

РЕШЕНИЕ

№ 3732

гр. София, 09.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 18.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **11670** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес на управление: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт №Р-22221518006671-091-001/16.12.2019 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и И. В. М.-Н. – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1280/18.08.2020 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно допълнително начислен ДДС общо в размер на 52 303,20 лв. и лихви в размер на 22 574,91 лв., в резултат на непризнати тристранни операции. В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. Прави искане за отмяна на ревизионния акт, потвърден с Решение № 1280/18.08.2020 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява в открито съдебно заседание от адв. М., който поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски в производството.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

От фактическа страна.

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221518006671-020-001/05.11.2018 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] с ЕИК[ЕИК] за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. Заповедта е връчена на 23.11.2018 г., по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 23.04.2019 г. в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, като за целта е издадена Заповед №Р22221518006671-020-002/20.02.2019 г. Всички заповеди по хода на ревизионното производство са подписани от П. Т. П., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221518006671-092-001/31.05.2019 г., срещу който по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение с вх. №1/30.08.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С..

Ревизията приключва с РА №Р-22221518006671-091-001/16.12.2019 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и И. В. М.-Н. – ръководител на ревизията.

Ревизията е първа за ревизираните периоди и задължения.

Основната дейност на [фирма] е търговия с мотоциклети, части и принадлежности за тях, техническо обслужване и ремонт на мотоциклети. От ревизираното дружество е представено писмено обяснение, че е официален дистрибутор на „Я. М. Е.“ за България.

В ревизионното производство са установени следните правно значими факти и обстоятелства:

Допълнително е установен ДДС за внасяне в размер на 52 303,20 лв. и лихви в размер на 22 574,91 лв. Видно от табл. 1 на РА, при ревизията е коригиран декларираният от [фирма] резултат за данъчни периоди м. 07.2015 г. и м. 09.2015 г., както следва:

- за м. 07.2015 г. е установен ДДС за внасяне в размер на 77 081,35 лв., при деклариран от ревизираното лице ДДС за внасяне в размер на 51 102,84 лв.;
- за м. 09.2015 г. е установен ДДС за внасяне в размер на 44 417,85 лв., при деклариран от ревизираното лице ДДС за внасяне в размер на 18 093,16 лв.

През м. 07.2015 г. и м. 09.2015 г. задълженото лице декларира доставки, като посредник в тристранни операции по смисъла на чл. 15 от ЗДДС. Предмет на доставките в тристранните операции са два нови леки автомобила марка Р.. Придобиващи са чешките дружества MS S. T. S.R.O с VIN №CZ01678451 и R. S.R.O с VIN №CZ03416313. Прехвърлител е гръцкото дружество MOTODYNAMICS S.A с VIN №EL094356274.

Като посредник в тристранните операции, [фирма] издава следните фактури:

- №[ЕГН]/24.07.2015 с контрагент MS S. T. S.R.O. и с данъчна основа 129 892,54 лв.;
- №[ЕГН]/04.09.2015 г. с контрагент R. S.R.O и с данъчна основа 131 623,45 лв.

Представени са писмени потвърждения от придобиващите в тристранната операция. С тях представляващият двете чешки дружества - М. В. декларира, че стоките пристигат в Прага. Сочи, че доставките са при условия EXW I., като разходите по транспорта са за сметка на придобиващите, а превозвач е немското дружество SP T. OHG I. T. с VIN №DE813107741.

Приложени са две международни товарителници. В реквизит „товарен пункт“ е вписано - „А., Гърция“; в реквизит „разтоварен пункт“ - Прага, Ч., а в реквизит

„бележки на превозвача“ е отбелязано „корабен транспорт от П., Гърция до А. (V.), Италия“. В кл. 27 на товарителниците са вписани регистрационни номера на автомобили NSP531 и NSP532.

За целите на извършвана многостранна ревизия по програма „Ф. 2020“ с финансов код FMC 220 е извършена проверка на [фирма] за установяване на факти и обстоятелства. Проверката е приключила с Протокол № П-22221418064430-073-001/05.07.2018 г., с който са установени доставки, които предполагат наличието на основание за установяване на задължения за ДДС.

Установено е, че превозвачът SP T. OHG I. T. е издал на придобиващите в тристранните операции фактури с предмет „транспорт Гърция - Германия“. Така посоченият във фактурите предмет не съответства на твърденията на придобиващите в тристранните операции - за транспортиране на автомобилите от Гърция до Ч..

При така констатираното несъответствие, в хода на многостранната ревизия с финансов код FMC 220 е изпратена молба за информация до администрацията на Република Ч.. Поискано е да се установи къде точно са пристигнали автомобилите и къде е завършил транспортът им - в Ч. или в Германия, както и да се даде обоснован отговор на следните относими към облагането въпроси: Обложено ли е вътреобщностното придобиване от MS S. T. S.R.O. и R. S.R.O. в държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им; Издадени ли са от компетентната администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, документи, които да удостоверяват, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено; Защо SP T. OHG I. T. е фактурирало на MS S. T. S.R.O. и R. S.R.O. транспорт автомобилите от Гърция до Германия, а не до Прага, Ч. - както е посочено в приложените CMR. Изискани са и копия от всички CMR, свързани с транспортирането на автомобилите.

Получен е отговор от администрацията на Република Ч.. В същия се сочи, че е извършена проверка в Т. системата на Ч. за превозвач SP T. OHG I. T.. Установено е, че SP T. OHG I. T. е регистриран в Т. системата на Ч. само с един автомобил с рег. №DE/NSP230. В периода на извършване на доставките на двата автомобила няма записи за автомобил с рег. №NSP230 през нито един от входовете на Т. системата на Ч.. Автомобилът с рег. №NSP230 е посочен в друга CMR, във връзка с транспорт на автомобил Р. Р. от Н., Германия до W., Швейцария. Направено е заключение, че процесните автомобили „Р. М. S-diesel - WP1ZZZ95ZGLB60457“ и „Р. Р. D. -WP1ZZZ97ZGL025610“ никога не са били транспортирани до Ч. или през Ч..

Във веригата от доставки участват повече от три страни-членки на ЕС. Документалният поток е Гърция - България - Ч., но в действителност стоките пристигат в Германия.

Ревизиращите са подчертали, че според отговора на чешката администрация процесните придобивания не са обложени в Ч.. Същите не са обложени и в страната на пристигане на стоките – Германия. Двете чешки дружества, които получават стоките под ДДС номер, издаден в Ч. нямат регистрация за целите на ДДС в Германия.

В хода на ревизията е констатирано, че чешките дружества са извършили плащания по банкова сметка на ревизираното лице.

Относно плащането към прехвърлителя в тристранните операции /MOTODYNAMICS S.A – Гърция/, ревизираното лице представя банкови извлечения за преводи към трето лице - немското дружество DR.I..H.C.F.P. AG, което се явява доставчик на гръцкото

дружество.

Органите по приходи са посочили, че гръцкото дружество MOTODYNAMICS S.A. /прехвърлител по декларираните доставки/ е дистрибутор на Порше за Гърция, а ревизираното лице е дъщерна компания на гръцкото дружество. По сметките на [фирма] са получавани плащания от клиенти, а задълженията към доставчика MOTODYNAMICS S.A. са погасявани чрез плащане към негови доставчици в случая - DR.I..H.C.F.P. AG - Германия.

При горните факти е направено заключение, че не са изпълнени критериите на чл. 15 от ЗДДС за тристранни операции. Не е изпълнено условието на чл. 15, т. 2 от ЗДДС - стоките да се транспортират директно от Гърция до Ч., а вместо това същите са транспортирани до Германия. Не е изпълнено и изискването на чл. 15, ал. 4 от ЗДДС - придобиващите /MS S. T. S.R.O. и R. S.R.O./ да начислят ДДС, като получатели по доставките.

Поради изложеното и на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС за [фирма] според органите по приходите е възникнало задължение да начисли ДДС за вътреобщностни придобивания с място на изпълнение на територията на страната, освен ако /съгласно чл. 62, ал. 3 от ЗДДС/ не докаже, че ВОП е обложено в държава - членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им - в случая Германия.

За да докаже, че вътреобщностното придобиване 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, 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, съгласно чл. 9, ал. 1 от ППЗДДС.

В тази връзка, с искане за представяне на документи №Р-22221518006671-040002/23.04.2019 г. на ревизираното лице е указано да представи доказателства за облагане на доставките.

От ревизираното лице са представени по електронен път документи, но от същите според органите по приходите не се установява облагане на доставките в страна членка.

Изложеното е мотивирало приходната администрация да приеме, че след като не са изпълнени критериите на чл. 15 от ЗДДС и след като не е доказано облагане в държавата - членка, където стоките са пристигнали /в случая Германия/ ревизиращите приемат, че доставките са с място на изпълнение на територията на страната, по смисъла на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. На основание чл. 84 във връзка чл. 63 от ЗДДС и чл. 9 от ППЗДДС, при ревизията е начислен ДДС общо в размер на 52 303,20 лв. по фактура №[ЕГН]/24.07.2015 г. с данъчна основа 129 892,54 лв., издадена на MS S. T. S.R.O. и по фактура №[ЕГН]/04.09.2015 г. с данъчна основа 131 623,45 лв., издадена на R. S.R.O.

С Жалба вх. №11-01-27/16.06.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. по регистъра на дирекция ОДОП – С., ревизионният акт е оспорен по административен ред.

С Решение № 1280/18.08.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП”, издаденият Ревизионен акт №Р-22221518006671-091-001/16.12.2019 г. е потвърден в оспорената част на допълнително начислен ДДС общо в размер на 52 303,20 лв. и лихви в размер на 22 574,91 лв., в резултат на непризнати тристранни операции.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

Правни изводи.

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него Ревизионен доклад /РД/Р-22221518006671-092-001/31.05.2019 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221518006671-020-001/05.11.2018 г. и Заповед №Р-22221518006671-020-002/20.02.2019 г. Всички заповеди по хода на ревизионното производство са подписани от П. Т. П., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

И двете заповеди имат задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ЗКПО и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който впоследствие е продължен /със ЗИЗВР/. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от [фирма] с ЕИК[ЕИК] са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221518006671-092-001/31.05.2019 г., съдържанието на който съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК. Към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Съгласно легалното определение на чл.15 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: 1. 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); 2. стоките се транспортират директно от А до В; 3. посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В; 4. придобиващият начислява ДДС като получател по доставката.

От представените по делото доказателства, съдът приема, че е налице тристранна операция, по смисъла на чл. 15 ЗДДС: „М.-Гърция е дистрибутор на л.а. „Порше " за Гърция. Това дружество е в страната „А" и е прехвърлител по доставката. То извършва доставка към посредника [фирма]-България. Тази доставка е документирана по надлежния ред с фактура. Колите са: Р. с идентификационен номер по ДДС: WP0ZZZ97ZGL025610, и Р. с идентификационен номер по ДДС: WP1ZZZ95ZGLB60457; [фирма]-България е посредник по продажбата на такива коли за друга ДЧ. В процесния казус е представител на страната „Б". Посредникът извършва доставка към две фирми от ДЧ-Ч.. Придобиващите фирми от Ч. са третата страна по сделката и са страната „В". Фирмите са MS S. T. S. CZ 01678451 и R. S. CZ 03416313. Договорката между РЛ([фирма]-България-посредник) и получателя(придобиващия) в Ч. MS S. T. S. CZ 01678451 и R. S. CZ 03416313 е транспортът да се осигури и да е за сметка на клиента(придобиващият), при условията на т.нар клауза екс-уърк. Транспортът е извършен, установено е транспортирането на стоките от територията на Гърция до територията на друга държава - членка на ЕС. Има изискуемите транспортни документи и са извършени плащанията по доставките. Наред с това всички страни по сделката са с активна ДДС регистрация в съответните ДЧ, издадени са надлежно оформени счетоводни документи.

Разпоредбата на чл. 17, ал. 3 ЗДДС предвижда, че място 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.

В чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС са посочени документите, с които трябва да разполага посредникът в тристранната операция. Сред тях, освен фактури и V.-декларация за съответния данъчен период, е посочено 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, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница.

Във вр. с доказване на обстоятелствата по тристранната операция, дружеството жалбоподател, като посредник в тристранна операция следва да разполага и видно от Възражението по 117 ДОПК(Приложение 1.5. и 1.6. към Възражението) е представило още в хода на ДР следните документи: фактури, издадени от прехвърлителя в тристранните операции „М.-Гърция, в които е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от ЗДДС на посредника [фирма]-България; фактури по чл. 79, ал. 2, т. 1, издадени от посредника в тристранната операция [фирма]-България, в които е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция MS S. T. S.

CZ 01678451 и R. S. CZ 03416313, издаден от държавата членка, където стоките пристигат; транспортни документи за извършването на превоза (2 броя СМР, съдържащи данните по Конвенция С., вкл. подпис, печат и дата на получаване- виж л.55 и л.56 от доказателствата по делото), като последните, представляват годни доказателства за установяване фактите касаещи извършените транспортни разходи по см. на чл.9, пар.1 от Конвенцията, съгласно който товарителницата удостоверява, до доказване на противното, условията по договора и получаването на стоката от превозвач(в т.см. Решение №6350 от 13.05.2014 по адм. д. №12868/2013г. на ВАС).; V.-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която са издадени фактурите по чл. 79, ал. 2, т. 1; писмено потвърждение(от М. БОХАЦ - изпълнителен директор на MS S. T. S. CZ 01678451 и R. S. CZ 03416313, който съгласно извлечение от чешките регистри—л.50 и л.52 в кориците по делото е представляващ двете дружества) от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване - л.53 и л.54 от делото.

Съгласно относимата съдебна практика – напр. Решение № 13419 от 7.11.2017 г. на ВАС по адм. д. № 9355/2017 г., VIII о., нормативната уредба не въвежда като предпоставка за признаване на тристранна операция съответстващо установяване от страна на получателя дали е декларирана стоката и заплащане на ДДС по нова придобиване в съответната друга държава-членка, в какъвто смисъл са мотивите на отказа на органа по приходите. Действително, както е посочено в потвърждаващото ДРА Решение в случай, че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2 на чл. 9 ППЗДДС до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване би станал изискуем, съобразно разпоредбата на чл. 62, ал. 2 ЗДДС, вр. чл. 9, ал. 3 ППЗДДС се счита, че вътреобщностното придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника. Но тази законова фикция би била приложима единствено и само в хипотезата на непредставяне на изискуемите документи по ал.2, което с оглед събрания доказателствен материал е несъответно на действителната и твърдяната от органите по приходите фактическа обстановка.

Доколкото горния правен анализ опровергава заключенията на органа по приходите, то следва да се приеме, че са налице условията за признаване на тристранна операция по смисъла на чл. 15 ЗДДС с произтичащите от това правни последици, поради което подадената от ревизираното лице жалба е основателна.

По разноските.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото на жалбоподателя се дължат разноски в доказвания размер от 1650 лв.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес на управление: [населено място], [улица] - Ревизионен акт №Р-22221518006671-091-001/16.12.2019 г., издаден от П. Т. П. – орган, възложил ревизията, и И. В. М.-Н. – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1280/18.08.2020 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно допълнително начислен ДДС общо в размер на 52 303,20 лв. и лихви в размер на 22 574,91 лв., в резултат на непризнати тристранни операции.

ОСЪЖДА Териториална дирекция на НАП С. град да заплати на разноси по делото в размер на 1650 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: