писмено потвърждение от DELTAPLUS, което отговаря на изискванията на чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС.

При тези данни по делото следва извод, че по отношение на спорните операции са изпълнени предпоставките, визириани в чл. 62, ал. 5 от ЗДДС и същите са придружени с указаните в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС документи. В този смисъл, доколкото изброените условия са налице, българският посредник се освобождава от облагане на ВОП, тъй като данъкът ще се дължи от придобиващия и по този начин данъчната тежест се прехвърля в държавата членка на крайното потребление (съгласно чл. 62, ал. 5 от ЗДДС мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им). Във връзка с горното съдът намира, че неоснователно и незаконосъобразно органите по приходите не са предприели действия за извършване на корекция на декларираните от дружеството резултати за данъчен период м.05.2022 г. в съответствие с подаденото от дружеството уведомление и представените към същото документи, в който именно период следва да бъде извършена процесната корекция. Включването на новоиздадените протоколи в дневниците за покупки и продажби в следващ данъчен период не променя правилното определяне на задълженията на оспорващото дружество в процесния данъчен период м.05.2022 г. В случай на извършена корекция в съответствие с установеното по-горе, доколкото процесните ВОП не се считат за ВОП с място на изпълнение на територията на страната, за дружеството не възниква задължение за начисляване на ДДС, не е налице и право на приспадане, в този смисъл декларираният от дружеството данъчен резултат за период 05.2022 г. (с начислен ДДС и ползван ДДС в същия размер) не следва да се измени, поради което съдът приема, че не е налице основание за изменение с РА на декларирания от дружеството резултат за данъчен период 05.2022 г. – ДДС за внасяне в размер на 40 899,38 лева,

който съответно подлежи на приспадане от декларирания ДДС за възстановяване за данъчен период м.04.2022 г. Съдът не кредитира заключението на вещото лице в частта на отговорите по т. 4 и т. 5 от основното заключение, доколкото същите са взаимнопротиворечиви и не отговарят на установената конкретна фактическа обстановка, не може да бъде възприето разбирането, че анулирането на протоколите следва да окаже влияние единствено върху ползвания данъчен кредит, с анулиране на протколите следва да бъде изменен размерът както на ползвания, така и на начисления ДДС с процесните протоколи.

С оглед на гореизложеното РА в оспорената част следва да бъде отменен.

При този изход на спора основателна съгласно чл. 161, ал. 1 от ДОПК се явява претенцията на оспорващото дружество за присъждане на разноски, на жалбоподателя следва да се присъдят сторените разноски за адвокатско възнаграждение в размер на 10 752 лева, държавна такса в размер на 50 лева и изплатено възнаграждение за вещо лице в размер на 1 200 лева съгласно приложен списък с разноски и представени доказателства за извършено плащане, което адвокатско възнаграждение съдът намира за съответно на фактическата и правна сложност на спора, материалния интерес и процесуалното поведение на процесуалния представител на жалбоподателя, която стойност на основание чл. 12, ал. 1 във връзка с чл. 3 от Закона за въвеждане на еврото в Република България е в размер на 5 497,41 евро за заплатено адвокатско възнаграждение, платено по банков път по договор за правна помощ и съдействие, 25,56 евро за заплатена държавна такса и 613,55 евро за възнаграждение за вещо лице.

Водим от горното Административен съд София-град, Трето отделение, 16 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт (РА) № Р-22002223005535-091-001 от 24.04.2024 г., издаден от М. С. Х., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. (Дирекция ОДОП С.) при Централно управление на Национална агенция за приходите № 1019 от 25.07.2024 г., с който на „СТАНТЕК“ ЕООД за данъчен период м.05.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 107 719,29 лева по издадени протоколи по чл. 117 от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) за вътреобщностно придобиване (ВОП) на стоки от М. AGRAMSERVIC D.O.O. VIN HR77209285118, S.C.WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L VIN RO16167421 и IRD DISTRIBUCE S.R.O. VIN CZ28886917.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „СТАНТЕК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район С., [улица], представлявано от Управителя С. Л. Г. сумата от 6 136,52 (шест хиляди сто тридесет и шест евро и петдесет и два евроцента) евро разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд на Република България чрез Административен съд София-град в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Съдия:

