

РЕШЕНИЕ

№ 6256

гр. София, 14.10.2016 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 03.10.2016 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **2664** по описа за **2016** 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 на [фирма] срещу РА №22221015003214-091-001/01.12.2015г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], частично потвърден с Решение №271/16.02.2016г. от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

Според жалбата Р. акт е незаконосъобразен, необоснован и недоказан, издаден нарушение на материалния и процесуалния закон. Фактическите констатации на Р. акт са неправилни и не се основават на доказателствата събрани при ревизията, като Р. акт препраща към ревизионния доклад и не съдържа изчерпателни мотиви. Развиват се подробно съображения, както следва:

По фактура 485 от 03.05.2011 за продажба на "D. S. DE на утребяван лек автомобил Марка Джип, модел „В." Автомобилът е предаден на управителя на Дружеството купувач Д. Щ. в деня на издаване на фактурата, като плащането е трябвало да бъде извършено от Германия, след транспортирането на стоката до Германия. Фактурата за доставка ВОД е издадена напълно правомерно и в съответствие с изискванията на чл. 45 от ППЗДДС. „Транспортиране" на автомобили рамките на ЕС, които са в движение, се извършва на собствен ход и представлява превозване като собствен превоз, а придобилият собствеността е длъжен да регистрира автомобила в съответната държава членка, за

която го изнася, като в случай, че автомобилът е с български регистрационни номера, да уведоми съответните органи и да предостави съпътстващите документи. Митническа декларация за износ в страна членка на стока не се изисква и излизането на автомобила от територията на страната се удостоверява само от граничните власти. Купувачът обаче не е платил цената и автомобилът и до настоящия момент се води регистриран в КАТ като собственост на жалбоподателя. Регистрирането на автомобила в Германия, както и транспортирането му до Германия не представлява задължение на Продавача на стоката. Задължение на купувача е да регистрира автомобила пред немските полицейски власти, като българските регистрационни табели се връщат в Б. по служебен път. Дружеството е издало необходимите документи и е предало същите на купувача.

По фактура [ЕИК] от 23.01.2014 за продажба на "А. I. E. SRL" RO, на употребяван лек автомобил Марка Т., „А.". Предоставени са удостоверения за регистрация и deregистрация по ДДС на купувача в Република Румъния, справка В. към датата на сделката, банково бордеро за извършени плащания. Фактът, че РО е установил, че фирмата купувач е deregистрирана по ДДС в Румъния 6 месеца след продажбата на автомобила, не е основание за непризнаване на сделката за доставка ВОД-Автомобилът е предаден на управителя на Дружеството купувач, А. С.. Напълно правомерно е издадена фактура за доставка ВОД, поради наличието на всички посочени изисквания чл. 45 от ППЗДДС. Към момента на продажбата автомобилът няма български регистрационни табели. Към настоящия момент този автомобил не се води на отчет като регистриран в КАТ на името на жалбоподателя. При обжалването на тази част от РА пред Дирекция „ОДОП" ЦУ е представена международна товарителница - CMR, от която е видно, че автомобилът е натоварен от С. на 03.02.2014г. и е получен в Б. - Румъния от купувача на 09.02.2014г., което представлява доказателство за транспортирането на стоката до територията на друга страна членка. Този документ въобще не е кредитиран като доказателство в Решението, с която се потвърждава РА в тази му част.

С фактура № [ЕГН]/29.06.2010г. Дружество [фирма] продава МПС на ФЛ Н. Г. Н., като при сделката не е начислено ДДС на основание чл. 50 от ЗДДС. На РО е предоставена фактура №8437/08.03.2010г., от която е видно, че [фирма] е придобил МПС от Лизингово Дружество (Метан холдинг груп АД) и при сделката не е начислен ДДС на осн. чл. 50 от ЗДДС. Дружество [фирма] не е ползвало данъчен кредит по тази сделка, както всъщност РО установява и продава автомобила на ФЛ, като правилно прилага чл. 50 от ЗДДС и съответно не начислява ДДС за стока, придобита на основание същия чл. 50 от ЗДДС, за която не ползва данъчен кредит.

По фактура № 43 от 28.09.2011г. за доставка на стоки, издадена от [фирма] Дружество [фирма] е упражнило приспадане на ДК в размер на 13 900 лева. Регистрираното лице има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът, регистрирано по този закон лице му е доставило или предстои да му достави. От представените документи - договор и спецификация на стоките, както и платежните документи, срокът за доставка на стоките (МПС) е най-късно два месеца, считано от датата на подписване на договора, т.е. 11.11.2011г. При спазване изискванията на ЗДДС плащането е включено в дневника за покупки и справка декларация по ДДС за септември 2011г.. Към периода сключване на сделката и нейното счетоводно завеждане не може да се предположи, че стоката няма да бъде

получена в срок, нито че на посочените адреси и лица за кореспонденция, няма да има връзка с някой от дружеството доставчик. Доставка на стоките не е била извършена, но дружеството е платило цената на стоката, ведно с дължимото ДДС. В съответствие със ЗДДС е ползвано правото на данъчен кредит за м.09.2011г., който е платен на доставчика.

По фактура № 117 от 21.09.2011г. за доставка на стока, издадена от [фирма] дружество [фирма] е упражнило право на приспадане на ДК в размер на 12 000 лева. По въпросната сделка са предоставени всички документи, договори, фактури и плащания. Караваната, предмет на сделката и към момента е с установено местонахождение в Италия, като съгласно договора задължение на Дружеството купувач е да транспортира стоката до Б.. Преди сделката караваната /стоката/ беше с върнати регистрационни табели в италианската полиция. И до настоящия момент е невъзможно да се достави стоката в Б., въпреки, че същата е закупена, за да транспортирана в Б.. Плащането, което е извършено на доставчика, е съгласно приложената фактура и в него е вкл. ДДС, което е платено.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява лично от управителя заедно с адвокат, който поддържа жалбата и моли да бъде изцяло уважена, претендира направените по делото разноски от 3050 лева, за които представя списък. Постъпили са на 07.10.2016г. писмени бележки от адв. Д..

Ответникът - Директорът на Дирекция "ОДОП" – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП не изразява становище.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221015003214-020-01/07.05.2015г., връчена на 11.05.2015г., изменена със ЗВР №Р-22221015003214-020-02/06.08.2015г., издадени от Б. Н. Н., началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на дружеството-жалбоподател за определяне задълженията му по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от 01.12.2009 г. до 31.03.2015 г. и КД по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2014 г. до 31.12.2014 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р2221015003214-092-001/23.10.2015г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с /РА/ №Р2221015003214-091-001/01.12.2015 г., издаден от Б. Н. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията и А. Г. Ч.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при ТД на НАП С..

С цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства за целите на ревизията са извършени процесуални действия, описани в констативната част на РД. На ревизираното лице са изготвени и връчени последователно няколко броя искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/. В отговор дружеството е представило документи по опис. Приобщени са доказателства от досието на задължено лице с протокол №1042641/23.06.2015г. Констатирано е, че през ревизирания период дружеството извършва внос и търговия

на автомобили нови и втора употреба, както и събиране и транспортиране за унищожаване на опасни отпадъци генерирани от промишлеността и населението. Притежава регистрационен документ №12-РД-691-/19.07.2011 г. за извършване на дейности по събиране и транспортиране на отпадъци, издаден от Министерство на околната среда и водите /МОСВ/.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на основните доставчици на ревизираното лице, в т.ч.: на [фирма], за която е съставен протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22220215096728-141-001/09.07.2015г. и на „А. Е.” Е., за която е съставен ПИНП №П-22221515096730-141-001/09.07.2015 г.

Изпратено е искане за извършване на действия от други контролни органи Столична дирекция на вътрешните работи, Пътна полиция „Контрол на автомобилния транспорт“ /СДВР- ПП КАТ/ №Р-22221015003214-032-001/10.06.2015 г. за проверка на данни и е получен отговор с вх.№53-06-27.08.2015 г.

С РА са установени допълнително задължения за внасяне за ДДС в размер на 453 285,32 лв. и съответните лихви в размер на 54 649,73 лв. и КД в размер на 30 972,49 лв. и начислените лихви общо в размер на 5 157,08 лв.

След оспорване на РА по административен ред с Решение №271/16.02.2016г. Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП отменя Ревизионен акт №Р-22221015003214-091-001/01.12.2015г., издаден от Б. Н. Н. на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложил ревизията и А. Г. Ч.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД на НАП С. в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за периодите м.01.2012 г., от м.03.2012 г. до м.05.2012 г., от м.07.2012 г. до м.11.2012 г., м.01.2013 г., м.10.2013 г., м.06.2014 г., м.08.2014 г. и м.01.2015 г. и в оспорената част на установения резултат по ЗКПО - корпоративен данък за периодите 2012 г., 2013 г. и 2014 г., ведно със съответните лихви и връща административната преписка на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията за извършване на нова ревизия за гореописаните задължения и периоди. Потвърждава Ревизионен акт №Р-22221015003214-091-001/01.12.2015г. в останалата оспорена част. В потвърдената от Директора на Д“ОДОП“ част РА се оспорва пред съда.

Установяванията в РА по Закона за данъка върху добавената стойност, в частта, в която се оспорва съдебно са следните:

1. На основание чл. 6б ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, тъй като извършената доставка не може според ревизиращите да се определи като ВОД на стоки, тъй като не е доказано транспортирането от територията на Б. до територията на друга държава членка е начислен 20 на сто данък в размер на 7 631,66 лв. за декларираните, но непризнати с РА вътреобщностни доставки за периодите м.05.2011 г. /3 911,66 лв./ и м.01.2014 г. /3 720,00 лв./. Собствеността върху автомобилите е прехвърлена на територията на Република Б. според ревизиращите, като на основание чл. 17, ал. 1 от ЗДДС място на изпълнение при доставка на стока, която не се изпраща или превозва е мястото, където стоката се намира при прехвърляне на собствеността или при фактическото предоставяне на стоката по чл.6, ал.2 ЗДДС.

Дружеството е декларирало ВОД в отчетните регистри по ЗДДС, за които е приложило нулева данъчна ставка:

1.1.по фактура №485/03.05.2011г. за продажба на „D. S.”, D. на употребяван автомобил марка „Джип“, модел „В.“:

1.2.по фактура №300000362/23.01.2014г. за продажба на „А. I. Е.” SRL, RO31781904,

на автомобил марка Г. „А.“. Във връзка с декларираните ВОД от дружеството са приложени към фактурата банково бордеро за получено плащане, съгласно което сумата е внесена от купувача в клон на българска банка.

2. На основание чл. 66, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 82, ал. 1 от същия закон е начислен 20 на сто данък в размер на 1_100,00 лв. върху стойността на декларираната освободена доставка в дневника за продажбите за м. 06.2010 г. с фактура №[ЕГН] от 29.06.2010 г., издадена от [фирма].

Органите по приходите са приели, че в този случай не е изпълнено посоченото във фактурата основание за неначисляване на данък - чл. 50 от ЗДДС. Във връзка с покупката на автомобила, от дружеството-жалбоподател на ревизиращите органи е предоставена фактура №8437/08.03.2010 г. за продажба на МПС от „МЕТАН Х. Г.“ АД, в която не е начислен ДДС. Поради това и получателят [фирма] не е ползвал данъчен кредит. Предвид така установените факти, ревизиращите са обосנוвали тезата, че конкретният случай не попада в хипотезата на чл. 50, т. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 70 от с.з. Посочили са, че за да се приложи горната разпоредба, е необходимо регистрираното лице да извърши доставка със стока или с услуга, за която платеният от него данък да е за доставка в обхвата на ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит, регламентирани в чл. 70 от ЗДДС. Случаят не попада в горната хипотеза, предвид което на основание чл. 66, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 82, ал. 1 от ЗДДС с РА е начислен ДДС.

3. На основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от с.з. не е признато правото на данъчен кредит в общ размер на 25 900,00 лв. за данъчен период м.09.2011 г. по фактури за услуги, издадени от [фирма] и [фирма].

Констатирано е, че в дневника за покупки и справка-декларацията по ЗДДС за м.09.2011г. ревизираното лице е включило с право на пълен данъчен кредит следните две фактури:

3.1.№43/28.09.2011 г., издадена от [фирма] с данъчна основа в размер на 69_500,00 лв. и ДДС в размер на 13_900,00 лв.

3.2.№117/21.09.2011 г., издадена от [фирма] с данъчна основа в размер на 60_000,00 лв. и ДДС в размер на 12_000,00 лв.

При извършена насрещна проверка на всеки един от посочените доставчици е съставен ПИНП. Посочено е, че за връчване на ИПДПОЗЛ са извършени по две посещения на адреса за кореспонденция, документирани с два протокола обр. Кд-73. Проверките са извършени по реда на чл. 32 от ДОПК, поради неоткриване на лице за контакт с органите на НАП на декларирания адрес за кореспонденция, като ИПДПОЗЛ са връчени съобразно изискванията на посочената разпоредба. За започналата процедура по чл. 32 от ДОПК е изпратено съобщение до електронния адрес за кореспонденция: [електронна поща] за връчване на ИПДПОЗЛ №П-22220215096730-040-001 от 01.06.2015г. Във връзка с горното от дружествата не са представени документи до съставянето на протокола и до изготвянето на РД.

Съгласно констатациите и приложенияте по преписката документи е видно, че ревизираното лице е уведомено с ИПДПОЗЛ №Р-22221015003214-040-002/10.07.2015г. за извършените проверки и констатираните факти и обстоятелства. Изискано е предоставяне на информация с цел установяване на контакт с проверяваните доставчици и осигуряване на възможност за извършване на проверка на място, но такива не са предоставени.

В хода на ревизията е извършен преглед на фактурите и придружаващите доставките

документи, налични в счетоводството на ревизираното дружество. Представен е договор за доставка от 11.09.2011 г. с възложител [фирма] и изпълнител [фирма]. Съгласно предмета на договора, изпълнителят се задължава да достави два броя лекотоварни автомобили Мерцедес „С. 316 SDI“, Е. 5, не по-късно от два месеца от подписването на договора. Уговорено е получаването на автомобилите да се извърши в [населено място] на стойност 83_400,00 лв. с включен ДДС. Представена е фактура №43/28.09.2011 г., банково бордеро за извършено плащане на 09.11.2011 г. от левова сметка на дружеството. Констатирано е, че операцията не е отразена в оборотната ведомост за 2011г. и не е отразено извършеното плащане. По данни от хронологичния регистър е установено, че фактурата е отразена по дебита на сметка 613 /разходи за бъдещи периоди/, която не е приключена към 31.12.2011г. Органите по приходите са установили, че счетоводна сметка 613 е приключена към 31.12.2013 г. със счетоводна сметка 121 /непокрита загуба от минали години/.

В допълнение към гореустановената фактическа обстановка, е констатирано, че по предоставени от МВР, отдел „Пътна полиция“ данни, дружеството не е регистрирало автомобили марка Мерцедес „С. 316 SDI“, Е. 5. В заключение е обоснован извод, че дружеството не е получател на автомобили марка Мерцедес „С. 316 SDI“, не е налице доставка на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС по гореописаната фактура, и не е налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Относно документиране на доставката от [фирма] на ревизиращите е представен договор за доставка от 12.09.2011 г. с възложител [фирма] и изпълнител [фирма]. Съгласно предметът на договора, изпълнителят се задължава да достави една каравана модел „Т.“, не по-късно от два месеца от подписването му. Уговорено е възложителят да организира и извърши транспорта на караваната за своя сметка, след документалното ѝ предаване на изпълнителя, като доставката ще бъде извършена от Италия. Стойността на договора е 72_000,00 лв. с включено ДДС. Представени са Талон за каравана от министерство на транспорта Република Италия, приемо-предавателен протокол към договора за доставка от 12.09.2011 г. Ревизиращите са констатирани, че съгласно т. 3 на протокола, караваната се намира на адрес: Италия, С.-А., via De G. №79, а съгласно т. 4. на протокола, доставката и транспортните разходи по придвижването на караваната до Република Б. са за сметка на възложителя. Към процесната фактура е представено банково бордеро за извършено плащане на 09.11.2011 г. от левова сметка на дружеството, като и тук е установено, че движенията по сметката не са намерили счетоводно отражение в счетоводството на дружеството. В счетоводството на дружеството по данни от хронологичния регистър е установено, че фактурата е отразена по дебита на сметка 613 /разходи за бъдещи периоди/, която към 31.12.2011 г. не е приключена, но към 31.12.2013 г. сметка 613 е приключена с финансовия резултат сметка 121/непокрита загуба от минали години.

Същевременно е констатирано, че по данни, предоставени от МВР,

отдел „Пътна полиция“ дружеството не е регистрирало караваната. В резултат на констатираните факти, органите по приходите са приели за установено, че караваната не е напускала Италия. Предвид установеното са счели, че мястото на изпълнение на доставката е на територията на Италия и съгласно разпоредбата на чл. 17, ал. 2 от ЗДДС и във връзка с чл. 86, ал. 3 от ЗДДС, данъкът е бил неправомерноначислен от дружеството [фирма] и за получателя не следва да възникне право на данъчен кредит по процесната фактура.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА.

1. Уредбата на процесните вътреобщностни доставки на стоки е дадена в чл. 7, ал. 1 от ЗДДС. Вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

Вътреобщностните доставки по чл. 7, с изключение на освободените вътреобщностни доставки по чл. 38, ал. 2 са облагаеми с нулева ставка на данъка. Според чл. 53, ал. 2 от ЗДДС документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностната доставка, се определят с правилника за прилагане на закона. Според ал. 3, ако доставчикът не се снабди с документите по ал. 2 до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът по доставката е станал изискуем, ал. 1 не се прилага. Ако впоследствие доставчикът се снабди с документите по ал. 2, той коригира резултата от прилагането на тази алинея по ред, определен с правилника за прилагане на закона.

В Правилника за прилагане на ЗДДС чл. 45 изисква за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът да разполага със следните документи:

- 1.) документ за доставката - фактура за доставката, в която, когато получателят е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката;
- 2.) документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка:

а) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и дължостното му качество, име на лицето, получило стоките, и дължостното му качество;

б) транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика.

Чл. 46 от ППЗДДС постановява, че в случай, че доставчикът не се снабди с документите по чл. 45 до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът за доставката е станал изискуем, се счита, че доставката е облагаема със ставка 20 на сто и данъкът се начислява от доставчика чрез издаване на протокол по чл. 117, ал. 2 от закона, в 15-дневен срок, считано от последния ден на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът за доставката е станал изискуем. Когато впоследствие доставчикът се снабди с необходимите документи, той коригира резултата от прилагането на ал. 1 и 2 чрез анулиране на протокола по ал. 2. За анулирането не се издава нов протокол и се извършва в 5-дневен срок, считано от датата, на която лицето се е снабдило с необходимите документи.

1.1. По фактура №485/03.05.2011г. за продажба на „D. S.“, D. на употребяван автомобил марка „Джип“, модел „В.“:

Твърди се от жалбоподателя, че автомобилът е транспортиран до Германия на собствен ход, той не разполага нито с митническа декларация, защото такава не се изисква, нито с доказателства за регистриране на автомобила в Германия, защото това е задължение на купувача. Купувачът обаче и до настоящия момент не е платил цената, като автомобилът се води и до настоящия момент собственост на жалбоподателя, за което той разбрал, след като върху него били наложени обезпечителни мерки от НАП. В подкрепа на изложеното не са представени никакви доказателства: липсва договор за продажба, за да е видно за чия сметка и как ще се извърши транспортът, не е представен приемо – предавателен протокол за автомобила, за който се твърди че е предаден на управителя на германското дружество, не е представено писмено потвърждение за получаването на стоката от получателя, не са представени и не е поискано от съда да изиска служебно информация от органите на „Гранична полиция“ дали автомобил с конкретно посочените индивидуализиращи белези – марка,

рег. № (към момента на напускането на страната е бил регистриран като собственост на [фирма]) е напускал страната на датата или в периода, за който се твърди. При липсата на каквито и да било данни в горния смисъл, за които доказателствената тежест е върху лицето, тъй като то следва да докаже положителния факт на извършения транспорт, не може да се приеме за доказано транспортирането на автомобила, поради което правилно на основание чл. 66, ал.1 от ЗДДС с РА е начислена 20% данъчна ставка. Представената в съдебно заседание извадка от регистъра на сключените застраховки „Гражданска отговорност“ в Гаранционният фонд, доказва единствено, че след датата на продажбата 03.05.2011г. крайната дата на покритие на сключената преди това застраховка „ГО“ за този автомобил е 08.02.2012г., но не и къде се намира автомобилът, напускал ли е страната и получен ли е в Германия, за да бъде предмет на ВОД. От друга страна понятието „получаване на доставка“, което е релевантно за правото за начисляване на нулева ставка е различно от понятието „прехвърляне на собственост“, което се коментира в представеното от жалбоподателя Решение от 14.10.2015г. на Директора на ТД на НАП С., с което е потвърдено Постановление за налагане на обезпечителни мерки заповест за налагане на 14 МПС, собственост на [фирма], сред които е и автомобилът, предмет на фактура №485/03.05.2011г. Първото понятие, освен че не съвпада със, не е и задължителна и неизбежна последица на второто. Доставка на стока по смисъла на чл.6, ал.1 от закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, както и по ал. 2 за доставка на стока са приравнени и други случаи, когато няма прехвърляне на собственост. Получаването на доставката в друга държава – членка от лице, регистрирано в тази друга държава – членка, което е необходимо за да се признае ВОД не е установено за конкретната фактура, а не прехвърлянето на собствеността.

Дали е налице действителност на прехвърлителната сделка във връзка с изискванията на чл.144, ал.1 от ЗДВП – писмен договор със нотариална заверка на подписите за регистрирани автомобили е също въпрос, който е неотносим към наличието или липсата на фактическото получаване на стоката в друга страна – членка, което е предмет на доказване в случая. Ето защо мотивите на органите, наложили заповест, които се изтъкват от жалбоподателя нито са относими, нито дори и да бяха относими обвързват съда, поради което възраженията в този смисъл не биха могли да се приемат за основателни.

Във връзка с твърдяното в писмените бележки бездействие на данъчните органи и липсата на служебна проверка в системата V., както и установяване дали германското дружество е декларирало като В. осъществяването на доставката на автомобила по делото е постъпило писмо

от зам. директора на ТД на НАП С. (лист 139), видно от което В., деклариран от получатели при вътреобщностни сделки в държави – членки на ЕС не попадат в обхвата на автоматичния обмен на информация между държавите, чрез V. не се получават такъв вид данни автоматизирано, освен това част от държавите – членки не събират данни за В. от своите данькоплатци регулярно. Независимо обаче от служебното начало и дали декларирането на В. от „D. S.“, D. е видно в системата V. или е могло да бъде проверено в процедура по обмен на информация по Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност, доказателствената тежест не следва да се измества, а както в административното, така и в съдебното производство тя е за лицето, което декларира ВОД и което следва да притежава и представи документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностната доставка по чл.53, ал.2 от ЗДДС, за да се ползва от изключението на нулевата ставка.

1.2. по фактура №300000362/23.01.2014г. за продажба на „А. I. Е.“ SRL, RO31781904 на автомобил марка Т. „А.“. Във връзка с декларираните ВОД от дружеството са приложени към фактурата банково бордеро за получено плащане, съгласно което сумата е внесена от купувача в клон на българска банка. Приложена към жалбата пред директора на ДОДОП, но необсъдена в неговото решение е международна товарителница – CMR. От същата, представена в четливо копие по делото на лист 107 е видно, че автомобил с изпращач [фирма] и получател румънското дружество А. I. Е.“ SRL, с рама, същият номер като посочената във фактурата е бил натоварен в С. на 03.02.2014г. и получен на 09.02.2014г. в Б., Румъния. Международната товарителница, която съдържа номер на камиона на превозвача, неговия подпис и печат, както и подпис и печат на получателя, макар да е частен представлява документ, доказващ изпращането или транспортирането, доколкото не е била оспорена по надлежния ред от ответника по делото. Представен е документ за плащане на стойността по фактурата от А. С. – представляващ румънското дружество по сметка на [фирма] на 27.01.2014г. В ревизионният доклад е отразено, че към периода на извършване на ревизията, т.е. след 07.05.2015г., когато е възложена V. на контрагента „А. I. Е.“ SRL, RO31781904 е невалиден, тъй като дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС на 19.06.2014г. това обстоятелства обаче е ирелевантно, предвид че декларираният ВОД е по фактура, издадена на 23.01.2014г., пет месеца преди дерегистрацията.

Предвид изложеното, са налице материалните предпоставки за облагане с нулева ставка на декларирания ВОД по фактура

№300000362/ 23.01.2014г. за продажба на „А. I. Е.” SRL, RO31781904 на автомобил марка Т. „А.” и РА като незаконосъобразен в тази си част следва да се отмени.

2. Според общото правило на чл. 66, ал.1 от ЗДДС ставката на данъка е 20 на сто за облагаемите доставки, освен изрично посочените като облагаеми с нулева ставка. Данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка, с изключение на случаите по ал. 4 и 5 (чл. 82, ал.1 ЗДДС)

В Глава IV „Освободени доставки“ на ЗДДС са предвидени изключенията от общото правило за облагане, относно освободите доставки (чл.38-чл.50). Едно от изключенията е това по чл.50: „Освободена е доставката на стоки или услуги:

1. които са използвани изцяло за извършването на освободени доставки и на това основание не е било упражнено правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на начисления данък при тяхното производство, придобиване или внос;

2. при производството, придобиването или вноса на които не е било налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70.

Горното не се прилага, когато по реда на чл. 79, ал. 8 е упражнено право на данъчен кредит или е извършена корекция.“

Чл.70, към който препраща чл.50, ал.1, т.2 съдържа ограничения на правото на приспадане на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато:

1. стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта;

2. стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето;

3. стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели;

4. е придобит или внесен мотоциклет или лек автомобил;

5. стоките или услугите са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрието и експлоатацията на мотоциклети и леки автомобили по т. 4, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали;

6. стоките са отнети в полза на държавата или сградата е разрушена като незаконно построена.

От тълкуването на горните норми следва, че от значение за това, дали една доставка ще бъде освободена по чл.50, ал.1, т.2 ЗДДС и дали преди това при нейното придобиване ще се ползва право на данъчен кредит е нейното естество и предмет и за какво ще бъде използвана придобитата стока, а не това как е била фактурирана предходната доставка.

Конкретно във връзка с начисления 20 на сто данък в размер на 1100,00 лв. върху стойността на декларираната освободена доставка в дневника за продажбите за м. 06.2010г. с фактура №[ЕГН] от 29.06.2010 г., издадена от [фирма], за която ревизиращите се приели, че чл.50 от ЗДДС не следва да се приложи, независимо, че по предходната фактура, издадена от Л. дружество [фирма] при сделката не е начислен ДДС ревизиращите правилно са приели, че не е налице хипотезата на чл.50, ал.2 вр. с чл.70 от ЗДДС. За да се приложат тези разпоредби е необходимо да бъде извършена доставка на стока, за която то е платило данък, но тъй като предходната доставка е в кръга на ограниченията по чл.70 не е могло да ползва правото на данъчен кредит. В случая обаче жалбоподателят не е ползвал данъчен кредит по причина, че предходната доставка е била оформена като освободена по чл.50 ЗДДС и лизинговото дружество не е начислило по нея ДДС, което той да плати, която хипотеза не е предвидена в чл.70. РА в тази си част е законосъобразен и следва да се потвърди.

3. На основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от с.з. не е признато правото на данъчен кредит в общ размер на 25 900,00 лв. за данъчен период м.09.2011г. по фактури за услуги, издадени от [фирма] и [фирма].

3.1.№43/28.09.2011 г., издадена от [фирма] с данъчна основа в размер на 69_500,00 лв. и ДДС в размер на 13_900,00 лв. по сключен на 11.09.2011г. договор с възложител ревизираното лице и изпълнител [фирма], последният се е задължил да достави два броя лекотоварни автомобила М. С. 316 CDI, плащането е извършено на 09.11.2011г. Фактурата в счетоводството на [фирма] е отразена по дебита на сметка 613 /разходи за бъдещи периоди/, като към 31.12.2011г. тази сметка не е приключена, приключена е едва на 31.12.2013г. с финансовия резултат от сметка 121 /непокрита загуба от минали години/. Установеното от ревизията съвпада със твърденията на жалбоподателя, че стоките не са били доставени, макар той да е платил цената.

Извършването на реална доставка е първото условие за възникване правото на данъчен кредит. При липсата на доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС не възниква и право на данъчен кредит на основание чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС. Според този текст когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Според договора за доставка с [фирма] двата автомобила е следвало да бъдат доставени не по-късно от 2 месеца, считано от датата на подписване на договора, т.е. до 11.11.2011г. Към момента на ревизията договорът е с изтекъл срок при

пълно неизпълнение от страна на доставчика, поради което възложителят не може да се позовава на чл.69, ал.1, т.1, пр. второ – „предстои да му достави“ като основание на приспадания от него данъчен кредит по фактурата. Правилно ревизията не е признала правото на данъчен кредит по фактура №43/28.09.2011г., издадена от [фирма].

3.2. Фактура №117/21.09.2011 г., издадена от [фирма] с данъчна основа в размер на 60_000,00 лв. и ДДС в размер на 12_000,00 лв. е по договор за доставка от 12.09.2011г. с възложител „Авто спектър 2002“ Е. и изпълнител [фирма] с предмет каравана и срок не по-късно от два месеца от подписването му. Според договора възложителят следва да организира и извърши транспорта от Италия до Б. за своя сметка. Представен е приемо – предавателен протокол, подписан от страните, според който на 09.11.2011г. в [населено място] изпълнителят е предал на възложителя „документално владението на караваната“, която се намира в Италия. Към фактурата е представено банково бордеро за плащане, в счетоводството плащането не е отразено, а фактурата е отразена по дебита на сметка 613 /разходи за бъдещи периоди/, която е приключена едва към 31.12.2013г. с финансовия резултат на сметка 121 /непокрита загуба за минали години/. Според жалбоподателя караваната не може да бъде докарана на собствен ход, тъй като е със свалени регистрационни номера от италианските власти, а поради факта, че е извънгабаритен товар е скъпоструващо да бъде транспортирана до страната.

Правото на данъчен кредит е отказано, тъй като ревизиращите са приели, че мястото на изпълнение на доставката е на територията на Италия и съгласно разпоредбата на чл.17, ал.2 вр. с чл.86, ал.3 от ЗДДС данъкът е бил неправомерно начислен от доставчика [фирма] и за получателя не следва да възникне право на данъчен кредит.

Според чл.17, ал. 2 от ЗДДС място на изпълнение при доставка на стока, която се изпраща или превозва от доставчика, получателя или от трето лице, е местонахождението на стоката към момента, в който се изпраща пратката или започва превозът ѝ към получателя. Чл. 86, ал.3 ЗДДС: Не се начислява данък при извършване на освободена доставка, освободено вътреобщностно придобиване, както и при доставка с място на изпълнение извън територията на страната.

В случая се установява, че караваната и до момента се намира в Италия и не е прехвърляно фактическото владение върху нея от доставчика нито на превозвач, нито на получателя по фактурата [фирма]. По договора от 12.09.2011г. възложителят възлага, а изпълнителят приема да достави 1 брой каравана модел Т. със описани спецификации, която се намира в Италия като в следствие с т. нар. приемо – предавателен протокол от 09.11.2011г. е индивидуализирана

вещта, която доставчикът се е задължил да достави, като е посочена рамата 02771 и предишният, според твърдението, че регистрационните табели са иззети от италианските власти рег. №PD022440. Описаното в приемо – предавателния протокол „Изпълнителя предава документално на възложителя владението на караваната, предмет на подписания договор“ няма никакво правно значение, фактическото предаване на караваната не е станало, а само вероятно е предаден на [фирма] старият италиански регистрационен талон, копие от който е приложен към протокола. Прехвърляне на собствеността, макар вещта да е била индивидуализирана също не е направено нито с договора, нито с приемо-предавателния протокол за талона. Следователно е налице пълно неизпълнение по договора от 12.09.2011г. за доставка на каравана, който към момента на ревизията е с изтекъл срок. Представеното в съдебно заседание свидетелство за регистрация в превод е на името на Ф. М., в него е упоменато, че караваната е с иззети регистрационни номера, върху свидетелството е поставен щемпел „анулирано“. Следователно не са налице и никакви данни, че доставчикът по договора с [фирма] е притежавал собствеността върху автомобила и е можел да я прехвърли, съгласно клаузите на договора. При липсата на доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС не възниква и право на данъчен кредит на основание чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС. В. вече не може да се позове на чл.69, ал.1, т.1, пр. второ – „предстои да му достави“, а правото на данъчен кредит, макар и на други основания е законосъобразно отказано.

От друга страна доставката е уговорено да стане в Италия, на конкретно посочения в приемо – предавателен протокол адрес, където се е намирала караваната, а не в Б.. От уговорките между страните става ясно, че, стоката, предмет на доставката по силата на подписания договор нито ще се изпраща, нито ще се превозва, получателят ще си я получи на посочения адрес в Италия. В този смисъл, според чл.17, ал.1 от ЗДДС място на изпълнение при доставка на стока, която не се изпраща или превозва, е мястото, където стоката се намира при прехвърляне на собствеността или при фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2. Следователно, мястото на изпълнение на доставката е Италия, и съгласно разпоредбата на чл. 12, ал.1 е необлагаема (Облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.) На основание чл.86, ал.3 ЗДДС не се начислява данък при извършване на освободена доставка, освободено вътреобщностно придобиване, както и при доставка с място на изпълнение извън територията на

страната. Данъкът е бил неправомерно начислен от доставчика [фирма] и за получателя не следва да възникне право на данъчен кредит на още едно основание.

В заключение, РА е законосъобразен в оспорваната част, освен в частта, в която е начислен 20% данък на основание чл.66, ал.1 ЗДДС по фактура №300000362/23.01.2014г., издадена от [фирма] на „А. I. Е.” SRL, RO31781904 за продажба на употребяван автомобил марка Т. „А.”. Стойността по фактурата е 18600лв., 20% върху стойността са 3700лева, начисленият с РА ДДС, ведно със начислените върху него лихви следва да се отмени. При този изход на делото, при обжалваем интерес от 34 631лв. на жалбоподателя следва да се присъдят, съответно на уважената част от жалбата направени разноски в размер на 326 /триста двадесет и шест лева/.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 11-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] РА №22221015003214-091-001/01.12.2015г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], частично потвърден с Решение №271/16.02.2016г. от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП в частта, в която е начислен 20% ДДС на основание чл.66, ал.1 ЗДДС по фактура №300000362/23.01.2014г., издадена от [фирма] на „А. I. Е.” SRL, RO31781904 за продажба на употребяван автомобил марка Т. „А.” в размер на 3700лева, ведно с начислените върху тази сума лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата част.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] направени разноски по делото, съобразно уважената част от жалбата в размер на 326 /триста двадесет и шест лева/.

Решението може да се обжалва в 14-дневен срок пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: