

РЕШЕНИЕ

№ 58

гр. София, 06.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 01.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **11835** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА № Р-2200221804096-091-001/12.07.2019 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., в частта в която е потвърден с Решение № 1514/05.09.2019 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП и са установени задължения за ДДС за данъчен период м. 07.2014 г. в размер на 24 203,40 лв. и лихва в размер на 13040,75 лв.

В жалбата е посочено, че РА е незаконосъобразен и издаден в нарушение на материалния и на процесуалния закон. Твърди се, че през данъчен период 07.2014г. дружеството е участвало в тристранна сделка като посредник, в което си качество е закупило полиетилен от немското дружество P. BV, Германия, VIN DE250904305, който след това е доставил на английския търговец I. technology sourcing L., VIN GB837364702. Твърди се, че по смисъла на чл. 15 от ЗДДС при извършване на тристранна операция ДДС се дължи от придобиващия, в случая I. technology sourcing L., VIN GB837364702. Изтъква се, че щом е налице тристранна операция, то е неприложима разпоредбата на чл. 62 ал.2 от ЗДДС. Алтернативно се сочи, че дори да се приеме обратното, то по силата на чл. 62 ал.5 от ЗДДС на посоченото в нея основание не следва да се прилага разпоредбата на чл. 62 ал.2 от ЗДДС, защото дружеството е доказало с документи по чл. 9 ал.2 от ППЗДДС, че мястото на изпълнение на ВОП е държавата членка, където стоките пристигат или завършва

превозът им. Сочи, че дружеството-жалбоподател е придобило полиетилен под идентификационния си номер по чл. 94 ал.2 от ЗДДС, видно от фактура №20145602/03.07.2014г., полиетиленът е предмет на последваща доставка към придобиващото дружество I. technology sourcing L., VIN GB837364702, за което жалбоподателят е издал фактура № 0...103/16.10.2014г. В нея е посочено като основание за неначисляване на ДДС чл. 15 от ЗДДС, което е идентично основание на това по чл. 141 от Директива 2006/112/ЕО, налице е писмено потвърждение от великобританското дружество, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга- номер на товарителница, както и деклариране на издадената фактура във VIES декларация за м. 10.2014г. Изтъква, че е приложена международна товарителница, заверена с подпис и печат на придобиващото дружество в частта „стоките получени“, която съдържа повече от необходимите данни, сочи, че е представена и стокова разписка, а извода на органа по приходите, че не са налице доказателства за писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция за неправилен. Изтъква, че дори да се приеме, че жалбоподателят е следвало да самоначисли ДДС, то следва да се приложи чл. 73а от ЗДДС и на дружеството да му се признае правото на данъчен кредит за периода, в който данъкът е станал изискуем, за което няма пречка дори и в случаите на чл. 62 ал.2 от ЗДДС. Оспорва се начисляването на ДДС върху цялата сума по фактурата, като се изтъква, че към великобританското дружество е издадена фактура само за част от закупения от немското дружество полиетилен. За останалата част е издадена фактура през месец 01.2015г. към австрийско дружество също при условията на тристранна операция, която е установена в хода на ревизията, но не е анализирана от органа по приходите, за нея не е формиран извод представлява ли или не тристранна операция. Поради обстоятелството, че месец 01.2015г. е извън обхвата на ревизията, то е незаконосъобразно начисляването на ДДС върху цялата стойност по фактурата на R. BV, Германия.

С РА са установени задължения за лихви за м.07.2014г. в размер на 977,59 лв. за начислен ДДС извън сроковете по чл. 117 ал.3 от закона във връзка с получени транспортни услуги и услуги по складиране от регистрирани по ДДС лица в други държави членки, за които [фирма] е издало протоколи по чл. 117 то ЗДДС. Изтъква се, че в решението на директора на ОДОП е формиран извод за незаконосъобразност на начислените лихви с подробни мотиви за това, но е допуснат пропуск в диспозитива на решението в тази част РА да бъде отменен.

Моли се РА в оспорената част да бъде отменен. Претендират се разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. М., която поддържа подадената жалба и моли същата да бъде уважена. Претендира разноски.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП – в съдебно заседание не се явява, представлява се от юрк. М., която оспорва подадената жалба и моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002218004096-020-001/13.07.2018 г., връчена по електронен път на 20.08.2018 г., издадена от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С./, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди: м. 04.2014 г., м. 07.2014 г., м. 10.2014 г. и м. 02.2015 г. Първоначалната заповед е изменена със Заповеди №Р-22002218004096-020-002/22.10.2018 г., №Р-22002218004096-020-003/25.10.2018 г., и №Р-22002218004096-020004/20.11.2018 г., издадени от органа, възложил ревизията. Със Заповед №Р-22002218004096-023-001/16.01.2019 г. ревизионното производство е спряно във връзка с открита процедура за обмен на информация с данъчната администрация на С.. Ревизията е възобновена със Заповед №Р-22002218004096-023-001/16.01.2019 г. Всички заповеди са издадени от органа, възложил ревизията.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, във връзка с Решение № 928/29.06.2018 г. на директора на дирекция ОДОП-С., с което е отменен РА № Р-22221917005130-091-001/11.04.2018 г. на ТД на НАП-С. в оспорената част, а преписката е върната за извършване на нова ревизия за процесните задължения и периоди със задължителни указания.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002218004096-092-001/ 08.05.2019 г., срещу който не е постъпило възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22002218004096-091-001/12.07.2019 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-С. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП-С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 15.07.2019 г. по електронен път.

С ревизионния акт за процесния период на основание чл. 63, ал. 1 и ал. 3, във връзка с чл. 117, ал. 2 от ЗДДС е начислен ДДС във връзка с недекларирани от ревизирувания субект ВОП на стоки и услуги, получени от чуждестранни контрагенти – данъчно задължени лица.

Посочено е, че основната дейност на дружеството се изразява в търговия с полимери – полиетилен, полипропилен и полистирол, с дружества от страни-членки на Европейския съюз, както и консултантска дейност в областта на продажбите на полимери.

В хода на ревизионното производство са извършени редица процесуални действия, подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизирувания субект са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. №Р-22002218004096-040-001/07.09.2018 г. и №Р-22002218004096-040-002/19.04.2019 г. От жалбоподателя са представени писмени обяснения и доказателства, подробно описани подробно в ревизионния доклад.

На 15.01.2019 г. е открита административна процедура за обмен на информация между компетентните органи на Република България и С., съгласно чл. 7 от Регламент на /ЕС/ 904/2010 относно словенското дружество ТТ G. D.O.O., SI10607013, с референтен номер VAT_BG_029339_SI_rtrtrr_20190115_G_RI. Получен е отговор от данъчната/приходна администрация на С. с референтен номер VAT_BG_029339_SI

_0101-151.2019_20190220_ G_RI _R.xml.

Констатирано е, че основни доставчици на дружеството са: F. P. G., Б.; P. BV, X., P. BV, Германия; HTH C., X.; ORBIT P. SRL; S. C. SRL, Румъния. През ревизираните периоди дружеството е декларирало в подаваните дневници за покупки и продажби вътреобщностни придобивания и вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоки от горепосочените контрагенти. Пояснено е от жалбоподателя, че процесните сделки фактически не са нито ВОП, нито ВОД по смисъла на ЗДДС, тъй като закупените стоки реално не се превозват до територията на Република България. Те се закупуват от доставчици в общността и в някои случаи се складираат в складове в Б. или Германия, след което се продават на дружества, регистрирани по ЗДДС в други държави членки на ЕС. Отделно от това, дружеството е декларирало и тристранни операции, в които се явява посредник.

През данъчен период м. 07.2014 г. българското дружество е закупило стоки /полиетилен/ по фактура № 20145602/03.07.2014 г. на стойност 61 875,00 евро, издадена от германското дружество P. BV, Германия, VIN DE250904305. Видно от събраните в хода на ревизията документи, след закупуването на стоките от немското дружество жалбоподателя не ги е продал в рамките на същия месец, а полиетиленът е преместен от склада на доставчика в друг „неутрален“ склад - В. L. C., М., Б.. Там стоките са складирали до м. 10.2014 г. Органите по приходите са констатирали, че в счетоводството на задълженото лице е налична фактура за получена услуга по складиране от белгийския контрагент B. logistic center NV, VAT BE0460233425, документирана с фактура с № 14105106/31.10.2014 г. на стойност 192,68 евро. Освен услугата по складиране е представена и фактура №1406262/14.10.2014 г. на стойност 341,80 евро за извършена транспортна услуга от белгийския контрагент NV T. gebr van aerde, VAT BE0425727258.

Според дадените от жалбоподателя писмени обяснения, част от стоката е продадена през м. 10.2014 г. на британско дружество, като продажбата е документирана с фактура № 103/16.10.2014 г. , а останалата част е продадена на австрийско дружество през м.01.2015г. Задълженото лице е изложило твърдения, че в случая е в ролята на посредник в тристранна операция и закупените стоки P. BV, Германия са доставени на английски търговец I. technology sourcing L., VIN GB837364702.

След анализ на данните, органа по приходите е заключил, че стоките не се транспортират директно от Германия до Великобритания, а са складирали за три месеца в склад в Б., което не дава основание да се приеме, че е налице тристранна операция по смисъла на чл. 15 от ЗДДС.

При така установената фактическа обстановка органите по приходите са посочили, че съгласно разпоредбата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, независимо от общото правило на ал. 1, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната. Придобиването на стоки, осъществено под идентификационния номер, издаден в страната, няма да се обложи на територията на България, само когато лицето разполага с доказателства, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им.

Когато данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал.2 от ЗДДС е начислен с протокол по чл. 117, ал. 2 от същия закон и впоследствие лицето, осъществило ВОП, се снабди с документа по чл. 9, ал. 1 от Правилника за прилагане на Закона за данък

върху добавената стойност /ППЗДДС/, на основание чл. 10, ал. 1 от ППЗДДС, то може да коригира резултата от прилагането на чл. 62, ал. 2 от закона чрез анулиране на протокола по чл. 117, ал. 2, с който данъкът е начислен.

Прието е, че задълженото лице не е удостоверило, че придобиванията са били обложени с ДДС в съответната държава членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им.

При така очертаната фактическа обстановка, издателите на ревизионния акт са заключили, че поради обстоятелството, че задълженото лице не разполага с доказателства, че вътреобщностното придобиване е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършен превозът им /при английския търговец I. technology sourcing L., VIN GB837364702/, на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната.

Предвид изложеното и на посоченото правно основание върху сумата от 61 875,00 евро с легова равностойност 121 016,98 лв., органите по приходите са начислили ДДС в размер на 24 203,40 лв.

От ревизиращите органи е установено, че [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, като получател на услуги от дружества, регистрирани за целите на ДДС в друга държава-членка. Предоставени са транспортни услуги в Общността, както следва:

1. От NV T. gheys, VAT BE0415704386 – Б. – дружеството предоставя транспортни услуги в Общността. За извършените услуги дружеството е издало инвойс фактура № 14070714/31.07.2014 г. В ревизирания период [фирма], като получател на услуги е издало протокол по реда на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, във връзка с чл. 21, ал. 2 от ЗДДС и е начислило ДДС, съгласно чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Сумата е отразена в кл. 12 на СД и ДДС е отразен в кл. 22 на СД. Протоколът е с № 163/01.02.2018 г. с доставчик NV T. gheys и данъчна основа 1 173,50 лв. и съдържа всички реквизити, съгласно чл. 117, ал. 2 от ЗДДС и същият е включен в дневниците за покупки и продажби за м. 02.2018 г.

2. „N. logistic center“, VAT BE0460233425 – Б. – предоставя услуги по складиране в Общността.

Във връзка с извършеното складиране на стоката управителят на дружеството-жалбоподател е представил обяснение, според което през м. 07.2014 г. е закупен материал от фирма „Р.“, Германия по фактура № 20145602/03.07.2014 г. Тъй като материалът не е бил продаден в същия месец, е било нужно да се изкара от склада на доставчика и да се закара в неутрален склад в Б.. За складираната стока в Б. дружеството „B. logistic center“ издава на [фирма] фактура за складиране № 14075157/31.07.2014 г.

Част от материала е продаден с продажна фактура № 103 от м. 10.2014 г. Останалата част е продадена през м. 01.2015 г. с продажна фактура № 105.

Издадената фактура № 14075157/31.07.2014 г. е за складови услуги и включва:

- 04.04.2014 г. – сумите 44,55 евро плюс 20 евро за натоварването на камион със стока за С. по продажна фактура № 98.
- 17.04.2014 г. – сумата от 44,55 евро за разтоварване и складиране на стока (1-ва кола), закупена от Р.“, Германия (фактура № 20145602/03.07.2014 г.)
- 30.07.2014 г. – сумата от 44,55 евро за разтоварване и складиране на стока (2-ра

кола), закупена от Р.“, Германия фактура № 20145602/03.07.2014 г.)

Покупката на материалите е извършена през м. 07.2014 г., а продажбата – през м. 10.2014 г. и м. 01.2015 г. (извън обхвата на ревизията).

[фирма], като получател на услуги е издало протокол по реда на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, във връзка с чл. 21, ал. 2 от ЗДДС и е начислило ДДС, съгласно чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Сумата е отразена в кл. 12 на СД и ДДС е отразен в кл. 22 на СД. Протоколът е с № 225/01.04.2019 г. с доставчик „N. logistic center“, VAT BE0460233425 с данъчна основа 765,88 лв. и съдържа всички реквизити, съгласно чл. 117, ал. 2 от ЗДДС и същият е включен в дневниците за покупки и продажби за м. 04.2019 г.

3. „N. logistic center“, VAT BE0460233425 – Б. – предоставя услуги по складиране в Общността.

- Във връзка с извършеното складиране на стоката, от управителя на дружеството-жалбоподател е представено обяснение, според което материалът по фактура № 0...103/16.10.2014 г. е закупен от Р.“, Германия фактура № 20145602/03.07.2014 г. Тъй като материалът не е продаден в рамките на м. 07.2014 г., е трябвало да бъде преместен от склада на доставчика в друг неутрален склад - В. logistic center, М., Б.). В. logistic center е склад, специализиран в складирането на полимери, който се използва от много европейски търговци и дистрибутори на полимери.

След получаване на авансовото плащане от клиента, стоката е натоварена на 16.10.2014 г. Клиентът е натоварил стоката със свой транспорт, който е за негова сметка. За тази доставка е представено CMR, както и delivery note. Плащането към доставчика и плащането от клиента са по банков път, видно от банковите извлечения. За складираната стока в Б. дружеството В. logistic center издава фактура за складиране с № 14105106/31.10.2014 г. Част от материала е продаден с продажна фактура № 103 от м. 10.2014 г. Останалата част е продадена през м. 01.2015 г. с продажна фактура № 105.

Фактура № 14105106/31.10.2014 г. е за складови услуги /складиране, товарене и разтоварване на стоки/ и включва:

- 42,08 евро от 01.10.2014 г. – разтоварване на стока в склада, закупена през м. 09.2014 от „Р.“, Германия,
- 42,08 евро от 02.10.2014 г. - – разтоварване на стока в склада, закупена през м. 09.2014 от „Р.“, Германия,
- 44,55 евро плюс 20 евро – натоварване на стоката/полиетилен по продажна фактура № 103 за I. technology sourcing,
- 31.10.2014 г сумите за складиране/съхраняване на стоките/полимери.

[фирма], като получател на услуги е издало протокол по реда на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, във връзка с чл. 21, ал. 2 от ЗДДС и е начислило ДДС, съгласно чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Сумата е отразена в кл. 12 на СД и ДДС е отразен в кл. 22 на СД.

Протоколът е с № 227/01.04.2019 г., с доставчик „N. logistic center“, VAT BE0460233425 и данъчна основа 376,85 лв. и съдържа всички реквизити, съгласно чл. 117, ал. 2 от ЗДДС и същият е включен в дневниците за покупки и продажби за м. 04.2019 г.

Извършена е проверка за установяване на разлики между обема на ВОП, от дружеството-жалбоподател и съответните им записи в получен файл L-1 в евро. Установено е, че белгийските дружества са декларирали извършените доставки в съответния данъчен период, а българското дружество е издало съответните протоколи по реда на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС във връзка с чл. 21, ал. 2 от ЗДДС и е начислило ДДС, съгласно чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС в по-късен период.

Прието е, че е налице хипотезата на чл. 73а от ЗДДС, но данъкът е начислен извън сроковете по чл. 117, ал. 3 от ЗДДС, поради което е начислена лихва в размер на 977, 59 лв. за периода от 15-то число на месеца, през който данъкът е станал изискуем, до момента на погасяване на задължението чрез внасяне на данъка или неговото приспадане или прихващане.

Издаденият РА е оспорен по административен ред и потвърден с Решение № 1514/05.09.2019 г. на директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчен период м. 07.2014г. в размер на 24 203,40 лв. и лихва в размер на 13040,75 лв.

По делото е изслушано и прието без оспорване от страните заключение на ССЕ, което съдът кредитира като обективно и компетентно дадено. Вещото лице е установило следното:

По фактура № 0...103/16.10.2014г., издадена от жалбоподателя на I. T. S. L., количеството продадена стока е 24.75 тона, видно от вписаното във фактурата количество или 24 750 кг.

По фактура № 0...105/19.01.2015г., издадена на Т. Г., количеството продадена стока е 24.75 тона, видно от вписаното във фактурата количество или 24 750 кг.

Придобиването на стоките е осчетоводено по дебита на сметка

304 „Стоки” и кредита на сметка 401/2 „Доставчици”.

От дружеството жалбоподател са представени копия на фактури № 0...103/16.10.2014г., издадена на I. T. S. L. (ДДС № GB837364702) и № 0...105/19.01.2015 г., издадена на Т. G. с VIN ATU67322435, във връзка с осъществени последващи продажби на стоката по фактура № 20145602/03.07.2014 г.

Последващите продажби са осчетоводени като вземане от клиент по дебита на сметка 411/2 „Клиенти” и отчитане на приход по кредита на сметка 702 „Приходи от продажба на стоки”.

Стойността на закупеното количество стока (полиетилен) по фактура № 20145602/03.07.2014г., издадена от Р. В. V. (ДДС № DE[EИК]), която жалбоподателя е продал по фактура № 0...103/16.10.2014г. на I. T. S. L. (ДДС № GB837364702) е 24 750 кг. за 60 508.49 лв.

Размерът на ДДС е 12 101.98 лв., ако се приеме, че жалбоподателят е извършил вътреобщностно придобиване на стоката по т. 3, която е продадена на I. T. S. L. (ДДС № GB837364702) и с данъчна основа 60 508.49 лв. и ставка на ДДС 20%.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата срещу РА в потвърдената му част на установените задължения за ДДС в размер на 24 203,40 лв. и лихва в размер на 13040,75 лв. /включваща сумата от 977,59 лв. задължения за лихва, по което оспорване липсват мотиви в потвърждаващото решение/, е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на оспорване пред съда акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

След служебна проверка на основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът констатира, че оспореният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на 119, ал. 2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, поради

което не страда от пороци, влечащи неговата нищожност. Спазена е законоустановената форма, съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 1 от ДОПК, и съдържа всички задължителни реквизити. Жалбоподателят не е оспорил авторството на подписите на РД и РА, поради което съдът не изследва този въпрос. Следва единствено да се маркира, че РА е подписан с валидни електронни подписи на издателите му, видно от приложените писмени доказателства за това.

По материално-правната законосъобразност на оспорения акт.

Съгласно чл. 15 от ЗДДС, тристранна операция е доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки А, Б, и В, когато са изпълнени едновременно следните условия: 1. регистрирано лице в държава членка А (прехвърлител) извършва доставка на стоки 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. стоката се транспортира от А до В; 3. посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В и 4. придобиващият начислява ДДС като получател по доставката. По аргумент на чл. 17, ал. 3 от ЗДДС, мястото на изпълнение при доставка на стока от посредник в тристранна операция до придобиващ в тристранна операция е държавата членка, където придобиващият в тристранната операция е регистриран за целите на ДДС.

При недоказано изпълнение на условията за осъществяване на тристранна операция, по силата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС е налице вътреобщностно придобиване /ВОП/ с място на изпълнение на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по ЗДДС и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната.

Съгласно чл. 62, ал. 5 от ЗДДС, независимо от ал. 2, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е държавата членка, където стоките пристигат или завършва превозът им,

когато са налице едновременно следните условия: 1. посредникът в тристранна операция придобива стоките под идентификационния си номер по чл. 94, ал. 2; 2. лицето по т. 1, т.е. посредникът осъществява последваща доставка на стоките до придобиващия в тристранната операция; 3. лицето по т. 1 издаде фактура за доставката по т. 2, отговаряща на изискванията на чл. 114, в която посочи, че е посредник в тристранната операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия в тристранната операция; 4. лицето по т. 1 декларира доставката по т. 2 във VIES-декларацията за съответния данъчен период. Документите, удостоверяващи обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС, са уредени в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, във връзка с чл. 62, ал. 6 от ЗДДС, а именно: 1. фактура, издадена от прехвърлителя в тристранната операция, в която е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника; 2. фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1, издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата членка, където стоките пристигат; 3. VIES-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която е издадена фактурата по т. 2; 4. писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница. В алинея 3 на чл. 9 се съдържа законова фикция, съобразно която в случай, че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2 до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от закон би станал изискуем се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за

което става изискуем от посредника.

От анализа на цитираните разпоредби става ясно, че условията и документите, които посредникът в тристранната операция следва да представи, за да бъде освободен от заплащане на ДДС, са регламентирани изрично в закона и жалбоподателят е разполагал с възможност да се снабди с тях, полагайки добросъвестно грижа за собствените си търговски дела. В случай , че не се снабди с тези доказателства до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от закона би станал изискуем, , то съгласно чл. 9, ал. 3 ППЗДДС, се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника.

В настоящия случай следва да бъде направена преценка относно наличието на кумулативно предвидените в чл. 15 от ЗДДС предпоставки, за да бъде признато дали процесната сделка представлява тристранна операция.

Като първи аргумент на решаващия орган за прилагането на чл. 62, ал. 2 ЗДДС за начисляване на ДДС на [фирма], е посоченото, че като посредник дружество-жалбоподател не е осъществило последваща доставка на стоките до придобиващия в тристранната операция в изпълнение изискването на чл. 62, ал. 5, т. 2 ЗДДС, тъй като стоката не е транспортирана директно за придобиващия, а е превозена до територията на друга държава-членка. Условието, регламентирано в чл. 141, б. "в" от директивата е: стоките, придобити от данъчнозадълженото лице, посочено в буква "а", да се изпращат или превозват директно от държава-членка, различна от тази, в която е идентифицирано за целите на ДДС, до лицето, за което се извършва последващата доставка. Този текст от директивата е точно транспониран в чл. 15, т. 2 ЗДДС.

При тристранната операция придобиващият стоките осъществява вътреобщностно придобиване, при което стоките

не се изпращат от доставчика, а от неговия доставчик. Съгласно чл. 20 Директива 2006/112/ЕО "Вътреобщностно придобиване на стоки" означава придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещ, изпратена или превозена до лицето, придобиващо стоките от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава-членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоките /чл. 13, ал. 1 ЗДДС/.

Не е спорно между страните, че стоката след закупуването ѝ от А не е доставена директно до В, а е престояла в склад в Б. около три месеца, след което част от стоката е продадена с фактура № 103 / 16.10.2014г. на И. Т. сорсинг, Великобритания.

Нормата на чл. 141, б. "в" от Директива 2006/112/ЕО предвижда, че стоките, предмет на тристранна операция, се изпращат или превозват директно от държава-членка, различна от тази, в която лицето е идентифицирано за целите на ДДС, до лицето, за което то трябва да извърши последващата доставка. Тази норма следва да се тълкува във връзка с изискванията към лицето, което придобива стоките по чл. 141, б. "г" и "д" от Директива 2006/112/ЕО - да е лице, което е идентифицирано за целите на ДДС в съответната държава-членка и е определено в съответствие с член 197 като платец на дължимия ДДС върху доставката, извършена от данъчнозадълженото лице, което не е установено в държавата-членка, в която се дължи данъка. Съгласно чл. 197, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО, ДДС се дължи от лицето, на което се доставят стоките, когато са изпълнени следните условия: а) облагаемата сделка е доставка на стоки, извършена в съответствие с условията, предвидени в член 141 и б) лицето, на което се доставят стоките, е друго данъчнозадължено лице, или данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС в държавата-членка, в която се извършва доставката.

От цитираните норми от правото на ЕС следва, че за да е налице тристранна операция и освобождаване от задължението за начисляване на ДДС от посредника, придобиващият следва да е

лице, идентифицирано за целите на ДДС в държавата–членка, в която се извършва доставката, т. е. превозът на стоките следва да е до държавата–членка по идентификацията за целите на ДДС на придобиващия, т. е. до държава–членка В, така както е предвидено и в чл. 15, т. 2 от ЗДДС. В случая липсват доказателства за превоз на стоката директно от А до В, а следователно и за извършване на тристранна операция, като при тези констатации, мястото на изпълнение на процесните доставки се определя по предвиденото в чл. 62 ЗДДС.

Видно от събраните в хода на административното производство доказателства, не е изпълнено и условието на чл. 15, т. 4 от ЗДДС, тъй като не е установено придобиващият да е декларирал ВОП, съответно начислил и внесъл ДДС. Доказателства в тази насока не са представени в хода на ревизионното производство, нито в хода на съдебното производство. Направеното в жалбата възражение, че дружеството-жалбоподател няма как да разполага с посочените в чл. 15, т. 4 от ЗДДС данни, поради което ревизиращите органи е следвало по служебен път да установят дали от дружеството-получател по процесната доставка е деклариран ВОП във Великобритания, съответно дали е начислен и внесен ДДС във Великобритания, е неоснователно. Съобразно разпределението на доказателствената тежест според нормата на чл. 37, ал. 2 от ДОПК, лицето е длъжно да представи всички данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до неговите права и задължения, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване в съответното производство, и да посочи всички лица, държавни или общински органи, при които се намират такива. Съобразно разпоредбата на чл. 37, ал. 3 от ДОПК, органът е изпълнил задължението си и е поискал представянето на доказателства по ал. 2 в определен от него срок. Сред представените такива от жалбоподателя не са данни по чл. 15, т. 4 от ЗДДС, поради което законосъобразно, съгласно чл. 37, ал. 4 от ДОПК, органът по

приходите е издал РА, преценявайки само събраните в хода на ревизионното производство доказателства. След като не са ангажирани доказателства, че стоките са обложени в държавата-членка, където са пристигнали, то правилно органите по приходите са приели, че на това основание не може да се приеме, че е налице тристранна операция по смисъла на чл. 15 от ЗДДС.

При липса на доказани тристранни операции, мястото на изпълнение на процесните доставки се определя по предвиденото в чл. 62 ЗДДС. Съгласно текста на ал. 1 от същата разпоредба, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната. Независимо, че процесната стока не е пристигнала на територията на РБ, на основание чл. 62, ал. 2 ЗДДС мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато лицето, придобиващо стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната. Текстът на чл. 62, ал. 3 предвижда неприложимост на алинея втора, когато лицето разполага с доказателства, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В случая обаче не са ангажирани доказателства, че ВОП на стоките и обложен в процесната държава членка.

Следователно правилен е изводът на ревизиращите органи, че е налице ВОП на територията на страната по смисъла на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС с място на изпълнение на територията на страната, тъй като лицето, което придобива стоките, е регистрирано по ЗДДС и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната.

Не е спорно, че жалбоподателят разполага с документите по чл. 9, ал. 2, т. 1 - т. 3 от ППЗДДС - фактура, издадена от прехвърлителя в тристранната операция, в която е посочен идентификационният номер по ДДС на посредника по чл. 94, ал.

2 от същия закон; фактура, издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата членка, където стоките пристигат и VIES-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която е издадена фактурата от посредника. Обстоятелството, че в издадената от дружеството-жалбоподател фактура е посочено основание за неначисляване на ДДС – чл. 15 от ЗДДС, прието от органа за несъответстващо на изискването на чл. 9 ал.2 от ППЗДДС съдът счита за несъществено. След като има норма в ЗДДС, която отговаря на директивата, то нейното посочване като основание е достатъчно, за да бъде изпълнено изискването на чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС и да се приеме, че е налице издадена от посредника фактура, с посочено основание за неначисляване на ДДС – тристранна операция.

Спорен остава въпросът дали дружеството-жалбоподател, като посредник в тристранна операция, разполага с документа по т.4 на чл. 9 от ППЗДДС, а именно писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, съгласно изискването на чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС, за да бъде приложима разпоредбата на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС. При съблюдаване на ясно регламентирани норми е било възможно жалбоподателят да се снабди с нужните документи, а именно като поиска от получателите да декларират, че са получили стоките по начина, регламентиран в българския закон, и се снабди с необходимите документи, доказващи предаване на стоката на получателите.

Правилен е изводът на органите по приходите, че жалбоподателят не разполага с годно писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени. В ревизионната преписка се съдържат фактури, международна товарителница, както и стокова разписка, които касаят извършването на спорната доставка до английското дружество, представени в превод на български

език, каквото е изискването на чл. 185 от ГПК, във връзка с чл. 55, ал. 1 от ДОПК, поради което същите следва да бъдат кредитирани като писмени доказателства, но не е представено писмено потвърждение на получаването на стоката.

Неоснователно е възражението, направено в жалбата, че писменото потвърждение е инкорпорирано в представената в хода на ревизионното производство международна товарителница, тъй като там е удостоверено получаването на стоките. Цитираните от жалбоподателя съдебни решения на ВАС не касаят идентични хипотези.

В приложената по делото товарителница са посочени изпращач, получател, място и дата на доставка, вида и количеството на стоката. Съгласно разпоредбата на чл. 9 ал.2 от ППЗДДС в приложимата ѝ редакция е разписано, че потвърждението следва да е писмено, да изхожда от придобиващия в тристранната операция и да удостоверява, че стоките са получени, както и 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 представените товарителница и стокова разписка в превод на български език, към които са приложени копията на английски език, депозирани по делото в изпълнение на определение на съда от 03.09.2020г. с придружително писмо, описващо приложенията към него, не се констатира да е положен подпис и печат на получателя, с което да се удостовери, че стоката е стигнала до него. В нея се съдържа единствено печат на изпращача и подпис на превозвача. От разпоредбата на чл. 4, ал. 1 ГПК произтича извода, че всички писмени доказателства следва да са представени на езика, на който се води съдопроизводството, т.е на български. В съответствие с това общо правило е и изричната норма на чл. 185 ГПК, в която е въведено изискването представеният документ на чужд език да бъде придружен с точен превод на български, заверен от

страната. При неспазване на това изискване съдът е длъжен да даде указания и възможност на страната да представи точен превод на документа, което е сторено със съдебното определение. В резултат на указанията на съда, жалбоподателят е представил именно тези документи, които според него удостоверяват твърденията в жалбата фактически положения. От общите разпоредби на ГПК по отношение на доказателствата, представени на чужд език и специалните такива на АПК и по точно чл. 14, ал. 1 и ал. 3 от АПК във връзка с чл. 39, ал. 2 от АПК следва, че документи, представени на чужд език не могат да се приемат за доказателство и да се обсъждат в съдебното решение.

В този смисъл недоказано е твърдението на жалбоподателя, че документа е заверен в частта „стоките получени“ с подпис и печат на I. technology sourcing L., а следователно и твърдението му, че разполага с писмено потвърждение за получаване на стоката.

При тези констатации съдът приема, че международната товарителница не доказва получаването на стоката от дружеството във Великобритания, съобразно изискването на чл. 9, ал. 2, т. 4 от ЗДДС. Липсват по делото документи, доказващи предаването на стоките от спедиторската фирма на дружеството, посочено във фактурата като получател, поради което не може да се приеме, че е доказано осъществяването на ВОП от този получател, при който правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на лицето, придобиващо стоката, за да я използва за собствените си облагаеми сделки в третата страна - членка /Великобритания/.

След като дружеството-жалбоподател не притежава всички необходими документи, посочени в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, то не е изпълнило задължението си за доказване на обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС за определяне мястото на изпълнение по процесната доставка, съобразно разпределението на доказателствената тежест. Съдът приема, че са налице предпоставките за прилагане на чл. 9, ал. 3 от

ППЗДДС, в която хипотеза се счита, че данъкът е изискуем от посредника на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, както е прието в издадения РА и в решението на директора на дирекция ОДОП-С..

Неоснователна е претенцията на жалбоподателя, че в този случай заедно с начисляването на ДДС той има право да приспадне веднага данъчен кредит в същия размер. Ако това беше така, то би се обезсмислил корекционният механизъм, регламентиран в чл. 62, ал. 4 ЗДДС./решение 850 ОТ 21.01.2019 Г. ПО АДМ. Д. № 8323/2018 Г., I ОТД. НА ВАС/ В този смисъл е и приетото в т. 44 от решението на СЕС от 22.04.2010 г. по съединени дела С-536/08 и С-539/08, X, F., според което: "Предоставянето на право на приспадане в този случай би могло да лиши член 28б, А, параграф 2, втора и трета алинея от Шеста директива /чл. 41 Директива 2006/112/ от полезно действие, тъй като данъчнозадълженото лице, след като се е ползвало от право на приспадане в държавата членка, издала идентификационния номер, вече не би имало интерес да установи облагането на разглежданото вътреобщностно придобиване в държавата членка по пристигане на пратката или на транспорта. Едно такова решение би могло в крайна сметка да застраши прилагането на основното правило, според което при вътреобщностното придобиване се приема, че мястото на облагане се намира в държавата членка на пристигане на пратката или на транспорта, а именно държавата членка на крайно потребление, каквато е целта на преходния режим" /т. 44/. Според т. 17 от цитираното решение, както и в настоящия спор, не е установено разглежданите стоки да са били директно изпратени или транспортирани до купувача във Великобритания. В. в този смисъл решение № 1063 от 02.02.2016 г. по адм. д. № 3162/2015 г. на ВАС, първо отд., решение № 1104 от 27.01.2017 г. по адм. д. № 11479/2015 г. на ВАС, осмо отд., решение № 1654 от 09.02.2017 г. по адм. д. № 13185/2015 г.

В съответствие с разпоредбата на чл. 62, ал. 4 ЗДДС, според

която ако ВОП е обложено на основание чл. 62, ал. 2 от същия закон и впоследствие лицето докаже, че това същото ВОП е обложено и в държавата-членка, където стоките пристигат или завършва превозът им, то може да коригира резултата от прилагането на ал. 2. От цитираната законова разпоредба следва, че на основание чл. 62, ал. 2 ЗДДС данъчно задълженото лице начислява данъка, но не приспада веднага същия. Начисляването може да бъде коригирано при наличието на доказателства по ал. 4. Съгласно чл. 9, ал. 1 ППЗДДС това обстоятелство се доказва с документ, удостоверяващ, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено, издаден от компетентната администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. В потвърждение на това, че по реда на чл. 62, ал. 2 ЗДДС данъкът се начислява, но не се приспада веднага, е и разпоредбата на чл. 10, ал. 1 ППЗДДС, според която, когато данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от закона е начислен с протокол по чл. 117, ал. 2 от закона и впоследствие лицето, осъществило вътреобщностното придобиване, се снабди с документа по чл. 9, ал. 1, то коригира резултата от прилагането на чл. 62, ал. 2 от закона чрез анулиране на протокола по чл. 117, ал. 2, с който данъкът е начислен.

Относно лихвите, начислени във връзка с протоколи по чл. 117 ЗДДС, се излагат конкретни доводи в жалбата на [фирма]. Сумата по лихвите се равнява общо на 977,59 лв. за начислен извън сроковете по чл. 117 ал. 3 от ЗДДС данък във връзка с получени транспорти услуги и услуги по складиране, за които жалбоподателят е издал протоколи по чл. 117 ЗДДС : № 163/01.02.2018г. с ДО 1173,50 лв. издаден във връзка с получена транспортна услуга съгласно фактура № 14070714/31.07.2014г. , №225/01.04.2019г. с ДО 765,88 лв., издаден във връзка с получена услуга по складиране на стоки съгласно фактура №14075157/03.07.2014г. и № 227/01.04.2019г. с ДО 376,85 лв., издаден във връзка с получена услуга по складиране на стоки съгласно фактура №14105106/31.10.2014г.

Сочи се, че органа по приходите е установил наличието на условията по чл. 73а от ЗДДС и съответно признал правото на данъчен кредит, независимо, че протоколите са издадени и данъкът начислен извън срока по чл. 117 ал.3 от ЗДДС, за което между страните няма спор, но неправилно е начислил лихва за периода от 15 число на месеца, през който данъка е станал изискуем до момента на погасяване на задължението чрез внасяне на данъка или неговото приспадане или прихващане.

Съдът счита жалбата за основателна в тази част.

Режимът на самоначисляване , приложим при ВОП изисква от една страна получателят да начисли ДДС и в същото време да упражни правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит. По този начин резултатът за данъчния период при ВОП трябва да бъде нула.

Когато доставката не е укрита, а в настоящия казус приходните органи не твърдят това, режимът на самоначисляването включва начисляване на ДДС и приспадането му като данъчен кредит. Не е спорно , че данъчнозадълженото лице е издала протоколите по чл. 117 ЗДДС и е начислило данъка в по-късен момент. Правилни са наведените доводи от страна на жалбоподателя, че при самоначисляване не е налице нетно влияние върху резултата за данъчния период, т.е. върху дължимата от лицето сума за внасяне в бюджета , когато начисляването на данъка и упражняването на правото на данъчен кредит са в един и същ данъчен период, какъвто е случаят при прилагането на чл. 73а ЗДДС. Затова в този случай не се дължи лихва за забава поради липсата на задължение, което да произведе лихва. Този извод се налага и от принципа за недискриминация и равнопоставеност, който би бил нарушен ако се поставят в по-благоприятно положение лицата, които въобще не са начислили данък от тези, които са го начислили, макар и със закъснение. (в този смисъл Решение № 1137/26.06.2017 г. по адм. дело № 258/2017 г. на АС Варна, потвърдено с Решение № 8195/18.06.2018 г. по адм. дело № 9482/2017 г. на ВАС, VIII отделение).

Видно от съдържанието на издаденото решение на директора на

дирекция ОДОП-С. в същото не се съдържат мотиви, както и диспозитив, по отношение за определените задължения за м. 07.2014 г. за лихви в размер на 977,59 лв., тъй като е установено самоначисляване на ДДС в по-късен момент. Тези констатации са били оспорени по административен ред, поради което и на основание чл. 156, ал. 4 от ДПОК, РА е мълчаливо потвърден в тази му част.

Съдът приема, че РА, в частта в която са определени задължения за лихви за м. 07.2014 г. в размер на 977,59 лв., поради по-късно начисляване на ДДС, е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Съдът намира за неоснователно възражението, че ДДС не следва да е начислен върху стойността на фактура № 20145602/03.07.2014г. с ДО 121 016, 98 лв. Същата е с предмет 49 500 кг. полиетилен , издадена от Р. BV, Германия, VIN DE250904305 към жалбоподателя и сумата на данъка, изчислен върху тази основа е в посочения с РА размер. Въпреки, че в РА и потвърждаващото го решение на директора на ОДОП като основание за начисляване на ДДС е приета липса на тристранна операция, обоснована с коментар на сделка, осъществена през ревизирания период и касаеща само част от предмета на фактурата, то това не променя факта, че цялото количество стока е предмет на ВОП по изложени по-горе съображения и съответно върху цялата ДО на цитираната фактура следва да се начисли данък.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, на ответника следва да бъдат присъдени разноски в производството в размер на 1618 лв./хиляда шестстотин и осемнадесет лева/

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, III отделение, 62 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ РА №Р-22002218004096-091-001/12.07.2019 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1514/05.09.2019 г. на директора на дирекция ОДОП-С., в частта в която са определени задължения за лихви за данъчен период 07.2014 г. в размер на 977, 59 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата част.

ОСЪЖДА [фирма] ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя С. А. да заплати на дирекция ОДОП-С. сумата от 1618 лв./хиляда шестстотин и осемнадесет лева/ , представляваща разноси в производството.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: