

РЕШЕНИЕ

№ 7728

гр. София, 11.12.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав,
в публично заседание на 07.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Лилия Йорданова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **6241** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „ГОРГЕ“ ЕООД - в ликвидация, ЕИК[ЕИК], чрез Д. Ж. Ц. - ликвидатор, съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, срещу Ревизионен акт № Р-22221521001212-091- 001 / 27.02.2023 г., издаден от Д. Д. Д. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. А. К.-Н. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., потвърден е Решение № 638/17.05.2023 г. на Директора на ТД на НАП С..

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Твърди се, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки. Намира, че в хода на ревизията са представени всички изискуеми, съгласно ППЗДДС документи, удостоверяващи извършени ВОД към Т.М.DISTRIBUZIONE S.R.L. Счита, че дружеството е спазило изискванията на ЗДДС и доставките са декларирани като ВОД в дневника за продажби на „ГОРГЕ " ЕООД по смисъла на чл.7, ал.1 от ЗДДС и е приложило нулева ставка на данъка по чл.53, ал.1 от ЗДДС, като сочи, че тези доставки не попадат в хипотезата на чл.12, ал.1 от ЗДДС и не са облагаеми със ставка от 20% по чл.66 от ЗДДС, както е описано в РД. Моли съда да отмени оспорвания акт като неправилен и незаконосъобразен.

В съдебно заседание редовно призован жалбоподателят не се представлява.

Ответникът – директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно - осигурителна практика”, редовно призован, в о.с.з. чрез процесуалния си представител оспорва жалбата.

Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно уведомена, не изпраща представител за участие в производството.

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

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221521001212-020-001/ 01.03.2021 г., издадена от А. Г. М. /компетентен орган съгласно Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С./, е възложено извършването на ревизия на „ГОРГЕ“ ЕООД за установяване на задължения за ДДС за периодите от 01.10.2017 г. до 30.06.2020 г., както и за корпоративен данък за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. ЗВР е връчена на 22.03.2022 г., на декларирания от дружеството електронен адрес за кореспонденция. Със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22221521001212-020-002/18.06.2021 г. и ЗИЗВР № Р-22221521001212-020- 003/22.07.2021 г., издадени от А. Г. М. е продължен срокът за извършване на ревизията до 20.08.2021 г. Ревизията е спряна и възобновена, съответно със Заповед № Р-22221521001212-023-001/20.08.2021 г. и възобновявано със Заповед № Р-22221521001212-143-001/05.01.2022 г., издадени от А. Г. М.. Със ЗИЗВР № № Р-22221521001212-020004/12.04.2022 г., издадена от А. Г. М. е извършена промяна на ревизиращия екип, определен в ЗИЗВР № Р-22221521001212-020-003/22.07.2021 г. поради прекратяване на служебното правоотношение на Ц. Я.. Мотивите за промяната са изложени в решение от 12.04.2022 г. на А. Г. М. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка. Независимо, че актът е наречен по посочения начин, в случая не е налице хипотезата на чл.7. ал.3 от ДОПК за изземване, доколкото промяната на ревизиращия екип се извършва законосъобразно със ЗИЗВР с аргумент от чл. 113. ал.3 от ДОПК /Решение на ВАС № 14034 от 12.11.2020 г. по адм.д. 6435/2020/.

С решение № Р-22221521001212-001 от 04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С., на основание чл.7, ал.3 от ДОПК преписката е иззета от А. Г. М., поради преназначаване на друга длъжност съгласно Заповед № 2856/27.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. и правомощията на възлагащ орган са възложени на Д. Д. Д.. Същата е компетентна да възлага ревизии съгласно Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. Със ЗИЗВР от № Р-22221521001212-020-005/02.12.2022 г., № Р-22221521001212-020-006/02.12.2022 г. на основание чл.113, ал.3 от ДОПК е променен състава на участващите в ревизионното производство органи по приходите. Мотивите са изложени в решение № Р-22221521001212-098-002 от 02.12.2022 г. на Д. Д. Д..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22221521001212-092-001/04.01.2023 г., връчен по електронен път на 04.01.2023 г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ЗДДС с вх. № 53-00-60#1/15.02.2023 г., което е обсъдено в мотивите на РА и е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221521001212-091-001/27.02.2023 г., издаден от Д. Д. Д., орган, възложил ревизията и М. А. К. - Н. - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 27.02.2023 г

С РА на дружеството са установени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС в размер на 162 486,74 лв. с лихви в размер на 64 242,74 лв. при деклариран от задълженото лице резултат за ревизираните периоди ДДС за възстановяване в размер

на 5 592,19 лв. Корекцията е извършена в данъчен период м.03.2019 г. и се дължи на непризнати ВОД на стоки - кожи на обща стойност 812 433,70 лв. по четири фактури с получател италианското дружество Т.М. DISTRIBUZIONE S.R.L с VIN IT03809100369.

В хода на провеждане на ревизионното производство е установено, че основната дейност на дружеството е свързана с търговия на кожи. Установено още, че „ГОРГЕ“ ЕООД е издало на Т.М. DISTRIBUZIONE S.R.L следните фактури №[ЕГН]/07.03.2019 г., № 10000009/07.03.2019г., № 10000007/07.03.2019г. и №10000008/07.03.2019г., декларирани като ВОД на кожи. Фактурите са включени в дневника за продажби за м. 03.2019 г.

Към датите на издаване на фактурите Т.М.DISTRUZIONE S.R.L е разполагало с валиден идентификационен номер. Извършена е проверка за валидността на VIN номера на Т.М.DISTRUZIONE S.R.L. Констатирана е дата на регистрацията 23.05.2018 г. и дата на дерегистрация - 28.05.2019 г.

В хода на ревизионното производство, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА по смисъла на чл.120, ал.2 от ДОПК.

Получени са отговори по извършени административни процедури за обмен на информация между компетентните органи на България и Италия.

Относно Т.М.DISTRUZIONE S.R.L италианската администрация е уведомила, че декларираната дейността на дружеството е търговия с химикали, разтворители и почистващи материали, пластмаси и филми. Т.М. DISTRIBUZIONE S.R.L декларира адрес Viale Virgilio 52 Е М. Италия, към компания за услуги по местоживееене, която действа като каса за трети страни. Няма налична информация за реално физическо присъствие на адреса. Административните органи са установили, че Т.М. DISTRIBUZIONE S.R.L не изпълнява данъчните си задължения. Никога не е подавало данъчни декларации, не е извършвало данъчни плащания и не публикува финансови отчети.

Според отговора на италианската администрация, за 2019 г. съществуват данни за продажби на италиански търговци от Т.М. DISTRIBUZIONE S.R.L за 155 036.00 евро като същите съвпадат с придобивания, направени от компанията през същата година. Т.М. DISTRIBUZIONE S.R.L не извършва доставки в рамките на общността, нито изнася извън ЕС.

Изрично в отговора на италианската администрация е посочено, че не може да се докажат доставки на стоки от „ГОРГЕ“ ЕООД към Т.М.DISTRIBUZIONE S.R.L за 415 391.00 евро. Не се доказва приемане на стоки от италианския търговец, нито пък има данни за крайна дестинация за стоки от българския търговец. От получения отговор ревизиращите органи са обобщили, че Т.М.DISTRIBUZIONE S.R.L не е декларирано доставки от „ГОРГЕ“ ЕООД, както и не е доказано фактическото извършване на такива. Също така са изтъкнали, че декларираната от италианското дружество основната дейност е в друга икономическа сфера - различна от търговията с кожи, а именно - търговия с химикали, разтворители и почистващи материали, пластмаси и филми.

След анализ на събраните доказателства и установените въз основа на тях факти и обстоятелства, ревизиращият екип приел, че дружеството няма право на приспадане

на данъчен кредит за начисления ДДС по вътреобщностно придобиване, поради това, че няма представени данни и доказателства за търговска кореспонденция с Т.М.DISTRIBUZIONE S.R.L, за направените поръчки на стоки, както и други доказателства за реално развили се търговски отношения. Направил е извод, че ревизириания субект не е доказал напускане на стоките от територията на Р. България. Приел е също така, че от съществено значение при преценката на процесните ВОД е и фактът, че липсват каквито и да е данни и доказателства за мястото на доставяне на стоките.

РА е оспорен по реда на чл.152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 638/17.05.2023г., с което е потвърден. При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл.156 от ДОПК, от лице имащо правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

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

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган. Съдът намира, че ревизията е възложена от оправомощено за това лице, а ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентните органи по приходите, в изискуемата от закона форма. На основата на наличните по делото доказателства, РА е издаден чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от Д. Д. Д. на длъжност началник на сектор и от М. А. К.-Н. на длъжност Главен инспектор по приходите.

Настоящата инстанция констатира, че РА е издаден в резултат на надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Предвид разпоредбата на чл.120, ал.2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

Предметът на делото по настоящото производство се очертава като такъв за установен резултат по ЗДДС за м. 03.2019 г., данък за внасяне в размер на 162 486,74 лв. и лихви в размер на 64 242,74 лева.

По приложението на материалния закон:

От представените по делото доказателства се установява, че през данъчен период м.03.2019г. жалбоподателят е декларирал осъществени ВОД (с предмет – кожи) по смисъла на чл.7, ал. 1 от ЗДДС, с получател италианското дружество Т.М.DISTRIBUZIONE S.R.L.

В настоящия случай спорен по делото е въпросът дали е реалност на декларирания от дружеството жалбоподател доставки по чл.7, ал.1 от ЗДДС. В контекста на интерпретацията на съюзното право - чл. 138, § 1 и чл. 14, § 1 от Директива 2006/112, дадена в т. 31 от решението на СЕС по дело С-273/11 освобождаването на вътреобщностната доставка на дадена стока става приложимо

само когато правото на разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на приобретателя и продавачът докаже, че посочената стока е изпратена или транспортирана в друга държава членка и, че вследствие на това изпращане или транспортиране същата стока е напуснала физически територията на държавата членка на доставката. Изискване към ВОД е придобиващият стоките да е друго ДЗЛ и данъчно незадължено юридическо лице, действащо на територията на държава членка различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката.

С факта на изпращането или превозването на стоката до друга държава-членка и физическото напускане в резултат на това на стоката от държавата-членка на доставката доставчикът обвързва настъпването на благоприятни за него правни последици - освобождаването му като продавач от ДДС във връзка с вътреобщностна доставка (чл.138, § 1 от Директива 2006/112/ЕО). Националното законодателно разрешение е за облагане на ВОД с нулева ставка на ДДС е регламентирано в чл.53, ал.1 ЗДДС. Затова и с арг. от чл.154, ал.1 ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК за жалбоподателя е тежестта да установи с убедителността на пълното доказване юридическите факти, представляващи основание за освобождаване на ВОД.

Наред с изложеното съгласно разпоредбата на чл.7 от ЗДДС, вътреобщностната доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя, от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. А съгласно разпоредбата на чл.53, ал.2 от ЗДДС, документите, удостоверяващи извършването на ВОД се определят с правилника за прилагане на закона. В двете точки на чл.45 от ППЗДДС са изброени лимитативно две групи от документи, които доставчикът на стоки следва да представи, за да докаже наличието на ВОД - документи за доставката и документи, удостоверяващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава-членка. Установяването от националното законодателство на изискванията към доказване на ВОД е в съответствие с разпоредбата на чл. 131 от Директива 2006/112.

В приложимите редакции на чл.45 от ЗДДС, т.2 включва две букви, като изпращането или транспортирането на стоката се установява алтернативно с две групи документи. В първата хипотеза (на б."а") доказването на изпращането или транспортирането се осъществява с транспортен документ или писмено потвърждение от получателя, когато транспортът се осъществява от получателя или от трето лице за сметка на получателя. Поставени са изисквания към съдържанието на писменото потвърждение, които с новела от ДВ бр. 10 от 2011 г. са допълнени с посочване на име на лицето, предало стоките, а с тази бр. 8 от 2016 г. и с длъжностното качество на това лице, както и с името и длъжностното качество на лицето, получило стоките. При транспорт от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика необходимо и достатъчно е доказването с транспортен документ - чл. 45, т. 2, б. "б" от ППЗДДС.

В хода на ревизията на „ГОРГЕ“ ЕООД е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с които са изискани всички първични, счетоводни, търговски, транспортни и др. документи, касаещи доставката от процесния доставчик. Относно декларираните ВОД, изрично с ИПДПОЗЛ, от дружеството са изискани всички съпътстващи доставките документи, съгласно чл.45 от Правилника за прилагане на Закон за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/.

Конкретно към фактурите за италианското дружество не са представени плащания или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на Италия. Видно от представените международни товарителници, транспортът е извършен от трето лице – „ИТЕЛИ Б“ ООД и в тях като място на разтоварване е декларирано Италия, като няма поставен печат и подпис на получателя. В приложените заявки за транспорт също не е посочено до къде в Италия следва да се доставят стоките. Не са представени потвърждения или други документи /като разписки, приемо-предавателни протоколи и др./, удостоверяващи получаването на стоките от представител на T.M.DISTRIBUZIONE S.R.L. на територията на Италия.

Съгласно разпоредбата на чл.4, предл. 1 от Конвенцията, договорът за превоз се установява с товарителница. Именно това означава, че на товарителницата е придадено значение на форма за доказване на определени факти и обстоятелства, свързани с транспорта. Тези факти и обстоятелства са нейни задължителни реквизити, регламентирани в чл.6 от Конвенцията. С разпоредбата на чл.4 от Конвенцията се постановява, че товарителницата е форма за доказване на договора за превоз, което означава, че при неспазване на формата за доказване, документът не съставлява доказателство за извършения превоз между конкретно определени географски точки и възникват правните последици от поемането на отговорността за неизпълнението му. В тази връзка следва да се посочи, че по отношение на транспортни документи – ЧМР, тяхната преценка относно годността им като писмени доказателства - частни свидетелстващи документи, следва да се съобразява с изискванията на Конвенцията за международен автомобилен превоз на стоки.

От така представените доказателства съдът прави извод, че товарителниците не съдържат съществени реквизити според Конвенцията, респ. - съществени условия на превоза, а потвържденията не съдържат данните, необходими съгласно чл.45, т. 2, буква „а“ от Правилника за прилагане на ЗДДС /ППЗДДС/ - дата и място на получаване, количество на стоката, опаковката, име на лицето, предало стоките, и дължостното му качество, име на лицето, получило стоките, и дължостното му качество.

Като частни документи международните товарителници следва да отговарят на изискванията за действителност на частните документи и тяхната доказателствена сила следва да се преценява съобразно правилата, установени в ГПК. Частният документ е документ, който материализира изявления на лице (лица), което не е орган на държавната власт и чиито изявления не са направени в качеството на държавен орган или при изпълнение на възложена му държавна функция. В този смисъл процесните ЧМР следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства, събрани в хода на съдебното производство, още повече, че с тях жалбоподателят удостоверява изгодни за себе си факти.

Ето защо не може да се приеме за доказано нито транспортирането на стоките, нито релевантният факт на получаване на стоките от адресата им

в Италия. След като за доказване на тезата си жалбоподателят ангажира негодни доказателства, спрямо него следва да се приложат последиците от недоказването.

Предвид решението на Съда на Европейския съюз по дело C-273/11 се налага извод, че отказ на правото на освобождаване от облагане с ДДС при ВОД е допустимо при наличието на следните предпоставки – когато доставчикът не е изпълнил предвидените от закона задължения в областта на доказването или когато е бил недобросъвестен, т.е. е знаел или е трябвало да знае, че осъществяваната от него операция е част от извършвана от приобретателя измама.

В тази връзка Съдът съобрази, че в решението си по дело C-409/04 С. е посочил, че член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/65, следва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държавата-членка на доставката да задължават даден доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена ВОД на стоки, да заплати впоследствие ДДС върху тези стоки, когато тези доказателства се окажат с невярно съдържание, без обаче да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама, доколкото той е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществяваната от него ВОД не го довежда до участие в такава измама. Жалбоподателят като доставчик е разполагал с необходимите механизми и средства, за да се увери дали стоките действително са напуснали Р. България. В този смисъл той не е положил всички възможни и разумни мерки, за да се увери, че са изпълнени всички предпоставки на ВОД.

От събраните по делото доказателства може да се направи обоснован извод, че не са налице такива, даващи основание да се приеме наличието на осъществен ВОД, както за установяване на прехвърлянето на правото на собственост, така и за физическото изнасяне на предмета на доставките извън пределите на страната. От друга страна неоткриването на италианския контрагент на ревизираното лице и липсата на данни за отразяването на доставката по фактурите в регистрите на данъчната/приходната администрация на Италия обуславят фиктивния характер на представеното писмено потвърждение за получаване на стоката.

В резултат на гореизложеното настоящата инстанция споделя направения извод от приходните органи, че с фиктивния ВОД по фактури №[ЕГН]/07.03.2019г., №10000009/07.03.2019г., №10000007/07.03.2019г. и №10000008/07.03.2019г., от жалбоподателя е направен опит да

трансформира липсата на стоки във ВОД на стоки от България за Италия. Следователно твърденията на органите по приходите за липса на реално осъществен ВОД към Т.М.DISTRIBUZIONE S.R.L. са подкрепени с категорични доказателства. В процесния РА се съдържат констатации за липса на относими документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на другата държава-членка. При тази фактическа обстановка и с оглед събраните доказателства настоящата инстанция приема, че не са налице елементите на доставка на стока, която отговаря на легалната дефиниция на чл. 7 от ЗДДС.

Съвкупната преценка на събраните по делото доказателства обоснова извода, че жалбоподателят не е извършил вътреобщностни доставки на стоките по процесната фактура. При това положение обосновано органът по приходите е приел, че стоките са реализирани на територията на страната и жалбоподателят неправилно е приложил нулева данъчна ставка. По тази причина начисляването на данъка в тежест на лицето, от което той е изискуем съгласно чл.86, ал.1 ЗДДС, е съответно на материалния закон. И тези констатации са законосъобразни и липсват основания за отмяна на РА и в частта на доначислен ДДС.

Крайният извод на Съда е, че обжалваният РА е законосъобразен, което налага жалбата да бъде отхвърлена изцяло като неоснователна.

Ответникът е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което предвид изхода на спора следва да бъде уважено в размер на 13 719 лева съгласно чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 67-ми състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от „ГОРГЕ“ ЕООД - в ликвидация, ЕИК[ЕИК], чрез Д. Ж. Ц. - ликвидатор, съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, срещу Ревизионен акт № Р-22221521001212-091- 001 / 27.02.2023 г., издаден от Д. Д. Д. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. А. К.-Н. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., потвърден е Решение № 638/17.05.2023 г. на Директора на ТД на НАП С..

ОСЪЖДА „ГОРГЕ“ ЕООД - в ликвидация, ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 13 719 лева, представляващи

юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: