

РЕШЕНИЕ

№ 1524

гр. София, 06.03.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 21.02.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова и при участието на прокурора Костов, като разгледа дело номер **11574** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

[фирма], ЕИК[ЕИК] чрез пълномощника и съдебен адресат адв. М. Х. оспорва ревизионен акт № [ЕГН]/ 12.06.2012г., издаден от Т. П., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 2377/ 04.10.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, сега „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП в частта на установените задължения по ЗДДС по непризнати вътреобщностни доставки в полза на италианските дружества L. RENTING S.R.L., GINERVA INFORMATIK AND ELEKTRONIK S.R.L. и DIFFUSIONE ELEKTRONIK S. DI SALERNO CIRO E S. S.R.L.

В жалбата са въведени оплаквания за материална незаконосъобразност на акта, аргументирани подробно. Несъгласието си с тезата на органа по приходите, че по отношение на трите дружества не е изпълнено изискването по чл. 7, ал. 1 ЗДДС да са регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка подателят ѝ развива в следните насоки:

Като ревизиран субект дружеството е изпълнило задължението си за процесуално съдействие на органите, представяйки всички изискуеми и възможни документи за извършените ВОД, включително тези, свързани с идентификацията и ДДС номера на контрагента, а именно: фактура по чл. 114 ЗДДС; справка за наличие на ДДС номер на контрагента; копие от извлечение от ТР за клиента, документи относно корпоративния му статус, актуално състояние към датата на ВОД, финансови отчети и

налична кореспонденция във връзка със закупуването на стоките. Към момента на извършване на доставките според възможните справки за валиден ДДС номер и получени от клиентите документи, указаните италиански получатели по ВОД са били надлежно регистрирани за целите на ДДС. На второ място се подчертава, че РЛ се е снабдило не само с книжата по чл. 45 ППЗДДС, но и с допълнителни документи, което показва полагане на дължимата грижа. Трето - спецификата според вътрешното законодателство италианските контрагенти да притежават допълнително разрешение за извършване на вътреобщностна търговия няма как да е била известна на регистрирания търговец – изискване за особена регистрация Директива 2006/112/ЕС не съдържа.

Възражава се срещу тезата на решаващия орган, че приложените от РЛ справки не следва да се считат годно доказателство поради липса на наименование и адрес на контрагента и се подчертава, че справка в система VIES е единственият начин да се провери налична ли е валидна ДДС регистрация - указание № 24 00 27/ 21.04.2007 г. на изпълнителния директор на НАП. Фактът, че в приложените от жалбоподателя справки липсват наименование и адрес на съответния контрагент не означава, че данните, които съдържат, не доказват валидна ДДС регистрация към момента на извършване на справката – системата не позволява да се избира какви допълнителни данни да са видими.

Получените отговори от чуждестранната данъчна администрация по реда на Регламент ЕС 1798/2003 не опровергават извода за наличие на ВОД. Няма съмнение, че те представляват официални документи, съставени от държавен орган в рамките на предоставени му правомощия, но данните, събрани по този ред следва да се преценяват в съвкупност с останалите установени факти - от приложените формуляри не става ясно от кой орган и в какво качество е изготвена исканата информация и дали е спазена процедурата по Регламента.

Искането до съда е за отмяна на акта. В хода на устните състезания се претендират и разноски.

Ответникът, директорът на Дирекция ”Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП, чрез представител по пълномощие, отрича основателността на жалбата и подчертава, че решенията на С. по дело С-409/2007 и на ВАС по адм. дело № 10061/ 2009 г. са неотнормирани към спора, тъй като в тях не се разглежда въпросът дали получателят по доставката е регистриран по ДДС субект. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на прокуратурата предлага оспорването да бъде отхвърлено.

От фактическа страна се установява:

Със заповед № 1100025/ 17.01.2011 г., издадена от Т. В., началник отдел Контрол в дирекция СДО при ТД на НАП С., връчена на пълномощник на управителя на [фирма] на 24.01.2011 г., е възложено извършване на ревизия на дружеството с обхват задължения по ЗДДС от м. септември 2009 г. до 28.02.2011 г. Не е определен срок за приключване на производството. Със ЗВР № 1100075/ 15.02.2011 г. на В. в е разширен екипът ревизори. Възлагателният акт е изменен и със ЗВР № 1100129/ 21.03.2011 г., ЗВР № 1100263/ 28.06.2011 г., с последната от които е указано ревизията да завърши до 28.08.2011 г. Преди това, със заповед № 1100048/ 10.08.2011 г. производството е спряно поради открити процедури за административно сътрудничество по чл. 5 от Регламент /ЕО/ № 1798/2003 на Съвета и възобновено със заповед № 1200126 В/ 26.03.2012 г.

Срещу констатациите и изводите в съставения на 26.04.2012 г. РД са постъпили възражения, които издателят на РА обсъдил, но приел за неоснователни.

Ревизираното лице /РЛ/ е с търговско занятие внос и дистрибуция на електроника – фотоапарати, видеокамери, аудио оборудване, кухненски уреди и др., малка част от които се реализират в България. Продажбите се осъществяват чрез предварителна заявка. Всички плащания се извършват по банков път. Транспортът е за сметка на [фирма], а стоките се изпращат с 4 куриерски дружества. Съхранението е в склад в [населено място] по договор с [фирма].

РЛ основава декларираните ВОД с фактури, ЧМР, въздушни товарителници, банкови извлечения, фактури от куриерски дружества и документи за разплащане, електронна търговска кореспонденция. За потвърждаване достоверността на декларираните ВОД са открити процедури за административно сътрудничество по чл. 5 от Регламент 1798/2003 на Съвета.

В отговор SCAC 2004 по отношение на GINERVA INFORMATIK AND ELEKTRONIK S.R.L. /получател по фактури, издадени от РЛ през данъчни периоди март април 2010, декември 2010 г. и януари 2011 г./ се сочи, че дружеството не е открито и не са предоставени документи. На официалния адрес има само гараж, който е затворен. Управителят е „неоткриваем” и не може да предостави информация дали стоките са придобити от дружеството, на кой адрес са доставени /получени, как е извършено плащането. Констатирано е, че в книгите по ДДС няма записани фактури, издадени от РЛ. ДДС номерът не се появява в системата – той е наистина 10712291003, но липсва оправомощаване за извършване на вътреобщностни транзакции. ДДС 116107,87 лв не е деклариран или платен от дружеството.

Отговорът по отношение на DIFFUSIONE ELEKTRONIK S. DI SALERNO CIRO E S. S.R.L. /в полза на което от РЛ са издадени 2 фактури през период декември 2010 г. за аванс и продажба на стока и една през януари 2011 г. за продажба на стока/ гласи, че не е открит на официалния адрес и не са представени документи. От търговеца са депозирани няколко данъчни декларации без ДДС, не са подавани VIES декларации и никога не е плащал ДДС и в тази връзка се води разследване. Дружеството е закрито от няколко месеца.

Идентични са данните в отговора, касаещ италианското дружество L. RENTING S.R.L. Според формуляр, получен на 22.03.2012 г. адресът на търговеца е посетен, но представителите му са неоткриваеми от м. юли 2009 г. От упълномощения представител и едноличен собственик са предоставени само няколко документа на органите по приходната /данъчна администрация с пояснението, че е само подставено лице. Не може да се потвърди начисляване заплащане на сумата 913 247,46 евро на ЮРОТРОНИКС Е.. Италианското дружество не е открито на адреса си и от него не са постъпили никакви документи. Дружеството няма разрешение да извършва вътреобщностни транзакции, поради което ДДС номерът не се появява във VIES системата.

Насрещна проверка е извършена и на ДИ Е. ЕЛ ЕКСПРЕС БЪЛГАРИЯ Е., от чиято страна са представени документи, че са сключвани годишни договори за оказване на куриерски услуги – депозирани са фактури с приложени заявки и товарителници. Преписката съдържа и справка от системата на куриера за проследяване на пратките на РЛ. Плащанията са осъществени с банкови преводи.

Органът по приходите приема, че по отношение на изброените италиански търговци не се установява една от предпоставките по чл. 7, ал. 1 ЗДДС – получателят на стоките

да е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. По тази причина не са ценени товарителниците, удостоверяващи извършен превоз – констатирано е, че пратките са получени от длъжностни лица в чуждестранните офиси на куриера, което пречатства преценката на потвърдителното изявление от получателите на процесните ВОД. Стоките в търговските книжа не са индивидуализирани, а единствената информация, съдържаща се в тях, е брой пакети, килограми и предмет на доставката цифрова техника.

При тези данни е формирано заключение, че доставките по фактури с получател цитираните европейски контрагенти не са доказани като ВОД и са определени като облагаеми на основание чл. 82, ал. 1 ЗДДС, а данъкът е изискуем от доставчика.

Връченият на 19.06.2012 г. РА е оспорен пред органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК, който го потвърдил в оспорваната понастоящем част по съображения, че трите дружества не са регистрирани за целите на ДДС в държава членка. Наличието на валиден ДДС идентификационен номер, под който получателят е извършил покупката, е абсолютна предпоставка за определяне на доставките като вътреобщностни и ползване на преференциалната данъчна ставка. Позоваването на добросъвестността на РЛ е без значение. В потвърждение на извода са данните от VIES системата и информацията от запитаните държави. В приложените справки за валиден ДДС номер липсва наименование и адрес на контрагента, което би следвало да се визуализира, поради което същите не са годно доказателства за установяване на твърдението.

В отменителната част на решение № 2377/ 04.10.2012 г. /включително по отношение на италианското дружество - получател 46 S.R.L. е прието, че българският доставчик е изпълнил изцяло изискванията на чл. 45 ППЗДДС и може да се приеме, че при съставянето на данъчните си документи е действал добросъвестно и не е целял участие в данъчна измама, като са взети необходимите и разумни мерки да се увери, че осъществяваната от него ВОД не го довежда до участие в данъчна измама – така решение ан С. по дело С 409/04 – първото условие е физическо движение на стоки от една държава членка до друга. Данните, отразени в транспортните документи, съответстват на тези по фактурите, поръчките и търговската кореспонденция и справката от системата на куриера - ясно и точно е идентифициран адресът на получаване. Неоткриването на търговеца и неявяването на негов представител не означава, че ВОД не са осъществени, тъй като адресите на дружествата не са били обект на изследване. Отговорът на запитаната администрация по реда на Регламент 1798/2003 по отношение на 46 S.R.L. е в насока, че са подадени няколко декларации, не са подавани VIES декларации и никога не е плащан ДДС. Води се разследване – констатация по VIES системата не е налична.

Извън съдържащите се в ревизионната преписка и приложените към жалбата доказателства по делото не са ангажирани.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е допустима, като подадена в срока по чл. 156 от ДОПК от легитимирано за това лице с правен интерес.

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК /в редакцията на нормата преди влезлите в сила на 01.01.2013г. изменения, определящи, че РА се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя й/, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от ДОПК. Мотивиран е подробно,

като неразделна част от него е и ревизионният доклад, съдържащ фактическите констатации и съображения на екипа. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаване на акта, които да опорочават фактическите и материалноправни изводи на органа по приходите. Доказателствата, послужили за издаването му, са събрани по предвидения в ДОПК ред включително и чрез обмена при административно сътрудничество в областта на ДДС съгласно Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета.

Разпоредбата на чл. 7, ал. 1 ЗДДС определя, че вътреобщностна 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. За да се установи наличието на ВОД, следва да е осъществена доставка на стоки; доставчикът да е регистриран по ДДС в Република България, съответно получателят да е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка и стоката да е транспортирана от доставчика или получателя, или за тяхна сметка от територията на страната до територията на друга държава членка.

В разглеждания случай действителното осъществяване на доставките се приема за установено от приходната администрация и доказателство за това е начисляването на ДДС във връзка с тях. Спорът е представлява ли всяко от дружествата получател по спорните фактури качеството регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка лице по смисъла на чл. 7, ал. 1 ЗДДС.

Разпоредбите относно мястото на изпълнение при облагаемите доставки на стоки и услуги в рамките на общностната търговия целят избягване на двойното облагане с ДДС. Такива са нормите на чл. 194 до 199 от Директива 2006/112, от които следва принципът на начисляване на ДДС в държавата -членка, в която се потребяват стоките/ услугите. Понятието за данъчно задължено лице по чл. 9 от Директива 2006/112 /вж. чл. 3, ал. 1 от ЗДДС/ няма за белег да е изпълнено задължението за идентификация по чл. 213 от Директивата /респ. за регистрация по чл. 94 и сл. от ЗДДС/. Идентификацията не е елемент от механизма за облагане с ДДС независимо от значението ѝ за доброто функциониране на системата на ДДС (вж. т.т. 30 и 31 от решението на С. по дело С-324/11; т.т. 60 до 63 от С-284/11 и т.т. 50, 51, 53 и 54 от С-385/11). Неслучайно разпоредбата на чл. 196 от Директива 2006/112 не съдържа изискване за идентификация на получателя по доставката на услуга с доставчик от друга държава-членка, за да посочи първия като платец на данъка. Директива 112/2006 не съдържа регламентация за различни режими на идентификация за целите на ДДС в зависимост от това дали доставките са в рамките на вътрешната или на вътреобщностната търговия. Според чл. 213, пар. 1 всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя ии преусатновява своята дейност като данъчнозадължено лице. Без да се засяга цит. разпоредба, всяко данъчно задължено лице или данъчонезадължено юридическо лице, което извършва вътреобщностни придобивания на стоки, които не са облагаеми с ДДС съгласно член 3 пар. 1, трябва да декларира, че извършва такива придобивания, ако условията, предвидени в тези разпоредби, за неизвършване на такива сделки, облагаеми с ДДС, престанат да бъдат изпълнени.

Европейска информационна система за обмяна на информация и данни между данъчните администрации на държаните членки относно функционирането на ДДС

при вътреобщностната търговия VIES е електронна система за обмен на база данни по ДДС, целяща осигуряване на ефективно събиране на данъка чрез контрол върху начисляването му при вътреобщностните трансакции. Тя дава възможност да се проверява валидността на данъчните идентификационни номера по ДДС на участниците в търговския обмен при вътреобщностната търговия, да се обобщават и сверяват стойностите на доставките от България към другите държави членки на ЕС и обратно от тях към България. Данъчните идентификационни номера на европейските фирми са с абrevиатура VIN. Валиден VIN е идентификационният номер на лице, което към датата на възникване на данъчното събитие, обективизирано във фактура за ВОД, е регистрирано за целите на облагането с ДДС в държавата членка, издала този номер.

Видно от данните в ревизионната преписка, към датата на всяка отделна доставка от ревизираното дружество са извършвани справки в цитираната електронна система, резултатите от които неизменно показвали, че VIN номерът на всяко от трите дружества към всяка от датите на проверката е валиден. Така по отношение на L. RENTING S.R.L. на л.л 1936, 1891, 1787, 1772, 1756, 1697, 1611, 16331 1665, 1680, 1570 от папка № 10 от приложенията към делото са налични разпечатки от VIES система към дати съответно 26.02.2010 г., 11.02.2010г., 08.02.2010 г., 22.12.2009 г., 02.12.2009 г., 24.11.2009г., 10.11.2009г., 26.10.2009 г., 11.10.2009., 05.10.2009 г., 05.09.2009 г.

По отношение на DIFFUSIONE ELEKTRONIK S. DI SALERNO CIRO E S. S.R.L. разпечатки от справки за валиден VIN номер на дружеството са налични в папка № 8, на л. 1354 и 1358 аот папка № 8 от приложенията към ревизионната преписка /и делото/, извършен към 14.02.2011 г. на л. 1341 – към 12.01.2011 г.; съответно по отношение на GINERVA INFORMATIK AND ELEKTRONIK S.R.L. валидността на VIN номера е потвърдена на 02.02.2011 г. /л. 1309 от 12.01.2011 г. – л. 1299, 1289, към 13.05.2010 г. – л. 1253, 1226 – към 13.04.2010 г./

Валидността на идентификационните номера, видими във VIES системата към всяка от цитираните дати, не се отрича от отговорите на италианската приходна/ данъчна администрация, които следват по време датите на спорните фактури. Евентуалното настъпване на заличаването на идентификацията по ДДС на италианския търговец във връзка с общностни доставки при запазването на същата за такива на територията на страната не води до липса на идентификация по чл. 213 от Директива 2006/112.

В интернет страницата на НАП, рубрика „ДДС при вътреобщностни сделки“ ва 31.03.2011 г. е публикувано съобщение, озаглавено „Ново законодателство в Италия по ДДС регистрацията и вътреобщностните сделки, според което „Италия преразглежда ДДС регистрацията на търговците си и част от тях вече не фигурират в системата VIES (24 февруари 2011г). Автоматично включва в системата VIES, като валидни търговци, всички национални оператори, които са извършили вътреобщностни сделки и са подавали редовно обобщени VIES декларации и ДДС декларации за 2009 и 2010 г. Пояснено е, че "извършеното преразглеждане на ДДС регистрацията за вътреобщностни сделки има пряко отражение върху предоставяната информация от публичната услуга на Европейската Комисия чрез сайта за проверка на валидността на ДДС номер. В тази връзка НАП съветва всички български

фирми, извършващи вътреобщностни доставки към свои италиански клиенти, да се уверят във валидността на ДДС номерата на своите контрагенти, преди осъществяване на доставката. Ако идентификационният ДДС номер на италианския контрагент се окаже невалиден, то българският търговец следва да напомни на своя клиент, да се свърже с Италианската приходна агенция, за да получи регистрацията за търговия в Общността".

По преписката не са доказани предпоставките за прилагане на уредената от вътрешното италианско законодателство „пререгистрация“ на изрядни търговци, а видно от оповестените от приходната администрация данни, този режим е относим към период, следващ по време спорните вътреобщностни доставки. Данните по делото сочат, че при установяване на търговски отношения с трите италиански дружества при извършване на ВОД РЛ е положило грижата на добрия търговец – положени са разумни грижи за удостоверяване на обстоятелствата относно извършени ВОД. Поради това е необосновано РЛ да бъде санкционирано чрез допълнителни данъчни задължения за обективната си невъзможност да знае особени изисквания на италианското законодателство. В разглеждания случай е безспорно, че стоките са изпратени и са напуснали територията на страната като са транспортирани до територията на съответната държава членка на получателя – Италия. В съответствие с чл. 195 от Директива 2006/112 мястото на изпълнение по спорните доставки на стоки е извън територията на страната и доставчикът не дължи начисляване на ДДС. Двойното облагане при трансграничните сделки е несъвместимо с целите по 62-рото съображение на Директива 2006/112. Фактическото им извършване се потвърждава от съответствието между издадените фактури, транспортни документи, писмени потвърждения, извършване на плащанията изцяло по сметката на РЛ в Б. АД.

Неоткриването на лицата и неполучаването на изходяща от тях информация за доставките не може да обоснове извод, че доставките не са осъществени, нито че съставените документи са неверни. Съгласно чл. 2, т. 19 от Регламент (ЕО) № 1798/ 2003 г. обменът на информация между държавите членки се осъществява по електронен път чрез CCN/CSI – обща платформа, която се основава на обща комуникационна мрежа (CCN) и общ системен интерфейс (CSI), разработени от Общността с цел да гарантират предаването на данни по електронен път между компетентните органи в областта на митата и данъчното облагане. В разглеждания случай е спазена процедура за обмен на информация по електронен път, свързана с ДДС при вътреобщностни сделки. Съобразно чл. 42 от Регламента, че документите, получени от служителите на запитания орган и предадени на запитващия орган в рамките на сътрудничеството по Регламента могат да се използват като доказателство от компетентните органи запитващата държава-членка при условията, предвидени за подобни документи, предоставени от друг орган на държавата. В чл. 171, ал.3 от ЗДДС е предвидена възможност за използване на информация, обменена с други държави членки по електронен път относно облагането с ДДС. Допустимостта на цитираните доказателства е регламентирана в чл.54, ал.5 от ДОПК относно разпечатките на данни, получени по електронен път и заверени от органа по приходите, в случая от

служителя, определен за отговорен служител, компетентен орган за административно сътрудничество в областта на ДДС съгласно цитирания регламент. Доказателство по смисъла на чл. 171, ал. 2 ЗДДС е само информацията за факти, получена по реда на чл. 5 от Регламент 1798/ 2003, но правните изводи на отговарящата администрация не мога да се ценят като верни до доказване на противното по аргумент от чл. 50 ДОПК, касаещ материалната доказателствена сила на протоколите от националните проверки само за фактически, но не и за правни констатации. Най - сетне, понятието доставка на стоки по смисъла на чл. 14, пар. 1 от директива 2006/112/ЕС следва да се разгледа и съобразно задължителното тълкуване, дадено от С., според което от формулировката на разпоредбата става ясно, че понятието „доставка на стоки” не се отнася до прехвърлянето на правото на собственост в съответствие с процедурите и изискванията на приложимото национално право, а обхваща всяко прехвърляне на вещь от една страна, с което другата страна получава правото на практика да се разпорежда с вещта като неин собственик. Това схващане според С. съответства на целта на директивата, която е предназначена *inter alia* да постави общата система на ДДС върху единно определение за облагаемите сделки. Тази цел би била поставена в опасност, ако са различни условията за прехвърляне на правото на собственост по гражданското право в държавите членки.

При така извършената проверка на законосъобразността на акта по реда на чл. 160, ал.1 вр. ал. 2 от ДОПК и по изложените съображения съдът намира, че ревизионният акт в потвърдената с решение № 2377/ 04.10.2012 г. на ответника част е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на спора и при направеното искане за това на жалбоподателя се следват разноските по делото. Такива от страна на [фирма] са направени в размер на 5387,80 лв, от които 50 лв държавна такса по жалбата; 5337,80 лв /равностойност на 2729,17 евро/ възнаграждение за правна защита и съдействие по фактура № 12601/ 07.12.2012 г.

Воден от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] ревизионен акт № [ЕГН]/ 12.06.2012 г., издаден от Т. П., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 2377/ 04.10.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, сега „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП в частта на установените задължения по ЗДДС по непризнати вътреобщностни доставки в полза на италианските дружества L. RENTING S.R.L., GINERVA INFORMATIK AND ELEKTRONIK S.R.L. и DIFFUSIONE ELEKTRONIK S. DI SALERNO CIRO E S. S.R.L.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно–осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП, [улица] да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], сумата 5387,80 /пет хиляди триста осемдесет и седем цяло и осемдесет стотни / лв разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен

административен съд, в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните за неговото постановяване.

СЪДИЯ: