

РЕШЕНИЕ

№ 5246

гр. София, 08.08.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 12.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **10730** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], част 34, ет. 16, ап. 59, чрез управителя Ю. А. Д. , срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221118006263-091-001/30.06.2021 г., издаден от Т. П. Н. – орган, възложил ревизията, и М. С. М. - ръководител на ревизията, в частта с която е потвърден с Решение № 1431 /14.09.2021г на директора на дирекция „ОДОП“

С оспорения РА са определени задължения по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за дан.период м. 06.2018 г. до м. 09.2018 г ,общо в размер на 352 575,96 лв., в т. ч. главници в общ размер на 274 468,68 лв., произтичащи от доначислен ДДС във връзка с осъществени, но недекларирани вътреобщностни придобивания /В./ на употребявани моторни превозни средства /МПС/, и лихви в общ размер на 78 107,28 лв. С решение № 1431 /14.09.2021г на директора на дирекция „ОДОП“ горепосочения РА е потвърден ,в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 06.2018 г., м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г., ведно с дължимите лихви и изменен ,в частта на установения с РА резултат по ЗДДС за данъчен период м. 07.2018 г., от ДДС за внасяне в размер на 62 684,76 лв.- определен на ДДС за внасяне в размер на 62 489,18 лв., ведно със съответните лихви.

Жалбоподателя намира оспорения акт за незаконосъобразен, вътрешно противоречив , явно необоснован и немотивиран. Категорично заявяват ,че не са укривали продажби ,

напротив всички доказателства събрани в хода на ревизията опровергавали тази констатация. Считат ,че дори да не са декларирали въпросните доставки на автомобили като В.,а да се разчели с бюджета по реда на чл.143 от ЗДДС,то с това по никакъв начин не ощетяват последния . Искането до съда е за постановяване отмяна на ревизионния акт.

В съд.заседание жалбоподателя не се представлява и не взема становище по същество.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], редовно призван чрез юриск.В. , намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли.Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител в производството.

При извършена задължителна проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК относно законосъобразността и обосноваването на РА , включваща преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му,съдът не установи нарушения , водещи до неговата нищожност респ. незаконосъобразност на това основание.

Пред съда са приети доказателствата по ревизионната преписка, като допълнителни доказателства не бяха ангажирани.

Административен съд София-град, III- отделение, втори състав, като прецени събраните по делото доказателства, обсъди доводите на страните, и съобрази разпоредбите на закона, от фактическа и правна страна прие следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221118006263-020-001/16.10.2018 г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчни периоди от 15.12.2017 г. /регистрацията на дружеството по ЗДДС/ до 30.09.2018 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 23.10.2018 г. Със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221118006263-020-002 от 21.12.2018 г. и №Р-22221118006263-020-003/21.01.2019 г., издадени от посочения по-горе компетентен орган и връчени електронно съответно на 27.12.2018 г. и на 21.01.2019 г., срокът за извършване на ревизията е удължен с 2 месеца - до 22.03.2019 г.Преди изтичане на срока, производството е спряно със Заповед № Р-22221118006263-023-001/21.03.2019 г., във връзка с изпратени молби за административно сътрудничество до други страни членки на Европейския съюз /ЕС/ - Р Германия и Р Италия. Заповедта е издадена от органа, възложил ревизията и е връчена по електронен път на 22.03.2019 г. След отпадане на основанията за спиране на ревизията, производството е възобновено със Заповед №Р-22221118006263-143-001/15.05.2020 г., издадена от посочения по-горе компетентен орган и е връчена по реда на чл. 32, ал. 6 от ДОПК на 19.10.2020 г.

Въз основа на Решение за изземване разглеждането на преписка №Р-22221118006263-098-001/16.07.2020 г. и ЗИЗВР №Р-22221118006263-020-004/16.07.2020 г., издадени от органа, възложил ревизията, на основание чл. 113, ал. 3 във връзка с ал. 1, т. 2 от същия член, е променен съставът на ревизиращия екип. ЗИЗВР е връчена чрез прилагане към досие на 19.10.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221118006263-092-001/16.07.2020 г., връчен по реда на чл. 32, ал. 6 от ДОПК на

19.10.2020 г. Ревизирият субект не е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК да подаде възражение срещу съдържащите се констатации и предложение за установяване на задължения в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221118006263-091-001/30.06.2021 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от Т. П. Н. – орган, възложил ревизията, и М. С. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 01.07.2021 г.

Основната дейност на дружеството през процесните периоди се е състояла в предоставяне на логистични/куриерски услуги, изразяващи се в предоставяне на персонал – шофьори на тежкотоварни автомобили, с цел осъществяване на транспортни курсове с МПС на съответния възложителя.

Същевременно жалбоподателя е внасял автомобили втора употреба основно от Италия и Германия, които е преподавал на ЮЛ и ФЛ на територията на РБ. Последните доставки обаче не са намерили отражение, нито в дневника за покупки, нито в дневника за продажби на дружеството – жалбоподател, поради което при действието на чл. 73а от ЗДДС в приложимата към 2018 г., [фирма] не може да ползува данъчно предимство, под формата на ДК.

Съгласно тази разпоредба „При доставки, данъкът за които е изискуем от получателя, правото на приспадане на данъчен кредит е налице и когато доставчикът на стоката не е издал документ, който отговаря на изискванията на чл. 114, и/или получателят не разполага с документ по чл. 71, т. 2, 4 и 5, и/или получателят не е спазил изискванията на чл. 72, ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя“. Предвид факта, че жалбоподателят не е отчитал счетоводно получените доставки на МПС, правилно е прието от органа по приходите, че доставките са укрити. Доводите на жалбоподателя, че щом от него са издавани фактури към неговите клиенти и са сключвани договори за покупко-продажба на МПС, въз основа на които впоследствие е извършена регистрацията на автомобилите в КАТ, не опровергава извода, че доставките са укрити за данъчни цели. Въпросните действия на практика са били предприети от ревизираното лице единствено поради необходимостта МПС да придобият български регистрационен номер, но не променят обстоятелството, че доставките не са обявени пред НАП, както чрез счетоводното им отчитане, така и чрез включването им в отчетните регистри по ЗДДС.

От извършения анализ на данните от информационната система на НАП, програмен продукт VIES, е установено, че през периода от 01.06.2018 г. до 30.09.2018 г., 10 доставчика - чуждестранни юридически лица, находящи се на територията на други страни – членки на Европейския съюз /ЕС/, са декларирали към [фирма] ВОД на стоки – употребявани МПС, които доставки не са отразени от ревизираното лице като В. в отчетните му регистри по ЗДДС - дневници за покупки и продажби, съобразно изискванията на чл. 84 и чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и не са отчетени в счетоводството му. Установено е, че във връзка с В. не са издадени протоколи по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 84 от закона.

По периоди, доставчици и суми, се касае за следните ВОД, декларирани към [фирма]:

- м. 06.2018 г. – от италианският доставчик „AUTOBIOGRAPHY SRL“, IT03774360162 – 55 500,00 евро /108 548,56 лв./;

- м. 07.2018 г. – от 5 италиански доставчика, в т.ч. „VANTI G. S.R.L.“, IT02065651206 /75 500,00 евро или 147 665,16 лв./; „AUTOSTAR S.“, IT00672540309 /37 080,00 евро

или 72 522,18 лв./; „А. IKARO SRL“, IT01285650212 /27 459,00 евро или 53 705,14 лв./;
„AUTOTORINO S.P.A.“, IT10024610155 /12 870,00 евро или 25 171,53 лв./; „FIMAUTO S.“, IT01271240234 /8 518,00 евро или 16 659,76 лв./;
- м. 08.2018 г. – от „AUTOTORINO S.P.A.“ /97 042,00 евро или 189 797,65 лв./;
„FIMAUTO S.“ /58 267,00 евро или 113 960,35 лв./; „SCARABEL S.P.A.“,
IT00350610283 /41 600,00 евро или 81 362,53 лв./; „AUTOSTAR S.“ /39 780,00 евро
или 77 802,92 лв./; „Deisenroth & Söhne G. & Co KG z. Hd. Herrn W. Deisenroth“,
DE245616301 /35 500,00 евро или 69 431,96 лв./; „VANTI G. S.R.L.“ /20 600,00 евро
или 40 290,10 лв./ и „А. IKARO SRL“ /15 574,00 евро или 30 460,10 лв./;
- м. 09.2018 г. – от „AUTOTORINO S.P.A.“ /59 553,00 евро или 116 475,54 лв./; „С.
PORSCHE PADOVA S.R.L.“, IT03476200286 /29 098,00 евро или
56 910,74 лв./; „CANTINE RIUNITE ROMAGNOLE SRL“, IT00501761209 /25 000,00
евро или 48 895,75 лв./; „FIMAUTO S.“ /22 333,00 евро или 43 679,55 лв./;
„AUTOSTAR S.“ /18 070,00 евро или 35 341,85 лв./; „SCARABEL S.P.A.“
/16 000,00 евро или 31 293,28 лв./; „VANTI G. S.R.L.“ /7 500,00 евро или
14 668,72 лв./.

Общо сумата на декларираните ВОД към ревизираното лице е 702 844,00 евро или 1 374 643,38 лв.

В РД се сочи, че от получените отговори на чуждестранните данъчни власти, безспорно се установява, че в случая горепосочените доставчици са декларирали осъществени ВОД с получател [фирма], с нулева ставка на данъка, с вписано основание - чл. 41 DL 331/93 от италианския закон и съответния задължителен реквизит за това съгласно немското законодателство. Изрично е посочено, че от доставчиците не е прилаган режим на маржа, а се касае се за типичен случай на ВОД, като само фактура № 182FR000390/12/07/2018, издадена от „SCARABEL S.P.A.“, била третирана по схемата на маржа /в РД не е посочен размер на данъчната основа/. Констатирано е, че придобитите МПС от ревизираното лице, обект на покупко-продажбите по сделките с чуждестранните доставчици, са заплащани от [фирма] основно по банков път, както и че стоките са заявявани/поръчвани основно от управителя Ю. А. Д. или упълномощени от него лица.

Придобитите чрез ВОД стоки - различните употребявани МПС, са били реализирани от [фирма] чрез сделки по покупко-продажби към български юридически лица, без за тези продажби да е начисляван данък. На установените клиенти са извършени насрещни проверки, като всички проверявани дружества са представили изисканите им документи, в т.ч. издадените им фактури от ревизираното лице, сключените с него договори за покупко-продажба, съпътстващи сделките документи, в т.ч. регистрационни талони на МПС, разплащателни документи, документи за произход на стоките и декларации от продавача в тази връзка, писмени обяснения и декларации за вида на извършваната от тях дейност /установява се, че в по-голямата си част клиентите са дружества-търговци на МПС втора употреба/. Конкретно по клиенти е установено следното:

1. За клиент [фирма] - във връзка със сключен договор за покупко-продажба от 09.08.2018 г. от [фирма] е издадена фактура №[ЕГН]/09.08.2018 г., с предмет „употребяван автомобил БМВ Х5, рама №WBAKS410900H50652, за сумата от 15 000 лв. Не е начислен ДДС, с вписано основание чл. 143, ал. 1 от ЗДДС „Режим на облагане на маржа- стоки втора употреба“. От продавача е представена декларация, че

това МПС е било закупено от него през същия този месец от Италия – от „А. IKARO SRL“.

2. За клиент [фирма] - във връзка с договор от 05.09.2018 г., от [фирма] е издадена фактура №200000048/ 05.09.2018 г., с посочен предмет автомобил „М.“ М.-Л 200, с данъчна основа в размер на 12 500,00 лв. Не е начисляван данък на цитираното по-горе правно основание.

3. За [фирма] във връзка с договор за покупко-продажба от 07.08.2018 г., от [фирма] е издадена фактура №[ЕГН]/07.08.2018 г., с предмет употребяван лек автомобил „Нисан Н.“, рама №VSKCVND40U0211703, с ДО от 3 500,00 лв. и начислен ДДС - с приложено основание чл. 143 от ЗДДС.

4. За клиент [фирма] – установено е, че през м. 06.2018 г. и м. 07.2018 г., от [фирма] са издадени 8 фактури, чиито номера и конкретни дати на издаване са посочени на стр. 19 в РД. Клиентът е декларирал, че се касае за покупка на употребявани МПС. Касае се за продажба на следните МПС - VW G. 062442; F. FREEMONT 97486; BMW 318D 13280; bmw 530D 48062; BMW 640D 378151; BMW X6 473815 и R. TRAFIC 261053, като общият размер на ДО по тези фактури е 162 000,00 лв. Не е начисляван данък, въз основа на цитираното по-горе правно основание.

5. Относно [фирма] - във връзка с договор от 16.07.2018 г., от [фирма] е издадена фактура № [ЕГН]/16.07.2018 г., с предмет употребяван автомобил Л. Р. за сумата от 8 500,00 лв. Не е начисляван ДДС – отново е вписан чл. 143, ал. 1 от ЗДДС.

6. За [фирма] - във връзка с договор за покупко-продажба от 04.07.2018 г., от [фирма] е издадена фактура №[ЕГН]/ 04.07.2018 г., с предмет употребяван автомобил на стойност 20 000,00 лв. Не е начисляван ДДС – чл. 143, ал. 1 от ЗДДС.

7. За [фирма] - във връзка с договор от 09.07.2018 г., от [фирма] е издадена фактура №[ЕГН]/09.07.2018 г., с предмет употребяван „R. JRAFIC“, с ДО в размер на 2 800,00 лв. Не е начисляван ДДС – отново е вписано посоченото по-горе правно основание.

Тези факти не се оспорват от страните, а спора се свежда до прилагането на чл.143 от ЗДДС и от там за правилното изчисление на дължимия ДДС т.е спорът е правен и се изразява в това по какъв начин е следвало да се документират и декларират пред НАП получените от ЧЮЛ стоки – МПС втора употреба; следвало ли е за същите да се начислява данък или не; налице ли е право на приспадане на данъчен кредит във връзка с придобиването или не.

Съгласно чл.143 ал.1 т.4 от ЗДДС данъчно задължено лице-дилър на стоки втора употреба може да използва специалния ред за облагане на маржа на цената по отношение на доставка, доставени му от друг такъв дилър от държава членка, който прилага специалния ред за облагане на маржа на цената. Съгласно решение на СЕС по дело № С-203/10год режимът за облагане на маржа на печалбата, реализиран от данъчнозадължения дилър при доставката на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети, е особен режим за облагане с ДДС, дерогиращ общия режим по Директива 2006/112, който както и останалите предвидени от тази директива особени режими трябва да се прилага само доколкото е необходимо за постигането на нейната цел (вж. Решение по дело Jyske Finans, посочено по-горе, точка 35).Както е видно от съображение 51 от Директива 2006/112, целта на режима за облагане на маржа на печалбата е предотвратяването на двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между

данъчнозадължени лица в областта на стоките втора употреба (вж. в този смисъл Решение от 1 април 2004 г. по дело Stenholmen, C-320/02, R., стр. I-3509, точка 25, както и Решение по дело Jyske Finans, посочено по-горе, точки 37 и 41). До такова двойно данъчно облагане всъщност би се стигнало, ако върху цялата цена с данък се обложи доставката от данъчнозадължен дилър на стока втора употреба, след като цената, при която той я е придобил, включва ДДС, който е бил платен преди това от лице, попадащо в една от посочените категории в член 314, букви а)–г) от Директивата, и който нито това лице, нито данъчнозадълженият дилър са могли да приспадат (вж. в този смисъл Решение по дело Stenholmen, посочено по-горе, точка 25 и Решение по дело Jyske Finans, посочено по-горе, точка 38).

С оглед национално правната разпоредба на чл.143 от ЗДДС и разпоредбата на чл.314 от Директива 2006/112 следва да се приеме,че за да може жалбоподателят да се ползва от специалния режим на облагане на маржа на печалбата не само той като дилър на стоки втора употреба следва да подаде уведомление до органите по приходите ,че ще ползва този специален ред ,но и неговите съконтрагенти в Италия и Германия също е следвало да посочи пред съответните данъчни власти,че доставката ще се облага съгласно маржа на печалбата,а както се установи, последните са декларирали пред местните органите по приходите вътреобщностна доставка.Ето защо и жалбоподателят също е осъществил вътреобщностно придобиване ,за което по аргумент от чл.84 във вр. чл.86 от ЗДДС дължи данък в установения размер.

Това е така ,защото режимът на ВОД/В. се характеризира с нулева ставка на облагаемите доставки при доставчика и право на данъчен кредит при общите условия на закона по отношение на стоките, използвани за извършване на облагаемите ВОД, съответно с начисляване на ДДС със стандартната ставка на държавата членка при получателя за извършения В. и правото на данъчен кредит при общите условия на съответния закон. Най-общо казано срещу всяка ВОД, отчетена в държавата членка, където е регистриран доставчикът, следва да бъде отчетено В. в държавата членка, в която е регистриран получателят.

При наличие на безспорни доказателства за документиране на доставките от ЧЮЛ като ВОД, а не като доставки, за които е прилаган специалният ред на облагане на маржа, се налага извод, че [фирма] не е спазило нормативно установения ред за деклариране на доставките като В..

Съгласно чл. 84 от ЗДДС, данъкът при В., е изискуем от лицето, което извършва придобиването – в случая [фирма]. Съгласно чл. 13, ал. 1 от ЗДДС, В. е налице, когато се придобива правото на собственост върху стока, както и при фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6, ал. 2 от закона, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. В чл. 13, ал. 4 от ЗДДС изчерпателно са изброени случаите при които не е налице В.,като процесните доставки попадат в хипотезата на чл. 13, ал. 4, т. 1 , с оглед на предмета им - употребявани транспортни средства /факт, който се доказва и от дружествата, заплащали дължимите еко такси и по данни от КАТ/.

Посочената разпоредба изрично указва, че не е вътреобщностно придобиване, когато се придобиват стоки, за които **доставчикът** прилага специален ред на облагане за стоки втора употреба, произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети, определен в законодателството на съответната държава членка.Безспорно е установено в настоящето производство ,че доставчиците на

жалбоподателя ЧЮЛ са декларирали процесните доставки като ВОД ,а не са приложили друг специален ред на облагане според действащото законодателство,поради което за получателя по същите доставки - [фирма] е възникнало задължението за начисляване на ДДС. Не се представиха доказателства от жалбоподателя / съобразно доказателствената тежест в процеса , изрично указана на страните в съд.заседание от 10.02.2022г / , които да опровергаят констатациите на ревизиращите.

Твърдението на жалбоподателя , че дори да не е декларирал правилно процесните доставки ,не се формирала щета за бюджета ,тъй като платения при В. данък добавена стойност ,подлежал на връщане под формата на данъчен кредит не е правилно,тъй като е в противоречие с общата система на ДДС . Правото на данъчен кредит е част от механизма на облагане с ДДС, който е оборотен данък, т. е. начислява се върху стойностите на оборотите на стоките и услугите във всички случаи, в които те са предмет на облагаеми сделки. Право на данъчен кредит има всяко данъчнозадължено лице, което е получател по облагаеми доставки на стоки или услуги, които се използват от лицето за извършваните от него облагаеми доставки. Съгласно разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, данъчният кредит се дефинира като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Според разпоредбата на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, правото на приспадане на данъка за стоките или услугите, които доставчикът е доставил или предстои да достави, възниква само когато стоките или услугите се използват за целите на извършваните от лицето облагаеми доставки. Като неразделна част от механизма на облагане с ДДС правото на приспадане на ДДС представлява основен принцип, присъщ на общата система на ДДС. Общата система на ДДС следователно цели да гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че дейностите по принцип подлежат на облагане с ДДС / Така Решение на Съда от 16 февруари 2012 година по дело С-118/11. В случая този неутралитет е нарушен ,като придобитите чрез ВОД/В. употребявани автомобили са продадени от [фирма] на трети лица / т.е използвани са за последващи облагаеми доставки/ без да е начислен ДДС ,с което дължимостта на данъка , нагоре по веригата до крайния получател е прекъсната.

При този анализ на установените в процеса факти жалбата се явява напълно неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на приходната администрация се дължат разноски за юрисконсултско възнаграждение в размера на 6053.23 лв

Воден от гореизложеното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], част 34, ет. 16, ап. 59, чрез управителя Ю. А. Д. , срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-2222118006263-091-001/30.06.2021 г., издаден от Т. П. Н. – орган, възложил ревизията, и М. С. М. - ръководител на ревизията,в частта с която е потвърден с Решение № 1431 /14.09.2021г на директора на дирекция „ОДОП“

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], част 34, ет. 16, ап. 59, чрез управителя Ю. А. Д. да заплати на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП-С. сумата от 6053.23 лв юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: