Р Е Ш Е Н И Е
№ 3544

гр. София, 26.05.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 4 състав,** в публично заседание на 24.02.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Весела Павлова

при участието на секретаря Петя Кръстева, като разгледа дело номер **10176** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] срещу Ревизионен акт /РА/ № 22251200446 от 16.05.2013 г., издаден от Й. Д. М. на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки" в ТД на НАП С., дирекция „СДО", потвърден с Решение № 1583 от 17.09.2013 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – [населено място] при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят твърди, че РА е издаден при неправилон прилагане на материалния закон. Поддържа, че от събраните по делото писмени доказателства, включително и заключението по ССчЕ се установява по категоричен начин, че са налице всички условия за осъществен ВОД по смисъла на чл.7, ал.1 от ЗДДС по процесните фактури. Иска се отмяната на РА и се претендират направените по делото разноски.

Ответната страна – директорът на дирекция „ОДОП" – [населено място] при ЦУ на НАП, представлявана от юрк. М. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София град, I отделение, 4 състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия №1200446 от 23.11.2012 г., издадена от Т. Т. В. на длъжност началник отдел дирекция „СДО" при ТД на НАП С., упълномощена със заповед № РД – 01-6 от 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по ЗДДС за

данъчни периоди м.01 – м.03., м.06, м.07 и м.11.2009 г., м.01, м.05 – м.12.2010 г., м.01, м.06 и м.08.2011 г. ЗВР е надлежно връчена на ревизираното лице.
Ревизията е повторна в изпълнение на указанията, дадени с Решение № 2562 от 29.10.2012 г. на директора на дирекция „О.” – [населено място].
Изготвен е ревизионен доклад № 1200446 от 18.03.2013 г. , връчен на упълномощено лице на дружеството на 29.05.2013 г.
В срока по чл.117, ал.5 от ДОПК от ревизираното лице не е подадено възражение срещу РД.
Ревизионното производство приключва с РА № 22251200446 от 16.05.2013 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., дирекция „СДО”, упълномощена със З. № К 1200446 от 18.03.2013 г.
В хода на ревизията е констатирано, че ревизираното лице извършва продажби на стоки /плетива/ на австрийското дружество „K. handel G.”, регистрирано за целите на ДДС в А. с ДДС номер ATU63425314. В издадените фактури от [фирма] към посоченото дружество с краен получател C&A M. B. & Co – Ш. / с наименование от юли 2011 г. C&A M. AG – Ш./, като купувач е посочен K. handel G.” A. и като получател на стоката е C&A M. B. & Co – Ш. / нерегистрирано за целите на ДДС в държава-членка/. Поръчките за доставките са направени от „K. handel G.” A., като в тях е посочено количеството на стоките и за къде / за коя държава/ са предназначени. Всяка от издадените фактури към „K. handel G.” с краен получател C&A M. B. & Co – Ш. е придружена с международна товарителница /ЧМР/, съгласно която: изпращач е [фирма] по заповед / by order of/ на „K. handel G.”A.; получател - C&A c/o CC L. S. F. с адрес D. 72-96 D-41189 M., G.; товарен пункт - Б. / С. или Д./; подпис на изпращача – С. Е.; подпис на получателя L. S. F. с адрес D. 72-96 D-41189 M., G.. Транспортът по доставките е осъществен от [фирма], което е доказано от приложените товарителници и фактури. Заплащането на транспорта е осъществено от [фирма] по банков път. Товаренето на стоката е извършвано от складовете на фабриките – подизпълнители, в които тя е произведена по заявки на [фирма] и доставени от дружеството материали.
След издаването на фактура от [фирма] на „K. H. G.” A. за продажба на стоките, следва друга фактура от „K. H. G.” A. към C&A M. B. & Co – Ш.. След като „K. handel G.” A. фактурира стоката на швейцарското дружество C&A M. B. & Co, на Митница Аерогара С. се оформя митнически режим – износ на територията на РБ и по –точно на Митническо учреждение 5100, съгласно който изпращач/износител е „K. handel G.” A. и получател швейцарското дружество. Стоките, предмет на доставка от „K. H. G.” A. към C&A M. B. & Co – Ш. се изнасят от Б. за Ш. с изходно митническо учреждение DE004055 под режим износ с ЕАД, описани в РД. След като е оформен митническият режим „износ”, се извършва транспортирането на стоката съгласно приложените ЧМР от територията на РБ до територията на Г., а впоследствие стоката се изнася за Ш..
В хода на ревизията е приобщен отговор на Агенция Митници, в който е налице позоваване на чл.161 от Регламент № 2913/92 и на чл. 788 от Регламент № 2454/93, като е посочено, че лицето, от чието име се подава митническата декларация за износ и което в момента на приемане на декларацията е собственик на стоките или има подобни права за разпореждане с тях и в представените ЕАД като изпращач на стоките е посочено именно австрийското дружество.
Съобразно тези факти ревизиращите органи приемат, че изпълнението от [фирма] доставки на стоки – жилетки с получател „K. H. G.” A., отчетени като ВОД, са с място

на територията на страната по смисъла на чл.17, ал. 2 от ЗДДС, поради което се явяват облагаеми доставки със ставка от 20 %. В резултат на това са установени задължения общо в размер на 141 584,41 лева за процесните периоди м. 01 – м.03., м.06, м.07 и м.11.2009 г., м.01, м.05 – м.12.2010 г., м.01, м.06 и м.08.2011 г. и са начислени лихви за просрочие в размер на 25 533,03 лева.

От страна на [фирма] е подадена жалба срещу РА с вх. № 2553-06-1294 от 11.06.2013 г. по описа на дирекция „СДО" при ТД на НАП С., адресирана до директора на дирекция „ОДОП" – [населено място].

С Решение № 1583 от 17.09.2013 г. на решаващия орган е потвърден РА № 22251200446 от 15.05.2013 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., дирекция „СДО".

В рамките на съдебното производство е изслушано и прието без оспорване на страните заключение по съдебно-счетоводна експертиза /ССчЕ/, като вещото лице е изследвало въпроса за осчетоводяване на процесните доставки, отразяването им в съответните счетоводни документи, сравняване на вида и количеството на стоката съгласно придружаващите фактурите документи.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Жалбата на [фирма] е подадена в рамките на 14-дневния срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК, от надлежна страна и същата е процесуално допустима. Разгледана по същество жалбата е и основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обоснованост 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.

Р. акт е издаден от материалнокомпетентен орган. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Според този текст - чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". В случая видно от заповед за определяне на компетентен орган № К 1200446 от 18.03.2013 г. е определена Й. Д. М. – дирекция „СДО", ТД на НАП С. да издаде РА на [фирма]. Процесната З. е издадена от Л. К. К., началник отдел дирекция „СДО" при ТД на НАП С., която е оправомощена да издава ЗВР и З., включително и да издаде З. за неприключилата ревизия на [фирма]. Съгласно чл. 119, ал. 1 и 2 от ДОПК (в редакцията си преди изменението, влязло в сила на 01.01.2013 г.) в тридневен срок от изготвянето на ревизионния доклад органите, извършили ревизията, уведомяват писмено органа, който я е възложил. След получаване на уведомлението органът, възложил ревизията, определя със заповед компетентния да издаде ревизионния акт орган по приходите. Р. акт, предмет на оспорване в настоящото производство е издаден от Й. Д. М. – орган по приходите в дирекция „СДО" при ТД на НАП С. при издадена З. от надлежно оправомощен от директора на ТД на НАП С. орган.

В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. ЗВР е издадена от компетентен орган и е надлежно връчени. РД и

съдържащите се в него мотиви е неразделна част от РА съгласно чл.120, ал. 2 от ДОПК.

По отношение материалната законосъобразност на РА съдът намира следното:

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

На основание чл. 53, ал. 1 от закона, ВОД по чл. 7 се облагат с нулева ставка.

Според съдебната практика на С., при липсата на конкретна разпоредба в Директива 2006/112/ЕО относно доказателствата, които трябва да предоставят данъчнозадължените лица, за да бъдат освободени от ДДС в случаите на ВОД, в правомощията на държавите членки, съгласно чл. 131 от Директива 2006/112/ЕО е да определят условията, при които се освобождават ВОД от облагане с ДДС (т. 36 от решение на Съда от 6 септември 2012 г. по дело С-273/11).

Според ал. 2 на чл. 53 от ЗДДС, документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностна доставка, се определят с правилника за прилагане на закона. Тези документи са регламентирани в разпоредбите на чл. 45 от ППЗДДС, като са разделени в две групи - документи за доставката и документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територия на друга държава членка. Според чл. 45, т. 1, б."а" ППЗДДС документ за доставката представлява фактурата, в която, когато получателят е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, се посочва идентификационен номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката. Нормата на чл. 45, т. 2 от ППЗДДС регламентира документите, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка. В чл.45, т.2, б. „а" от ППЗДДС е посочено изискването за представяне на транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът. В чл.45, т.2, б „б" от ППЗДДС е посочено изискването за транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика.

От тълкуването на цитираната правна уредба следва, че отказ на правото на освобождаване от облагане с ДДС при ВОД е допустимо при наличието на следните предпоставки - когато доставчикът не е изпълнил предвидените от закона задължения в областта на доказването или когато е бил недобросъвестен, т. е. е знаел или е трябвало да знае, че осъществяваната от него операция е част от извършвана от приобретателя измама. В този смисъл е и решението на С. по дело С-273/11 г.

Видно от данните по делото, а и това изрично е признато в РД и в РА, към подробно описаните фактури на стр. 3 и стр. 4, издадени от [фирма] с получател „K. H. G." A. с краен получател C&A M. AG – Ш. /C&A M. B. & Co – Ш./ с предмет на доставката 55 302 бр. дамски жилетки, са придружени с международни товарителници

/ЧМР/, които са представени в хода на ревизията. В ЧМР изрично е посочен като изпращач [фирма] по заповед на „K. handel G.” A.; получател - C&A c/o CC L. S. F. с адрес D. 72-96 D-41189 M., G.; разтоварен пункт: L. S. F. с адрес D. 72-96 D-41189 M., G.; товарен пункт - Б. / С. или Д./; подпис на изпращача – С. Е.; подпис на получателя L. S. F. с адрес D. 72-96 D-41189 M., G..

В ЧМР са поставени подписи на изпращача и получателя, както и отбелязване, че стоката е разтоварена в Г.. Не е спорно, че двете страни по доставките са регистрирани за целите на ДДС лица.

Както е установено в хода на ревизията, транспортът на стоките е извършен от [фирма] съгласно приложените товарителници и фактури. Заплащането на транспорта е извършено по нареждане на [фирма].

Следователно, от така ангажираните доказателства се установява, че са спазени кумулативно определените изисквания за признаване на доставките за ВОД по смисъла на чл.7, ал.1 от ЗДДС. Представени са изискуемите съгласно чл. 45, т. 1 от ППЗДДС документи – фактури за доставките, както и транспортните документи съгласно чл.45, т. 2, б. „б” от ППЗДДС документи, удостоверяващи превоза на стоките от територията на РБ до територията на Р Г. и тяхното получаване. Представените международни товарителници съдържат всички необходими реквизити по чл. 6 от Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки. В тях изрично са вписани като изпращач в кл. 1 [фирма], като получател в кл. 2 „K. H. G.” A., в кл. 3 като Разтоварен пункт е посочен M., G., като изпращачът и получателят са подписали ЧМР на съответните за това места. Следователно, представените международни товарителници за тези доставки са подписани от изпращача и превозвача и съгласно чл. 9, ал. 1 от ратифицираната и влязла в сила за Б. Конвенция за договора за международни автомобилни превози се ползват с материална доказателствена сила относно факта на получаването на стоката от превозвача. Поставянето на подпис и печат на получателя в ЧМР удостоверява, че стоката е достигнала до него. Така ангажираните доказателства не са оспорени от представител на органите по приходите, поради което същите се ползват с посочената доказателствена сила и удостоверяват факта на осъществения транспорт на процесните стоки от територията на страната до територията на друга държава членка / Г./ и съответно, факта на получаването им.

Посочените факти следват и от констатациите на в.л. в приетото по делото заключение по ССчЕ, според което: [фирма] е осчетоводило приходи от продажбите на процесните фактури, като е отразило получения от купувача на цената на доставките в пълно съответствие с изискванията на ЗСч и НСФО; видът и количеството на стоките, описани във всяка от фактурите, отговаря на количеството на стоката, посочена в придружаващите доставките документи – транспортни документи и предварителни заявки; стоките са разтоварени в M., G. / видно от ЧМР/ и именно това е мястото на доставката, до което съгласно предварителните заявки [фирма] е било задължено да превози стоките за своя сметка.

В допълнение на гореизложеното следва да се посочи, че в рамките на съдебното производство са представени предварителни заявки за покупки, в които като условия на доставката е посочено D. M./A./E., което според търговските термини по И. 2000 терминът D. означава D. D. U. /named place of destination/ = доставено, мито неплатено / уговорено местоназначение/. Т.е. ревизираното лице поема задължението да достави стоката и всички разходи и застраховки до мястото на разтоварване M., Г..

Освен това самите ревизиращи не оспорват и факта, че дружеството е направило разходи за транспортиране на стоките, като самият транспорт е извършен от [фирма]. Вещото лице по ССчЕ също е констатирало факта на осчетоводяване на разходи за транспортиране на стоката, за което са представени надлежни документи / банкови извлечения, фактури за транспорт, издадени от [фирма]/.

След като в предварителните заявки и във фактурите изрично е отразено, че следва да се осъществи и транспортиране на стоките, то необосновано органите по приходите приемат, че процесните доставки не включват транспорт.

В подкрепа на извода, че по процесните фактури е налице осъществен ВОД е фактът, че тези доставки са декларирани и обложени като В. в А. от получателя „K. handel G.". За удостоверяване на това обстоятелство по делото са представени в официален превод на български език / съдържащи се в синята папка – приложение/ Актове за облагане с ДДС за 2009 г., 2010 г. и 2011 г., издадени на „K. handel G." от екип 24 на Данъчна служба 12 във В., А.. От съдържанието на тези актове се констатира, че при извършената ревизия на австрийското дружество не са установени различия от декларираните. По делото са приобщени счетоводни справки на „K. H. G." за 2009 г., 2010 г. и 2011 г., съответстващи на декларираните и обложените В.. Представени са извлечения от счетоводни сметки на „K. H. G." – сметка 1/5005 „Търговия със стоки със страни от ЕС", съдържаща информация за извършените от дружеството В. с доставчик [фирма], описани под код 31001. Според в.л. от представената счетоводна справка е видно, че австрийското дружество е деклаирало пред данъчните власти в А. В. с доставчик [фирма] по процесните фактури – колона 1 от табл. 1. Спорните фактури са отразени в извлечение от сметка 1/ 5005 като В., номерата на фактурите и стойностите по тях са идентични с издадените фактури за ВОД от [фирма]. За отделните години съгласно представените актове на данъчните власти в А. са констатирани В. с доставчик [фирма] в размер, както следва: - за 2009 г. – 2400 169,55 евро, включително и по процесните фактури с № 116, 117,121,124,129, 131, 134, 138, 141, 144 и 158; - за 2010 г. – 2 977 358,71 евро, включително и по процесните фактури с № 171, 173, 177, 180, 189, 193,196, 198, 208, 214, 225, 226, 233, 237, 249, 252, 256, 259; - за 2011 г. – 2208 942, 97 евро, включително и по процесните фактури с № 270, 271, 272, 273,281,282, 294, 295 и 300.

Така описаните суми по В. са на стойност, по-голяма от процесните фактури, във връзка с които органите по приходите установяват задължения по ЗДДС. Това е така, защото за процесните години са налице ВОД, извършени от [фирма], по отношение на които не са установени задължения за дружеството.

Фактът, че ВОД от [фирма] са обложени в А. като В., допълнително обосновава извода за незаконосъобразност на РА. В тази връзка следва да се посочи, че в отменителното решение № 2562 от 29.10.2012 г. на директора на дирекция „О." – [населено място] е отбелязано, че в мотивите на РА / отменен/ липсват данни за извършена проверка в информационната база данни – справки V. декларации, която да установи как са декларирани спорните доставки от страна на австрийското дружество и в случай, че същите са декларирани от „K. H. G." като В., то задължението за начисляване на данък е на австрийското дружество и на ревизираното лице не следва да се начислява ДДС по доставките. Този въпрос въобще не е изследван при новата ревизия, а той има отправно значение за формиране на крайния правен извод.

Следователно, от съвкупната преценка на доказателствата по делото се

обосновава категоричният извод за доказано осъществяване на ВОД по процесните фактури с получател „K. H. G.” по смисъла на чл.7, ал. 1 от ЗДДС.

Съдът споделя твърдението на жалбоподателя, че необосновано органите по приходите са приели, че доставките са осъществени на територията на страната и е налице облагаема доставка на стоки по смисъла на чл. 17, ал. 2 от ЗДДС, върху която следва да се начисли ДДС. Собствеността върху процесните стоки е преминала от [фирма] към австрийското дружество при доставяне на стоките в М., Г., т.е. след като е осъществен транспортът на стоките. В тази връзка необосновано изводът на ревизиращите за липса на осъществен ВОД е формиран с последващото деклариране на стоките пред митническите власти за износ. Както е констатирано в хода на ревизията, след издаване на процесните фактури са издадени други фактури от „K. H. G.” към швейцарското дружество C&A M. B. & Co, като на Митница Аерогара С. се оформя митнически режим – износ на територията на РБ и по –точно на Митническо учреждение 5100, съгласно който изпращач/износител е „K. H. G.” А. и получател швейцарското дружество. Стоките, предмет на доставка от „K. H. G.” А. към C&A M. B. & Co – Ш. се изнасят от Б. за Ш. с изходно митническо учреждение DE004055 под режим износ с ЕАД, описани в РД.

Настоящият съдебен състав намира, че така извършените последващи доставки и митническото им оформяне с износни митнически декларации не влияе върху факта на осъществен от [фирма] към „K. H. G.” А. ВОД по процесните фактури. Необосновано органите по приходите изследват условията на доставката между „K. H. G.” А. и C & A M. B. & Co – Ш., а именно, че условията по нея са EX W., което означава условия на доставка франко завода или продавачът предоставя стоката на разположение на купувача в своите помещения и съответно се прехвърля собствеността. Както е констатирано в РД и в РА и не е спорно, транспортът на процесните стоки е за сметка на доставчика [фирма], което изключва наличието на условия Е. по отношение на доставката от [фирма] към австрийското дружество. Тези условия се отнасят до последващите доставки и касаят транспорта на стоките от Г. до Ш., поради което това обстоятелство не определя, че собствеността върху стоките е прехвърлена в Б..

Съобразно изложеното РА се явява издаден при неправилно тълкуване и прилагане на материалния закон и същият следва да се отмени като незаконосъобразен.

При този изход на спора, ответната страна следва да бъде осъдена да заплати на [фирма] разноските по делото в общ размер на 5 463,53 /пет хиляди четиристотин шестдесет и три лева и петдесет и три стотинки/ лева, представляващи внесена държавна такса в размер на 50 лева , възнаграждение за вещо лице в размер на 400 лева и уговорено и заплатено адвокатско възнаграждение в размер на 5 013,53 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, IV състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № 22251200446 от 16.05.2013 г., издаден от Й. Д. М. на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки” в ТД на НАП С., дирекция „СДО”, потвърден с Решение № 1583 от 17.09.2013 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – [населено място] при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] направените по делото разноски в размер на 5 463,53 / пет хиляди четиристотин шестдесет и три лева и петдесет и три стотинки/ лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: