

РЕШЕНИЕ

№ 9041

гр. София, 18.06.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,
в публично заседание на 23.05.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **11229** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба вх.№ 53-04-972/31.10.2022г. по описа на ОДОП С. при ЦУ на НАП от търговско дружество „Айкън Електроникс“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк]Търговски център „А.“, [улица], ет.3, офис 57 представявано от управителя Д. Й. Гросбъргър, чрез адв.С. Д. Х. със съдебен адрес за призоваване –гр.П., [улица], ет.3 срещу издадения на дружеството Ревизионен акт № Р-22221020008272-091-001/05.07.2022 г. издаден от М. С. Х. -орган възложил ревизията и М. Й. В. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1515/21.09.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП

В жалбата се излагат аргументи, че ревизионния акт е незаконосъобразен, органите по приходите са пренебрегнали и не са обсъдили обстоятелствата, отразени в представените от жалбоподателя писмени доказателства. Счита, че неправилно с процесния РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м.05.2020г. и м.07.2020 г. по три вътреобщностни придобивания, за които от страна на дружеството са съставени протоколи по реда на чл.117 от ЗДДС и в този смисъл за него възниква право на приспадане на ДДС. Твърди, че е приложима разпоредбата на чл.73а от ЗДДС.

Относно допълнително начисленото ДДС по три броя фактури издадени от хърватско дружество Tehno-Mag.d.o.o, излага доводи, че жалбоподателят е посредник в

тристранна операция, въз основа на представени ЧМР, в които е посочено дата и място на получаване, както и вида на стоката, поради което липсва основание за прилагане на чл.62 ал.2 от ЗДДС.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв.С. Х., която поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Претендира разности по представен списък. Ответникът – Директорът на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалните си представители юриконсулт Б. оспорва жалбата, намира, че в съдебното производство не са представени такива доказателства, въз основа на които да бъде приета различна фактическа обстановка и да бъде отменен РА. Моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна. Претендира юриконсултско възнаграждение.

Софийска Градска прокуратура – редовно уведомена, не изразява становище по жалбата.

Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно на 06.07.2022г. Жалбата до директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е подадена на 20.07.2022г. /вх. № 53-06-6144/20.07.2022г. по описа на ТД –НАП С./ Решение № 1515/21.09.2022 г. на Директора на Д“ОДОП“ С. е връчено на 18.10.2022г. , а жалбата до АССГ е депозирана на 31.10.2022 г. под № 53-04-972, т.е. в законоустановения 14-дневен срок

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна-участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221020008272-020-001 от 22.12.2020 г., връчена на 05.01.2021 г., последователно изменена със Заповед №Р-22221020008272-020-002 от 05.04.2021 г., връчена на 06.04.2021 г. и Заповед №Р-22221020008272-020-003 от 29.04.2021 г., връчена на 29.04.2021 г., всички издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган за възлагане на ревизията на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл.112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „АЙКЪН ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД. Ревизията е възложена за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.04.2020 г. до 30.09.2020 г., както и на задълженията за корпоративен данък за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. Определен е краен срок за приключване на ревизията - до 04.06.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/№Р-22221020008272-092-001/10.12.2021 г., връчен на 12.01.2022 г. Жалбоподателят е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е подал писмено Възражение с вх. №4537/28.02.2022 г. Същото е преценено с РА като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221020008272-091-001/05.07.2022 г., издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията, и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 06.07.2022 г.

С оспорвания РА на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 255 381,70 лв., в т.ч., както следва: ДДС в размер на 213 417,63 лв. и лихви за просрочие в размер на 41 667,07 лв.

Жалбоподателят извършва покупко-продажба на едро на потребителска електроника – тонколони, аудио слушалки, фотоапарати и други.

1. На основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС за данъчните периоди м. 05.2020 г. и м. 07.2020 г. с РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 163 688,41 лв. за доставки, за които изискуемият от страна на дружеството данък е начислен със съставени протоколи по чл. 117 от ЗДДС.

В хода на ревизията е установено, че през процесните периоди м. 05.2020 г. и м. 07.2020 г./ жалбоподателят е декларирал осъществени 3 Вътреобщностни придобивания /В./ на стоки по смисъла на чл. 13 от ЗДДС с данъчна основа общо в размер 818 442,10 лв., описани по фактури с номер, дата, VIN на контрагента, стойност, ДДС и данъчен период в таблица на стр. 46 в РД, Доставчици на въпросните стоки са данъчно задължени лица, регистрирани за целите на ДДС в А. /0815 ONLINE KANDEL, G. с VIN ATU63267618/ и Германия /KARL RODEWOHL KG G., с VIN 8269667/. За Посочените доставки ревизираното дружество е издало протоколи по реда на чл.117 от ЗДДС, като е начислило дължимия ДДС общо в размер на 163 688,41 лв. Получените доставки са последващо реализирани в полза на контрагент от Трета страна И. ПЛЮС САЩ на обща стойност 512 934,02 лв. и са отразени от страна на дружеството като доставки по глава 3 от ЗДДС.

Жалбоподателят не е представил документи, че стоките са получени на територията на страната. Стоките са съхранявани в логистични складове на територията на Н. и Б., след което са изпращани до крайните потребители –клиенти на жалбоподателя. От жалбоподателят също е потвърдено, че стоките не са транспортирани до територията на Република България.

Органите по приходите са направили извод, че доставките на процесните стоки не отговарят на изискванията за В. по смисъла на чл.13 ал.1 от ЗДДС.

Предвид това, ревизиращият екип в РА е посочил, че мястото на изпълнение при доставки на стоки се определя по реда на чл. 17, ал. 1, съответно чл. 17, ал. 2 от ЗДДС, в зависимост от това дали стоката, предмет на доставката, се превозва или не.

Стоките не пристигат и превозът им не завършва на територията на страната, но предвид разпоредбите на чл.17 от ЗДДС и чл.13 ал.1 и чл.6 ал.2 от ЗДДС , при придобиване на стоки от лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, българското дружество е предоставило на контрагента си своя идентификационен номер по ЗДДС, за същия възниква задължение да начисли ДДС за В. с място на изпълнение на територията на страната, на основание разпоредбата на Чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, освен ако не докаже, че В. е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. За доказване на обстоятелствата, че В. е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, придобиващият по чл. 62, ал. 2 от закона следва да разполага с документ, удостоверяващ, че В. 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 Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/. Датата на данъчното събитие и изискуемостта на данъка се определят по реда на чл. 63 от ЗДДС, като начисляването на данъка се извършва с протокол по чл.

117, ал. 2 от същия закон. Протоколът се отразява в дневника за прадажбите.

Разпоредбата на чл.62 ал.2 от ДОПК санкционира неспазване на задължението за начисляване на ДДС в друга държава членка при В., когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на тази друга държава членка. Предвид това, органите по приходите са приели, че по В. ДДС е без право на приспадане на данъчен кредит по издадените три фактури.

2. На основание чл.62 ал.2 от ЗДДС за данъчен период м.08.2020г. с РА е доначислен ДДС в размер на 50 026,22 лева за доставки, за които жалбоподателят не е доказал, че е посредник в тристранни операции по смисъла на чл. 15 от ЗДДС.

Жалбоподателят е декларирал доставки на стоки /потребителска електроника/ в качеството си на посредник в тристранни операции в полза на дружеството GOTEL G., с VIN DE324939456. За периода от 01.04.2020 г. до 30.09.2020 г. доставките са документирани посредством издадени 3 фактури на обща стойност 268 046,50 лв. При преглед на съдържанието на посочените фактури е установено, че ревизираното лице не се е вписало като посредник в тристранна операция и че липсва също така запис, че данъкът се дължи от придобиващия в тристранната операция, т.е. немския контрагент. Във връзка с така документирани доставки, ревизиращият екип е направил извод, че липсва потвърждение, че стоката е получена на територията на Германия. Приложени са транспортни документи, в които са посочени идентификационни данни за получателя на стоките - логистичното дружество H. G. SPEDITION LOGISTIK. Стоките - предмет на доставка в полза на посоченото дружество са придобити с 3 фактури, издадени от хърватското дружество TENNO-MAG D.O.O, с VIN HR74887997071, описани в таблица на стр. 44 в РД. Установено е, че така осъществените доставки на стоки са отразени от ревизираното лице в отчетните регистри по ЗДДС като посредник в тристранна операция и във връзка със същите не е начислен ДДС и не е приспаданото право на данъчен кредит.

Съгласно представените транспортни документи, стоките са изпратени от Х., но е прекъснато движението им на територията на Б. /в склад HERFURTH L./ и ATL L. /Н./. За начална дестинация в приложените документи е посочена Х., като стоките са превозени до логистичен склад на територията на Б. и Н.. От посочените логистични складове дружеството А. Л. от името на „АЙКЪН ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД е изпратило стоките от Н. и от Б. отново до логистично дружество в Германия /Н. Г./. Наличието на последващ транспортен документ с изпращач логистичното дружество е доказателство, че стоките са придобити и получени именно от последното - ATL L. BV с/о ICON E. L. V. BG204750752, но на територията на друга държава-членка. Налице е и транспортен документ /и за трите доставки/, удостоверяващ че същите стоки са изпратени от „АЙКЪН ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД до следващия получател - клиент на ревизираното лице - немското дружество GOTEL G., с VIN DE324939456.

С оглед на така събраните доказателства с РА и РД е прието, че „Айкън електроникс“ ЕООД не може да се идентифицира като посредник в тристранна операция. Видно е, че стоките - предмет на доставка са прекъснали своето движение от прехвърлителя до придобиващия чрез съхранението на същите на територията на Н. и Б..

Изложен е извод, че не са налице предпоставките на чл.15 от ЗДДС и жалбоподателят не притежава необходимите документи съгласно чл.9 ал.2 от ППЗДДС.

Органите по приходите са приели, че „АЙКЪН ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД не притежава необходимите документи съгласно чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, доказващи извършените доставки като посредник в тристранни операции, а именно - липса на указан текст във

фактурата, че извършените доставки са в качеството му на посредник в тристранна операция и липса на потвърждение /съдържащо всички реквизити според ППЗДДС/, че стоката е пристигнала до придобиващия в тристранната операция / чл.9 ал.2 т.4 от ППЗДДС. Налице е транспортен документ, в който като изпращач на стоките е посочено ревизираното лице, а не неговият контрагент - доставчик хърватското дружество.

В хода на съдебното производство е прието заключение по допуснатата до изслушване съдебно –счетоводна експертиза. Предвид обстоятелството, че същата е оспорена от жалбоподателя, съдът е допуснал изслушване на повторна съдебно –счетоводна експертиза.

Съгласно заключението на вещото лице Л. Й., изготвил повторната съдебно-счетоводна експертиза, ТЕННО –MAG d.o.o. е издал на жалбоподателя търговски фактури с № 2378/1/10 от 13.07.2020 година, № 2700/1/10 от 24.07.2020 година и № 2958/1/10 от 11.08.2020 година, с които се документира прехвърлянето на собствеността на описаните в тях стоки от издателя „ТЕННО- MAG“ d.o.o. на „Айкън Електроникс“ ЕООД. Стоките са сешоари, „глави за четки“, „слушалки с лента за глава“ .

Стоките по посочените търговски фактури са превозени от изпращача „ТЕННО-MAG“ d.o.o. до получателя „Айкън Електроникс“ ЕООД с международни товарителници (ЧМР) № 0643/2020 от 13.07.2020 година и 0672/2020 от 27.07.2020 година с място на доставка Herfurth L. Brussel, и № 0724/2020 от 12.08.2020 година с място на доставка ATL L. BV Schiphol, N.. Налице са фактури за извършените превози и спедиторски услуги, както и потвърждения за приемо-предаването на процесните стоки. Установени са и несъответствия, които детайлно са посочени от вещото лице в приложение № 2 от експертизата, касаещи вида на стоките, вместо „сешоари“ е посочено „прахосмукачки“. Несъответствие е констатирано и при изписване на датата на доставка /лист 590 от делото/, както и при посочване на кодове и артикули в изследваните и приложени ЧМР. Със стоките са осъществени последващи доставки към дружество Gotel G..

В приложения № 3 и № 4 към заключението в хронологичен вид и в табличен вид, са представени документите по сделките, както във връзка с тези изисквани чл. 9 ал. 2, т. 4 от ППЗДДС и по-конкретно потвърждения от Gotel G. Германия за получена в Logistik H. G. стоки за всяка от процесните сделки по фактури № [ЕГН] от 24.08.2020 година; [ЕГН] от 24.08.2020 година и [ЕГН] от 24.08.2020 година. Анализът на извлеченията от банковите документи, показва, че две от последващите доставки са заплатени изцяло, а една (по проформа фактура 1573 от 05.08.2020 година), е заплатена частично. Според вещото лице Л.Й., анализът на счетоводните записи от доказателствата, приети по делото находящи се в кориците на процесното дело показва, че данните от процесните фактури, са регистрирани по надлежния ред и съответстват. В този смисъл е налице извод, че счетоводството на дружеството - жалбоподател по процесните доставки, е водено редовно.

Съгласно заключението по съдебно –счетоводната експертиза, изготвена от вещото лице С. К. във всички проформи фактури и фактури от доставчика ТЕННО MAG е описано „ Доставка до България“. За доставка на стоки описани в проформа 5923/1/5065/06.08.2020г е приложено ЧМР №0724 с изпращач Tehno Mag и получател - разговорен пункт ATL L. BV X.. Другите две доставки имат приложени ЧМР, от които е видно, че стоката от Tehno Mag е транспортирана от З. до разговорен пункт

летище Б. HERFURT L. Б.. Съгласно заключението и счетоводството на дружеството - жалбоподател не е водено редовно.

По делото е представено и прието и допълнително заключение във връзка с изслушаната и приета повторна съдебно –счетоводна експертиза, изготвено от Л.Й.. Съгласно допълнителното заключение, налице са документи по делото, въз основа на които може да бъде направен извод, че за част от стоките по фактура № VRG 20062806 от 16.06.2020 година, издадена от изпращача Online Handel G. с получател „Айкън Електроникс“ ЕООД, а именно Oral-B CrossAction 8+2er LTrJUNI Aufsteckbursten 1456 броя и Oral-B CrossAction 8+2er LTrASAP Aufsteckbursten 1456 броя са налице доказателства въз основа на който да бъде направен извод, че въпросните глави за четки са изнесени извън територията на ЕС. За другата част, от стоките -Oral-B Precision Clean 8+2er A.-Bacterial EB20 10 пакета 2912 броя и Oral-B CrossAction EB50 10 пакета 2912 броя,са налице съответствия в едни показатели и несъответствия в други, посочени в това допълнително заключение, което дава основание за извода, че доказателствата за износ извън митническата територия на ЕС на част от стоките (2912 + 2912) по Фактура №VRG 20062806 от 16.06.2020 година, са недостатъчни.

Съдът цени заключенията на вещите лица ведно с направените от тях допълнения и разяснения при провеждане на разпита им, като обективно изготвени въз основа на приетите писмени доказателства - счетоводна и търговска документация, като по същество, както ССЧЕ, така и повторната ССЧЕ имат сходни констатации. Единствено, относно редовността на счетоводството на жалбоподателя, мнението на вещите лица е противоположно. В тази част съдът кредитира заключението на вещото лице Й., който освен анализ на документацията е изготвил и хронологичен опис на документите, като е извършил съпоставка между съдържанието на същите и в табличен вид е проследил движението на стоките от доставчика до крайният получател и придружаващата ги документация – фактури и документи за осъществен транспорт.

От правна страна:

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по- горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор– за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК, в кръга на

определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Решение № 1515/21.09.2022г. също е издадено от компетентен орган –директор на Д“ОДОП“- С..

Компетентността на органа, подписал посочените по- горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) 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 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ 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. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. 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. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения-

такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити.

Относно правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 163 688,41 лева за данъчни периоди м.05.2020г. и м.07.2020г., съдът съобрази следното:

По делото липсва спор, че стоките предмет по фактури с № VRG20058760, VRG20062806 за данъчен период 07.2020 г. и фактура № 2020-1002112.02.20 за данъчен период 05.2020 г. с доставчици, дружества регистрирани по ДДС в А. и Германия, не са транспортирани на територията на Република България. Налице са безспорни данни, че „Айкън Електроникс“ ЕООД използва логистични складове на територията на Н. и Б..

Не се спори, че за посочените отчетни периоди са издадени протоколи по реда на чл.117 от ЗДДС и е начислено ДДС, като по този начин дружеството –жалбоподател е декларирал В..

В чл.13 от ЗДДС изчерпателно са посочени отделните хипотези, при които е налице В.. Облагането на В. е в зависимост от мястото на неговото изпълнение. Разпоредбата на чл. 62, ал. 2 ЗДДС урежда особен вид В., при който стоките не пристигат при получателя, а в друга държава – членка на ЕС, като ал. 2 регламентира хипотеза, при която закупуването на стоките се извършва под идентификационен номер на получателя. Няма спор, че данъчно задълженото с процесния ревизионен акт лице е издало протоколи по реда на чл. 117 ЗДДС и е начислило ДДС, като спорният въпрос е дали за В. от доставчици, установени в Германия и А., за "Айкън електроникс" ЕООД, се дължи и право на приспадане на данъчен кредит?

Разпоредбата на чл. 62, ал. 3 ЗДДС предвижда неприлагане на ал. 2, ако лицето разполага с доказателства, че ДДС е обложен в държавата – членка, където стоките са пристигнали или е завършен превозът им. Липсват доказателства за такова облагане и същото не е доказано от жалбоподателя. За законосъобразно упражняване на правото на данъчен кредит доказателствената тежест е върху получателя и последният следва да представи категорични доказателства, че доставките са обложени. В случая фикцията на чл. 62, ал. 2 ЗДДС, според която, когато е налице В., който се придобива под идентификационен номер, мястото се счита, че е на територията на страната и затова следва да е приложим и чл. 84 ЗДДС, за което няма спор между страните по делото. В същия смисъл са и разпоредбите на чл. 40 и чл. 41 от Директива 2006/112/ЕО, които уреждат мястото на вътреобщностното придобиване на стоки.

Така представените документи от жалбоподателя не спомагат за изясняване на спорния въпрос по делото, като се има предвид, че доказателствената тежест за доказване на правото на данъчен кредит е върху същия.

Съгласно решение на СЕС по съединени дела С – 536/08 и С – 539/08 на СЕС по приложението на чл. 28б, А, параграф 2, първа алинея от Шеста директива, касателно въпросът дали може да се приспадне данъчен кредит на начисления

ДДС по В. по сходен казус: „Дължи ли се право на данъчен кредит при осъществяване В. под идентификационен номер, след като стоките са пристигнали на територията на друга държава – членка?“ Отговорът в решението на СЕС е категоричен, че данъчен кредит не се дължи, след като стоките по В. не са пристигнали на територията на страната, както и не е доказано от жалбоподателя чрез документ по чл. 9 ППЗДДС данъкът да е обложен в държавата – членка, където стоките са превозени. Неоснователно в тази връзка жалбоподателят твърди, че му е нарушено правото да ползва данъчен кредит след самоначисляването на данъка, след като стоките не са пристигнали на територията на България, за което обстоятелство няма спор по делото. При липса на доказателства относно облагането на доставките в държавата – членка, в която стоките са пристигнали, то за жалбоподателя остава неприложим и корекционния механизъм по чл. 62, ал. 4 ЗДДС.

Неоснователно жалбоподателят се позовава на чл. 73а от ЗДДС. По делото не е спорна реалността на доставките и факта, че жалбоподателят е получател. Цитираната норма осигурява упражняването на право на данъчен кредит, когато материалноправните основания за това са налице, но не са изпълнени формалните условия за правото на данъчен кредит.

Обосновано, решаващият орган е посочил, че за упражняването на право на данъчен кредит е необходимо да са налице основания по същество (чл. 68-69 от ЗДДС), формални (чл. 71 от ЗДДС) и времеви условия (чл. 72 от ЗДДС). На основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне изискуемия от него данък като платец по Глава осма от ЗДДС, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от него облагаеми доставки. Съгласно чл. 71, т. 5 от ЗДДС, за да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит в случаите на В., лицето, което придобива стоките, следва да притежава документ, който отговаря на изискванията на чл. 114 от ЗДДС, да е издало протокол по чл. 117 от ЗДДС и да е спазило изискванията на чл. 86 от ЗДДС. Съгласно чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за дапъчния период, през който е възникнало това право, което предвид разпоредбата на чл. 68 ал. 2 от ЗДДС възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, или в един от следващите 12 данъчни периода. Правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява по реда на чл. 72 ал. 2 от ЗДДС.

Според практиката на СЕС по отношение правото на приспадане на данъчен кредит за начислен данък върху добавената стойност за извършените В., установените от държавата членка формални условия, които трябва да бъдат изпълнени от данъчно задълженото лице, за да може то да упражни правото на приспадане на данък върху добавената стойност, не могат да превишават строго необходимото с оглед на проверката за правилно прилагане на процедурата по самоначисляване (решения по дела “ЕМС-България” ООД, С-284/11, Nideia Handelscoinnpagnie. С-385/09. Uszodaepito. С-392/09). Съдът е постановил също така, че основният принцип на неутралитет на данъка върху

добавената стойност налага приспадането му по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчно задължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (решения по дела Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, Nidera Handelscoinnpagnie, C-385/09. Dankowski, C-438/09).

В случай на осъществено В. материалноправните основания за възникване на право на данъчен кредит биха били налице, ако стоката се използва за последваща облагаема доставка или за целите на облагаемата дейност на лицето. Предвид обстоятелството, че такава последваща облагаема доставка както на територията на страната, така и извън страната в хипотезата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС не се доказва от жалбоподателя, а стоката чрез тези операции на практика се извежда от режима на ДДС, за доставката не възниква право на данъчен кредит. Така се осъществява облагане, еднакво по ефект с това на осъществено крайно потребление, чието коректно облагане т.е., непризнаването на данъчен кредит в случая е еднакво по ефект на облагане на вътреобщностно придобиване, приспадане на данъчен кредит по това облагане и начисляване на ДДС по последваща доставка към трето лице.

Тези изводи не се променят и въз основа на приетите заключения по ССЧЕ, повторна ССЧЕ и допълнителна експертиза, които свидетелстват за наличие на реални търговски отношения, надлежно документирани с фактури, транспортни документи – ЧМР, банкови извлечения за плащане по сделките и последващи доставки. Липсват обаче надлежни доказателства, които следва да бъдат представени от жалбоподателя, че процесния В. е обложен с данък добавена стойност в държава –членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им.

Във връзка с допълнително начислен ДДС на основание чл.62 ал.2 от ЗДДС за данъчен период м.08.2020г. в размер на 50 026,22 лева, съдът съобрази следното:

Съгласно чл. 15 от 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.

Съгласно разпоредбата на чл.17 ал.3 от ЗДДС мястото на изпълнение на доставката в режим тристранна операция е държавата членка, където придобиващият в тристранната операция е регистриран за целите на ДДС. За да се приеме, че мястото на изпълнение на осъщественото от посредника вътреобщностното придобиване е на територията на държавата членка, където

стоките пристигат или завършва превозът им, е необходимо да са изпълнени кумулативно следните условия, регламентирани в чл. 62, ал. 5 ЗДДС:

- посредникът да придобива стоките под идентификационен номер по чл. 94, ал. 2 от ЗДДС;
- посредникът да осъществи последваща доставка до придобиващия в тристранната операция;
- посредникът да издаде фактура, отговаряща на изискванията на чл. 114 от ЗДДС до придобиващия, в която да укаже, че е посредник в тристранна операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия;
- посредникът да декларира доставката към придобиващия във VIES декларацията за съответния период.

Изброените обстоятелства подлежат на доказване от посредника в тристранната операция с посочените в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС документи, а именно:

1. фактура, издадена от прехвърлителя в тристранната операция, в която е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника;
2. фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1, издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата членка, където стоките пристигат;
3. VIES-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която е издадена фактурата по т. 2;
4. 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.

По данни от регистър дневник за покупките се установява, че дружеството е регистрирало получени доставки в качеството му на посредник в тристранна операция от контрагент с VIN № HR74887997071 - Tehno-Mag d.o.o.. X. контрагент е регистриран за целите на ДДС и е с валиден вин номер. Отразени са 3 броя фактури, издадени от посочения доставчик на обща стойност 250 131,10 лева в кл.34 - Данъчна основа на посредник в тристранна операция на справката-декларация.

В хода на ревизията по отношение на цитираните доставки от хърватския търговец е извършена проверка на данните, съдържащи се в информационната система на НАП /VIES/ за обмяна на информацията по ДДС между държавите членки на ЕС относно валидността на идентификационния номер на доставчика на А. електроникс ЕООД, при която е установено, че към датите на доставката същият е с валиден ДДС номер. От своя страна хърватското дружество, според данни от VIES – система, е отразил извършените доставки към А. Е. ООД като ВОД. Установено е, че така осъществената доставка на стоки е документирана

от жалбоподателя в отчетните регистри по ЗДДС като посредник в тристранна операция, за които не е начислил ДДС и не е приспаднал право на данъчен кредит.

Жалбоподателят е представил транспортни документи, от които е видно, че стоките се изпращат от Х., но прекъсват своето движение на територията на Б. /в склад Herfurth logistics/ и ATL L. /Н./. Налице е и транспортен документ /и за трите доставки/, удостоверяващ че същите стоки са изпратени от А. електроникс ЕООД до следващия получател – клиент на ревизираното лице – немско дружество с VIN № DE324939456. Т.е. налице са безспорни доказателства, че стоките са прекъснали своето движение от прехвърлителя до придобиващия при ревизираното дружество, но на територията на Н. и Б..

В конкретния случай за начална дестинация е посочена Х. – логистичен склад на територията на Б. и Н. и А. Логистик от името на А. електроникс ЕООД – Н. и от Б. – отново от логистично дружество – Германия /логистично дружество Н. G./. Наличието на последващ транспортен документ с изпращач логистичното дружество от името на ревизираното лице е доказателство, че стоките са придобити и получени именно от последното – „Айкън Електроникс“ ЕООД, но на територията на друга държава-членка. Предвид представени писмени обяснения пълномощник на дружеството, че на територията на страната последното не стопанисва и не притежава търговски/складови обекти и предвид спецификата на стоките – електрически четки, се налага извода, че стоките са пристигнали именно на територията на Н. и Б. под данъчния номер на ревизираното лице. Установено е, че стоката не е транспортирана директно от Х., където е регистриран прехвърлителят Tehno-Mag d.o.o. HR74887997071 до Германия - държавата членка на придобиващия.

От анализа на всички приети писмени доказателства, както и от заключенията на вещите лица се установява, че при издаване на фактурата с получател немското дружество Gotel G., ревизираното лице не се е вписало като посредник в тристранна операция и че данъкът се дължи от придобиващия в тристранната операция, т.е. немския контрагент.

Въз основа на повторната ССЧЕ, се установява, че е налице потвърждение за получаване на стоките от Gotel G. с VIN DE324939456 на територията на Германия за всяка една от процесните сделки по фактури № 1591 от 24.08.2020г., № 1590/24.08.2020 година и № 1583/24.08.2020 г. , но от логистично дружество Н. G.. В тази връзка са приложени транспортни документи, в които са посочени идентифициращи данни за получателя на стоките в кл.24 – в случая логистичното дружество Н. G. spedition+logistik.

За извършените доставки на стоки от жалбоподателя до немското дружество и по трите фактури не са налице предпоставките за прилагане разпоредбите на чл.15 от ЗДДС.

А. електроникс ЕООД не притежава необходимите документи съгласно чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС доказващи извършените доставки като посредник в тристранни операции, а именно – липса на указан текст във фактурата, че

извършените доставки са в качеството му на посредник в тристранна операция и липса на потвърждение /съдържащо всички реквизити според ППЗДДС/, че стоката е пристигнала до придобиващия в тристранната операция. Налице е транспортен документ, в който като изпращач на стоките е ревизираното лице, а не неговия контрагент – доставчик хърватското дружество.

Относно исканията на дружеството –жалбоподател съдът да задължи ответната страна по линията на международното административно сътрудничество да отправи запитване до компетентната данъчна администрация на Федерална Република Германия, за приходната администрация не възниква такова задължение за събиране на доказателства, тъй като тежестта на доказване на обстоятелството по чл.62 ал.3 от ЗДДС във връзка с чл.9 ал.1 от ППЗДДС е на задълженото лице. Т.е. жалбоподателят следва да докаже, че данъкът е дължим от придобиващия стоките - Gotel G.. Доказателства в този смисъл от страна на „Айкън електроникс“ ЕООД не са предствени.

Относно покупките на стоки от хърватския търговец, последващо реализирани в полза на контрагента от Германия, правилно в РА е формирано заключение, че не попадат в общите хипотези на В. с място на изпълнение на територията на страната, по смисъла на чл. 13, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл. 62 ал.1 от ЗДДС. Предвид обстоятелството, че ревизираното дружество „АЙКЪЙ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД е вписано като получател в издадените фактури с посочен в тях български ДДС номер, независимо от факта, че стоките не пристигат на територията на страната, правилно е прието, че за така документирани доставки е приложима разпоредбата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. По силата на чл.62, ал. 3 от ЗДДС, алинея 2 не се прилага, когато лицето разполага с доказателства, че В. на стоките е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. Съгласно чл. 9, ал. 1 от ППЗДДС за доказване на обстоятелствата по чл. 62, ал. 3 от закона, че В. на стоките е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, придобиващият по чл. 62, ал. 2 от закона следва да разполага с документ, удостоверяващ, че В. на стоките е обложено в тази държава членка. Този документ се издава от компетентната приходна администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В случай, че лицето по В. по чл. 62, ал. 2 се снабди с документа по чл. 9, ал. 1 от правилника, на основание чл. 10, ал. 1 от ППЗДДС, лицето коригира резултата от прилагането на чл. 62, ал. 2 чрез анулирането му. Съдът при изложените по –горе мотиви, приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и при съответствие с материално –правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото разноси се дължат на ответника, които са своевременно поискани на основание чл.161 ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл.8 ал.1 във връзка с чл.7 ал.2 т.5 от Наредба № 1 /2004г. за

минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 14 865,27 лв.

Водим от горното и на основание чл.160 ал.1, пр.1 и пр.4 от ДОПК, Административен съд София град, III-то отделение, 61 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Айкън Електроникс“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк]Търговски център „А.“, [улица], ет.3, офис 57 представлявано от управителя Д. Й. Гросбъргър, чрез адв.С. Д. Х. със съдебен адрес за призоваване –гр.П., [улица], ет.3 срещу издадения на дружеството Ревизионен акт № Р-22221020008272-091-001/05.07.2022 г. издаден от М. С. Х. -орган възложил ревизията и М. Й. В. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1515/21.09.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, с който за м.05.2020 г., м.07.2020 г. и м.08.2020 г. са установени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС в общ размер на 255 381,70 лева и лихви за забава в общ размер на 41 667,07 лева.

ОСЪЖДА „Айкън Електроникс“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк]Търговски център „А.“, [улица], ет.3, офис 57 представлявано от управителя Д. Й. Гросбъргър, да заплати на Национална агенция за приходите – Д“ОДОП“ –С. сумата от 14 865,27 лв. /четирнадесет хиляди осемстотин шестдесет и пет лева и двадесет и седем стотинки/ разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ:

