

РЕШЕНИЕ

№ 419

гр. София, 25.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 27.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **2405** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на "Г карс" ЕООД със седалище в [населено място], [населено място], и адрес на управление [улица], вх.3, ап.4, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт (РА) № Р-22221421003153- 091-001/30.09.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1943/21.12.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно допълнително установени задължения по ЗДДС в размер на 220 970,85 лв. и лихви от 32 562 лв.

В жалбата са изложени оплаквания за нищожност на издадения РА, мотивирани с нарушаване териториалната компетентност на органите по приходите, извършили ревизията. Наред с това са релевирани и твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на акта. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Оплаква се, че не е взета предвид разпоредбата на чл.143, ал.2 ЗДДС. Настоява, че направеният от него избор на облагане маржа на цената е допустим и законосъобразен, тъй като търгува с употребявани превозни средства. Претендира прогласяване на РА за нищожен, алтернативно - отмяна на същия и присъждане на разноските по делото. В с.з. жалбоподателят поддържа жалбата чрез адв.Ч. (пълномощно на л.81). Моли оспореният ревизионен акт да бъде обявен за нищожен, алтернативно - за отмяна на същия, като претендира сторените по делото съдебно-деловодни разноски по представен списък (л.125).

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юк.Б. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила РА, и да присъди в полза на ответника юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя на 22.12.2021 г. (л.18). Жалбата е подадена на 30.12.2021 г. видно от поставения върху същата вх. № 53-04-1055, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221421003153- 020-001/03.06.2021 г., издадена от М. Ц. Михалски - Началник сектор "Ревизии" в отдел "Контрол" при ТД на НАП-гр.В., е възложена ревизия на жалбоподателя установяване на задължения за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.февруари 2019 г. до м.март 2021 г. ЗВР е връчена на жалбоподателя по електронен път на 08.06.2021 г. (л.93), като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Д. Д. Н. – гл.инспектор по приходите (ръководител на ревизията), и М. Г. П. - инспектор по приходите.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22221421003153-092-001 е изготвен на 14.09.2021 г. и на същата дата е връчен на ревизираното лице по електронен път. Срецу РД не е подадено възражение.

Ревизионният акт № Р-22221421003153-091-001 е издаден на 30.09.2021 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 01.10.2021 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е търговия с употребявани леки автомобили. Дружеството няма собствени или наети обекти.

Във връзка с извършваната дейност и въз основа на искане от ревизиращите органи, жалбоподателят е представил електронно издадени документи за покупките на автомобилите, придобити в режим на В. и специалния режим на маржа на цената (фактури, договори, поръчки - проформи фактури), транспортни документи (ЧМР), счетоводни регистри, банкови извлечения, справки и протоколи за начисляване на ДДС, както и писмени обяснения, според които автомобилите са закупувани чрез сайт за автомобили втора употреба, от дружества, регистрирани по ДДС в страни членки на ЕС. Към ревизионната преписка с протокол са приобщени доказателства, събрани при проверка, приключила с Протокол № П-22221420074774-073-001/29.04.2021 г.

С оспорения РА на дружеството са установени задължения по ЗДДС въз основа на констатация за получени от него доставки - покупка на моторни превозни средства от контрагенти от държава членка на ЕС, с валидни V. номера, които са декларирали вътреобщностни доставки към ревизираното лице, като моторните превозни средства впоследствие са продадени в България.

Установено е, че ревизираното лице е подало уведомление за прилагане на специалния ред за облагане на маржа на цената за доставка на стоки втора употреба, с което е упражнило правото на избор по чл.143, ал.3 ЗДДС. През ревизираните периоди задълженото лице е закупило 97 леки автомобили втора употреба от контрагенти от други държави-членки на ЕС, и 4 леки автомобили втора употреба от местни за България лица. За същите периоди са продадени 93 леки автомобили втора употреба. За закупените от чуждестранните контрагенти превозни средства във връзка е продажбата им е приложен специален режим по Глава седемнадесета на ЗДДС. Ревизията е установила, че автомобилите са декларирани в дневниците за покупки като В.. Ревизираното лице е документирало извършени доставки по специалния ред на облагане на маржа с издаването на фактури и известия към тях, в които е вписало "по чл.143 от ЗДДС по марж". В края на всеки месец е начисляван данък за извършени доставки по специалния ред на облагане на маржа на цената, като е съставян протокол по чл.90 ППЗДДС. Изготвяни са ежемесечно отчети за извършени доставки, облагаеми при специалния ред на облагане на маржа, на основание чл.120 ЗДДС. Определената от жалбоподателя данъчна основа по тези доставки е маржът на цената. Ревизията е извършила проверка относно валидиране VIN номерата на чуждестранните доставчици, при която е установила, че лицата, издали фактурите, са регистрирани за целите на ДДС в съответната държава.

Направена е и проверка на включените в дневниците протоколи и режимите на облагане, посочени в издадените фактури от чуждестранните доставчици. При тази проверка е установено, че за 53 леки автомобили втора употреба контрагентите са декларирали 0% ставка на ДДС - необлагаема вътреобщностна доставка. През ревизираните периоди дружеството-жалбоподател е продало на български физически и юридически лица 52 автомобили на обща стойност 1 449 797.37 лв. на основание чл.143 ЗДДС, както следва:

М. В. Е 220 d Avantgarde, шаси (ш.) WDD2130041A410855, по фактура № 101/22.02.2019 г.

М.-Benz ML 320 С., ш.WDC1641221A226393/AC-WD-2008, по фактура № 102/18.03.2019 г.

А. А4 2.0 TDI clean diesel A. quattro, ш.WAUZZZ8K0FA101126, по фактура № [ЕГН] 08.05.2019 г.

А. Q5 2.0 TDI Cuattro, ш.WAUZZZ8R3CA019678, по фактура № 104/21.05.2019 г.

М.-В. С 220 Т BlueTEC/d Avantgarde, ш.WDD2052041F137522, по фактура № 107/05.07.2019 г.

М.-В. С 180 Т К BlueEfficiency Elegance, ш.WDD2042451F308167/BO-KE6666, по фактура № 110/01.08.2019 г.

М.-В. Е 220 BlueTEC Avantgarde, ш.WDD2122011B323783, по фактура № 112/05.08.2019 г.

BMW 320d, ш.WBA8J110K630177, по фактура № [ЕГН] 02.09.2019 г.

А. А4 2.0 TDI A., ш.WAUZZZ8K8FA125478/, по фактура № 116/02.09.2019 г.

М.-В. С 250 BlueTEC Avantgarde, ш.WDD2050081F243956, по фактура № 117/17.09.2019 г.

GX599J | Smart ForFour, ш.WME4530421Y045379, по фактура № 118/17.09.2019 г.

А. А3 Sport hack (8V), ш.WAUZZZ8V3J)A085124/P-EW 682, по фактура № 119/17.09.2019 г.

М. Е. 4Matic, ш.WDD2120901A098981, по фактура № 121/03.10.2019 г.

M.-B. C 220 T BlueTEC/d Avantgarde, ш.WDD2052041F390226, по фактура № 123/10.10.2019 г.
BMW 540i, WBANW31030CS97300/DUH1133, по фактура № 126/11.11.2019
Volkswagen P. 2.0 TDI Highline 4 M. BlueMotion, ш.WVWZZZ3CZCE074525/ABRW8080, по фактура № 129/02.12.2019 г.
M.-benz C C. T, ш.WDD2052041F155651, по фактура № 130/09.12.2019 г.
M.-B. GLC 220 4Matic, ш.WDC2539051F120455, по фактура № 131/09.12.2019
BMW X4 XDrive30d, ш.WBAXX310300K80214, по фактура № 132/23.12.2019 г.
Volkswagen P., ш.WVWZZZ3CZFE459758, по фактура № 133/22.01.2020 г.
M.-B. ML C., WDC1641721A612243, по фактура № 134/22.01.2020 г.
M.-B. S 350 BlueTEC 4Matic Standard, ш.WDD2220331A191246, по фактура № 135/24.01.2020 г.
M.-B. C 250 d BlueTEC Avantgarde, ш.WDD2050081F095649/BS-C., по фактура № 136/24.01.2020 г.
BMW 320d, ш.WBA8J11060K630188, по фактура № 137/10.02.2020 г.
M.-B. GL 350 C., ш.WDC1668241A113505, по фактура № 139/18.02.2020 г.
M.-B. C C. T-M., ш.WDD2052041F142856, по фактура № 140/27.02.2020 г.
BMW 320d x DLL, ш.WBA8J11070K632211, по фактура № 141/04.03.2020 г.
BMW 320d, ш.WBA8J11000K846926, по фактура № 142/04.03.2020 г.
A. A4 Limousine, ш.WAUZZZF45GA018121, по фактура № 143/04.03.2020 г.
BMW 320d touring xDrive, ш.WBA8J11020K847382, по фактура № 146/05.05.2020 г.
BMW 3-serie Limousine, WBA3E11020P658359, по фактура № 147/05.05.2020 г.
M.-B. E. Cdi, ш.WDD2130041A017236, по фактура № 148/12.05.2020 г.
A. Q7 3.0 V6 TDI quattro, ш.WAUZZZ4L57D100472/EYT567, по фактура № 149/12.05.2020 г.
A. A6 3.0 V6 TDI quattro, ш.WAUZZZ4G7CN107687/GM-AA17, по фактура № 150/21.05.2020 г.
A. A3, ш.WAUZZZ8V4FA061336, по фактура № [EGH] 21.05.2020
BMW 5 S., ш.WBAXB910X0DX47848, по фактура № [EGH] 26.05.2020 г.
A. A3 2.0 T. Sportback, ш.WAU2228V4GA145769, по фактура № 153/01.06.2020 г.
Volkswagen P. Variant, ш.WVWZZZ3CZHP015985, по фактура № 158/01.07.2020 г.
M.-B. E 280 C. Avantgarde, ш.WDB2110201A939289/B-ME2355, по фактура № 160/21.07.2020 г.
BMW 320xd Touring, ш.WB28311080K629494, по фактура № 163/05.08.2020 г.
M.-B. C C. T, ш.WDD2052041F169924, по фактура № 166/31.08.2020 г.
A. Q3 2.0 TDI quattro, ш.WAUZZZ8U1CR013247, по фактура № 171/26.10.2020 г.
M.-B. M K., ш.WDC1660241A196726, по фактура № 174/29.10.2020 г.
VW T., ш.WVGZZZ1TZGW585780, по фактура № 177/16.11.2020 г.
BMW X4 3.0 D, ш.WBAXX310XF0K82650, по фактура № 179/01.12.2020 г.
T. RAV 4 2.0 S., ш.JTEHH20V506120839, по фактура № 182/08.12.2020 г.
M.-B. G. 350 d 4Matic, ш.WDC1660241A676475/7, по фактура № 188/22.01.2021 г.
Hyundai Tucson 1.6 TGDI Trend 4WD, ш.TMAJ3812HHJ300002/ULZA2222, по фактура № 195/01.03.2021 г.
M.-benz C C. T, ш.WDD2052081F360464, по фактура № [EGH] 02.03.2021 г.
M.-B. E 200 d, ш.WDD2130131A416388/6, по фактура № 199/11.03.2021 г.
Volkswagen P. 2.0 TDI Trendline BlueMotion, ш.WVWZZZ3CZHP028086, по фактура № 204/15.03.2021 г.

М.-В. Е 220 д, ш.WDD2130041A465187, по фактура № 208/26.03.2021 г.

По фактурите за продажба са съставени протоколи с данъчна основа, изчислена по реда на чл.145 ЗДДС, в размер на 103 310.43 лв., като е начислен ДДС в общ размер 20 662,09 лв. при прилагане специалния режим на облагане маржа на цената.

Органите по приходите са приели, че доставчиците на ревизираното лице - чуждестранни лица от държави членки на ЕС, следва също да са прилагали специалния ред на облагане на маржа за доставка на стоки „втора употреба“, т.е. да са дилъри, тъй като в противен слушай доставките на автомобили били вътреобщностни доставки, а за жалбоподателя биха били вътреобщностни придобивания и е следвало да бъде приложен общият ред за облагането им. Ревизията е посочила, че във фактурата, издадена от доставчика дилър, изрично трябва да е посочена нормата за прилагане на специалния режим по националния закон или чл.312-325 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на ДДС.

На основание чл.86, ал.1 и ал.2 във вр.с чл.67, ал.1, ал.2 ЗДДС е начислен допълнително данък, който е следвало да бъде начислен при последващите продажби на употребявани автомобили, закупени при В. по фактури за извършени продажби, описани на стр.21-23 от РД и стр.3 от РА за ревизираните данъчни периоди, в общ размер 241 632,90 лв. Органите по приходите са посочили е, че ревизираното лице е начислило ДДС на марж по реда на чл.145 ЗДДС по същите фактури в общ размер 20 662,09 лв. При това положение са установени допълнителни задължения в размер на 220 970,85 лв., представляващи разликата между 241 632,90 лв. и 20 662,09 лв.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС в общ размер 32 562 лв., посочени по данъчни периоди в таблицата на РА.

Недоволен от така издадения му РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1943/21.12.2021 г. на Директора на Дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП същият е потвърден.

По делото беше изслушана съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице О. Т., която даде заключение по следните задачи:

1. за кои доставки ревизията е доначислила ДДС и в какъв размер, какви документи са издадени във връзка с тях, има ли издадени съпътстващи документи, като договори, протоколи или др.подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя.
2. упражнил ли е право на данъчен кредит при придобиването на автомобилите, а в случай че не е упражнил – на какво основание.
3. начислил ли е ДДС при продажбите на въпросните автомобили, в какъв размер и отчет ли е приходи от продажбите.
4. чуждестранните лица, от които са придобити автомобилите, били ли са регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка.
5. чуждестранните лица, от които са придобити автомобилите, начислили ли са ДДС при продажбата им на жалбоподателя; същият начислил ли е ДДС при придобиването им.
6. какво е било предназначението на придобитите автомобили.
7. дали процесните автомобили са били заведен като ДМА при него; заплащани ли са за същите данъци и такси и от кои лица.
8. каква данъчна основа е приложил при продажбите на автомобилите и по какъв начин същата е коригирана от ревизията.

9. кога и по какъв начин е уведомил приходната администрация, че ще прилага специалния ред на облагане маржа на цената.

10. редовност на счетоводството на жалбоподателя.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като писмени доказателства:

Представени от ответника: доказателства за връчването на ЗВР № Р-22221421003153-020-001/03.06.2021 г. на жалбоподателя и Заповед № ЗЦУ-ОПР-2/19.04.2021 г. (л.92).

Представени от "Борика" АД: Доказателства за издадени КЕП на следните органи по приходите: М. Ц. Михалски, Д. Д. Н., М. Г. П., Г. Д., П. Д., Г. Д., Р. С. (л.84).

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. РА е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който на практика представлява неразделна част от издадения РА. Оспореният акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 Закона за електронния документ и електронни удостоверителни услуги, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Представени са и доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите КЕП от "Борика" АД.

В процедурата по извършване на повторната ревизия не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти.

Изпълнено е изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./, наричан по-нататък "Регламент /ЕС/ № 910/2014". Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА, съгласно ЗЕДЕП, чл.3, ДВ. бр.34 от

06.04.2001 г. електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2, се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.1 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис съгласно ал.3 и ал.4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл.24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл.193 ГПК и в този случай Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал.4 на чл.13 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл.28 от ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената

информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифицирани електронни подписи на органа, възложил ревизията, и органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

При липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, Съдът счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си, като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Като неоснователно Съдът определя възражението на жалбоподателя за нищожност на РА поради нарушаване териториалната компетентност на органите по приходите, извършили ревизията.

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се предприемат от органи по приходите от териториалната дирекция по седалището на търговското дружество - чл.8, ал.1, т.3 ДОПК. Безспорно е, че ревизираното лице е със седалище в [населено място], което се намира в район П. на Столичната община в област С.-град. Също така е безспорно, че ЗВР е издадена от М. Ц. Михалски - Началник сектор "Ревизии" в отдел "Контрол" при ТД на НАП-гр.В..

С разпоредбата на чл.12, ал.6 от кодекса (ред. ДВ, бр. 105/2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) законодателят е предвидил правилата на чл.8 ДОПК да не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на НАП или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор. На основание чл.12, ал.6 ДОПК издателят на ЗВР е компетентен да възлага ревизии съгласно Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. (л.21) на Зам.-изпълнителния директор на НАП. Компетентността на Зам.-изпълнителния директор да се произнесе с цитирания акт произтича от надлежно учредената със Заповед № 3ЦУ-ОПр-2/19.04.2021 г. (л.92) на Изпълнителния директор на НАП делегация. Като публичноправен институт, разгледан в ТР № 4 от 22.04.2004 г. на ОСС на ВАС по тълк.дело № 4/2002 г., делегирането представлява предвидена в закона възможност временно - за определен случай или период от време, съгласно конкретната обстановка и преценката на горестоящ административен орган, той да предостави част от правомощията си на някой от подчинените му органи. Подчиненият орган издава административни актове въз основа на това специално овластяване от органа, в чиято компетентност поначало е решаването на съответния проблем. Той не запазва за постоянно делегираното правомощие. Обикновено делегацията е продиктувана от фактическата невъзможност по-горният орган да реагира своевременно на необходимостта от издаване на множество актове на територията на по-голям район или цялата страна. Възможността за делегиране на административни правомощия се характеризира с няколко принципни ограничения: никой не може да делегира правомощия, които не притежава; не могат да бъдат делегирани правомощия, които законът определя като изрична компетентност на съответния орган; органът, на когото са делегирани правомощия, не може да ги предоставя другиму. В закона е предвидена възможност на Изпълнителния директор на НАП да делегира на определен от него заместник изпълнителен директор правомощието си по определяне на органи по приходите, чиито правомощия се простират на територията на цялата страна, независимо от определената в чл.7, ал.1 и чл.8

ДОПК компетентност.

Посочените в Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. органи по приходите при ТД на НАП-гр.В., сред които фигурира издателят на ЗВР, са оправомощени да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол на територията на цялата страна, вкл. и тези, за които компетентна териториална дирекция съгласно чл.8 ДОПК е ТД на НАП-гр.С..

Ревизионното производство е проведено след **изменението** на чл.10 ЗНАП (обн. ДВ, бр.105, в сила от 01.01.2021 г.), с което е създадена нова ал.9 на нормата и е предвидена възможност органите по приходите да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Освен това Съдът съобрази относимата към периода на ревизията правна регламентация, предвиждаща, че за образуване на ревизионното производство се изисква заповед за възлагане на ревизия по чл.112, ал.1 ДОПК, издадена от орган по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция (чл.112, ал.2, т.1 ДОПК), или от изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски (чл.112, ал.2, т.2 ДОПК). Със Заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (прил.8), на основание чл.11, ал.3 ЗНАП вр. чл.112, ал.2, т.1 ДОПК и коментиранията по-горе Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. (л.21) на Зам.-изпълнителния директор на НАП, е разпоредено функциите на компетентен орган да издава ЗВР да се изпълняват от поименно и подлъжностно посочени служители, сред които е и органът, възложил ревизията. По силата на чл.119, ал.2 ДОПК органът, възложил ревизията, заедно с ръководителя на ревизията, са нормативно овластени с компетентността да издадат ревизионния акт.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният РА е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК. В тази връзка неоснователни се явяват доводите за нищожност на РА.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

Не е спорно по делото, че жалбоподателят е дилър на стоки втора употреба по смисъла на § 1, т.23 от ДР на ЗДДС. В процеса на икономическата си дейност той закупува, придобива или внася стоки втора употреба (автомобили) с цел да ги продаде. Извършваната от него през ревизираните периоди дейност по покупко-продажба на употребявани автомобили няма инцидентен характер и следва да се квалифицира като независима икономическа дейност по смисъла на чл.3, ал.2 ЗДДС - дейност на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, както и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него. Ревизираното лице е подало уведомление за прилагане на специалния ред за облагане на маржа на цената за доставка на стоки втора употреба, с което е упражнило правото на избор по чл.143, ал.3 ЗДДС.

Автомобилите, предмет на процесните доставки, представляват стоки втора употреба по смисъла на § 1, т.19 от ДР на ЗДДС, доколкото са употребявани движими вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, които могат да се използват по предназначението, за което са създадени.

Систематичното място на чл.143 ЗДДС е в Глава седемнадесета от закона, озаглавена "Специален ред на облагане на маржа на цената". Указаната законова разпоредба предвижда разпоредбите на тази глава да се прилагат за доставка, извършена от дилър на стоки втора употреба, произведения на изкуството, предмети за колекции, антикварни предмети, доставени му на територията на страната или от територията на друга държава членка от:

1. данъчно незадължено лице;
2. друго данъчно задължено лице, регистрирано по този закон, когато предмет на доставката е

стока, освободена по чл.50, ал.1, или от регистрирани за целите на ДДС лица в друга държава членка, освободени от данък съгласно законодателството на съответната държава на аналогични основания;

3. друго данъчно задължено лице, което не е регистрирано по този закон, или от данъчно задължено лице от държава членка, което не е регистрирано за целите на ДДС, когато предмет на доставката са стоки, които са дълготрайни активи по смисъла на съответното счетоводно законодателство;

4. друг дилър, прилагащ специалния ред на облагане на маржа на цената.

Причината в посочените по-горе четири случая да се прилагат специалните правила за облагане на маржа на цената е, че дилърът е придобил стока, която вече е била в търговския оборот и за нея с голяма степен на сигурност може да се твърди, че е начисляван (и плащан) ДДС. За да се избегне начисляването на ДДС върху ДДС, данъчната основа на извършваната от дилъра доставка не е равна на цялата продажна цена, а се явява марж (разлика). Така в тази основа не се включва данъкът, платен на предходен етап от веригата сделки със същата употребявана стока. При облагането на доставките по специалния ред на Глава 17 начисляването на ДДС се извършва с издаването на протокол. Според чл.80, ал.1 ППЗДДС в края на всеки данъчен период дилърите на стоки втора употреба начисляват данъка за извършените от тях доставки, като съставят протокол. Според чл.80, ал.2 ППЗДДС протоколът следва да включва информация за данъчния период, за стоката - втора употреба, за покупната и продажната цена, за разлика между общата сума на продажните цени и общата сума на покупните цени, както и за начисления данък. Съгласно чл.80, ал.4 ППЗДДС протоколите се описват в дневника за продажбите за данъчния период, като се попълва и аналитичната информация за тях. Тези протоколи се описват в дневника за продажбите за данъчния период. При ревизията е констатирано, че за процесните автомобили жалбоподателят е издавал протоколи по чл.117 ЗДДС (стр.15 от РД), но за самоначисляване на данъка при режима на В., а не в качеството си на получател на стоки от дилъри.

Следва да се има предвид, че ревизираното лице е придобивало МПС и от чуждестранни дилъри, прилагащи реда за облагане маржа на цената, но за тях ревизията не е доначислила ДДС и те не са предмет на настоящия съдебен спор.

В закона е въведено правилото, че дилърите нямат право да приспадат като данъчен кредит начисления им данък по повод придобиването или вноса на стоки, за които прилагат специалния ред на облагане на маржа (чл.147, ал.5 ЗДДС). Това е така с оглед на изясненото по-горе обстоятелство, че данъчната основа на извършените от тях доставки с тези стоки е марж (разлика), а не самата продажна цена.

Спорът по делото е относно приложението на по-благоприятния ред на данъчно облагане, а именно специалния режим на маржа. Релевантно за прилагането на този режим е наличие на предпоставките, разписани в закона, респ. дали ревизираното лице разполага с достатъчно доказателства за покупка на автомобилите, от които да е видно как са обложени сделките по доставка на същите.

В случая не са били налице законовите предпоставки ревизираното лице да приложи специалния режим на облагане маржа на цената, защото не са изпълнени нито едно от условията по т.1-4 по отношение на чуждестранните му партньори. Те не са нито данъчно незадължени лица; нито предмет на доставката са стоки, освободена по чл.50, ал.1 ЗДДС (използвани изцяло за извършването на освободени доставки и на това основание не е било упражнено правото на приспадане на данъчен кредит при тяхното придобиване или за тях не е било право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.70); нито са регистрирани за целите на ДДС лица в друга държава членка, освободени от данък съгласно законодателството на съответната държава на аналогични основания; нито са данъчно задължени лица от държава членка, които не са регистрирани за целите на ДДС; нито са дилъри, прилагащи специалния ред на облагане на маржа на цената.

Неизпълнението на последните две условия Съдът намира за доказано по безспорен начин по

три самостоятелни линии: **Първо**, от извършените в хода на ревизията проверки е установено, че лицата, издали фактурите, са регистрирани за целите на ДДС в съответните държави, но същевременно са декларирали същите като необлагаеми вътреобщностни доставки. Противно на поддържаните от жалбоподателя възражения, тези проверки са достатъчно надеждни предвид водения от държавите членки на ЕС единен информационен обмен, и данъчната администрация с основание се е позовала на данните от него. **Второ**, самото ревизирано лице е отчело покупките на автомобилите като В., които са надлежно декларирани в дневниците му за покупки. ССЕ по делото и ревизията безпротиворечиво са установили упражнено право на приспадане на данъчен кредит от жалбоподателя едновременно с извършеното от него самоначисляване по реда на чл.117 ЗДДС (прил.3). Наред с това жалбоподателят не разполага с фактури, в които да е вписано, че неговите доставчици са приложили режима на облагане маржа на цената, поради което няма основание да се приеме, че те са други дилъри, прилагащи специалния ред на облагане. **Трето**, това горните обстоятелства са установени и от вещото лице по ССЕ, което е установило, че ревизираното лице е придобило автомобили втора употреба от чуждестранни дружества, които са данъчно задължени лица, регистрирани по ДДС съгласно законодателството на съответната страна и които за доставките не са приложили специалния ред на облагане на маржа на цената. Съдът кредитира експертното заключение като компетентно изготвено и даващо отговор на поставените задачи. Същото е мотивирано, съответства на събраните доказателства и следва да се приеме и за обосновано, предвид подробно изложената от вещото лице аргументация, послужила за формиране на експертните изводи. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорил е изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти.

В настоящия случай не са налице доказателства, въз основа на които да се направи извод за приложимост на специалния режим на облагане по чл.143, ал.1 ЗДДС. С оглед националната разпоредба на чл.143 ЗДДС и нормата на чл.314 от Директива 2006/112 следва да се приеме, че за да може жалбоподателят да се ползва от специалния режим на облагане на маржа на печалбата, не само той като дилър на стоки втора употреба следва да подаде уведомление до приходната администрация, че ще ползва този специален ред, но и неговите чуждестранни съконтрагенти също е следвало да посочат пред съответните данъчни власти, че доставката ще се облага съгласно маржа на печалбата, а както се установи, последните са декларирали пред местните си органи по приходите вътреобщностни доставки. Като последица от това жалбоподателят е осъществил вътреобщностно придобиване.

В нормата на чл.13, ал.4 ЗДДС изчерпателно са изброени случаите, при които не е налице В., като процесните доставки попадат в хипотезата на чл.13, ал.4, т.1 с оглед на предмета им - употребявани транспортни средства. Посочената разпоредба изрично указва, че не е налице В. тогава, когато се придобиват стоки, за които доставчикът прилага специален ред на облагане за стоки втора употреба, произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети, определен в законодателството на съответната държава членка. Безспорно е установено в настоящото производство, че доставчиците на жалбоподателя са декларирали процесните доставки като ВОД, а не са приложили специален ред на облагане според действащото законодателство.

Всички тези данни по делото дават основание да се приеме, че рискът от загуба на данъчни приходи не е отстранен и не може да се приеме, че събирането на ДДС е гарантирано и няма риск от данъчна измама.

Неоснователно е позоваването от жалбоподателя на изключението по чл.143, ал.2 ЗДДС, защото тя визира нови вътреобщностна доставка на нови превозни средства, а настоящият случай не е такъв.

Продажбите на МПС са облагаеми доставки по смисъла на чл.12, ал.1 ЗДДС и на основание чл.86, ал.2 от закона следва да се обложат по общия ред, като за тях регистрираното по ЗДДС

лице е следвало да начисли данък върху данъчна основа, определена по реда на чл.26, ал.1 ЗДДС. След като това не е сторено от ревизираното лице, правомерно данъчната администрация е обложила процесните продажби по общия ред, като е взела предвид начисления от него данък върху маржа, и е определила задължения по ЗДДС в размер на 220 970,85 лв., сумирани от начисления данък за всяка отделна доставка.

РА е законосъобразен, а жалбата срещу него като неоснователна следва да се отхвърли.

Тъй като се потвърждава задълженията за ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

Изходът на спора определя като основателна заявената от ответника претенция за заплащане на юрисконсултско възнаграждение. Изчислено на базата на чл.8, ал.1 във вр.с чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения (ред. ДВ, бр.68 от 31 Ю. 2020 г., в сила към момента на образуване на делото), и съобразно общия материален интерес по делото в размер на 253 532,85 лв., в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 065,33 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш Е Н И Е:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "Г карс" ЕООД със седалище в [населено място], [населено място], и адрес на управление [улица], вх.3, ап.4, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт (РА) № Р-22221421003153-091-001/30.09.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1943/21.12.2021 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно допълнително установени задължения по ЗДДС в размер на 220 970,85 лв. и лихви от 32 562 лв.

ОСЪЖДА "Г карс" ЕООД със седалище в [населено място], [населено място], и адрес на управление [улица], вх.3, ап.4, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 065,33 лв. (пет хиляди и шестдесет и пет лева и 33 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: