

РЕШЕНИЕ

№ 16810

гр. София, 13.09.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 30.05.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **6375** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Производството е образувано по жалба на „Д. Рибкоф И.“, служебен номер от Национална агенция по приходите /НАП/: [ЕГН], чрез адвокат Т. Т., САК със съдебен адрес: [населено място], [улица], П. офис център, ет. 4, против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221022001683-091-001/ 25.10.2022 г., издаден от С. Т. К., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 260/24.02.2023 г., издадено от „За“ Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ при НАП/.
Жалбоподателят оспорва РА в частта, относно установените му задължения:
- установени допълнителни задължения на основание чл. 28, т. 2 вр. чл. 37, ал. 2 от ЗДДС вр. чл. 21 от ППЗДДС в размер на 418 236.74 лв. за данъчни периоди м. Февруари 2022 г. и м. Март 2022 г., ведно с определени лихви в размер на 551.08 лв.
В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Подробни съображения в тази насока излага в жалбата. Претендира отмяната на РА в оспорената част. Позовава се на практиката на СЕС. В съдебно

заседание жалбоподателят редовно уведомен, не се явява, представлява се от адвокат Т., който моли Съда да уважи депозираната жалба по изложените в нея съображения. Претендират се сторените по делото разноски, съгласно представен списък.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юриконсулт П., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юриконсултско възнаграждение, като представя списък за разноски.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на „За“ Директор на Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ при НАП е връчено на управителя на дружеството на 27.02.2023 г. /л.25/. Жалбата е подадена до Съда чрез административния орган на 13.03.2023 г., видно от поставения върху същата вх. № 53-04-159/13.03.2023 г. /л.6/, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221022001683-020-001/ 06.04.2022 г., издадена от М. С. Х., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], в качеството на заместник на титуляра С. Т. К., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] на основание Заповед № РД-84-2200-195/ 30.03.2022 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на ревизия на „Д. Рибкоф И.“, служебен номер от НАП: [ЕГН] за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.02.2022 г. до 28.02.2022 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 12.04.2022 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] - ръководител на ревизията и К. Н. В. – Главен инспектор по приходите /л.30-33/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221022001683-020-002/ 26.04.2022 г., издадена от С. Т. К., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] /титуляр/. Със ЗИЗВР е разширен обхватът на ревизията, като е включен и данъчен период 01.03.2022 г.-31.03.2022 г., съответно срокът за завършването на ревизията е продължен до 12.07.2022 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 09.05.2022 г. /л.34-37/.

Със ЗИЗВР № Р-22221022001683-020-003/ 12.07.2022 г., издадена от С. Т. К., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], е определено ревизията да завърши до 12.08.2022 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на

12.07.2022 г. /л.38-41/.

ЗВР е издадена като електронен документ, подписана с професионален КУКЕП от М. С. Х., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], в качеството на заместник на титуляра С. Т. К., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] на основание Заповед № РД-84-2200-195/ 30.03.2022 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място] и със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място]. ЗИЗВР и РА, са издадени от С. Т. К., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], оправомощена като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.27-29,гръб/.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221022001683-092-001/ 26.08.2022 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 29.08.2022 г. /л.42-56/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното лице е подадено писмено възражение с вх. № Ж53-00-1894/11.10.2022 г. срещу съдържащите се в РД констатации, което е обсъдено и прието за неоснователно.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22221022001683-091-001/ 25.10.2022 г. е издаден от С. Т. К., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, връчен е на 25.10.2022 г. /л.57-68/.

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 1 763.69 лв., ведно с лихви за просрочие в размер на 551.08 лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 416 473.05 лв.

В хода на ревизията е установено, че „Д. Рибкоф И.“ е чуждестранно юридическо лице, регистрирано и съществуващо съгласно законодателството на К. с едноличен собственик на капитала „JR F. H. I.“, е предмет на дейност: проектиране, произвеждане, дистрибутиране и предлагане на пазара на дамско облекло. Установено е, че производството на част от облеклата, продавани па различни пазари, се извършва в Република България. Дейностите се организират и координират от „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] - непряко контролирано от „Д. Рибкоф И.“. Собствеността на произведените облекла е на „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД. Констатирано е, че „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД прехвърля собствеността на ревизираното дружество в нает от него склад, находящ се в [населено място], [улица], което пък. от своя страна, продава стоките на дистрибутори от Групата „J. RIBKOFF“ за разпространение на съответни пазари. Декларирано е, че на територията на България, „Д. Рибкоф И.“ извършва единствено спомагателни и подготвителни дейности по складиране, подготовка и износ на облеклата и няма постоянен обект/място на стопанска дейност. Чуждестранното лице е регистрирано по ЗДДС, считано от 21.06.2019 г., по избор, независимо от облагаемия оборот.

В хода на проведената ревизия са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД/РА. С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за коректното определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени следните: Искане за представяне на документи и

писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221022001683-040-001/03.05.2022 г. В отговор от негова страна на ревизиращия екип са представени документи с вх. номера на писма, описани подробно на стр. 2 от РД; ИПДПОЗЛ № Р-22221022001683-040-02/12.05.2022 г., с което от ревизираното лице е изискано да представи справка за стоковия поток и писмени обяснения относно получените и извършени от негова страна доставки, като са представени документи с вх. № Р-22221022001683-040-014-И/13.06.2022 г.; ИПДПОЗЛ № Р-22221022001683-040-003/11.08.2022 г., с което от ревизираното лице е изискано да представи информацията относно: свързаност или не между „Д. Рибкоф И.“ и „JR F. T. I.“, К., 2375 de L’Dviation, Dorval SA, и при наличие на такава да се представят писмени обяснения и документи, удостоверяващи връзката между цитираните дружества – клон, собственик на капитала и друга свързаност. От страна на ревизираното дружество са представени писмени обяснения и схема на корпоративна структура.

От извършена проверка в ИС на НАП, ПП С. е установено, че през ревизиращия период ревизираното лице не е регистрирало лица на трудов договор. Извършена е проверка в ИС на НАП, ПП „Фискални устройства с дистанционна връзка“, като е установено, че ревизираното лице няма регистрирани фискални устройства, а от проверка в Имотен регистър, АВ е констатирана липса на извършени вписвания по партидата на ревизираното дружество.

С Протокол за присъединяване на документи № Р-22221022001683-П.-001/18.04.2022 г. в хода на ревизията са присъединени събрани документи в хода на извършена Проверка за прихващане и възстановяване с УИН № П-222210217530, а именно: Уведомление за акредитиран представител и Писмо от Агенция „Митници“ с рег. № 32-362035/08.12.2020 г. С Протокол за присъединяване на документи № Р-22221022001683-П.-002/18.04.2022 г. в хода на ревизията са присъединени събрани документи в хода на извършена Проверка за прихващане и възстановяване с УИН № П-22221022047881.

Установено е, че за периода м. Февруари 2022 г. и м. Март 2022 г., от страна на ревизираното лице е подадена Справка – декларация в законоустановения срок по чл. 125, ал. 5 от ЗДДС, с резултат за възстановяване, деклариран в клетка 81, с което лицето декларира обстоятелства по реда на чл. 92, ал. 3 от ЗДДС, а именно, че от негова страна през последните 12 месеца преди текущия месец са извършени облагаеми доставки с нулева ставка на обща стойност повече от 30 на сто от общата стойност на всички извършени от негова страна облагаеми доставки с нулева ставка, и претендира декларираният резултат да бъде възстановен в 30-дневен срок от подаване на справката – декларация за периода. В тази връзка в хода на ревизията са издадени:

а/ Акт за прихващане и възстановяване /А./ по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС № Р-22221022001683-171-001/21.04.2022 г. А. е оспорен по административен ред, като с Решение № П-2/02.06.2022 г., издадено от Директор на ТД на НАП [населено място], жалбата е оставена без уважение. С Решение № 1760/20.03.2023 г., постановено по административно дело № 5527/2022 г. по описа на АССГ, Решение № П-2/02.06.2022 г., издадено от Директор на ТД на НАП [населено място] е отменено като незаконосъобразно, като административната преписка е върната на административния орган със задължителни указания по прилагане и тълкуване на закона. Съдебното решение е влязло в сила на 30.03.2023 г.;

б/ А. по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС № Р-22221022001683-171-002/08.06.2022 г. А. е

оспорен по административен ред, като с Решение № П-6/29.06.2022 г., издадено от Директор на ТД на НАП [населено място], жалбата е оставена без уважение. С Решение № 7487/07.12.2022 г., постановено по административно дело № 6726/2022 г. по описа на АССГ, Решение № П-2/02.06.2022 г., издадено от Директор на ТД на НАП [населено място] е отменено като незаконосъобразно, като административната преписка е върната на административния орган със задължителни указания по прилагане и тълкуване на закона. Съдебното решение е влязло в сила на 14.12.2022 г. Установено е, че за данъчните периоди в обхвата на ревизията 01.02.2022 г. – 31.03.2022 г. от страна на ревизираното дружество е декларирано:

а/ Данъчна основа на извършени доставки по Глава Трета от ЗДДС в размер на 2 091 183.70 лв. От страна на ревизираното дружество са декларирани доставки на дамски дрехи – палта, якета, панталони, рокли за контрагент от К. „JR F. T. I.“. От страна на ревизираното дружество са издадени 18 броя фактури, подробно описани на стр.5-6 от РД,с обща стойност на фактурите 2 091 183.70 лв.

Представени са фактури, ведно с митнически декларации към тях, международни товарителници за превоз на стоките с въздушен транспорт. От представените митнически декларации е установено, че получатели по декларираните доставки са „JR F. T. I.“, К. и „J. Ribkoff I.“, К.. Като износител в клетка 2 е посочен „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. Представено е Уведомление по ЗДДС за определяне на акредитиран представител с вх. № 53-06-2464/25.03.2021 г. по описа на ТД на НАП [населено място] от „J. Ribkoff I.“, съгласно което в съответствие с разпоредбата на § 67, ал. 4 от ПЗР към ЗИД на ЗДДС, „J. Ribkoff I.“ определя за свой акредитиран представител по чл. 133 от ЗДДС - „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. От митническите декларации е установено, че получатели са „JR F. T. I.“, К. и „J. Ribkoff I.“, К., а в клетка 14 на митническите декларации е вписан код 2 – за пряко представителство. Прякото представителство се извършва от „ДСВ Еър енд Сий“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „М и М Ер Карго Сървис България“ ООД, ЕИК:[ЕИК].

От извършена съпоставка между справката, представена от Агенция „Митници“ относно декларирания износ, извършен от ревизираното дружество, с посочен износител „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], представените фактури за продажби от ревизираното лице и митническите декларации /стр.6-7 от РД/, са констатирани разминавания между декларирания получател на стоките, съгласно представените фактури за продажби с № 0...42/24.02.2022 г., № 0...47/10.03.2022 г., № 0...50/22.03.2022 г. и № 0...52/29.03.2022 г. от „Д. Рибкоф И.“ и митническите декларации към тях. След извършена справка в Дневници за продажби за период м. Февруари 2022 г. – м. Март 2022 г., от страна на ревизиращия екип е установено, че ревизираното лице е декларирано за получател „JR F. T. I.“, като това обстоятелство е потвърдено и от данните за получателя, посочен в издадените от ревизираното лице фактури, описани и в митническите декларации.

Във връзка с връченото на ревизираното лице ИПДПОЗЛ № Р-22221022001683-040-003/11.08.2022 г., от негова страна са представени следните писмени обяснения и схема за корпоративна структура, съгласно които: „Д. Рибкоф И.“ извършван продажба на стоки към „JR F. T. I.“, която е канадска компания, част от групата на „J. Ribkoff“, и чиято дейност е извършването на доставки на продуктите с марката „J. Ribkoff“. Посочено е, че „JR F. T. I.“ е 100 % собственост на „JR I.“, наред с други дистрибуционни дружества, като „J. Ribkoff Pty L.“, „J. Ribkoff U. I.“, „J. Ribkoff Distributions L. /К./“ и др. За справка към писмените обяснения е приложена

схема с корпоративната структура на групата на J. Ribkoff, където може да бъде проследена собствеността на „JR F. T. I.“.

б/ Декларирани облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната, облагаеми със ставка 20 %, с данъчна основа 13 653.74 лв. и начислен ДДС в размер на 2 730.75 лв. по Фактура № 9...00/08.02.2022 г., с предмет: „Суровини“, с контрагент „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД.

След извършения преглед на всички представени документи, от страна на ревизиращия екип е прието, че не са спазени изискванията на чл. 21, ал. 1 от ППЗДДС. Акцентирано е, че когато стоките се изпращат или превозват до трета страна за доказване на доставка по чл. 28, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, доставчикът следва да разполага със следните документи: Митнически документ, в който доставчикът е вписан като износител на стоките, заверен, след потвърдено напускане на стоките от изходно митническо учреждение или друг документ, удостоверяващ износа, в случаите, когато е налице възможност да не се подава митнически документ, съгласно митническото законодателство; Фактура за доставката и Документ за превоз на стоките.

Съгласно отговор на получено запитване от „Д. Рибкоф И.“ относно определенията за „износител“ и възможността за ползване на номер на регистриран износител, съгласно митническото законодателство на ЕС с изх. № 32-362035/08.12.2020 г. на Агенция „Митници“, Централно митническо управление: „Износител“ е: 1/ лице, установено на митническата територия на Съюза, което разполага с правомощия да реши и е решило, че стоките трябва да се изведат от тази митническа територия; 2/ когато разпоредбите на т. 1/ не се прилага – всяко лице, установено на митническата територия на Съюза, което е страна по договора, по силата на който стоките се извеждат от тази митническата територия, съгласно разпоредбите на чл.1, т. 19 буква „Б“ от Делегирания регламент на Комисията на /ЕС/ 2015/2446 от 28.07.2015 г. Становището на Агенция „Митници“ е, че „Д. Рибкоф И.“, К. може да определи свой митнически представител да го представлява пред митническите органи, съгласно чл. 18 от М.. Митническият представител трябва да е установен на митническата територия на Съюза. Канадското дружество „Д. Рибкоф И.“ може да упълномощи лице, установено в ЕС, което на основание договор да има правомощията да реши, че стоките трябва да бъдат изнесени. Това означава, че лице, различно от продавача/собственик на стоките, може да действа като износител, при условие, че е упълномощено да извършва дейностите по износа и отговаря на условията за износител. Предвид бизнес отношенията между дружествата „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД и „Д. Рибкоф И.“, К., българското дружество може да бъде упълномощено за косвено представителство и да бъде вписано като износител в митническите декларации за износ, тъй като то ще действа от свое име и за чужда сметка. При определяне на данъчния режим на доставка на стоки от съществено значение е да се установи мястото на изпълнение на доставката, съобразно правилата на чл. 17 от ЗДДС, установени в зависимост от начина на придобиване на стоката. В конкретния случай, стоката се изпраща от „Д. Рибкоф

И.“, поради което приложимо е правилото по чл. 17, ал. 2 от ЗДДС, според което мястото 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. При доставки на стоки, които се изпращат или превозват от място на територията на страната до трета страна, мястото на изпълнение е територията на Република България и на основание чл. 12 от ЗДДС се смята за облагаема доставка. Посочен е, че за да се приложи нулева ставка по отношение на тази доставка, следва да са изпълнени изискванията на чл. 28 от ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл. 28 от ЗДДС, облагаема доставка с нулева ставка е доставката на стоки, които: се изпращат или превозват от мястото на територията на страната до трета страна или територия от или за сметка на доставчика; изпращат или превозват от място на територията на страната до трета страна или територия от или за сметка на получателя, ако получателят е лице, което не е установено на територията на страната. Наличието на обстоятелствата по чл. 28, т. 1 и т. 2 от ЗДДС се удостоверяват с документите посочени в чл. 21, ал. 1 от ППЗДДС: Митнически документ, в който доставчикът е вписан като износител на стоките, заверен, след потвърдено напускане на стоките от изходно митническо учреждение или друг документ, удостоверяващ износа, в случаите когато е налице възможност да не се подава митнически документ, съгласно митническото законодателство; Фактура за доставката; Документ за превоз на стоките.

В тази връзка е прието, че не е спазено условието в митническия документ доставчикът „Д. Рибкоф И.“ да е вписан като износител на стоката. Като такъв е установено, че е посочен „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД. Направен е извод, че в същото време „Д. Рибкоф И.“ не може да бъде износител, тъй като същият няма постоянен обект/място на стопанска дейност в България, респективно на митническата територия на ЕС и не може да действа като износител. В конкретния случай за доказване на износа на стоките - облекла, е необходимо износителят да разполага с митнически документ, удостоверяващ износа на стоките. Последното е пряка последица на обстоятелството, че не е мислима хипотеза за законно оформен износ на стоки към държава извън територията на ЕС /т. 3 от § 1 от ДР на ЗДДС/ без съставяне на митническа декларация. В случай, че са спазени всички изисквания на митническото законодателство, доставчикът по износната операция следва да разполага с митническа декларация, в която да фигурира като износител, независимо дали самото деклариране е извършено от него или от негов представител. Следователно законодателят поставя като изискване за прилагане на нулева ставка на данъка по чл. 28, т. 2 от ЗДДС, освен реално извършен износ, и представяне на визираните кумулативно в правилника документи - фактура, митническа декларация и такъв потвърждаващ извършения транспорт. В този смисъл представянето на митническа декларация, в която доставчикът да е посочен като износител, е един от елементите на сложния фактически състав, с осъществяването на който законодателят свързва прилагането на нулева ставка на данъка. Независимо, че собственик на стоката съгласно представените фактури за предходни доставки е канадското „Д. Рибкоф И.“, е прието, че това обстоятелство не легитимира канадското дружество като износител на стоката, при положение, че същият не е вписан в митническите декларации като такъв. Съгласно митническото законодателство е налице възможността

като износител в митническата декларация да бъде вписано и лице, различно от собственика на стоките, имащо права подобни на собственик, каквото в случая е дружеството "Джи Ар Ди Ел България" ЕООД. С оглед на това, не представлява нарушение на митническото законодателство посочването в митническата декларация като износител „Джи Ар Ди Ел България“ ЕООД. Но е прието, че то не придава качество на износител на канадското дружество „Д. Рибкоф И.“, което не е вписано в митническата декларация. За ползване на нулева ставка на ДДС за износа съгласно чл. 28 от ЗДДС лицето, което претендира прилагането на нулевата ставка следва да е посочено като износител в митническата декларация. Съобразно изложеното, обосновано на събраните доказателства ревизиращия екип е приел, че „Д. Рибкоф И.“ не притежава изискуемите съгласно чл. 21, ал. 1, т. 1 от ППЗДДС документи за доказване на износа, поради което не са налице основанията за прилагане на нулева ставка по чл. 28, т. 1 от ЗДДС по повод отразените фактури за доставка на облекло, за държава, която не е член на ЕС за данъчен период м. Февруари 2022 г. и м. Март 2022 г.

В тази връзка и на основание чл. 86, ал. 2 и чл. 37. ал. 2 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 418 236.74 лв. по фактури и данъчни периоди, подробно описани на стр. 9 от РА.

Недоволен от издадения РА, ревизиращия субект е оспорил същия по административен ред, като с Решение № 260/24.02.20223 г., издадено от „За“ Директор на Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ при НАП, ревизионният акт е потвърден като правилен и законосъобразен.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице дипломиран експерт – счетоводител д-р П. Д. К., която е даде заключение по следната задачи, поставени от жалбоподателя:

1. Какъв би бил резултатът на „Д. Рибкоф И.“ по ЗДДС за м. Февруари 2022 г. и м. Март 2022 г., ако извършените за периодите продажби към лица, установени извън територията на ЕС, се третират като износ, т.е данъчна ставка 0 %?

Вещото лице установява, че отразените от жалбоподателя фактури за доставка на облекло за държава, която не е член на ЕС за ревизиращия период са приложени по делото. Съгласно ССЧЕ, „Д. Рибкоф И.“ е издател на следните фактури, описани на стр.4 от Констативно-съобразителната част на заключението, които са декларирани като доставки на дамски дрехи – палта, якета и панталони, рокли за контрагент от К. „JR F. T. I.“, К. /като в последните две колони от таблицата на стр.4 са описани страница и том от делото, където са находящи доказателствата/. Вещото лице посочва, че видно от констатациите на ревизиращите органи следва, че жалбоподателят е декларирал обстоятелства по реда на чл. 92, ал. 3 от ЗДДС, а именно, че е извършил за последните 12 месеца преди текущия месец облагаеми доставки с нулева ставка на обща стойност повече от 30 на сто от общата стойност на всички извършени от него облагаеми доставки, включително и доставките с нулева ставка, и претендира деклариращия резултат в СД за м. Февруари 2022 г. – 202 616.65 лв. ДДС за възстановяване и за м. Март 2022 г. – 212 856.40 лв. ДДС за възстановяване, да бъде възстановен в 30-дневен срок от

подаване на СД за съответните данъчни периоди.

Съгласно ССЧЕ, от страна на ревизиращия екип е направена проверка в ИС на НАП относно облагаемия оборот по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС /л.44 от делото, стр. 5 от решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място]/ относно процентното съотношение на облагаемите доставки с нулева ставка с общата стойност на всички извършени облагаеми доставки по месец за последните 12 месеца преди текущия и е установено, че дружеството отговаря на условията относно облагаемия оборот по чл. 92, ал. 3 от ЗДДС. С оглед на горното, съгласно ССЧЕ:

а/ за м. Февруари 2022 г., установен резултат от експертизата, ако се приеме, че извършените за периодите продажби към лица, установени извън територията на ЕС, се третират като износ, т.е с данъчна ставка 0 % - Начислен ДДС 2 730.75 лв., Данъчен кредит 206 347.40 лв. и Резултат: - 203 616.65 лв. или резултатът за м. Февруари 2022 г. би бил ДДС за възстановяване = 203 616.65 лв.;

б/ за м. Март 2022 г., установен резултат от експертизата, ако се приеме, че извършените за периодите продажби към лица, установени извън територията на ЕС, се третират като износ, т.е с данъчна ставка 0 % - Начислен ДДС 0.00 лв., Данъчен кредит 212 856.40 лв. и Резултат: - 212 856.40 лв. или резултатът за м. Март 2022 г. би бил ДДС за възстановяване = 212 856.40 лв.

Съдът ще коментира приетото и неоспорено експертно заключение в хода на настоящето съдебно производство при излагане на правните си изводи.

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

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, 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. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

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. От представените по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. и Заповед № РД-84-2200-195/30.03.2022 г., издадени от Директор на ТД на НАП [населено място], следва изводът, ЗВР и последващата ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация – С. Т. К. и М. С. Х. /л.27-29/.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл. 117, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на лично на ревизираното лице. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде писмено възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило. Същото е прието за неоснователно и е взето предвид при на издаване на РА. РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 от ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

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

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на

чл.3, ал.1 от ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. 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 от 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 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 10 от Регламент /ЕС/ № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал. 3 и ал. 4 от ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях „*усъвършенстван електронен подпис*“ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а „*квалифициран електронен подпис*“ означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ.

По делото от справка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. Според чл. 28, ал. 1 от ЗЕДЕУУ /в посочената редакция/, доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър /база данни/, в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл. 37, ал. 2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни

услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл. 28, ал. 3 от ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от публичния регистър <https://www.b-trust.org>, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така извършените справки в публичния регистър, включително и от представените от ответника доказателства за валиден КУКЕП, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА. От това се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и не е нищожен.

Решение № 260/24.02.2023 г., издадено от „За“ Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, също е издадено от компетентен административен орган. По делото в тази връзка е представена Заповед № 3ЦУ-ОПР-53/01.12.2022 г., издадена от Изпълнителен директор на НАП, съгласно която на основание чл. 84 от ЗДСл вр. чл. 10, ал. 1, т. 1 от ЗНАП, Ж. И. Б., Началник на Отдел „Обжалване“ в Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] е оправомощен при отсъствие на титуляра Е. С. П., Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] да изпълнява правомощията на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], включително правомощията по чл. 152, ал. 2 от ДОПК /л.26/.

По приложението на материалния закон, Съдът намира следното:

Съдът намира изводите на органите по приходите за неправилни и незаконосъобразни по следните съображения:

Безспорно от доказателствата по делото, включително и от приетата, и неоспорена от страните ССЧЕ е, че „Д. Рибкоф И.“ е канадско дружество, регистрирано и съществуващо съгласно законодателството на К.. Единоличен собственик на капитала му е JR F. H. I., К.; представляващ дружеството е Д. Броул. „Д. Рибкоф И.“ и дъщерните му дружества работят в текстилната индустрия—проектиране, производство, дистрибуция и предлагане на пазара на дамско облекло. Д. Рибкоф И.. играе ролята на главно дружество и предприемач в Групата, като проектира и произвежда (чрез подизпълнители) колекциите под марката J. Ribkoff, и също така продава продуктите както на дистрибутори за препродажба на съответните им пазари, така и директно на канадския пазар. Производството на част от облеклата се осъществява в България. Дейностите се организират и координират от българското дружество „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. Фактическото производство се извършва от местни дружества—несвързани лица. Собствеността върху произведените от българските подизпълнители облекла е на „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД и се прехвърля на Д. Рибкоф И.. в склад на територията на страната. Готовата продукция се продава от Д. Рибкоф И.. на дистрибуторите от Групата, отговорни за разпространяване на колекциите на J. Ribkoff на съответните пазари. Д. Рибков И.. предвид дейността си притежава местна регистрация за ДДС цели под номер BG3077575358. Дружеството не е установено на митническата територия на Европейския съюз /ЕС/.

Безспорно се установи по делото от доказателствата и ССЧЕ, че за процесните данъчни периоди от страна на ревизираното лице са подадени в законоустановения срок СД по ЗДДС, с деклариран резултат ДДС за възстановяване, посочен в съответните клетки на подадените СД по ЗДДС. От страна на ревизирувания субект са декларирани обстоятелства по реда на чл. 92, ал. 3 от ЗДДС, а именно, че от негова страна са извършени за последните 12 месеца преди текущия месец облагаеми доставки с нулева ставка на обща стойност от 30 на сто от общата стойност на всички извършени от него облагаеми доставки, включително доставките с нулева ставка, и съответно от негова страна е претендирано възстановяване на декларираните в СД резултати да бъдат възстановени в 30-дневен срок от подаването на СД.

Не е спорно между страните, че в хода на ревизията са издадени, както следва:

а/ Акт за прихващане и възстановяване /А./ по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС № Р-22221022001683-171-001/21.04.2022 г. А. е оспорен по административен ред, като с Решение № П-2/02.06.2022 г., издадено от Директор на ТД на НАП [населено място], жалбата е оставена без уважение. С Решение № 1760/20.03.2023 г., постановено по административно дело № 5527/2022 г. по описа на АССГ, Решение № П-2/02.06.2022 г., издадено от Директор на ТД на НАП [населено място] е отменено като незаконосъобразно, като административната преписка е върната на административния орган със задължителни указания по прилагане и тълкуване на закона. Съдебното решение е влязло в сила на 30.03.2023 г.;

б/ А. по чл. 92, ал. 11 от ЗДДС № Р-22221022001683-171-002/08.06.2022 г. А. е оспорен по административен ред, като с Решение № П-6/29.06.2022 г., издадено от Директор на ТД на НАП [населено място], жалбата е оставена без уважение. С Решение № 7487/07.12.2022 г., постановено по административно дело № 6726/2022 г. по описа на АССГ, Решение № П-2/02.06.2022 г., издадено от Директор на ТД на НАП [населено място] е отменено като незаконосъобразно, като административната преписка е върната на административния орган със задължителни указания по прилагане и тълкуване на закона. Съдебното решение е влязло в сила на 14.12.2022 г.

Двата А. са отменени, тъй като от Съда е прието, че същите са издадени в нарушение на материалния закон. В настоящия случай, Съдът установи, че мотивите за издаване на РА изцяло се припокриват с мотивите за издаване на отменените като незаконосъобразни А..

Както се посочи по-горе, настоящият съдебен състав намира оспореният РА за материално незаконосъобразен. Съгласно изискванията на ЗДДС, които са изцяло в съответствие с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/, фундаментален принцип на общата система на ДДС е, че данъчно задължено лице /което не е краен потребител/ има правото да приспадне ДДС по получените от него облагаеми доставки на стоки и услуги, когато последните се използват за последващи облагаеми доставки. Нито законодателството, нито съдебната практика поставят изискване последващите доставки да са облагаеми с конкретен процент данък / т.е да подлежат на конкретна данъчна ставка/, за да бъде налице правото на приспадане на данъчен кредит. Ето защо, облагаемите с нулева ставка доставки също дават право на данъчен кредит. Следователно, независимо дали доставките на „Д. Рибкоф И.“ към канадското дружество „JR F. T. I.“ се облагат с 0% ДДС, съгласно нормата на чл. 28 от ЗДДС или не, доколкото те са част от независимата икономическа дейност на дружеството, последното винаги ще има право на данъчен кредит за получените в тази връзка покупки. Следователно, дали конкретното дружество осъществява износ, ВОД или местна облагаема доставка, то във всички случаи за него възниква право на данъчен кредит за получените доставки.

В случая спорът е дали ревизираното дружество има качеството на „износител“ по смисъла на чл. 28 от ЗДДС, респективно каква е приложимата ставка на данъка с оглед изискуемите за доказване документи, регламентирани в нормата на чл. 21, ал. 1 от ППЗДДС за доказване на нулева ставка по чл. 28 от ЗДДС.

Разпоредбата на член 146, параграф 1, буква „а“ и „б“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност предвижда, че държавите членки освобождават следните сделки:

- а) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на продавача;
- б) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на клиент, който не е установен на съответната им територия, с изключение на стоките, превозени от самия купувач, за

оборудване, зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове за развлечение и частни самолети или всякакви други превозни средства за лични нужди.

Целта на това освобождаване е в рамките на международната търговия да се зачита принципът за облагане на съответните стоки по тяхното местоназначение и съответно да се гарантира, че разглежданата сделка ще бъде обложена с данък единствено на мястото, на което те ще бъдат потребявани (вж. в този смисъл решение на Съда на ЕС от 17 декември 2020 г. по дело C-656/19 (BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. срещу Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbezői Igazgatóság), решение от 29 юни 2017 г., L.I., C-288/16, т. 18 и решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, т. 20 и цитираната в тях съдебна практика).

Разпоредбите от Директива 2006/112/ЕО са транспонирани в чл. 28, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, като в нормата на чл. 21 от ППЗДДС са изброени документите, които се изискват за доказване на освободена доставка по силата на чл. 28 от ЗДДС. Съгласно нормата на чл. 28 от ЗДДС, нулева ДДС ставка се прилага при доставката на стоки, които се изпращат или превозват от място на територията на страната до трета страна от или за сметка на доставчика или получателя. В този смисъл основното условие по смисъла на ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО за прилагане на нулева ставка на данъка при износ е наличието на доставка, при която е налице изпращане/превозване на стоките от територията на ЕС до трети страни. Съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 1 от ППЗДДС /в относимата редакция ДВ, бр. 27 от 02.04.2021 г., в сила от 01.07.2021 г./, когато стоките се изпращат или превозват до трета страна, за доказване на доставката по чл. 28 от ЗДДС доставчикът следва да разполага със:

1. митнически документ, в който доставчикът е вписан като износител на стоките, удостоверяващ напускането на стоките от митническо учреждение на напускане или друг документ, удостоверяващ износа, в случаите, когато е налице възможност да не се подава митнически документ, съгласно митническото законодателство;
2. фактура за доставката;
3. документ за превоза на тези стоки.

Във връзка с регламентираното в нормата на чл. 21, ал. 1, т. 1 от ППЗДДС, задължителното наличие на митническа декларация, в която доставчикът да е вписан като износител на стоките, следва да се има предвид, че съгласно разпоредбите на чл. 170, параграф 1 от Регламент /ЕС/ № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза /М./ митническа декларация може да бъде подадена от всяко лице, което може да предостави цялата информация, изисквана за прилагането на разпоредбите, отнасящи се до митническия режим, под който стоките са декларирани.

Същевременно с това, следва да бъде съобразено и определението, дадено в чл. 1, т. 19 от митнически Делегиран регламент (ЕС) 2015/2246, съгласно което „износител“ е:

- і) лице, установено на митническата територия на Съюза, което разполага с правомощия да реши и е решило, че стоките трябва да се изведат от тази

митническа територия;

ii) когато разпоредбите на подточка i) не се прилагат — всяко лице, установено на митническата територия на Съюза, което е страна по договора, по силата на който стоките се извеждат от тази митническа територия.

Легалната дефиниция на понятието „лице, установено на митническата територия на ЕС“, се съдържа в нормата на чл. 5, т. 31 от М., като в случаите на физическо лице – *това е всяко лице, чието обичайно местопребиваване е на митническата територия на Съюза, а в случаите на юридическо лице или сдружение на лица - всяко лице, чието седалище, централно управление или постоянно установена стопанска дейност се намира на митническата територия на Съюза.* Следва да се акцентира, че наличие на данъчна регистрация в държава членка не го прави лице, установено на митническата територия на Съюза. От това следва, че лице, което не е установено на митническата територия на ЕС, не може да бъде износител и неговият EORI номер или име и адрес не могат да се посочат в клетка 2 на декларацията за износ. Поради това, когато лицето за чиято сметка се изготвя износната митническа декларация не е установено на митническата територия на Съюза, единствената възможност е да се използва косвен представител, т.е. *да упълномощи лице, установено в ЕС, което на основание договор, да има правомощията да решава, че стоките трябва да бъдат изнесени.* Това на практика означава, че лице, различно от продавача (собственика на стоките), може да действа като „износител“, при условие, че същото е упълномощено да извършва дейностите по износ и отговаря на условията за износител. В този случай косвеният представител, който действа като декларатор може да стане титуляр на режим износ в съответствие с първата част на чл. 5, т. 35, буква „а“ от М.. Когато собственикът на стоките или лицето, което е заинтересовано от износната операция определи косвен представител, той може да е титуляр на режим износ в съответствие с определението визирано в чл. 5, т. 35, буква „а“ от М..

Действащата норма на чл. 21, ал. 1 от ППЗДДС, обвързва възможността за прилагане на нулева ставка на данъка при износ с наличието на митническа декларация, в която доставчикът /лицето, което извършва доставката на стоките и е техен собственик/ да е вписан като износител. Обратно, европейското митническо законодателство не обвързва статута на „изпращач/износител“ с правото на собственост върху изнасяните стоки, като условието е лицето износител да е установено в ЕС. От изложено следва изводът, че не е налице тъждественост на понятието „износител“ по митническото законодателство и „износител“ по националния ЗДДС. Двете понятия се основават на различни критерии, а именно наличие на установеност в ЕС по митническите разпоредби /без значение дали лицето е действителен собственик/доставчик на изнасяните стоки/ и наличие на доставка/продажба съгласно разпоредбите на ЗДДС /от страна на собственика/доставчика на изнасяните стоки/.

На практика по силата на действащото към датата на износа българско законодателство се стига до хипотезата на обективна невъзможност за лица с регистрации по ЗДДС, но неустановени в ЕС, да прилагат нулева ДДС ставка на основание чл. 28 от ЗДДС. Същевременно следва да бъде съобразено, че

изискването в ППЗДДС за притежаване на митническа декларация, в която доставчикът да бъде вписан като износител на стоките датира от бр. 76 на Държавен вестник от 2006 г. и е в сила от 1 януари 2007 г., т.е. преди въвеждане на новия Митнически кодекс на Съюза от 2016 г. и актовете по неговото прилагане, сред които е и Делегиран регламент /ЕС/ 2015/2446. В този смисъл, разпоредбата на чл. 21 от ППЗДДС относно доказателствата за прилагане на нулева ставка при износ, не отчита, че лица, установени в държави извън ЕС, също следва да могат да прилагат нулева ДДС ставка при такива продажби към трети стари, независимо от това дали са вписани като износители в митническата декларация

В процесния случай се установи, че от страна на ревизираното дружество са представени изискуемите съгласно цитираните по-горе норми доказателства – фактури, митнически декларации, товарителници. Друг съществен момент е и посоченото от Агенция „Митници“ в писмо с рег. № 32-362035/08.12.2020 г., съгласно което: *„предвид описаната фактическа обстановка в писмо от жалбоподателя до Агенция „Митници“ и бизнес отношенията между дружествата „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД и „J. Ribkoff I.“, К., българското дружество може да бъде упълномощено за косвено представителство и да бъде вписано като износител в митническите декларации за износ, тъй като то ще действа от свое име и за чужда сметка“*. От митническия орган е посочено, че в случай, че дружеството „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД, отговаря на условията да бъде вписано като износител в митническите декларации за износ, то може да ползва номера си на регистриран износител, който трябва да фигурира в декларациите за произход. Предвид обстоятелството, че канадското дружество „J. Ribkoff I.“ ще придобива собствеността върху стоките чрез местна доставка на територията на Република България по смисъла на ЗДДС, и че дружеството „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД няма да фигурира в износната фактура, то от Агенция „Митници“ е счетено, че декларацията по произход не следва да бъде вписвана върху издадената от българското дружество вътрешна фактура, която няма да е съотносима към износа на стоките. По тази причина от страна на митническите власти е прието, че в случая, когато българското дружество „Джей Ар Ди Ел България“ ЕООД, което е производител на стоките, действа като износител /косвен представител/, то декларацията за произход може да бъде вписана върху търговски документ /например проформа на фактура/, издаден от търговеца „J. Ribkoff I.“, като в този случай българското дружество остава отговорно за наличието на достатъчно подробно описание на стоките с цел тяхното идентифициране, както и за достоверността на декларирания европейски преференциален произход. В тази връзка, в писмото е акцентирано, че следва да се има предвид и нормата на чл. 19, § 2 от Протокола, по силата на които износителят, който попълва декларацията за произход, по искане на митническия орган на страната износител предоставя копие на декларацията за произход и всички документи, доказващи произхода на съответните продукти, включително и такива, доказващи изпълнението на другите изисквания на протокола.

В решение по дело С-563/12 СЕС е посочено, че съгласно чл. 146 от

Директива 2006/112, държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън ЕС. Тази разпоредба, според СЕС следва да се разглежда във връзка с член 14, параграф 1 от посочената директива, според който за „доставка на стоки“ се счита прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещь като собственик. От тези разпоредби и по-специално от думата „изпратени“ следва, че стоката е действително изнесена и освобождаването на доставката при износ е приложимо, когато правото на разпореждане като собственик с тази стока се прехвърли на приобретателя, респ. доставчикът докаже, че стоката е изпратена или превозена извън ЕС и вследствие на изпращането или превозването стоката напусне физически територията на ЕС.

Аналогично тълкуване на СЕС се съдържа и в решение по дело C-275/18, в което Съдът постановява, че освобождаването от ДДС при износ е приложимо, дори ако стоките не са поставени формално под митнически режим износ, при условие че материалноправните изисквания за освобождаване са изпълнени и стоките физически са напуснали ЕС. В тази връзка СЕС посочва, че чл. 146 от Директива 2006/112 не предвижда условие, според което предназначенията за износ стока трябва задължително да бъде поставена под митнически режим износ, за да е приложимо ДДС освобождаването. Поради това според СЕС квалификацията на дадена сделка като доставка за износ съгласно Директива 2006/112 не може да зависи от поставянето на съответните стоки под митнически режим износ, когато липсата на такова поставяне лишава данъчно задълженото лице от ДДС освобождаването.

Независимо от цитираната практика на СЕС, формирана при тълкуване на европейското митническо законодателство, съгласно националната нормативна уредба доставчиците, които не са установени в Съюза и които извършват доставка на стоки, изпращани или превозвани към трета държава, не са в състояние да представят митническия документ, изискван по силата на нормата на чл. 21, ал. 1, т. 1 от ППЗДДС, защото не е възможно да бъдат вписани като износители в такъв документ и затова нямат възможност да се ползват от освобождаване от ДДС. Това е така, тъй като изискването по чл. 21, ал. 1, т. 1 от ППЗДДС поставя правото на освобождаване в зависимост от изпълнението на едно формално задължение, без да се има предвид, че материалноправните изисквания може да са налице. Това формално изискване, което към настоящия момент поставя ППЗДДС, е в пряко и явно противоречие с практиката на СЕС по отношение на ДДС освобождавания при износ и не съответства на законодателната идея в митническото законодателство, чиято основна идея не е да ограничава търговци неустановени на територията на ЕС. Прилагането на въпросната разпоредба от ППЗДДС в настоящата редакция би довело до нарушаване на свободната конкуренция, която е залегнала като принцип на правото на ЕС и по-конкретно в чл. 119 от Договора за функциониране на Европейския съюз. Следва да се има предвид, че вътрешното законодателство, което регулира толкова съществен за националната икономика сегмент като износа, следва да гарантира еднакви правни условия и възможности за участие на всички търговци. Формалното изискване залегнало понастоящем в законодателната

рамка поставя търговци установени в трети страни в неравноправно положение спрямо тези, установени на територията на ЕС. Независимо, че първите могат да са регистрирани по ЗДДС в пълно съответствие с правилата на българското ДДС законодателство. Това пък от своя страна води до нарушаване конкуренцията на вътрешния пазар, ограничавайки търговци от трети страни да извършват свободно износ на стоки от територията на страната, знаейки че не биха се ползвали от приложението на нулева ставка на ДДС. Подобно ограничение може да доведе и до създаване на нелоялна конкуренция на пазара и установяването на монополни структури, ограничавайки достъпа до пазара на определени стоки и услуги на търговци, неустановени в ЕС. Също така, съдържанието на нормата на чл. 21, ал. 1, т. 1 от ППЗДДС, води и до непряка дискриминация на търговци от трети страни, като последните не биха могли да се ползват равнопоставено от правото и практиките, които съществуват на ниво ЕС. За разлика от правилата, отнасящи се до вътреобщностните доставки на стоки, Директива 2006/112/ЕО предоставя съществена свобода на държавите членки да определят условията за освобождаване от ДДС при износ. При доказано изпълнение на материално правните условия за физическо изнасяне на стоките извън ЕС, нулевата ДДС ставка да се прилага дори и в случаи, при които различно от доставчика лице (например агент, спедитор или подобен) е вписан като износител в клетка 2 от митническата декларация за износ. Същевременно, обосновано се явява възражението на жалбоподателя, че отхвърлянето на правото на освобождаване поради неизпълнението на такова формално задължение, при условие че са изпълнени материалноправните изисквания /стоката е действително изнесена и освобождаването на доставката при износ е приложимо, когато правото на разпореждане като собственик с тази стока се прехвърли на приобретателя, доставчикът докаже, че стоката е изпратена или превозена извън Съюза/, накарнява принципа на данъчен неутралитет.

Ето защо националното законодателство следва да позволява прилагането на нулева ставка на ДДС при износ, което да зависи от представянето на доказателства, че стоките физически са напуснали митническата територия на Съюза, а не от лицето, вписано в митническата декларация като износител. За целта понастоящем в ЗДДС е създадена нова разпоредба, регламентираща специален ред за деклариране на доставка на стоки, изпращани или превозвани извън територията на Европейския съюз от доставчик, неустановен на територията на Европейския съюз. Нормата на чл. 28а ЗДДС предвижда при извършване на доставка на стоки по чл. 28 доставчик, който не е установен на територията на Европейския съюз, в подадената митническа декларация за износ да се посочва, че стоките се изпращат или превозват извън територията на Европейския съюз, като в „Допълнителна информация/представени документи/сертификати и разрешения“ от декларацията за износ се вписват данни за идентификационния номер по ДДС на доставчика и номер на фактурата за извършената от него доставка на стоките, обект на износ, чрез съответните кодове, съгласно приложимото митническо законодателство на Съюза. За целите на контрола е предвидено митническите органи да разрешават изпращането или превозването на стоките извън територията на Европейския съюз само когато след извършване

на проверка в базата данни за идентификационни номера по ДДС се установи, че вписаният индивидуален идентификационен номер в декларацията за износ на доставчика е валиден. Предвидено е още в тези случаи доставчикът да е регистриран по ЗДДС задължително, чрез акредитиран представител.

В процесния случай митническите декларации за износа са оформени в съответствие с европейски изисквания, като дружеството не е посочено като износител в клетка 2, защото не е установено в ЕС. Изводът на приходната администрация, че „Д. Рибкоф И.“ няма качеството износител и не може да ползва нулевата ставка по чл. 28 ЗДДС, действително е в противоречие с нормите на европейското митническо законодателство, което е задължително за Република България като член на ЕС предвид делегираната изключителна компетентност на ЕС в областта на митническото облагане по чл. 2 в р. чл. 3 от Договора за функциониране на ЕС.

С оглед създаване на надеждна одитна следа, която да позволи обвързването на конкретната митническа декларация със съответната продажна фактура, издадена от Д. Рибкоф И., в клетка 44 от процесните митнически декларации е посочена информация за номера и датата на продажната фактура, по която „Д. Рибкоф И.“ прилага нулева ДДС ставка по чл. 28 от ЗДДС, заедно с българския ДДС номер на дружеството. Следователно, дружеството е положило всички възможни усилия да бъде отбелязано в митническата декларация, като единствено с оглед избягване на пряко нарушение на европейското законодателство е посочено в друга клетка /клетка 44/ на митническата декларация /а не в клетка 2/. Не без значение е и фактът, че като износител в клетка 2 на процесните митнически декларации /за да отговаря максимално на изискванията на митническото ЕС законодателство/ е посочено българското дружество от Групата – „Д. Ар Ди Ел България“-ЕООД, което е установено в България и съгласно Уведомление с вх. № 53-06-2464/25.03.2021 г. по описа на ТД на НАП С. е акредитиран представител на „Д. Рибкоф И.“ по чл. 133 от ЗДДС. Изпълнението на материалноправните условия за физическо изнасяне на стоките извън ЕС е достатъчно за прилагане на нулевата ставка при износ. Както се посочи, практиката на СЕС изрично приема, че основното изискване за нулевата ДДС ставка/освобождаване от ДДС е изпращане/превозване на стоките от територията на ЕС до трети страни. Тоест, при доказано изпълнение на материалноправните условия за физическо изнасяне на стоките извън ЕС, нулевата ДДС ставка при износ по чл. 28 от ЗДДС може да се прилага и в ситуации, при които различно от доставчика „Д. Рибкоф И.“ лице в случая друго лице от Групата, което обаче е установено в България/ е вписано като износител в клетка 2 от митническата декларация за износ.

Следователно и предвид гореизложеното, оспореният РА следва да бъде отменен като неправилен и незаконосъобразен, а жалбата като основателна и доказана да бъде уважена.

При този изход на спора, заявената от жалбоподателя претенция за присъждане на съдебно-деловодни разноски е основателна и своевременно заявена, и като такава следва да се уважи. В тази връзка на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя съдебно-деловодни разноски в общ размер на 39 823.60 лв.

/тридесет и девет хиляди осемстотин двадесет и три лева и 60 стотинки/, от които 39 373.60 лв. за заплатено адвокатско възнаграждение, 400.00 лв. за заплатен депозит за вещо лице и 50.00 лв. за заплатена държавна такса.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „Д. Рибкоф И.“, служебен номер от Национална агенция по приходите /НАП/: [ЕГН], чрез адвокат Т. Т., САК със съдебен адрес: [населено място], [улица], П. офис център, ет. 4, Ревизионен акт № Р-22221022001683-091-001/ 25.10.2022 г., издаден от С. Т. К., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 260/24.02.2023 г., издадено от „За“ Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, да заплати на „Д. Рибкоф И.“, служебен номер от Национална агенция по приходите /НАП/: [ЕГН], чрез адвокат Т. Т., САК със съдебен адрес: [населено място], [улица], П. офис център, ет. 4, съдебно-деловодни разноси в общ размер на 39 823.60 лв. /тридесет и девет хиляди осемстотин двадесет и три лева и 60 стотинки/.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: