

РЕШЕНИЕ

№ 10944

гр. София, 05.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 28.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **1263** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „МГЛ Консалтинг Групп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], офис 1, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220222006609-091 - 001/05.07.2023 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Д. С. С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1819 от 28.12.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно допълнително установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в размер на 1 116 489,59 лв. за периодите от м. 01.2022 г. до м. 10.2022 г. и лихви за забава в размер на 103 228,17 лв., или общо в размер на 1 219 717.76 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради неправилно приложение на закона. Излага подробни съображения относно режима на вътреобщностните сделки, чиято цел е данъчните приходи да се прехвърлят в държавата членка, в която се осъществява крайното потребление на доставените стоки и избягване на двойното данъчно облагане. Цитира практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) относно освобождаване на вътреобщностната доставка (ВОД). Сочи, че в счетоводството му са налице данни за извършените тристранни операции и същите не са укрити. Счита основанията за отказ по спорните фактури за общо и бланкетно. Твърди, че по време на извършване на ревизията се е намирал в процес на регистрация по ЗДДС в Литва и е подал необходимите коригиращи декларации по ЗДДС. Излага твърдения за

незаконосъобразност на наложените предварителни обезпечителни мерки и на отказа да се спре ревизионното производство. Претендира за отмяна на РА.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. М. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220222006609-020-001 от 18.11.2022 г., издадена от С. Т. К. - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Д. С. С. (ръководител на ревизията) и К. Н. В. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 24.11.2021 г. до 31.10.2022 г. и за корпоративен данък за 2021 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 15.12.2022г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 15.03.2023г. Със ЗИД на ЗВР от 13.03.2023 г., издадена от С. Т. К. е удължен срокът на ревизията общо с два месеца - до 15.05.2023 г. съобразно чл.114, ал.2 ДОПК. ЗВР и ЗИД на ЗВР са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.14 на представена от ответника Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на С. Т. К. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.610-620 от Приложение № 2 към делото, както и на електронен носител на л.126 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220222006609-092-001 от 29.05.2023 г. Срещу констатациите и изводите в РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22220222006609-091-001 от 05.07.2023 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Д. С. С. – ръководител на ревизията.

В хода на ревизията и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56 ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, с което са изискани първични и вторични счетоводни документи, касови и банкови такива, договори, транспортни документи, свързани с декларираните вътреобщностни придобивания /ВОП/, вътреобщностни доставки /ВОД/ и износ на стоки. Изискани са инвойси, протоколи по чл. 117 от ЗДДС, транспортни документи, договори, заявки, приемо-предавателни протоколи /ППП/ и др., във връзка с деклариран ВОП на стоки, документи във връзка с издадени кредитни известия /КИ/ и протоколи, изброени на стр. 5 в РД, информация и доказателства за източниците на финансиране на дейността, за стопанисваните помещения, за това къде се съхраняват закупените части и принадлежности за

автомобили, както и за механизма на закупуване на последните.

На 15.02.2023 г., 21.02.2023 г. и 03.04.2023 г. по електронен път са представени документи. Посетен е офисът на „ТРОН БАЛАНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], дружество, извършващо счетоводното обслужване на ревизираното лице, при което е извършен преглед на първични документи, удостоверен с протокол.

Съгласно представена обяснителна записка от управителя - Р. Ю. Т., дейността на дружеството е търговия на едро с резервни части и консумативи за автомобили. Стоките са били договаряни и закупени от европейски търговци, предимно от Литва, Латвия, Естония и Чехия и са предназначени за страни от Близкия изток - Грузия, Дубай и др. Заявено е, че договорените авточасти не се транспортират до България, а се доставят в складове в Латвия (впоследствие е установено, че е Литва), където стоката престоява, докато се изготвят документи за експорт към купувача и тя бъде изпратена. Посочено е, че дружеството няма собствени помещения, като договарянето на количествата, цените и условията по доставките се извършва от управителя, а някои от сделките се договарят и от собственика на капитала - М. М. Г..

Декларирани са ВОП в размер на 5 282 448,03 лв. с ДДС в размер на 1 116 489,59 лв. по посочени на стр. 8 - 12 в РД инвойси, издадени от „JURMALAS SIA MEISTARS“ с VIN LV42803000035, „PENAX - PETR SYBA“ S.R.O. с VIN CZ27346765, „SWITCH ELECTRIC“ OU с VIN EE101531863, „SCHEDEL TRADING AND TRANSPORTE“ GmbH с VIN DE306024224, „SK - LOGISTIK“ GmbH с VIN DE301792622, „K2-ERSATZTEILE-GROßHANDEL“ GmbH с VIN DE815267958, „AZO AUTOZENTRUM ORANIENBURG“ с VIN DE812352419 и „COJALI“ S.L. с VIN ESB13210489 и др., всички дружества са регистрирани за целите на ДДС в държави членки.

В тази връзка са представени издадени по реда на чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС протоколи, инвойс фактури, международни товарителници, извлечение от банковата сметка за извършени плащания, подробно описани в РД.

Декларирани са ВОД на стоки с предмет „авточасти и консумативи“ с данъчна основа в размер на 229 921,62 лв. с получател „GLOBALONE MANAGMENT AND TRADING SPOLKA Z OGRANICZO“ с VIN PL1132997491, както и по фактура №[ЕГН]/07.03.2022 г. с данъчна основа от 216 510,39 лв., издадена на „OSAUNING INTILEAN“ с VIN EE100670385 и фактура №[ЕГН]/08.03.2022 г. с данъчна основа от 25 816,96 лв., издадена на „COMBALT TRADE“ OU с VIN EE101783983. От страна на лицето е подадена VIES декларация на основание чл. 125, ал. 2 от ЗДДС.

За горепосочените фактури са издадени КИ като съгласно представена от управителя обяснителна записка по същите са извършени плащания, но стоката не е доставена, водели се преговори за нова доставка, за която платената сума ще се счита за аванс.

Декларирани са доставки по глава трета от ЗДДС с данъчна основа в размер на 4 759 150,85 лв. с предмет „авточасти“ на дружества от Дубай, Обединени арабски емирства, Тбилиси, Грузия, Узбекистан, Хонг Конг и др.

По отношение на клиента AIR SEPARATION FZCO, Dubai, UAE са представени фактура №MGL3000000002 от 26.01.2022 г. и №MGL3000000003 от 03.02.2022 г., с предмет съответно „автолампи“ и „авточасти и консумативи“. Придружени са от митнически декларации, в които за изпращач е посочено ревизираното дружество, а за митнически пункт - Литва, както и известие за износ.

Представена е фактура №MGL3000000007 от 11.03.2022 г. с предмет „авточасти и транспортна услуга“, издадена на „DAM“ Ltd, Tbilisi, Georgia, ведно с банково

извлечение за извършено плащане.

Извършена е проверка в ПП на Агенция Митници, в резултат на която е установено, че не са налице данни за извършен износ на стоки.

Декларирани са доставки на услуги по чл. 69, ал. 2 от ЗДДС с данъчна основа от 1 438 031,28 лв. с контрагент CODEMASTERS INTERNATIONAL LLC, USA. Установено е, че предмет на сделка е разработка на клиентски ориентирани приложения, базирани на NET CORE и ANGULAR, поддържащи MS SQL база данни, като е представен акт за приемане на консултантски услуги.

В резултат на извършения преглед и анализ на събраните документи е установено, че „МГЛ КОНСАЛТИНГ ГРУПП“ ЕООД закупува стоки - авточасти, от дружества, регистрирани за целите на ДДС в други държави членки. Същите се транспортират от територията на съответната държава членка, за негова сметка до територията на Литва, от където ревизираното лице ги продава на дружества от трети страни и Полша. Констатирано е, че за получените транспортни услуги българското дружество издава протоколи по чл. 117 от ЗДДС, които отразява в отчетните си регистри - дневник за покупки и дневник за продажби. Установено е, че не са налице документи по смисъла на чл. 9 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, удостоверяващи, че ВОП са обложени в Литва, където стоките са пристигнали или превозът им е завършен. В тази връзка е отбелязано е, че в представените от управителя обяснения погрешно се сочи, че стоките са доставят в складове в Латвия, вместо в Литва. Направен е извод, че се извършва износ на стоки, но от Литва, а не от България, макар в митническите декларации да е посочено българското дружество като износител, митническият пункт е в Литва, поради което стоката не се превозва от територията на България до територията на трета страна. Доколкото стоките не пристигат на територията на страната, дружеството погрешно е посочило в дневниците си за продажби извършените доставки като такива по глава трета от ЗДДС и ВОД на стоки. Предвид горното е прието, че мястото на изпълнение на декларираните доставки за износ и ВОД по реда на чл. 17, ал. 2 от ЗДДС е на територията на Литва.

Посочено е в РА, че мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване се определя с оглед разпоредбата на чл. 62 от ЗДДС. Поради това, че стоките са закупени под български идентификационен номер, същите не пристигат на територията на България, а се получават на територията на Литва, където се складира, и от там се продават впоследствие за трети страни за износ, е формирано заключение, че независимо от ал. 1, мястото на изпълнение на ВОП е на територията на страната, независимо че стоката не пристига и превозът не завършва на територията на страната. Прието е, че не е доказано стоките да са обложени в тази държава членка /Литва/.

Предвид горното е направен извод, че на основание чл. 84 от ЗДДС дружеството е задължено да начисли ДДС при придобиване на стоката. С оглед изложеното, на основание чл. 62, ал. 4 от ЗДДС във връзка с чл. 10 от ППЗДДС и във връзка с чл. 62, ал. 2 от ЗДДС и чл. 9, ал. 1 от ППЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 116 489,59 лв. За несвоеременно внасяне на дължимия ДДС на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ /, са начислени лихви за просрочие в размер на 103 228,17 лв.

Ревизионният акт е оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-06-9228

от 11.09.2023 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 17.11.2023 г., в който срок не е постановено решение. В този случай и съгласно чл.156, ал.5 от ДОПК жалба против ревизионния акт може да се подаде в 30-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне от страна на решаващия орган, т.е. в срок до 17.12.2023 г. (неделя, почивен ден), т.е. в срок до 18.12.2023 г. Видно от представените от ответника в о.с.з. на 28.06.2024 г. писмени доказателства жалбата до съда е подадена по пощата в този срок.

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

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Противно на твърденията на жалбоподателя, в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. Спорът между страните е изцяло правен – по приложението на чл.62 от ЗДДС, вр. чл.9 и чл.10 от ППЗДДС.

Съгласно чл.13, ал.1 от ЗДДС вътреобщностно придобиване е придобиването на правото на собственост върху стока и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, както и фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6, ал. 2, 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.

По силата на чл.40 от Директива 2006/112/ЕО за място на вътреобщностното придобиване на стоки се счита мястото, където завършва изпращането или превозът на стоките за лицето, което ги придобива. Този принцип е възприет в разпоредбата на чл.62, ал.1 от ЗДДС, която предвижда, че мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната.

В разпоредбата на чл.41 от Директива 2006/112/ЕО е уредено изключение от правилото по чл.40, възприето в националната разпоредба на чл.62, ал.2 от ЗДДС - независимо от ал. 1, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната.

За да се избегне двойното данъчно облагане, каквито доводи са развити в жалбата, са уредени хипотезите на чл.62, ал.3-5 от ЗДДС, като документите, удостоверяващи релевантните обстоятелства, и редът за извършване на корекцията по ал. 4 се определят с правилника за прилагане на закона (чл.62, ал.6 от ЗДДС).

Съгласно чл.62, ал.3 от ЗДДС алинея 2 не се прилага, когато лицето разполага с доказателства, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В този случай придобиващият по чл. 62, ал. 2 от закона (т.е. жалбоподателят) следва да разполага с документ, удостоверяващ, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в тази държава членка (в случая от Литва). Този документ се издава от компетентната администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им (чл.9, ал.1 от ППЗДДС).

Жалбоподателят е представил искане за регистрация като платец на ДДС от

04.09.2023 г., считано от 05.09.2023 г., подадено от него като чуждестранно юридическо лице и 14 броя сметки за ДДС на нерегистриран като платец на ДДС за периоди м.декември 2021 г. – м.януари 2023 г., всички подадени до литовската данъчна администрация на 08.09.2023 г. Тези доказателства не представляват документи, удостоверяващи, че ВОП е обложен в Литва като държава членка, където стоките са пристигнали по смисъла на чл.9, ал.1 от ППЗДДС. Не са налице данни, че жалбоподателят изобщо е лице, регистрирано за целите на ДДС в Литва. Представените сметки са за лице нерегистрирано като платец на ДДС.

Жалбоподателят не твърди, че са изпълнени изискванията на чл.62, ал.5 от ЗДДС по отношение на доставките към друга държава членка (Полша). По делото не са ангажирани доказателства по чл.62, ал.5, т.3 и т.4 от ЗДДС – жалбоподателят да е издал фактура, в която да е посочил, че е посредник в тристранната операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия в тристранната операция (полско дружество), както и да е декларирал доставката като тристранна по т. 2 във VIES-декларацията за съответния данъчен период. Не е представено и писмено потвърждение по чл.9, ал.2, т.4 от ППЗДДС.

В разпоредбите на чл.62, ал.4 от ЗДДС и чл.10 от ПППЗДДС е уредена възможност за корекция на облагането по чл.62, ал.2 от ЗДДС в случай, че впоследствие лицето докаже, че ВОП е обложено и в държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, т.е. в Литва. Посочи се, че такива доказателства не са ангажирани.

При липса на доказателства, че ВОП е обложен в Литва и на такива, обосноваващи извършване на корекция на облагането по чл.62, ал.2 от ЗДДС, законосъобразно приходните органи са приели, че в случая облагането е по чл.62, ал.2 от ЗДДС, респ. са отrekli претендираното от лицето право на приспадане на ДК във връзка е извършени ВОП и получени доставки по чл. 82, ал. 2 - 5 от ЗДДС.

Обосновано е направеното в потвърждаващото решение на ДОДОП С. позоваване на тълкуването, дадено в Решение на СЕС от 22 април 2010 г. по съединени дела С-536/08 и С-539/08, доколкото се отнася до идентична фактическа обстановка - при обстоятелства като разглежданите в главното производство обаче е установено, че стоките, обложени като вътреобщностни придобивания, за които се приема, че са осъществени в държавата членка по идентификация съгласно член 28б, А, параграф 2, първа алинея от Шеста директива, не са били в действителност внесени в посочената държава членка (т.41).

При това положение не може да се счита, че посочените сделки пораждат „право на приспадане“ по смисъла на член 17 от Шеста директива. Следователно такива вътреобщностни придобивания не могат да се ползват от общия режим на приспадане, предвиден в посочения член (т.42).

Освен това предоставянето на право на приспадане в този случай би могло да лиши член 28б, А, параграф 2, втора и трета алинея от Шеста директива от полезно действие, тъй като данъчнозадълженото лице, след като се е ползвало от право на приспадане в държавата членка, издала идентификационния номер, вече не би имало интерес да установи облагането на разглежданото вътреобщностно придобиване в държавата членка по пристигане на пратката или на транспорта. Едно такова решение би могло в крайна сметка да застраши прилагането на основното правило, според което

при вътреобщностното придобиване се приема, че мястото на облагане се намира в държавата членка на пристигане на пратката или на транспорта, а именно държавата членка на крайно потребление, каквато е целта на преходния режим (т.44).

При идентични фактически обстоятелства СЕС е предоставил отговор, че член 17, параграфи 2 и 3, както и член 28б, А, параграф 2 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадължено лице, което се намира в положението, посочено в член 28б, А, параграф 2, първа алинея (понастоящем чл.41, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО и чл.62, ал.2 от ЗДДС) няма право да приспадне незабавно начисления по получено вътреобщностно придобиване ДДС.

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо отхвърляне на оспорването.

В срока за произнасяне е постъпила молба от 02.07.2024 г. от жалбоподателя „МГЛ Консалтинг Груп“ ЕООД, чрез адв. П. В., с искане за отмяна на основание чл.253 от ГПК на дадения в о.с.з. на 28.06.2024 г. ход по същество на спора. Жалбоподателят мотивира искането си в нередовното си призоваване и необходимост от връщане на делото за събиране на доказателства. Съдът не намира, че за о.с.з. на 28.06.2024 г. жалбоподателят е бил призован нередовно, тъй като призоваването му е редовно на основание чл.138, ал.2 от АПК.

Още с разпореждане от 06.03.2024 г. за насрочване на делото в о.с.з. съдът е указал доказателствената тежест на страните, вкл. необходимостта от представяне на доказателства от жалбоподателя за облагане на процесните стоки в Литва. От лицето са представени доказателства с писмена молба от 16.04.2024 г., приети в първото по делото открито съдебно заседание на 17.04.2024 г. След датата на това съдебно заседание страните, вкл. жалбоподателят, не са формулирали доказателствени искания. Такива конкретни искания не са посочени и в молбата на адв. В. от 02.07.2024 г. По изложените съображения съдът намира и твърдението за необходимост от събиране на други доказателства за голословно и неоснователно.

По изложените съображения съдът не намира основание за отмяна на дадения в о.с.з. на 28.06.2024 г. ход по същество на спора.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 1 219 717.76 лв. или възнаграждение в размер на 42 945.76 лв. съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.7 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „МГЛ Консалтинг Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], офис 1, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220222006609-091 - 001/05.07.2023 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Д. С. С. - ръководител на ревизията,

потвърден с Решение № 1819 от 28.12.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], относно допълнително установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в размер на 1 116 489,59 лв. за периодите от м. 01.2022 г. до м. 10.2022 г. и лихви за забава в размер на 103 228,17 лв., или общо в размер на 1 219 717.76 лв.

ОСЪЖДА „МГЛ Консалтинг Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], офис 1, да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 42 945.76 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: