

РЕШЕНИЕ

№ 3781

гр. София, 10.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в
публично заседание на 18.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Чунчева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **12424** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по повод на жалба с вх. № 40444 от 22.12.2020 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53 – 04 – 916 от 24.11.2020 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчни осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от управителя С. Г. И., чрез пълномощника адв. К. П., с адрес [населено място], [улица], вх. А, ет. 1, ап. 3 срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 02190 – 03570 – 091 – 001 от 05.08.2020 г., издаден от Г. М. В. - Н., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Ц. К. Х., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1697 от 06.11.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

С жалбата се иска съдът да отмени РА като незаконосъобразен о издаден в противоречие с материалноправните разпоредби на чл. 7, ал.1 от ЗДДС, явно необоснован и немотивиран – направените изводи не се подкрепят и са в противоречие със събраните и представени доказателства и постановен при съществени нарушения на административнопроизводствените правила и принципа на данъчния процес, относно обективността при извършване на ревизията, законността и обосноваността на правните изводи. Излагат се съображения, че неправилно ревизиращите са посочили, че в хода на ревизията не са представени доказателства за

удостоверяване на обстоятелството, че В. е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В тази връзка се твърди, че неправилно органите по приходите са приели, че жалбоподателя има качеството на придобиващ по осъществено В. на стоки от прехвърлители, регистрирани за целите на ДДС в други държави членки и като такова лице е следвало да издаде протоколи по реда на чл. 117, ал.1, т.1 от ЗДДС за извършените придобивания, с които да начисли данък и да ги включи в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди. Излагат се подробни съображения по съществото на спора. В хода на съдебното производство, оспорващият редовно призован, не се представлява. От адв. П. е подадена молба, с която заявява, че поддържа жалбата и моли да се уважи по изложените в нея доводи. Претендира сторените съдебно – деловодни разноски. Ответникът – директорът на Д „ОДОП”, редовно призован се представлява от юрк. М., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли, претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура дава становище за неоснователност на жалбата.

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

Ревизионното производство е образувано във връзка с издаването на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2222 – 02190 – 03570 – 020 – 001 от 11.06.2019 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, В. В. В., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството си на заместник на Г. М. В. – Н., е възложила извършването на ревизия на [фирма]. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Данък върху добавената стойност от 01.02.2019 г. до 30.04.2019 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от Ц. К. Х., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Д. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена на 24.06.2019 г. по електронен път.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2222 – 02190 – 03570 – 020 – 002 от 20.09.2019 г., издадена от Г. М. В. – Н., на длъжност началник сектор, срокът за приключване на ревизията е продължен до 22.11.2019 г. Заповедта е връчена по електронен път на 20.09.2019 г.

Със Заповед № Р – 2222 – 02190 – 03570 – 023 – 001 от 13.11.2019 г., издадена от Г. М. В. - Н., производството по извършване на ревизията е спряно считано от 13.11.2019 г. до 13.07.2020 г. Заповедта е връчена по електронен път на 14.11.2019 г.

Със Заповед № Р – 2222 – 02190 – 03570 – 143 – 001 от 04.06.2020 г., издадена от Г. М. В. - Н., производството по извършване на ревизията е възобновено считано от 04.06.2020 г. и е определен срок за завършването и до 15.06.2020 г. Заповедта е връчена по електронен път на 17.06.2020 г.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р – 2222 – 02190 – 03570 – 092 – 001 от 07.07.2020 г., връчен на 09.07.2020 г. по електронен път. Срещу РД не е подадено възражение.

Издаден е РА № Р – 2222 – 02190 – 03570 – 091 – 001 от 05.08.2020 г., с който е установени задължения за внасяне в размер на 418 078, 57 в., в това число за ДДС в размер на 371 566, 68 лв. и лихви в размер на 46 511, 89 лв., при деклариран от жалбоподателя ДДС за възстановяване в размер на 3 339,02 лв.

РА е връчен на 19.08.2020 г. по електронен път.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 53 – 03 – 2420 от 02.09.2020 г. г. по регистъра на ТД на НАП – С. и с вх. № 23 – 22 – 1367 от 08.09.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

В срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК ответникът е издал решение № 1697 от 06.11.2020 г., с което е потвърдил РА оспорената част.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

В ревизионното производство е установено, че [фирма] е вписано в Търговския регистър на Агенцията по вписванията на 28.12.2018 г. с капитал от 600,00 лв., като съдружници в дружеството са А. В. Б. и В. Г. И., и същото се управлява и представлява от С. Г. И.. Установено е, че основната дейност на дружеството през ревизирания период е търговия с хардуер и софтуер, предоставяне на услуги в областта на информационните технологии, разработка, внедряване и поддръжка на софтуерни продукти и търговия със стоки, като същата е упражнявана в офис, находящ се на адрес в [населено място], нает от [фирма], с договор за наем на недвижим имот от 15.01.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], приключили с Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП). Наложени са предварителни обезпечителни мерки с Постановление № Р – 2222 – 02190 – 03570 – 039 – 001 от 06.11.2019 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя са връчени Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) № Р – 2222 – 02190 – 03570 – 040 – 001 от 21.06.2019 г. и ИПДПОЗЛ № Р – 2222 – 02190 – 03570 – 040 – 002 от 12.09.2019 г., като от същото са представени документи по електронен път на 24.09.2019 г.

В съответствие с чл. 7 от Регламент ЕО са изпратени Молби за информация до Италия относно „D.“ SRL с VIN №IT12409211005, посочено от българското дружество, като получател по вътреобщностно придобиване, до Ч. относно „D.“ S.R.O. с VIN №CZ04549180 и „H.“ S.R.O. с VIN №CZ24835404, посочени от оспорващия като прехвърлители в тристранни операции и до Испания, относно „P. S.“ с VIN №E., посочено от жалбоподателя като прехвърлител в тристранни операции и придобиващ на вътреобщностни стоки (ВОД).

Извършен е преглед на първичните счетоводни документи и регистри на [фирма], за което е съставен Протокол № 1276859 от 25.07.2019 г.

В ревизионното производство е установено, че дружеството е прилагало Националните стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия, като същото е организирано и водило счетоводното отчитане в съответствие с утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан.

При ревизията е установено, че [фирма] е декларирало в дневника си за продажби фактура № 3 от 09.04.2019 г., с предмет на доставката 4 000 бр. хард дискове 7 200 R. и 4 500 бр. хард диска 5 400 R. на стойност от 654 811,90 лв., издадена на „D.“ S.R.O., като същата е декларирана в регистрите на дружеството по чл. 124 от ЗДДС, като тристранна операция.

По отношение на горещитираната фактура от жалбоподателя са представени инвойс фактура за транспортен документ /на италиански език/ с посочен получател „B. I.“, дневно извлечение от 08.04.2019 г. от „У. Б.“ за извършено плащане на „S. S.“ SRL, както и копия на 5 /пет/ дневни извлечения от „У. Б.“ за получено плащане в общ

размер на 312 400,00 евро от „D.“ S.R.O. през периода от 03.04.2019 г. до 09.04.2019 г. по фактура № 3 от 09.4.2019 г.. Също така са представени ЧМР от 03.4.2019 г. с изпращач „S. S.“ SRL с получател [фирма] с място на натоварване „L. S.“ и място на получаване В. I. - Б. с поставен печат на превозвач – „L.“ с VIN №SK2021840051.

От оспорващия лице е посочено, че стоката по фактура № 3 от 09.04.2019 г., издадена на „D.“ S.R.O. – Ч., тръгва от Италия, като предходен доставчик е „S. S.“ SRL по фактура № 103 от 03.04.2019 г., като същата е взета от логистичен център в Италия – „ЛОГИСТИКА И С.“ С., и тръгва към логистичен център в С. /В. I./, където е получена от „D.“ S.R.O.

В отговора на приходната администрация на Ч. е посочено, че не е доказано В. от „D.“ S.R.O. от българското дружество, като и че данъкът не е платен. Пояснено е, че тяхното дружество не е подало СД по ДДС, като същото е неоткриваемо и не е сътрудничило на данъчния администратор, и е липсващ търговец.

При ревизията е установено, че [фирма] е отразило в дневника си за продажби фактура № 5 от 18.04.2019 г., издадена на „H.“ S.R.O. на стойност от 967 564,80 лв. с предмет доставка на „стоки“, като същата е декларирана в регистрите на дружеството по чл. 124 от ЗДДС, като тристранна операция.

От жалбоподателя са представени инвойс фактура № 7/F от 17.04.2019 г., издадена от „P. I.“ SRL с VIN №IT07608560962 за покупка на стоки в размер на 936 942,70 лв., транспортен документ (на италиански език) с посочен получател „B. I., 4 (четири) извлечения от „У. Б.“ за извършени плащания през периода от 30.04.2019 г. до 08.05.2019 г. в общ размер на 479 051,00 евро към „P. I.“ SRL и 3 (три) извлечения от „У. Б.“ за получени плащане в общ размер на 371 908,00 евро, през периода от 19.04.2019 г. до 02.5.2019 г. от „D.“ S.R.O. Представена е фактура № 5 от 18.4.2019 г. с предмет на доставка 5040 бр. хард дискове 2,5 TB, 2016 бр. хард диска 2,5 TB, 5000 бр. хард диска 1 TB, декларация от „H.“ S.R.O. за получена стока от [фирма]. От приходните органи е посочено, че в декларацията липсват данни за вида и регистрационният номер на МПС за транспорта на стоката и лицето което е предало същата. Представено е ЧМР от 17.04.2019 г. с изпращач „P. I.“ SRL, получател „Д. С.“, с място на натоварване „L. S.“ и място на получаване „B. I.“, Б. с поставен печат на „J. T.“, печат на изпращач „L. S.“ и на получател „B. I.“.

От оспорващия е представено обяснение, че стоките по фактура № 5 от 18.04.2019 г., издадена на „H.“ S.R.O. са получени по фактура № 7/F от 17.04.2019 г., издадена от „P. I.“ SRL, като същата е натоварена от логистичен център „ЛОГИСТИКА И С.“ - Италия и пътува с транспортен документ на „П. ИТАЛИЯ“ към логистичен център в С. – „Б. И.“ С., където е получена от крайния клиент – „Е.“ С. от горесцитирания логистичен център в С..

В отговора на данъчната администрация на Ч. е визирано, че „H. E.“ S.R.O. не сътрудничи и не подава СД по ДДС от 1 - во тримесечие на 2019 г., като има задължения. Посочено е, че във V., през периода от м. 02 до м. 04.2019 г. са били въвеждани само доставки на стоки от „D. S.“ OOD на обща стойност от 967 565,00 лв. За м. 04.2019 г. е посочено, че не е подадена СД по ДДС. Отделно от горното е пояснено, че въпросното дружество не е деклариало стопанска дейност от 2015 г., като банковата му сметка е закрыта на 22.02.2019 г.

При ревизията е установено, че [фирма] е отразило в дневника си за продажби фактури № 2 от 25.03.2019 г. и № 4 от 12.04.2019 г. на обща стойност от 316 972,00 лв., издадени на „P.“ SL, с предмет на оставките „стоки“, като същите са декларирана

в регистрите на дружеството по чл. 124 от ЗДДС, като посредник в тристранни операции.

От жалбоподателя освен горесцитираните фактури, са представени фактура № 52/2019 от 15.03.2019 г. с предмет на доставка 2 000 бр. S. 1 ТВ, издадена от „О. Е.“ SRL с VIN IT12854890154 на стойност от 109 526,50 лв., с предмет на доставката „стоки“, транспортен документ (на италиански език) с получател – „Р.“ SL, 2 (две) извлечения от 14.03.2019 г. и 28.05.2019 г. от „У. Б.“ за извършено плащане в общ размер на 105 000,00 евро на „О. Е.“ SRL. и дневно извлечение от „У. Б.“ за получено плащане на 23.05.2019 г. в размер на 68 800,00 евро от „Р.“ SL. Представени са 2 (две) инвойс фактури, издадени от „DL F. M.“ с VIN NL806284298B01, като същите са посочени на стр. 8 от РД, който по реда на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА, както и протоколи по чл. 117 за получени услуги с предмет логистично обслужване и транспорт и плащания по банков път. Представена е фактура № 244 от 20.05.2019 г., издадена от „L. S.“ № 244 от 20.05.2019 г. за извършен транспорт на 16.05.2019 г.

От оспорващия е представена инвойс фактура № 72/2019 от 04.04.2019 г., издадена от „О. Е.“ SRL с предмет доставка на „стоки“ на стойност от 195 739,50 лв., транспортен документ /на италиански език/ за дестинация до „Д. С.“, чрез „DL F. M.“ – Х., дневно извлечение от „У. Б.“ от 14.03.2019 г. и от 28.05.2019 г. на обща стойност от 105 000,00 евро за плащане на „О. Е.“ SRL. и дневно извлечение от „У. Б.“ за получено плащане на 23.05.2019 г. в размер на 68 800,00 евро от „Р.“ SL.

От жалбоподателя е представена декларация от „Р. SL“, че стоката по фактура № 2 от 12.04.19 г. е получена. Посочено е, че в декларацията липсват данни за вида и регистрационният номер на МПС за транспорта на стоката и лицето което е предало същата.

Представена е фактура № 209 от 30.04.19 г., издадена от „L. S.“ за извършен транспорт на 10.04.2019 г., протокол по чл.117 за получени услуги - складови разходи и плащане по банков път.

В представеното обяснение за движението на стоките по фактура № 2 от 25.03.2019 г. с предмет на доставката хард дискове и фактура № 4 от 12.04.2019 г., е посочено, че стоките по тях са закупени от „О. ЕЛЕКТРО“ С. с фактура № 52 от 15.03 2019 г. и фактура №72 от 04.04.2019 г., като стоката по първата фактура пътува от Италия, чрез „О.“С. Л.“, към Х., чрез логистичен център, чрез „ДЛ Ф. М. БВ“, като за услугата по транспорт и съхранение е издадена фактура от последното дружество към „Д. С.“. Посочено е, че стоката е получена от „П. СЛ“ в логистичния център в Х.. За фактура № 4 от 12.04.2019 г. е посочено, че стоката тръгва от Италия, като е транспортирана до логистичен център „ДЛ Ф. мeнъджмeнт БВ“ в Х., като от там стоката тръгва за логистичен център „Логистика и сервиси“ в Италия, като последното дружество е фактурирало разхода по доставката и съхранение на [фирма]. Посочено е, че „П. СЛ“ взима стоката си от логистичен център „Логистика и сервиси“ в Италия, за което разполага с транспортни документи, декларации и плащания.

В отговора на данъчната администрация на Испания е визирано, че „Р.“ SL. е декларирало вътреобщностните придобивания в обобщената декларация за вътреобщностните сделки, като последващите продажби към „D. S.“ са декларирани като тристранна доставка. Посочено е, че дружеството не е начислило ДДС при последващите продажби, като ги е декларирало като вътреобщностни доставки, въпреки че е трябвало да бъдат декларирани като вътрешни сделки, като същото е включило сделките в неговите ДДС регистри. Също така е посочено, че

предоставените транспортни документи показват промяната на собствеността. Визирано е, че испанското дружество има сключени договори с логистични компании в Италия и Х..

При ревизията е установено, че [фирма] е отразило в дневника си за продажби фактура № 1 от 14.03.2019 г. на стойност от 115 002,80 лв. с предмет на доставката „стоки“ към „Р.“ SL, като същата е декларирана в регистрите на дружеството, като ВОД на стоки.

От жалбоподателя освен горецитираната фактура е представена инвойс фактура № 142 от 01.03.2019 г., издадена от „D.“ SRL с VIN IT12409211005 за покупка на 2 000 бр. хард диска 1TB, протокол по чл. 117 от ЗДДС, както и фактура № 2 от 06.03.2019 г. с предмет на доставка 2000 бр. S. 1 TB, с данъчна основа от 109 526,50 лв. и ДДС в размер на 21 905,30 лв., отразена като В. с предмет на доставката „стоки“, транспортен документ (на италиански език) за дестинация „Д. С.“/логистичен център „Т.“ с ЕИК[ЕИК], фактура за получени услуги: съхранение, изход на стоки и транспорт №[ЕГН] от 31.03.2019 г., издадена от последното дружество, както и инвойс фактура от 21.03.19 г. от „DL F. M.“ и протокол по чл. 117 от ЗДДС за начислен ДДС за получени товаро - разтоварни дейности. Също така са представени ЧМР за извършен транспорт от България до „DL F. M.“ - Х. с поставен печат на превозвач „В. ЛОГИСТИК“ и „А. Г.“. За изпращач е посочен [фирма] и „DL F. M.“ за получател. В ЧМР за извършен транспорт от Италия до България е поставен печат на превозвач МП „С.“. Представени са 2 (две) извлечение от „У. Б.“ за извършено плащане на 18.04.2019 г. в общ размер на 56 000,00 евро на „D.“ SRL, както и дневно извлечение от „У. Б.“ за получено плащане на 23.05.2019 г. в размер на 68 800,00 евро от „Р.“ SL. Също така е представена декларация от испанското дружество за получена стока от „Д. С.“ по фактура № 1 от 14.03.2019 г. От приходните органи е посочено, че в декларацията липсват данни за вида и регистрационния номер на МПС, с което е транспортирана стоката, както и данни за лицето, което я е предало.

По отношение на фактура № 1 от 14.03.2019 г. е посочено, продадената стока е закупена от „Д. С.“ по фактура № 142 от 01.03.2019 г., като стоката пристига в България, в логистичен център [фирма], а транспортът до България е за сметка на доставчика, а от България до Х. е за сметка на [фирма]. От „Т.“ стоката е изпратена към логистиката на [фирма] в Р., Х. (ДЛ Ф. мѐнѐджмент БВ), като в последния център, стоката е получена от „Р.“ SL. Прилагат се транспортните документи за движението на стоката, за извършения В. към България и съответно ВОД, към Испания.

Посочено е, че транспортът за доставките към „D.“ S.R.O., „H.“ S.R.O и „Р.“ SL /по отношение на фактура №1/14.03.2019 г./ е за сметка на доставчика до съответните логистични центрове, който или е включен в стойността на стоките, или е префактуриран на отделен ред от

доставчика. Също така е посочено, че част от доставките са направени от самите логистични центрове, като разходите са префактурирани на „Д. С.“. Пояснено е, че доставчиците и клиентите му имат договорни отношения с логистичните центрове, в резултат на което разходите по доставките и съхранението са поделени, като това е направено с цел оптимизиране на разходите на всеки един от участниците в сделките. В тази връзка са приложени фактури от логистичните центрове за проверявания период, ведно с плащанията към тях.

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на дружествата, посочени като превозвачи в транспортните документи, както и на [фирма], посочено като място на разтоварване на стоката от Италия и място на изпращане на същата до Х..

При насрещната проверка на [фирма], от проверяваното лице са представени: талон на автомобила, заявка за транспорт, ЧМР, заявка за транспорт от [фирма] до горното дружество от 10.03.2019 г. за извършване на транспорт на 2 бр. европалета от България до Х., както и заявка от 12.03.2019 г. от [фирма] до [фирма], и фактура № 10 от 22.03.2019 г., издадена от [фирма] на [фирма]. В предоставените писмени обяснения от управителя на дружеството е посочено, че транспортната услуга е осъществена с автомобил Ситроен Джъмпер с рег. [рег.номер на МПС] с товароподемност от 3,5 т., като същата е извършена от собственика на [фирма]. В представено ЧМР от 11.03.2019 г. е посочено, че изпращач на стоката е „D. S.“ - С., а получател е „DL F. M. BV“ Р., а превозвач е [фирма], като от приходните

органи е посочено, че последното дружество не притежава лиценз за транспортна дейност.

При насрещната проверка на [фирма], от проверяваното лице е представена фактура № [ЕГН] от 19.03.2019 г., издадена на [фирма], с предмет на доставка – извършен международен транспорт по заявка № А123166 от България (С.) до Х. (V.), копие на фактура № 8 от 14.03.2019 г., издадена от [фирма] на [фирма], с предмет на доставка – транспортна услуга. Посочено е, че има заявка от [фирма] за извършване на транспорт на стоки на [фирма].

При насрещната проверка на [фирма], от проверяваното дружество са представени ЧМР от 11.03.2019 г. с посочен изпращач „DL F. M.“ и изпращач жалбоподателя, без положен подпис и печат на получател и посочен номер на МПС, като за превозвач е посочен [фирма]. Представена е фактура, издадена от „С.“ от 14.03.2019 г. с посочен предмет на доставка транспорт България - Х., Протокол от 06.03.2019 г. за приемане на доставка с изпращач жалбоподателя и получател „Т.“. Представено е ЧМР от 04.03.2019 г. с изпращач „D.“ и получател ревизираното лице с положен подпис и печат на „L. I S.“ и подпис и

печат на получател – „Т.“ и печат на превозвач „МП С.“ с ЕИК[ЕИК]. Също така са представени инвойс фактура, издадена от „D.“ и получател оспорващия и фактура № [ЕГН] от 31.03.2019 г. В писмените обяснения е посочено, че стоките са пристигнали в логистичната база на [фирма], с адрес [населено място] на 06 март 2019 г., съхранявани са пет дни и на 11 март 2019 г. са напуснали базата с транспорт, организиран от [фирма], като за транспортната услуга е издадена фактура № [ЕГН] от 14.03.2019 г. от [фирма]. Посочено е, че стоките са пристигнали в логистичната база на [фирма] с товарен автомобил с влекач [рег.номер на МПС] .

При извършена проверка в информационния масив на НАП С. е установено, че „D.“ SRL не е отразило извършената доставка към [фирма] по фактура № 2 от 06.03.2019 г. За извършеното придобиване на стоки жалбоподателят е начислило данък със ставка 20% в издаден протокол по чл. 117 от ЗДДС, в размер на 21 905,30 лв., като същият е отразен в отчетните регистри по ЗДДС за м. 03.2019 г.

От италианската данъчна администрация е посочено, че на „D.“ SRL е възложена ревизия за периода от 2016 г. до 2019 г., като не са били представени изисканите документи. Посочено е, че с директора на компанията не е бил установен контакт, като на 26.09.2019 г. същата е продадена на румънски гражданин. Пояснено е, че в момента местното звено на италианската администрация е в процес на по - нататъшно разследване, тъй като има основателно подозрение, че „D.“ S.R.L. действа като липсващ търговец. Видно от получения отговор от „D.“ S.R.L не е представена информация относно извършената доставка на стоки 2000 броя Н. 1 ТВ към жалбоподателя, поради което е направен извод, че освен декларирания В. не е доказан и последващият ВОД на стоки към „P.“ SL.

След анализ на представените документи е формиран извод, че ревизираното лице е отразило в отчетните си регистри по ЗДДС получени стоки, като посредник от „P. I.“ SRL и „O. E.“ SRL и тристранни операции към „D.“ S.R.O., „H.“ S.R.O и „P.“ SL, в качеството им придобиващи. Констатирано е, че прехвърлителите издават фактури на жалбоподателя с 0% начислен ДДС, като същото от своя страна издава фактури на придобиващи дружества с 0% начислен ДДС. Посочено е, че [фирма] е регистрирано за целите на ДДС в България.

В хода на ревизията, във връзка с извършените запитвания на данъчните администрации на Ч. и Испания е установено, че придобиващите лица са „липсващи търговци“, които не са декларирали В., или са декларирали придобиване, но не са платили съответно данък. В резултат на гореизложеното е направено заключение, че не са изпълнени условията на чл. 15 от ЗДДС, поради което не са налице условията на чл. 82, ал. 3 от ЗДДС - данъкът е изискуем от

придобиващия при тристранна операция. В тази връзка по аргумент на противното на текста на чл. 13, ал. 4, т. 6 от ЗДДС е формиран извод, че за [фирма] е налице В. по реда на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, като въз основа на тази разпоредба дружеството е следвало да издаде протоколи по реда на чл. 117, ал. 1 т. 1 от ЗДДС и да начисли ДДС за В. в размер на 353 000,40 лв. за декларираните доставки към „D.“ S.R.O., „H.“ S.R.O и „P.“ SL с данъчна основа в общ размер на 1 765 002,02 лв. По отношение на декларираните доставки на стоки в размер на 109 526,50 лв. по инвойс № 2 от 06.03.2019 г., издадена от „D.“ SRL по реда на чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 21 905,30 лв., като не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в този размер.

В резултат на гореизложеното е определен ДДС за възстановяване за м. 02.2019 г. в размер на декларирания от дружеството от 821,07 лв., като е прието, че същият поставя начало на двумесечна процедура на приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС. За м. 03.2019 г. е определен резултат – ДДС за внасяне от 20 687,43 лв., в резултат на което е прието, че приключва процедурата по приспадане възникнала на през предходния данъчен период, с резултат ДДС за внасяне в размер на 19 866,36 лв., който не е внесен, поради което е прието, че същият следва да се внесе ведно със съответната лихва на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ). За м. 04.2019 г. е установен ДДС за внасяне в размер на 351 700,32 лв., след приспадане на декларирания от дружеството ДДС за възстановяване за периода в размер на 1 300,08 лв. Определен е допълнително ДДС за внасяне за ревизирия период в размер на 371 566,68 лв., при деклариран резултат от дружеството: ДДС за възстановяване в размер на 3 339,02 лв., като са начислени лихви за несвоевременно внасяне в общ размер на 46 511,89 лв.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с жалбата, административната преписка и допълнителни ангажираните писмени документи от страните.

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, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА. Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Тристранните операции са специфична форма на вътреобщностна търговия и представляват последователно сключени договори за продажба на една и съща стока между регистрирани по ДДС лица в три различни държави членки на ЕС. В тези случаи предметът на сделката се транспортира директно от държавата на доставчика до държавата на получателя, без да преминава през държавата на посредника. Посредникът придобива собствеността върху стоката единствено по документи. По този начин тристранната операция позволява да се избегне облагането с ДДС на две последователно извършени ВОД, съответно В., като доставката се облага само веднъж в лицето на получателя. Целта е да се прехвърлят данъчните приходи в държавата членка, в която се осъществява крайното потребление на доставяните стоки. Тези операции са регламентирани с разпоредбата на чл. 15 от ЗДДС, съгласно която 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 разпоредбите 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 вътреобщностно 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 от 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 В. 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. V.-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, и дължностното му качество, име на лицето, и дължностното му качество, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница.

При наличие на тристранна операция прехвърлителят извършва вътреобщностна доставка към посредника, за когото това е вътреобщностно придобиване, но на основание чл. 62, ал. 5 от ЗДДС е с място на изпълнение в държавата членка, където стоките пристигат. Съответно посредникът следва да заплати стоките на прехвърлителя. По силата на чл. 65, ал. 2, т. 4 от ЗДДС това вътреобщностно придобиване е освободено от облагане за посредника. Данъчнозадълженото лице при тристранна операция е придобиващият. В този смисъл е разпоредбата на чл. 15, т. 4 от ЗДДС, съгласно която придобиващият начислява ДДС като получател по доставката.

Когато участник в сделките се явява посредник в тристранна операция, за да бъде освободен от задължението да начисли ДДС за осъществено В., същият следва да докаже, че е налице сделка по чл. 15 от ЗДДС, както и да представи документи, удостоверяващи това обстоятелство и качеството му на посредник.

Съгласно общото правило за място на изпълнение на В. на стоки, мястото на изпълнение на В. е на територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната. Независимо от това, мястото на изпълнение на В. е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките е регистрирано по ЗДДС и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната чл. 62 ал. 2 от ЗДДС. В случаите, когато при придобиване на стоки от лица, регистрирани за целите на ДДС в други държави членки българското дружество е предоставило на

контрагентите си своя идентификационен номер по ЗДДС, за същото възниква задължение да начисли ДДС за В. с място на изпълнение на територията на страната, на основание 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 удостоверяване на обстоятелството, 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, издаден от компетентната администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В конкретния случай няма такива доказателства, поради което данъкът за В. по чл. 62 ал. 2 от закона следва да се начисли с протокол по чл. 117 ал. 2 от същия закон. Въз основа на описаните по - горе факти и обстоятелства е видно, че оспорващият в качеството е придобиващ по осъществено вътреобщностно придобиване на стоки от прехвърлителите, регистрирани за целите на ДДС в други държави-членки. В тази връзка, същото е следвало да издаде протоколи по реда на чл. 117 ал. 1 т. 1 от ЗДДС за извършените придобивания, с които да начисли данък и да ги включи в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди във връзка с гореописаните доставки.

В решение на Съда на ЕО по съединени дела C-536/08 и 539/08 „F. правото на приспадане на данъчен кредит за осъществено В. на стоки, предназначени за последваща вътреобщностна доставка ВОД е поставено в зависимост от условието, дали стоките са обложени в държавата членка на крайно потребление, получател по ВОД, без това да противоречи на основните принципи на системата на облагане с ДДС или да ограничава правото на приспадане, което се упражнява веднага за целия данък, с който са обложени получените доставки. С мотивите в решението се прави релация с общия режим на приспадане на ДДС, според който правото на приспадане зависи от това дали получените услуги и стоки, включително в рамките на вътреобщностни придобивания, се използват за нуждите на облагаеми доставки от лицето. В тази хипотеза следва да бъде изследвано дали стоките са обложени в страната членка на крайно потребление и съответно въз основа на така извършената проверка да се извърши преценка дали е налице основното условие, за да възникне правото на приспадане на данъчен кредит – стоката да се използва за облагаеми доставки. За целта, ревизиращият екип е извършил насрещни проверки, въз основа на които е установено, че придобиващите дружества не са начислили ДДС за придобиването. Предвид горното се налага изводът, че не е налице едно от основните условия, за да се признае кредит по осъществените от жалбоподателя В., а именно стоките да се използват за целите на извършваните от лицето облагаеми доставки и

следователно не е налице право на приспадане на данък върху добавената стойност по декларираните В., като същевременно лицето обаче следва да остане задължено с данък върху добавената стойност по извършените В., доколкото се явява лице, платец на данък. С оглед на гореизложеното законосъобразно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 21 905,30 лв., начислен по инвойс № 2 от 06.03.2019 г., издадена от „D.“ SRL.

От друга приетите писмени доказателства се установява, че не е изпълнено условието на чл. 9 ал. 2, т. 4 от ППЗДДС. По реда на горната разпоредба писменото потвърждение от придобиващия в тристранната операция следва задължително да съдържа: 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. В конкретния случай представените потвърдителни писма за получаване на стоките от придобиващите в тристранната операция, не съдържат задължителните реквизити. Отделно от горното не става ясно кое е лицето, което ги е подписало, както и дали същото разполага с представителна власт да извърши тези действия. От друга страна не са представени транспортни документи, като не са посочени видът, марката и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, както и лицето, което е предало стоките. В тази връзка правилно е прието от приходните органи, че не е налице потвърждение по смисъла на чл. 9 ал. 2 т. 4 от ППЗДДС, тъй като липсва волеизявление от страна на придобиващия. Неспазването на изискванията чл. 9 ал. 2 от ППЗДДС е достатъчно основание за непризнаване на процесните сделки като част от тристранна операция с всички произтичащи от това последици за ревизираното лице от гледна точка на данъчното облагане. В резултат на гореизложеното не са налице условията за третиране на операциите като тристранни, порази което е приложима разпоредбата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, като за дружеството е възникнало задължение да начисли ДДС за В. с място на изпълнение на територията на страната, като издаде протоколи по реда на чл. 117 ал. 1 т. 1 от ЗДДС и начисли дължимия ДДС за В.. Следва да се вземе предвид, че дружеството може да ползва данъчен кредит по протоколите за В. по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, когато се снабди с доказателства, че В. е обложен в държавата на крайно потребление.

Обстоятелство, че жалбоподателят е сключил, в качеството си на депозитар договор от 13.02.2019 г. с „ЛОГИСТИКА И СЕРВИЗИ“ С.Р.Л. – логистично дружество, договор от 02.04.2019 г., сключен с „Б. И. С.“ С.Р.О, в качеството на складодържател, както и договор от 13.03.2019 г., сключен с „ДЛ Ф. МЕНИДЖМЪНТ /Р./ БВ, в качеството на

складодържател, не отменя законодателните разпоредби, според които посредникът в тристранните операции, в случая оспорващият е следвало да се снабди с документи, че стоките са получени от купувача, съответно за тях е начислен дължимият ДДС.

В хода на ревизията, във връзка с получената информация от данъчните администрации на Ч. и Испания е установено, че придобиващите по така декларираните от жалбоподателя тристранни операции са „липсващи търговци“, които не са декларирали В., или са декларирали придобиване, но не са платили съответно данък, следователно не са изпълнени условията на чл. 15 от ЗДДС, поради което не са налице условията на чл. 82 ал. 3 от ЗДДС, който определя, че данъкът е изискуем от придобиващия при тристранна операция, осъществена при условията на чл. 15 от ЗДДС. Не са налице доказателства, че В. е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, поради което данъкът за В. следва да се начисли с протокол по чл. 117 ал. 2 от закона. Тукк следва да се отбелжи, че са неоснователни възраженията на оспорващия по отношение на липсващия търговец, защото с тях косвено се доказва, че не е изпълнени условията на получателя да е регистриран по ДДС в държавата на получаване/изпращане.

Неоснователни се явяват и останалите възражения на жалбоподателя, посочени в жалбата, включително и това, че ответникът по делото в решението си е цитирал нормата на чл. 9, ал.2, т. 4 от ППЗДДС в редакцията от 2012 г., което е безспорно обстоятелство, но този текст не е в отклонение от волята на законодателя при регулирането на тристранната сделка.

По изложените съображения жалбата на [фирма] следва да се отхвърли като неоснователна и недоказана, а РА да се потвърди в обжалваната част като законосъобразен.

С оглед изхода на спора и направеното искане от страна на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да се уважи, като се съобрази материалния интерес на спора от 418 078,57 лв. При това положение на ответника на основание чл. чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения във връзка с чл. 161, ал.1 от ДОПК в размер на 6711, 00 (шест хиляди седемстотин и единадесет) лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 02190 – 03570 – 091 – 001 от 05.08.2020 г., издаден от Г. М. В. - Н., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Ц. К. Х., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1697 от 06.11.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

ОСЪЖДА от [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 6711, 00 (шест хиляди седемстотин и единадесет) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: