

РЕШЕНИЕ

№ 7487

гр. София, 07.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 15.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **6726** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 197, ал. 2 – 4 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), във връзка с чл. 92, ал. 11 от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС).

Образувано е по жалба на „Д. Р. И.“, ЕИК [ЕГН], представлявано от Д. Броул срещу Решение № П-6/29.06.2022г., издадено от Директор на ТД на НАП С., с което е оставена без уважение жалба вх. № 53-00-1299/20.06.2022г. от „Д. Р. И.“ срещу Акт за прихващане или възстановяване /А./ № Р-22221022001683-071-002/10.06.2022г., издаден от Д. С. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.. С оспорения А. на жалбоподателя е отказано възстановяване на деклариран и платен на основание чл. 92, ал. 3 от ЗДДС данък върху добавената стойност (ДДС) за възстановяване в размер на 212 856,40 лева за данъчен период март 2022г. Жалбоподателят излага подробни съображения за незаконосъобразност на обжалвания като постановен в противоречие с материалния закон, при съществени процесуални нарушения и в несъответствие с целта на закона, всяко от които е основание за отмяната му. Моли да бъде отменен оспорения административен акт и да се дадат задължителни указания за Директора на ТД на НАП С. да извършат възстановяване в полза на жалбоподателя на данък върху добавената стойност в размер на 212 856,40 лева за данъчен период март 2022 г. ведно с дължимата законна лихва за забава.

В съдебно заседание, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата и моли да бъде отменен обжалвания А.. Претендира за присъждане на

сторените съдебни разnosки съгласно представен списък.

Отвeтникът по жалбата – Директор на ТД на НАП С., чрез процесуален представител оспорва жалбата като неоснователна. Моли за заплащане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221022001683-020-001/06.04.2022г., е възложено извършване на ревизия на „Д. Р. И.“, ЕИК [ЕГН] за определяне задълженията на търговеца за данък върху добавената стойност за периода 01.02.2022г. - 28.02.2022г. Със заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизия № Р-22221022001683-020-002/26.04.2022г., е разширен обхвата на ревизията, като е определено ревизията да обхване определяне на задълженията на дружеството и за периода 01.03.2022г. - 31.01.2022г. във връзка с деклариран ДДС за възстановяване по чл.92, ал.3 от ЗДДС в размер на 212 856,40 лева в подадена справка-декларация по ЗДДС вх. № 22104732277/14.04.2022г.

Установено е, че „Д. Р. И.“ е канадско дружество, регистрирано и съществуващо съгласно законодателството на К.. Едноличен собственик на капитала му е JR F. H. I., К.; представляващ дружеството е Д. Броул. „Д. Р. И.“ и дъщерните му дружества работят в текстилната индустрия–проектиране, производство, дистрибуция и предлагане на пазара на дамско облекло. Д. Р. И. играе ролята на главно дружество и предприемач в Групата, като проектира и произвежда (чрез подизпълнители) колекциите под марката J. R., и също така продава продуктите както на дистрибутори за препродажба на съответните им пазари, така и директно на канадския пазар. Производството на част от облеклата се осъществява в България. Дейностите се организират и координират от българското дружество „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Фактическото производство се извършва от местни дружества–несвързани лица. Собствеността върху произведените от българските подизпълнители облекла е на „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД и се прехвърля на Д. Р. И. в склад на територията на страната. Готовата продукция се продава от Д. Р. И. на дистрибуторите от Групата, отговорни за разпространяване на колекциите на J. R. на съответните пазари. Д. Р. И. предвид дейността си притежава местна регистрация за ДДС цели под номер BG3077575358. Дружеството не е установено на митническата територия на Европейския съюз (ЕС).

За данъчен период март 2022 г. Д. Р. И. е подало в срок справка–декларация по чл. 125 от ЗДДС с вх. № 22104732277/14.04.2022г. Декларираният резултат ДДС за възстановяване от 212 856,40 лева е посочен в клетка 81 на справка-декларацията. Дружеството е декларирано обстоятелства по реда на чл. 92, ал. 3 от ЗДДС, а именно – че е извършило за последните 12 месеца преди март 2022 г. облагаеми доставки с нулева ставка на обща стойност повече от 30 на сто от общата стойност на всички извършени от него облагаеми доставки, включително доставките с нулева ставка, и съответно претендира декларираният резултат да бъде възстановен в 30-дневен срок от подаване на справката-декларация за периода.

С Акт за прихващане или възстановяване /А./ № Р-22221022001683-071-002/10.06.2022г., издаден от главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. на жалбоподателя е отказано възстановяване на деклариран и платен на основание чл. 92, ал. 3 от ЗДДС данък върху добавената стойност за

възстановяване в размер на 212 856,40 лева за данъчен период март 2022г. В А. ревизиращият екип констатира, че за периода март 2022 г. Д. Р. И.. е декларирало: покупки на дрехи с място на изпълнение на територията на страната (местни покупки с право на пълен данъчен кредит); доставки на дрехи към К. (износ). Ревизиращият екип отказва правото на данъчен кредит на дружеството за периода поради неизпълнение на изискването по чл. 21, ал. 1 от Правилника за прилагане на ЗДДС (ППЗДДС), а именно – дружеството да е вписано като износител в клетка 2 от митническите декларации. Като такъв е посочен „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД. Направен е извод, че Д. Р. И.. не може да се квалифицира като износител за ДДС цели и съответно не може да ползва нулева ставка за износа по смисъла на чл. 28 от ЗДДС. Оттам, според приходните органи, дружеството няма право на данъчен кредит. По жалба на дружеството, Директорът на ТД на НАП С. се произнася с оспорваното Решение № П-6/29.06.2022г., с което потвърждава отказа на приходните органи да възстановят данъка.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

Жалбата е депозирана в законоустановения срок, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

А. № Р-22221022001683-071-002/10.06.2022г. е издаден на основание чл.92, ал.11 от ЗДДС в хода на възложена със ЗВР № Р-22221022001683-020-002/26.04.2022г. ревизия на дружеството. Същият е издаден от компетентен орган, по предвидения от закона ред и в съответната форма, поради което не страда от пороци, водещи до неговата нищожност. Решение № П-6/29.06.2022г. е издадено по реда на чл.92, ал.11 от ЗДДС вр. чл.197, ал.1 от ДОПК от компетентен орган - Директора на ТД на НАП С. и в съответната форма. Не се установяват съществени процесуални нарушения, които са самостоятелно основание за отмяна на А. като незаконосъобразен.

Съдът намира, че обжалваният РА е постановен при нарушаване на материалния закон.

Съгласно изискванията на ЗДДС, които са в съответствие с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива 2006/112), фундаментален принцип на общата система на ДДС е, че данъчно задължено лице (което не е краен потребител) има право да приспадне ДДС по получените от него облагаеми доставки на стоки и услуги, когато последните се използват за последващи облагаеми доставки. Нито законодателството, нито практиката поставят изискване последващите доставки да са облагаеми с конкретен процент данък (да подлежат на конкретна данъчна ставка), за да е налице правото на данъчен кредит. Ето защо, облагаемите с нулева ставка доставки също дават право на данъчен кредит. Следователно, независимо дали доставките на „Д. Р. И.“ към канадското дружество JR F. T. I.. се облагат с 0% ДДС съгласно чл. 28 от ЗДДС или не, доколкото те са част от независимата икономическа дейност на дружеството, последното винаги ще има право на данъчен кредит за получените в тази връзка покупки. В крайна сметка, дали дружеството осъществява износ, ВОД или местна облагаема доставка, то във всички случаи възниква право на

данъчен кредит за получените доставки.

Доколкото отказът на данъчния кредит съгласно Решението на Директора на ТД на НАП С., с което се потвърждава процесният А., почива единствено на твърдяна от данъчната администрация различна приложима ставка на данъка, този отказ е напълно необоснован и незаконосъобразен.

Изводът на данъчните органи, че „Д. Р. И.“ няма качеството износител и не може да ползва нулевата ставка по чл. 28 от ЗДДС, противоречи на последните промени в европейското митническо законодателство, което е задължително за България като член на ЕС предвид делегираната изключителна компетентност на ЕС в областта на митническото облагане по чл. 2 вр. чл. 3 от Договора за функциониране на ЕС (ДФЕС). Под изключителна компетентност на ЕС се разбира, че само ЕС може да приема правно обвързващи актове в областта, които дерогират действието на всички противоречащи им местни актове на държавите членки. Така, с изменение в Делегиран Регламент (ЕС) 2018/1063 на Комисията от 16 май 2018г. за изменение и поправка на Делегиран регламент (ЕС) 2015/2446 е извършена редакция в определението за „износител“ по смисъла на европейското митническо законодателство. По настоящата редакция на чл. 1, т. 19 от Регламент 2015/2246, „износител“ е: лице, установено на митническата територия на Съюза, което разполага с правомощия да реши и е решило, че стоките трябва да се изведат от тази митническа територия, или всяко лице, установено на митническата територия на Съюза, което е страна по договор, по силата на който стоките се извеждат от тази митническа територия.

Съгласно Анекс 1 към Насоките на Европейската комисия относно определението за „износител“, новите правила следва да се интерпретират като позволяващи само на лица, които са установени в ЕС, да бъдат посочени като износители за митнически цели при условие, че същите лица разполагат с правомощия да изведат стоките от митническата територията на ЕС.

Статутът „износител“ вече не се обвързва със собствеността върху изнасяните стоки, а основното условие е лицето износител да е установено в ЕС, включително и ако не е част от веригата доставки. Затова лица, установени в трети страни извън ЕС, но не установени в рамките на ЕС, както е настоящият случай с дружество от К., не могат да бъдат посочени в клетка 2 от митническата декларация за износ (изпращач/износител).

Въпреки горесцитираните изменения на европейско ниво, чл. 21, ал. 1, т. 1 от българския ППЗДДС все още изисква за доказване на доставката по чл. 28 от ЗДДС (когато стоките се изпращат или превозват до трета страна) доставчикът да разполага с „митнически документ, в който доставчикът е вписан като износител на стоките, удостоверяващ напускането на стоките от митническо учреждение на напускане“. Това обаче означава пряко да се наруши европейското митническо законодателство, доколкото подобно документиране противоречи на актуалните европейски митнически разпоредби и по-конкретно на чл. 1, т. 19 от Регламент 2015/2246, като не отчита факта, че е недопустимо съгласно митническото законодателство установени извън ЕС лица да бъдат сочени като износители в митническите декларации. Буквалното спазване на ППЗДДС би превърнало лицето в нарушител на митническото законодателство. Същевременно, въпросните разпоредби по никакъв начин не преклудират възможността подобни лица да изнасят стоки, като прилагат нулева ДДС ставка за износ при положение, че въпросните стоки са извеждани от ЕС (България)

към трети страни. Нещо повече, противоречието идва от български подзаконов нормативен акт – тоест дори не става въпрос за изискване, посочено в закон.

В процесния случай митническите декларации за износа са оформени в съответствие с новите европейски изисквания, като дружеството не е посочено като износител в клетка 2, защото не е установено в ЕС. Всъщност, фактът на неговата неустановеност в ЕС е изрично признат от приходните органи в А. и в Решението на Директора на ТД на НАП С., включително е признато, че този факт препятства посочването на „Д. Р. И.“ като износител в клетка 2. Данъчните органи признават и факта, че „Д. Р. И.“ е доставчик и че именно то е собственик на изнасяните стоки. Въпреки това, те твърдят, че като не било посочено за износител, дружеството нямало качеството износител по смисъла на чл. 28 от ЗДДС.

С оглед създаване на надеждна одитна следа, която да позволява обвързването на конкретната митническа декларация със съответната продажна фактура, издадена от „Д. Р. И.“, в клетка 44 от процесните митнически декларации е посочена информация за номера и датата на продажната фактура, по която „Д. Р. И.“ прилага нулева ДДС ставка по чл. 28 от ЗДДС, заедно с българския ДДС номер на дружеството. Следователно, дружеството е положило всички възможни усилия да бъде отбелязано в митническата декларация, като единствено с оглед избягване на пряко нарушение на европейското законодателство е посочено в друга клетка (клетка 44) на митническата декларация (а не в клетка 2). Не без значение е и фактът, че като износител в клетка 2 на процесните митнически декларации (за да отговаря максимално на изискванията на митническото ЕС законодателство) е посочено българското дружество от Групата – „Д. Ар Ди Ел България“- ЕООД, което е установено в България и съгласно Уведомление с вх. №53-06-2464/25.03.2021г. по описа на ТД на НАП С. е акредитиран представител на „Д. Р. И.“ по чл. 133 от ЗДДС.

Изпълнението на материалноправните условия за физическо изнасяне на стоките извън ЕС е достатъчно за прилагане на нулевата ставка при износ. Практиката на СЕС изрично приема, че основното изискване за нулевата ДДС ставка/освобождаване от ДДС е изпращане/превозване на стоките от територията на ЕС до трети страни. Тоест, при доказано изпълнение на материалноправните условия за физическо изнасяне на стоките извън ЕС, нулевата ДДС ставка при износ по чл. 28 от ЗДДС може да се прилага и в ситуации, при които различно от доставчика „Д. Р. И.“ лице (в случая друго лице от Групата, което обаче е установено в България) е вписано като износител в клетка 2 от митническата декларация за износ.

Така, в решение по дело BDV Н. Т. Kft. (С-563/12) на СЕС се изтъква, че съгласно чл. 146 от Директива 2006/112 държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън ЕС. Според СЕС, от думата „изпратени“, следва, че стоката е действително изнесена и освобождаването на доставката при износ е приложимо, когато правото на разпореждане като собственик с тази стока се прехвърли на приобретателя, доставчикът докаже, че стоката е изпратена или превозена извън ЕС, и вследствие на изпращането или превозването стоката напусне физически територията на ЕС.

Подобен извод СЕС прави и в решение по дело Vinл (С-275/18), където изтъква, че освобождаването от ДДС при износ е приложимо, дори ако стоките не са поставени формално под митнически режим износ, при условие че материалноправните изисквания за освобождение са изпълнени и стоките физически са напуснали ЕС. В тази връзка СЕС подчертава, че чл. 146 от Директива 2006/112 дори не предвижда

условие, според което предназначенията за износ стока трябва задължително да бъде поставена под митнически режим износ, за да е приложимо ДДС освобождаването (т.е. не е налице основание за отказ поради формално основание, следващо от митнически режим, а не такова уредено от общата система на ДДС). Поради това, според СЕС, квалификацията на дадена сделка като доставка за износ съгласно ДДС Директива 2006/112 не може да зависи от поставянето на съответните стоки под митнически режим износ, когато липсата на такова поставяне лишава данъчно задълженото лице от ДДС освобождаването. По аргумент от по-силното основание, същото би трябвало да важи и в случаи като настоящия, когато оформяне на стоките ще има, но няма да е спазено само едно формално изискване на ППЗДДС.

С оглед изложеното съдът приема, че Решение № П-6/29.06.2022г., издадено от Директор на ТД на НАП С., с което е оставена без уважение жалба вх. № 53-00-1299/20.06.2022г. от „Д. Р. И.“ срещу Акт за прихващане или възстановяване /А./ № Р-22221022001683-071-002/10.06.2022г., се явява материално незаконосъобразно и подлежи на отмяна. Доколкото в тези производства съдът не е инстанция по същество и не е компетентен да постанови възстановяване на претендираната сума и съобразно чл. 160, ал. 3 от ДОПК следва делото да се изпрати като преписка на издателя на А. за ново произнасяне по искането за прихващане или възстановяване при съобразяване с дадените в мотивите на решението указания по тълкуване и прилагане на закона.

При този изход на спора и своевременно заявената претенция за присъждане на разноски, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК в полза на жалбоподателя следва да се присъдят направените по делото разноски в общ размер на 7 090.99 лева, в това число внесена държавна такса в размер на 50 лева и договорено и заплатено адвокатско възнаграждение в размер на 7 040.99 лева. Съдът намира направеното възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение за неоснователно, тъй като същото е в размер значително под минимума, предвиден в чл.7, ал.2, т.5 вр. с чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, при материален интерес от 212 856,40 лева.

Водим от гореизложеното и на основание чл.160 ал.3 ДОПК, съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Решение № П-6/29.06.2022г., издадено от Директор на ТД на НАП С., с което е оставена без уважение жалба вх. № 53-00-1299/20.06.2022г. от „Д. Р. И.“ срещу Акт за прихващане или възстановяване /А./ № Р-22221022001683-071-002/10.06.2022г., издаден от Д. С. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С..

ВРЪЩА преписката на органа по приходите при ТД на НАП- С. за решаване на въпроса по същество при съобразяване с указанията на съда по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА ТД на НАП-С. да заплати на „Д. Р. И.“, ЕИК [ЕГН], представлявано от Д. Броул направените по делото разноси в размер на 7 090.99 лева.

Решението е окончателно и не подлежи на обжалване.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: