

РЕШЕНИЕ

№ 21845

гр. София, 31.10.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 26.09.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **7982** по описа за **2021** 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 „Технобит“ ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес]Б, представлявано от К. Стивала – Управител, чрез адвокат Д. Д., АК – В., със съдебен адрес: [населено място], [улица], партер, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221519006748-091-001/31.03.2021 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност Началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП С. – орган възложил ревизията и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 958/24.06.2021 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите. Жалбоподателят оспорва РА относно установените му данъчни задължения по ЗДДС:

- установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчен период от м. Ю. 2019 г. до м. Октомври 2019 г. в общ размер на 2 084 135.02 лв., ведно лихви за забава в размер на 317 992.01 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. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Претендира отмяната на РА. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В съдебно заседание жалбоподателят, редовно уведомен, не изпраща представител.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., чрез процесуалния си представител юриконсулт Г., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила ревизионен акт в оспорената част, и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – [населено място] следващото му юриконсултско възнаграждение.

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 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 Директор на Дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя на 28.06.2021 г. /л.530/. Жалбата е подадена до Съда чрез административния орган на 12.07.2021 г. видно от поставения върху същата вх. № 53-04-536/12.07.2021 г. /л.5/, 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-22221519006748-020-001/22.10.2019 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност Началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП С., е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.07.2019 г. до 30.09.2019 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 25.11.2019 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Г. Ц. П., на длъжност инспектор по приходите /л.31-33/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221519006748-020-002/21.01.2020 г., връчена по електронен път на 10.04.2020 г., като със същата е включено установяване на задължения по ЗДДС за данъчен период от 01.10.2019 г. до 31.12.2019 г. и срокът на ревизията е определен до 25.02.2020 г. /л.34-36/.

Със ЗИЗВР № Р-22221519006748-020-003/24.02.2020 г., издадена от органа, възложил ревизията е изменена ЗВР № Р-22221519006748-020-001/22.10.2019 г., като срокът за приключване на ревизията е продължен до 24.04.2020 г. Заповедта за изменение е връчена по електронен път чрез ИС "Контрол" на 10.04.2020 г./л.37-39/.

Със ЗИЗВР № Р-22221519006748-020-004/16.04.2020 г., издадена от органа, възложил ревизията е изменена ЗВР № Р-22221519006748-020-001/22.10.2019 г., на основание Заповед № Р-22221519006748-ЗИД-001/15.04.2020 г. на Изпълнителен директор на НАП, срокът на ревизията е удължен до 24.07.2020 г. ЗИЗВР е връчена по електронен

път на ревизираното лице на 18.05.2020 г. /л.19,л.40-42/.

Със Заповед № Р-22221519006748-023-001/02.07.2020 г., издадена от органа, възложил ревизията, на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК вр. постъпило искане за спиране на ревизията от нейния ръководител М. С. С., е спряно ревизионно производство, образувано спрямо „Технобит“ ЕООД, считано от 02.07.2020 г. до 02.03.2021 г. Заповедта са спиране е връчена по електронен път на ревизираното лице на 27.07.2020 г. /л.43-45/

Със Заповед № Р-22221519006748-143-001/11.01.2021 г., издадена от органа, възложил ревизията, на основание чл. 35 от ДОПК, е възобновено ревизионното производство, образувано по отношение на „Технобит“ ЕООД, считано от 11.01.2021 г., като е определен срок на ревизията след възобновяването – 02.02.2021 г. Заповедта е връчена на ревизираното лице по електронен път на 21.01.2021 г. /л.46-48/.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22221519006748-092-001/18.02.2021 г. е изготвен на 18.02.2021 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 02.03.2021 г. /л.49-73/. Срещу издадения РД е подадено възражение в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието като процесуално допустимо, но по същество като неоснователно.

Ревизионният акт с № Р-22221519006748-091-001/31.03.2021 г. е издаден на 31.03.2021 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 06.04.2021 г. /л.74-87/ 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 са установени допълнително задължения, както следва: задължения за ДДС по ЗДДС в общ размер на главницата 2 084 135.20 лв. и са определени лихви в размер на 317 992.10 лв. за данъчни периоди от 01.11.2019 г. до 31.12.2019 г.

Недоволен от издадения РА, жалбоподателя го е оспорил по административен ред и с Решение № 958/24.06.2021 г. на Директор на Дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, същият е потвърден в частта относно установени допълнително задължения за ДДС по ЗДДС в общ размер на главницата 2 084 135.20 лв. и определените лихви в размер на 317 992.10 лв. за данъчни периоди от 01.07.2019 г. до 31.10.2019 г. Жалбата на дружеството е оставена без разглеждане като процесуално недопустима за данъчни периоди м. Ноември и м. Декември 2019 г., тъй като с РА за тези периоди не са установени допълнителни задължения по ЗДДС, включително не са начислени лихви за забава. В тази връзка предмет на оспорване по съдебен ред е РА, в частта потвърдена с решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място].

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е доставка на стоки /електроника и електронни компоненти/, в качеството му на посредник в тристранни операции на територията на Европейски съюз.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение на данъчното облагане на ревизираното дружество на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК са връчени както следва: Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22221519006748-040-001/03.12.2019 г. и ИПДПОЗЛ изх. № Р-22221519006748-040-002/10.02.2020 г. От страна на ревизираното дружество в

указания му 14-дневен срок са представени изисканите документи.

В хода на ревизията е извършена проверка на дружеството, обслужващо счетоводно ревизираното лице – „Каспи Консулт“ ООД. Проверката е обективирана в Протокол № 1756054/19.01.2021 г. Установено е, че в счетоводството на дружеството се съхраняват само и единствено копия на търговски фактури и счетоводни документи, както и че липсват оригиналите на тези документи. В тази връзка на ревизираното дружество е указано в срок от седем дни да представи оригиналните счетоводни и търговски документи за преглед. В указания срок от страна на ревизирувания субект не са представени изисканите оригинали на счетоводни и търговски документи.

С Протокол № 1756060/01.02.2021 г. в хода на ревизионното производство са приобщени доказателства, събрани при извършени проверки на чуждестранни лица в съответствие с чл. 7 от Регламент /ЕС/ № 904/2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавена стойност, както следва:

а/ Молба с реф. № 1320-032027/17.02.2020 г. относно Nova Global Bussines Iberia SL, ESB67031955, изпратена от данъчната администрация на Испания;

б/ Молба с реф. № 1120-032590/22.05.2020 г. относно Sia Eei Group, LV40103703444, изпратена от приходната администрация на Л.

В така постъпилите молби е било изрично посочено, че са налице индикации за участието на чуждестранните дружества и техни клиенти, сред които и ревизираното дружество „Технобит“ ЕООД, в данъчни измами от т.нар. тип „въртележка“, при която с цел избягване на данъчно облагане се организира верига от вътреобщностни покупко-продажби на стоки с участието на „липсващи търговци“.

В тази връзка и в изпълнение на Процедура № ЦЗВ-1 „Обмен на информация по молба на орган по приходите към държава – членка на ЕС“, утвърдена със заповед на изпълнителния директор на НАП, е отправено искане за наличие на асоциирани случаи, свързани с „Технобит“ ЕООД и конкретни чуждестранни търговци. В отговора е посочено, че в информационната система на НАП са налице данни за извършена проверка /SCAC/, свързана с ревизираното лице и дружество Tesnoedge SLRS , VIN: IT14236771003, при която данъчната администрация на Италия е уведомила Република България, че италианското дружество не е открито при извършено посещение на декларирания от него адрес. Не е открит и негов законен представител, както и че същият не се е явил и при отправена официална покана. Посочено е, че всички опити за установяване на контакт са били неуспешни. Поради, което считано от 02.08.2019 г. италианското дружество е deregistriрано от VIES. Така получената информация е приобщена в хода на ревизията с Протокол № 1756061/01.02.2021 г.

На основание чл. 7 от Регламент /ЕС/ № 904/2010 са открити процедури за обмен на информация между компетентните органи на Република България и данъчните администрации на Италия относно дружествата: Adelfos – Societa' A Responsabilita' Limitata, VIN: IT02815340738; Earth SLR, VIN: IT12655331002 и ZEMC S.R.L, VIN: IT07508661217 /посочени от ревизираното дружество като придобиващи дружества по тристранни операции/ и на Испания, относно дружествата: Cru Global Sales S.L, VIN: ESB93491173 /прехвърлител на стоки по смисъла на чл. 15 от ЗДДС/.

Въз основа на събраните доказателства от страна на ревизиращите органи е установено, че от страна на „Технобит“ ЕООД са декларирани тристранни операции с електронни компоненти, отразени в дневниците за покупки и продажби по ЗДДС.

Констатирано е, че по тези доставки ДДС не е начислен, предвид тяхното място на изпълнение извън територията на страната. За доказване на тези доставки от ревизираното лице са изискани писмени обяснения и документи. В отговор от страна на ревизираното лице са представени: поръчки от „Технобит“ ЕООД към дружествата-доставчици; удостоверение за ДДС регистрация; проформа на фактури от доставчиците на „Технобит“ ЕООД; фактури от дружествата-доставчици към „Технобит“ ЕООД; платежни нареждания и банкови извлечения за плащания към доставчика; документ за превоз на стоките от склад на доставчика до склад на превозвача; фактури от „Технобит“ ЕООД към клиенти /придобиващите в тристранните операции/; разписки от клиентите за получаване на стоките; документи за плащане от клиентите.

От страна на ревизиращите е установено, че предмет на част от сделките са безжични слушалки, джойстици за плейстейшън и др. Плащанията от клиентите към доставчиците са извършвани предимно по банкова сметка на ревизираното лице в Банка ДСК с IBAN: [банкова сметка]. Установено е, че към доставчиците са извършени плащания и по сметка – IBAN: [банкова сметка], Банка Luminor Bank AS Latvijas Filiale. Установено е от представените документи, че превозвачи на стоките са: Edgar Transporti SRL, VAT IT12115151008, адрес: Via Portuens Commercium Modulo M35 Roma и EL Logistics, VAT: IT03805130139, адрес: 22070 Casnate Con Bernate /Como/ Via Arno 9. В писмени обяснения от ревизираното дружество е посочено, че то няма информация чия собственост са превозните средства. Стоките са предадени на клиента в склада на транспортното дружество. Транспортът е фактуриран на „Технобит“ ЕООД, платен е от „Технобит“ ЕООД на логистично дружество. Извършена е проверка на валидността на VIN номерата на клиентите, като е установено, че същите са били валидни към датите на изпълнение на доставките.

Предвид установената фактическа обстановка, подробно описана в РД, че по отношение на всеки от посочените като придобиващи по тристранните операции чуждестранни клиенти е идентична, представените доказателства – еднотипни, а направените изводи на приходните аналогични, то от страна на Съда ще бъдат разгледани само част от спорните доставки, начинът на тяхното документирание и представените във връзка със същите доказателства от страна на ревизираното дружество:

1. Относно дружеството Adelfos – Societa' A Responsabilita' Limitata, VIN: IT02815340738:

От страна на ревизиращите органи е установено, че в дневниците за продажби на ревизирания субект са декларирани осем броя фактури на обща стойност 1 240 198.68 лв., документиращи доставки с предмет: „безжични слушалки Apple AirPods“. Същите са представени от ревизираното дружество, ведно с транспортни документи /товарителници от куриерски дружества и ЧМР/, от тях е установено, че стоките са доставени до складови бази на Edgar Transporti SRL и EL Logistics, където са приети от посочените дружества, респективно същите, че фигурират като фактически получатели по доставките. Приложени са също и потвърждения за получаване на стоките, подписани от Rizzato Massimiliano и подпечатани с печат на Adelfos-Societa' A' Responsabilita' Limitata, в които са вписани единствено номерата на фактурите, към които са издадени. От страна на ревизиращите органи е установено, че потвържденията не съдържат информация за вида, броя и качеството на получените стоки. Доставките са платени изцяло по банков път, за което са представени банкови

извлечения.

В тази връзка и с оглед истинността на декларираните обстоятелства в хода на ревизията до италианската администрация е изпратена молба за предоставяне на информация с реф. № VAT BG 032786 IT 20200630 AF RI. Получен е отговор, съгласно който при извършеното посещение не е осъществен контакт с представляващ италианското дружество. Такъв не се е явил и след отправената му покана за това. И в тази връзка не е предоставена изискваната от българските приходни органи информация.

2. Относно дружествата: Earth SRL; 3EMC S.R.L; S.A 2018 SRL, VIN: IT02280470564; Technoedge SRL, VIN: IT14236771003; New Tel SRL, VIN: IT07466130635; Moving Group SOC Cooperativa ARL, VIN: IT02911860647; Formula Impianti SRL, VIN: IT08342621219; Carriero Loredana, VIN: IT1937560744; Big Eagle Distribuzione SRLS, VIN: IT04240470619; Atlet Italiac, VIN: IT12331841002 и Evillage Trading SRL, VIN: IT083426212119.

От страна на ревизираното дружество във връзка с декларираните доставки са представени: копия на издадените инвойс/фактури с предмет на доставка: „контролери за плейстейшън Joystick Sony DS4 Dualshock - Black“; „безжични слушалки Apple AirPods“; „хард дискове Toshiba HDD 2.5 1TB Black и Western Digital Hard Disc 1TB“; „LED телевизори“ и др.; транспортни документи /товарителници от куриерски дружества и ЧМР/; потвърждения за получаване на стоките от клиентите и банкови извлечения във връзка с извършените плащания по доставките. Констатирано е, че стоките са доставени директно до складовете на Edgar Transporti SRL и EL Logistics, както и че същите лица са вписани и в транспортните документи като фактически получатели по доставките.

Относно представените потвърждения за получаване на стоките от посочените като придобиващи по тристранни операции дружества от ревизиращите органи е посочено, че същите са подписани от лица, чиято представителна власт не е доказана. Акцентирана е липсата на информация по какъв начин така оформените „отговори“ са достигнали до българското дружество – търговец. Отделно в хода на ревизията не е представена информация за лицата, които са предали стоките на дружествата - Earth SRL; 3EMC S.R.L; S.A 2018 SRL, VIN: IT02280470564; Technoedge SRL, VIN: IT14236771003; New Tel SRL, VIN: IT07466130635; Moving Group SOC Cooperativa ARL, VIN: IT02911860647; Formula Impianti SRL, VIN: IT08342621219; Carriero Loredana, VIN: IT1937560744; Big Eagle Distribuzione SRLS, VIN: IT04240470619; Atlet Italiac, VIN: IT12331841002 и Evillage Trading SRL, VIN: IT083426212119. Установено е, че представените от ревизирания субект потвърждения от придобиващите стоките не съдържат регламентирани в чл. 9 от ППЗДДС задължителни реквизити. Акцентирано е, че съгласно законовите изисквания, писменото потвърждение от придобиващия в тристранната операция удостоверява, че стоките са получени при условие, че в него са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът и име на лицето, предало стоките. Посочено е, че в процесния случай тези потвърждения не съдържат изискуемите съгласно закона данни. Отделно е акцентирано, че в изпратените от италианските власти отговори е посочено, че Earth SRL и 3EMC S.R.L също не са открити на декларираните от тях адреси за кореспонденция, както и че е невъзможно да бъде осъществена връзка с представляващите ги лица.

С оглед на установеното и събраните доказателства, от страна на ревизиращия екип е прието, че декларираните от „Технобит“ ЕООД доставки към Adelfos – Societa' A

Responsabilita' Limitata; Earth SRL; 3EMC S.R.L; S.A 2018 SRL, VIN: IT02280470564; Technoedge SRL, VIN: IT14236771003; New Tel SRL, VIN: IT07466130635; Moving Group SOC Cooperativa ARL, VIN: IT02911860647; Formula Impianti SRL, VIN: IT08342621219; Carriero Loredana, VIN: IT1937560744; Big Eagle Distribuzione SRLS, VIN: IT04240470619; Atlet Italiac, VIN: IT12331841002 и Evillage Trading SRL, VIN: IT083426212119, не отговарят на условията за тристранни операции, поради което не могат да се третираат като такива.

Във връзка с декларирания от „Технобит“ ЕООД тристранни доставки към италианските дружества, от страна на ревизиращите органи е извършен анализ на получените от „Технобит“ ЕООД доставки от дружествата – прехвърлители от държави – членки на ЕС. В подробна таблица на стр.22-25 от РД са описани отделните прехвърлители, включително издадените документи и стойности на доставките. От извършената съпоставка на тази информация с данните от VIES, от страна на ревизиращия екип е прието, че тези доставки са изпълнени само към „Технобит“ ЕООД, както и че българският посредник е придобил стоките под своя идентификационен номер по чл. 94, ал. 2 от ЗДДС.

Въз основа на направения извод, че по отношение на издадените от „Технобит“ ЕООД фактури не са налице условията за третиране на операциите като тристранни, от страна на ревизиращите органи е приложена нормата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС по отношение на получените доставки от посочените дружества-прехвърлители на стр. 22-25 от РД. Посочено е, че в случаите, когато при придобиване на стоки от лица, регистрирани за целите на ДДС в други държави-членки, българското дружество е предоставило на контрагентите си своя идентификационен номер по ЗДДС, то за него възниква задължение да начисли ДДС за вътреобщностно придобиване /В./, с място на изпълнение на територията на страната на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. Прието е, че в този случай от страна на ревизирувания субект е следвало да се декларира В., както и от негова страна да бъдат издадени протоколи по реда на чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, които да бъдат отразени в дневниците за продажби и дневниците за покупки.

Установено е още, че придобиващите по декларирания от ревизираното лице тристранни операции са „липсващи търговци“, и от страна на същите не е деклариран В., поради което е направен извод, че не са изпълнени условията на чл. 15 от ЗДДС, респективно не са налице и условията по чл. 82, ал. 3 от ЗДДС /данъкът е изискуем от придобиващия при тристранна операция, осъществена при условията на чл. 15 от ЗДДС/. В тази връзка и по аргумент на противното на чл. 13, ал. 4, т. 6 от ЗДДС от страна на приходните органи е прието, че за ревизираното дружество е налице В. по тези доставки, което на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС следва да се третира като такова с място на изпълнение на територията на Република България, и подлежи на облагане с данък в Република България. Посочено е, че съгласно общото правило за определяне мястото на изпълнение на В., същото е на територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на нейната територия. Независимо от това, мястото на изпълнение на В. е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките е регистрирано по ЗДДС, и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната /чл. 62, ал. 2 от ЗДДС/. В случаите, когато при придобиване на стоки от лица, регистрирани за целите на ДДС в други държави – членки, българското дружество е предоставило на контрагентите си своя идентификационен номер по ЗДДС, то за същото възниква задължение да начисли ДДС за В. с място на изпълнение в територията на страната на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, освен ако не докаже, че В. е обложено в държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. За удостоверяване на това обстоятелство, че В. е обложено в държавата-членка, където стоките са

пристигнали или е завършил превозът им, придобиващият по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, следва да разполагат с документ, издаден от компетентната администрация на държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. Акцентирано е, че в конкретния случай липсват такива доказателства, поради което данъкът за В. по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС следва да бъде начислен с протокол по чл. 117, ал. 2 от ЗДДС от лицето, получило стоките, а именно ревизираното дружество. Посочено е, че в случай, че дружеството се снабди с документа по чл. 9, ал. 1 от ППЗДДС, то същото следва да коригира начисления по чл. 62, ал. 2 от ЗДДС данък по реда на чл. 10, ал. 1 и ал. 2 от ППЗДДС. Акцентирано е, че съгласно разпоредбата на чл. 84 от ЗДДС, данъкът при В. е изискуем от лицето, което извършва придобиването. Предвид установеното и на основание чл. 84 от ЗДДС за данъчни периоди от м. Ю. 2019 г. до м. Октомври 2019 г. е начислен ДДС /със ставка 20 %/ общо в размер на 2 093 559.57 лв., определен върху стойността на покупните фактури, издадени от посочените в РД дружества – прехвърлители от ЕС. Също така от страна на ревизиращите органи не е признато право на приспадане на данъчен кредит по тези доставки, с мотиви, че получените стоки няма да се използват в икономическата дейност на ревизираното дружество за извършване на последващи облагаеми доставки. Ревизиращият екип се е позовал в тази връзка и на практиката на СЕС. В хода на ревизията е установено, че „Технобит“ ЕООД е получател на услуги по чл. 82, ал. 2 – 5 от ЗДДС /транспортни услуги, услуги по съхранение на стоки, такси за достъп до сайтове и услуги по представителство и набиране на клиенти и др., описани подробно в РД/ от контрагенти, регистрирани за целите на ДДС в други държави – членки, в това число: El Logistika SRL с VIN IT03805130139, Air Express с VIN PL8971790210, Blue Star SRL с VIN IT04412370274, Salvadori Claudio с VIN IT01283730123, ITP Advisors LTD с VIN MT21547607, Domitrypter Unipessoal LTD с VIN PT515458514, Leonardo SRL с VIN IT02370810802 и др. Тези получени доставки са документирани с протоколи по чл. 117 от ЗДДС, издадени във връзка с чл. 81, ал. 1 от ППЗДДС, с които от страна на „Технобит“ ЕООД е начислен ДДС общо в размер на 53 816.94 лв. Установено е, че тези протоколи са намерили отражение в отчетните регистри /дневници за покупки и дневници за продажби/ и справките – декларации /СД по ЗДДС/ на ревизираното дружество за съответните данъчни периоди. От страна на ревизиращия екип е извършено оспорване реалността на получените доставки, с довода за липса на доказателства, удостоверяващи действителното изпълнение на фактурираните услуги от чуждестранните доставчици. Прието е, че са налице основания едновременно да бъдат извършени корекции на приспадания данъчен кредит и начисления ДДС по протоколите, документиращи получените от жалбоподателя доставки по чл. 82, ал. 2 – 5 от ЗДДС. При така установеното на ревизираното дружество са установени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчен период от м. Ю. 2019 г. до м. Октомври 2019 г. в общ размер на 2 084 135.02 лв., ведно лихви за забава в размер на 317 992.01 лв.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице П. Д. К., която е даде заключение по следните задачи:

1. „Технобит“ ЕООД притежава ли редовни от външна страна фактури, които отговарят на изискванията на Закон за данък върху добавената стойност, Правилника за прилагане на Закон за данък върху добавената стойност и Закон за счетоводството?;
2. Осчетоводени ли са всички фактури по процесните тристранни операции от страна на ревизираното дружество?;
3. Фактурите за ревизирания период отразени ли са в ДДС Дневници и на

ревизираното дружество?;

4. Отговарят ли представените ЧМР-та на нормативните изисквания?;

5. Извършени ли са съответните плащания към и от „Технобит“ ЕООД по банков път, кореспондиращи с издадените фактури в процесния период?;

6. Редовно ли е водено счетоводството на „Технобит“ ЕООД?

По първия въпрос, видно от констативно-съобразителната част на експертното заключение е, че фактурите съдържат изискуемите реквизити, съобразно законодателството, както и съобразно посоченото на л. 57-гръб /стр.18 от РД/, че всички фактури за декларираните продажби са придружени от поръчка на „Технобит“ ЕООД към доставчика, проформа фактура от доставчика, фактура от доставчика, плащане към доставчика, документ от Европейската комисия за проверка на ДДС номера на доставчика и на клиента.

По втория въпрос вещото лице след извършен преглед на всички документи по делото, включително и наличните данни в приложенията по делото, установява, че не са налице данни за осчетоводяване при жалбоподателя „Технобит“ ЕООД. Има справка, която е представена на л.577,т.2 приложение към делото, която е без наименование и без уточняване на съставител, от която обаче въпреки липсата на наименование не фигурира и информация за наличие или не на осчетоводяване на процесните тристранни операции. Наличният регистър съдържа само опис на всички осчетоводени сметки и отбелязване дебит и кредит в отделни колони – без да може да се посочи в синтетичните записвания по конкретна сметка какви аналитични записвания са направени. Следователно и с оглед установеното е посочено, че експертизата не може да даде отговор на поставения въпрос относно осчетоводяването на тристранните операции и се ангажира да допълни заключението по тази точка, ако се предоставят счетоводни регистри за осчетоводяването на тристранните операции.

По третия въпрос, съгласно ССЧЕ от страна на дружеството-жалбоподател през ревизирания период са декларирани тристранни операции в дневниците му за покупки и продажби на основание чл. 15 от ЗДДС. Вещото лице установява, че „Технобит“ ЕООД няма декларирани осъществени облагаеми доставки с 20 % ставка на ДДС и място на изпълнение на територията на страната. „Технобит“ ЕООД е включило в дневника си за продажби фактури за посредничество в тристранни операции – облагаеми доставки с нулева ставка на стойност 11 387 455.54 лв. към клиенти от Италия /подробно са посочени фактурите на л.51 или стр.5 от РД/. През ревизирания период от страна на „Технобит“ ЕООД са декларирани фактури за получени услуги по чл. 82, ал. 2-5 от ЗДДС на обща стойност в размер на 53 816.94 лв. /подробно посочени фактури на л.51, стр. 6 от РД/. В тази връзка е направен извод, че фактурите за ревизирания период са намерили отражение в дневниците по ЗДДС на „Технобит“ ЕООД.

По четвъртия въпрос, вещото лице след извършен анализ на представените ЧМР, установява, че в клетка „превозвач“ са подпечатвани от различни транспортни дружества, като в обобщение е посочено, че според ССЧЕ ЧМР-тата отговарят на нормативните изисквания.

По петия въпрос, ССЧЕ, акцентира, че информацията не е преведена на български език и е обработена от вещото лице от наличните документи на английски език. В таблица на стр.6-8 от ССЧЕ са описани данните за платените суми.

По шестия въпрос, съгласно ССЧЕ, въз основа на констатациите в т. 2 от същата, не може да се даде отговор на поставения въпрос относно осчетоводяването на тристранните операции и вещото лице се ангажира да допълни заключението по тази точка, ако се предоставят счетоводни регистри за осчетоводяването на процесните тристранни операции, то към момента не може да се даде отговор и на въпроса за

редовността на воденото счетоводство от страна на жалбоподателя.

В хода на съдебното производство е допуснато и прието Допълнение към съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице П. Д. К., която е даде заключение по следните задачи:

Относно т. 2 Осчетоводени ли са всички фактури по процесните тристранни операции от страна на ревизираното дружество?;

Относно т. 6 Редовно ли е водено счетоводството на „Технобит“ ЕООД?

Съгласно ССЧЕ, дотолкова, че по преписката не са налице счетоводни регистри на жалбоподателя, но такива са представени допълнително на л.249 до л.274 на делото, както и предвид констатациите на експертизата по т. 2 от поставените задачи, следва, че ССЧЕ може да направи положителен извод за вярност на воденото счетоводство, досежно на процесните сделки.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства:**

Представени от жалбоподателя:

1. С молба от 27.04.2022 г., допълнителни доказателства – търговска комуникация между „Технобит“ ЕООД и неговите контрагенти /л.108-161/;
2. С молба от 16.05.2022 г., допълнителни доказателства – търговска комуникация между „Технобит“ ЕООД и неговите контрагенти /л.174-227/;
3. С молба от 22.06.2022 г., доказателства /л.228-233/;
4. С молба от 15.02.2023 г., доказателства под опис /л.246-274/.

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

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевираны 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. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден 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. В тази връзка по делото са представени Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на И.Д. Директор на ТД на НАП [населено място] относно Т. Б. Г., на длъжност Началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП С. и Заповед № Р-22221519006748-ЗИД-001/15.04.2020 г. на Изпълнителен директор на НАП, срокът на ревизията е удължен до 24.07.2020 г. /л.19-21/. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена на 25.11.2019 г., при

действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

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. Според нормата на чл. 7, ал. 1, т. 3 от Закон за Националната агенция по приходите (ЗНАП), органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Това е така, защото, безспорно в чл. 7, ал. 1, т. 3 от ЗНАП, като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заемат издателите на ЗВР, ЗИЗВР. Предвид представените по делото Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на И.Д. Директор на ТД на НАП [населено място] и Заповед № Р-22221519006748-ЗИД-001/15.04.2020 г. на Изпълнителен директор на НАП, следва изводът, че ЗВР, ЗИЗВР, Заповед за спиране и Заповед за възобновяване на ревизия са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Предвид отразяванията в титулните им части относно авторството им, заповедите за възлагане на ревизия и за изменението на ЗВР, също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия, включително и Заповед за спиране на ревизия и Заповед за възобновяване на ревизия. Съставителите на РД и издателите на РА са материално-компетентни, с оглед изискванията на чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 1, т. 2 и ал. 6 от ДОПК и цитираната заповед на и.д. директора на ТД на НАП – [населено място].

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 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 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, L257/73 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 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 информацията 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 подписаните 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.

По приложението на материалния закон, Съдът намира следното:

1. Относно декларираният от дружеството-жалбоподател доставки в качеството му на посредник в тристранни операции:

Съгласно нормата на чл. 15 от ЗДДС, тристранна операция доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки А, Б и В, за които са налице едновременно следните условия: 1. регистрирано лице в държава членка А (прехвърлител) извършва доставка на стока на лице, регистрирано в държава членка Б (посредник), което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в държава членка В (придобиващ); 2. стоките се транспортират директно от А до В; 3. посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите членки А и В; 4. придобиващият начислява ДДС като получател по доставката.

Нормата на чл. 17, ал. 3 от ЗДДС, определя, че 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 /В./ с място на изпълнение 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. Съгласно чл. 62, ал. 5 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 тези обстоятелства са уредени в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, във връзка с чл. 62, ал. 6 от ЗДДС.

С оглед разпоредбата на чл. 15 от ЗДДС и чл. 141, б. „в“ от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директива 2006/112/ЕО/ стоките, придобити от данъчнозадълженото лице /посредник/ при тристранни операции следва да се изпращат или превозват директно от държава-членка, различна от тази, в която е идентифицирано за целите на ДДС, до лицето, за което то трябва да извърши последващата доставка. В тази връзка следва, че в случаите, при които не е налице директно транспортиране на стоките до конкретния получател /придобиващия/, то тези доставки не може да се третират като „тристранни операции“.

С разпоредбата на чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, законодателят изчерпателно е изброил необходимите документи, с които лицето следва да разполага за доказване на обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС. Същите са дадени кумулативно, а не алтернативно, като освен фактури и VIES-декларация за съответния данъчен период, е посочено и 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 е закрепена законова фикция, която влиза в действие, 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 ЗДДС би станал изискуем. В този случай се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника.

Безспорно в хода на съдебното производство от приобщената ревизионна преписка се установи, че стоките, представляващи различен вид електроника, предмет на доставка по процесните тристранни операции са фактурирани и доставени от дружествата, посочени като прехвърлители в тристранните операции, регистрирани за целите на ДДС в други държави – членки на ЕС /Н., Ч., Испания, Полша, Германия, У., Л., С. и др./.

От представените в хода на ревизията доказателства – ЧМР и товарителници, приобщени по делото се установи, че след закупуване на стоките от страна на дружеството-жалбоподател от неговите контрагенти, те са транспортирани и получени в складове на следните дружества - Edgar Transporti SRL и EL Logistica в Италия. Там именно е приключвал техният превоз и от там е следвало същите тези стоки да бъдат предадени на крайните получатели, придобиващите по тристранните операции. От представените ЧМР се установява, че в клетка „Превозвач“ са подпечатани от различни транспортни дружества. От ЧМР, обаче действително не може да се установят идентифициращи данни за дружествата-превозвачи като VIN

номер или цяло наименование, за да бъде безспорно установено дали действително има регистрирани такива дружества, респективно валидни ли са техните VIN номера. В хода на ревизията е посочено, че в дневниците за покупки на ревизираното дружество не фигурира нито една фактура от посочените от жалбоподателя куриерски дружества или фактури, издадени от дружествата, посочени като превозвачи в представените по делото ЧМР. От страна на жалбоподателя в хода на ревизията е изрично посочено, че има сключен договор с транспортното дружество EL Logistica SRL за транспорт на стоките, предмет на тристранните операции. Този договор е изискан още в хода на ревизията, при извършената проверка в счетоводството на ревизираното дружество, но не е представен. Същият е изпратен по-късно от ревизираното лице на по електронен път. Установява се, че договорът е сключен между „Технобит“ ЕООД и EL Logistica SRL, както и че е с предмет: такса за съхранение на стоки и други такси като сканиран на стоки и т.н. Никъде, обаче в договора е включена клауза, че „Технобит“ ЕООД наема EL Logistica SRL за извършването на транспорт на стоки от доставчиците до негов склад. Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство се представиха договори, сключени с останалите транспортни дружества, въпреки указанията на ревизиращите и Съда при разпределение на доказателствената тежест в процеса.

Вярно е, че съгласно ССЧЕ, представените ЧМР отговарят на нормативните изисквания, но преценено в съвкупност с останалите доказателства по делото, води до извод, че ЧМР не удостоверяват данни за дружествата-превозвачи. В подкрепа на този извод е установеното от страна на приходната администрация, че от страна на сочените за превозвачи дружества в нито една от декларираните фактури не е фактурирано извършването на транспортна услуга. Всички издадени фактури са с предмет – такси за складиране на стоки. Поради, което документалното оформяне на ЧМР съобразно нормативните изисквания не води до извод за достоверност на данните, описани в същите.

В процесния случай не са представени всички изискуеми от закона документи за доказване на процесните доставки като тристранни операции. Не е спорно, че са налице фактури, издадена от прехвърлителите в тристранните операции, в които е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника, както и фактури по чл. 79, ал. 2, т. 1, издадени от посредника в тристранната операция, в която са посочени ДДС номерът на придобиващите в тристранните операции. Липсват, обаче писмени потвърждения от придобиващите в тристранните операции, удостоверяващи, че стоките са получени. Не са представени и никакви транспортни документи, удостоверяващи превоза на стоките до територията на другата държава членка. Не са налице и данни за декларирани В. от придобиващите, а както се посочи по-горе, съгласно условията по чл. 9, ал. 2 от ЗДДС, следва да са изпълнени кумулативно, а не алтернативно. За удостоверяване на обстоятелството, че В. е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, придобиващият по чл. 62 от ЗДДС следва да разполага с документ, издаден от компетентната администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. Такива доказателства не са представени нито в хода на ревизионното производство, нито пред настоящата инстанция. Това обстоятелство се потвърждава и от получения отговор от италианската и испанската данъчни администрации.

Безспорно при липсата на доказателства, че стоките са обложени в държавите-членки, където те са пристигнали, респективно е завършен техният превоз, то мястото на изпълнение на В. е територията на страната. В тази връзка е Решение от 22.04.2010 г. на СЕС по съединени дела C-536/08 и C-539/08, съгласно което, когато стоките са обложени като В., за които се приема, че са осъществени в

държавата членка по идентификация, съгласно чл. 28, б. „а“, § 2, ал. 1 от Шеста директива, но не са били в действителност внесени в посочената държава-членка, не може да се счита, че посочените сделки пораждат „право на приспадане“ по смисъла на чл. 17 от Шеста директива. Изхождайки от установеното, и от цитираното решение на СЕС, следва извод, че такива В. не могат да се ползват от общия режим на приспадане, предвиден в цитирания член.

В тази връзка, правилни и законосъобразни се явяват изводите на приходната администрация, че в този случай от страна на дружеството-жалбоподател е следвало да бъдат издадени протоколи по реда на чл. 117 от ЗДДС, както същите да бъдат включени в дневниците му за продажби за съответните данъчни периоди. Безспорно от събрания по делото доказателствен материал, включително и от приетите по делото експертни заключения е, че осъществените В. с място на изпълнение Република България са по фактури, издадени от посочените в РД дружества-доставчици, в качеството им на прехвърлители.

Съгласно разпоредбата на чл. 62, ал. 1 от ЗДДС, мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната. Според ал. 2 на същата законова разпоредба, независимо от 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. В случаите, когато при придобиване на стоки от лица, регистрирани за целите на ДДС в други държави-членки, от страна на българското дружество е предоставило на своите контрагенти своя идентификационен номер по ЗДДС, за него възниква задължение да начисли ДДС за В. с място на изпълнение на територията на страната на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, освен ако от негова страна не бъде доказано, че В. е обложено в държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършен техният превоз. За доказване на обстоятелството, че В. е обложено в държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършен техният превоз, придобиващата ги страна, съгласно чл. 62 от ЗДДС следва да разполага с документ, издаден от компетентната данъчна администрация на държавата-членка, където стоките са пристигнали или е завършен техният превоз. Такива доказателства не са представени от страна на жалбоподателя нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство.

Отделно и не без значение е и обстоятелството, че едва в хода на съдебното производство от страна на жалбоподателя се представиха доказателства за осчетоводяване на процесните тристранни операции – счетоводни регистри. Това е установено и от основното заключение по делото, а именно изрично от страна на вещото лице е посочено, че липсват данни за осчетоводяване при жалбоподателя. Едва с представянето им по делото от страна на вещото лице е изготвено допълнение към ССЧЕ, съгласно което е налице осчетоводяване при жалбоподателя. Тук възниква въпросът защо жалбоподателят не е представил тези документи в хода на ревизията, а ги представя едва в хода на съдебното производство. В тази връзка, Съдът намира, че така представените счетоводни регистри са създадени само и единствено от страната за нуждите на съдебното производство, поради което същите не следва да се кредитират, и в частност не следва да се кредитира допълнението към ССЧЕ с оглед отговорите по т. 2 и т. 6, дадени с допълнението.

Нормата на чл. 69, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, определя, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне изискуемия от него данък като платец по глава осма. Следва да се има предвид, че в случай, че стоките, подлежащи на

облагане като В., за които е прието, че са осъществени в страната /когато тя е държавата-членка по идентификация/ не пристигнат в действителност и превозът им не е завършен на територията на страната, не може да се приеме, че за придобиването възниква право на приспадане на данъчен кредит по общия ред на ЗДДС. Съгласно общия режим на приспадане на ДДС, правото на приспадане зависи от това дали получените стоки, включително в рамките на В., се използват за нуждите на извършваните облагаеми доставки от лицето.

В тази връзка следва да се имат предвид и представените по делото отговори и предоставената информация от данъчната администрация на Италия, включително и представените доказателства от асоциирани случаи относно посочените в качеството на получатели италиански дружества по тристранните операции и предоставените от ревизираното дружество документи, Съдът счита, че безспорно не са налице доказателства, че тези стоки са използвани за целите на извършваните от лицето облагаеми доставки, поради което правилни са изводите на приходните органи, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит върху добавената стойност по процесните В.. Правилно е посочено, че дружеството-жалбоподател е и задължено с данък върху добавената стойност, доколкото то се явява лице, платец на този данък. Също така следва да се има предвид, че упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит се осъществява при изпълнение на законовите изисквания, визирани в разпоредбата на чл. 71, т. 5 от ЗДДС, при наличие на издаден протокол по чл. 117 от ЗДДС, което както се установи не е извършено в процесния случай, респективно и при спазване на законовите изисквания на чл. 86 от ЗДДС.

Ответният административен орган в тази връзка се е позовал на Становище с изх. № 24-39-65/18.12.2015 г. на Заместник – изпълнителен директор на НАП относно правото на приспадане на данъчен кредит в случаите на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно същото, разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС, осигурява упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, когато материалноправните основания за това са налице, но не са изпълнени формалните условия за приспадане на данъчен кредит. За да се упражни право на приспадане на данъчен кредит, е необходимо да са налице основания по същество – чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, формални – чл. 71 от ЗДДС и временни условия по чл. 72 от ЗДДС.

Нормата на чл. 73а от ЗДДС осигурява нормативно предимство на материалноправните пред процесуалните изисквания за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. Това нормативно уредено правило са прилага с цел да бъде осигурена неутралността в случаите, когато са налице основанията по чл. 68 – чл. 69 от ЗДДС, в общия случай стоките и услугите да са предназначени за облагаеми доставки, като нормата сама по себе си няма правопораждащ ефект. В случай на осъществено В. материалноправните основания за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит ще бъдат налице при условие, че стоката е използвана за последваща облагаема доставка или за целите на облагаемата дейност на лицето. От страна на ревизираното лице в случая не се доказва в хипотезата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, че такава последваща облагаема доставка, извършена на територията на страната, така и извън страната, а стоките чрез тези операции се извеждат от режима на ДДС, то за тези доставки правилно е прието, че не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Нормата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС урежда функционирането на механизма на ДДС, като отстранява възможността крайното потребление на стоката да не бъде обложена, като при начисляването на данъка при В. на основание същата норма, приспадане на данъчен кредит не следва. В подкрепа на този извод е Решение от 22.04.2010 г. на СЕС по съединени дела С-536/08 и С-539/09.

Нормата на чл. 73а от ЗДДС, определя, че при доставки, данъкът за които е

изискуем от получателя, правото на приспадане на данъчен кредит е налице и когато получателят не е спазил изискванията на чл. 72 и/или доставчикът на стоката не е издал документ, и/или получателят не разполага с документ по чл. 71, т. 2, 4, 5 и 10, ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя. От тази законова разпоредба следва извод, че за да е допустимо упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, когато данъкът е изискуем от получател/вносител/придобиващ, при неспазване на общите условия, нормативно регламентирани в чл. 71, т. 2, 4, 5, чл. 72, чл. 86 и чл. 114 от ЗДДС, доставката, за която се претендира право на приспадане на данъчен кредит следва да не бъде укрита и да са налични данни за нея в счетоводството на получателя.

В тази връзка следва да се има предвид, че нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство от страна на дружеството-жалбоподател се представиха издадени такива документи от дружествата-доставчици, единствено по делото са налични издадени на жалбоподателя фактури, които са подробно описани и в ССЧЕ. Една доставка не е укрита, в случай че същата е отразена в някой от регистрите по ЗДДС – дневници за покупки или дневници за продажби, дори и да не е в съответния съгласно законовите изисквания период. Друго условие за прилагане на нормата на чл. 73а от ЗДДС, е когато тази доставка е осчетоводена и стоката е заведена като актив в счетоводството на лицето, съответно за услугата, на която лицето е получател е извършено счетоводно записване. В тази връзка следва да се има предвид, че наличието на счетоводни данни за доставката в счетоводството на лицето по своята същност е едно от основанията да се приеме, че доставката не е укрита и е достатъчно доказателство за прилагане на нормата на чл. 73а от ЗДДС. От друга страна следва и да се предвиди възможността на данъчнозадълженото лице да извърши счетоводни записвания, които макар и формално съдържащи данни за съответната стопанска операция, с които да се цели нейното прикриване. Именно в такива случаи, при които е установено, че счетоводните записвания са некоректни, то приложението на нормата на чл. 73а от ЗДДС е изключено.

Отделно и ако към датата на извършване на данъчния контрол бъде установено, че от страна на данъчнозадълженото лице е следвало да бъде начислен данък в качеството му на платец по закон и в същия момент доставката не фигурира нито в отчетните регистри по ЗДДС, нито в счетоводството на лицето или предприетите счетоводни записвания реално прикриват получаването на стоките, то нормата на чл. 73а от ЗДДС не е приложима. При тази хипотеза по отношение на данъчния кредит следва да бъдат приложени общите изисквания на закона, и данъчнозадълженото лице няма да има възможност да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит, ако е изтекъл срокът по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС. В този случай от страна на лицето ще е дължим данък и от негова страна няма да може да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, тъй като ще е налице укрита доставка. Съдът счита в тази връзка за правилен изводът на приходната администрация, че отказът да бъде признато право на данъчен кредит не води до нарушение на принципа на данъчен неутралитет при облагане с данък върху добавена стойност. В този смисъл е константната съдебна практика на Върховен административен съд на Република България – Решение № 1104/27.01.2017 г., постановено по административно дело № 11479/2015 г. по описа на ВАС; Решение № 1063/02.02.2016 г., постановено по административно дело № 3162/2015 г.; Решение № 6485/23.05.2017 г., постановено по административно дело № 2562/2017 г. по описа на ВАС; Решение № 4214/21.03.2019 г., постановено по административно дело № 12632/2018 г. по описа на ВАС; Решение № 5581/27.04.2018 г., поставено по административно дело № 11768/2017 г. по описа на ВАС; Решение № 8618/26.06.2018 г., постановено по административно дело № 10434/2017 г. по описа

на ВАС; Решение № 10258/30.07.2018 г., постановено по административно дело № 11085/2017 г. по описа на ВАС; Решение № 6828/23.05.2018 г., постановено по административно дело № 12705/2017 г. по описа на ВАС; Решение № 8402/21.06.2018 г., постановено по административно дело 1453/2018 г. по описа на ВАС и др.

Тук следва да се има предвид и правилото на чл. 62, ал. 4 от ЗДДС, ако впоследствие данъчнозадълженото лице докаже, че В. е обложена в друга държава – членка, то може да се коригира резултатът от прилагането на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. Следователно жалбоподателят при наличие на изискуемите документи е имал възможност на се ползва от гарантираното с нормата на чл. 62, ал. 4 от ЗДДС, което обаче видно по делото не е сторено предвид липсата на представени от него доказателства за това.

В изключителните правомощия е на държавите – членки да определят в съответствие с чл. 131 от Директива 2006/112, условията, при които се освобождават В. от ДДС, с оглед за гарантиране правилното и ясно прилагане на цитираните разпоредби за освобождаване, респективно да бъде предотвратена всяка евентуална измама, избягване на данъци или такъв вид злоупотреба. По делото и в процесния случай от извършения обмен на информация с данъчните власти на Италия, безспорно се установи, че сочените от дружеството-жалбоподател дружества в качеството им на придобиващи по тристранните операции не могат да бъдат открити, и в тази връзка не са представени доказателства, че стоките действително са получени на територията на Италия, респективно, че е извършено начисляване на дължимия за тях данък.

Основателно в тази насока ответникът по делото излага доводи за приложимост в случая на решението на Съда на ЕС по съединени дела C-536/08 и C-539/08, според което когато доставките са обложени като вътреобщностни придобивания, за които се приема, че са осъществени в държавата членка по идентификация съгласно чл. 28, б. А, § 2, първа алинея от Шеста директива, не може да се счита, че посочените сделки пораждат „право на приспадане“ по смисъла на чл. 17 от същата директива. Фактите в процесния случай са сходни с тези в главното производство, по които е дадено тълкуването - установено е, че стоките не пристигат на територията на държавата членка, а мястото на изпълнение се определя от идентификацията на посредника в тристранната операция. Това разрешение произтича от принципа мястото на облагане с ДДС да е на територията на държавата членка, където се осъществява крайното потребление на стоките. Поради това в този случай е приложим специалният режим за освобождаване от облагане съгласно чл. 62, ал. 3 от ЗДДС, респективно корекция на облагането по чл. 62, ал. 4 от ЗДДС, във връзка с чл. 10 от ППЗДДС - когато се докаже, че вътреобщностното придобиване е обложено в страната, в която пристигат стоките или е завършен превозът им. Доказателства в тази насока не се ангажираха по делото. Предвид обстоятелството, че последваща облагаема доставка както на територията на страната, така и извън страната в хипотезата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС не е доказана от лицето, а стоките чрез тези операции на практика се извеждат от режима на ДДС, то за спорните доставки правилно е прието, че не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

Предвид установеното, Съдът намира за правилен и законосъобразен РА в тази част, а жалбата като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена.

2. Относно получените от „Технобит“ ЕООД доставки по чл. 82, ал. 2 – ал. 5 от ЗДДС:

От страна на ответния административен орган в хода на административното оспорване е акцентирано, че от страна на ревизиращите органи са изложени противоречиви констатации, тъй като от една страна от тях е прието, че от страна на

„Технобит“ ЕООД е реализиран В. на стоки с място на изпълнение на територията на страната по смисъла на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, а от друга страна са изложени доводи, че услугите, свързани с тяхното изпълнение – транспорт, съхранение, представителство и посредничество не са реално получени от него, поради което едновременно е извършена корекция на приспаднатия данъчен кредит и начисления ДДС по протоколите, с които са документирани тези доставки. От страна на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], е изрично посочено, че предмет на спор е първо налице ли са реално извършени доставки на услуги по смисъла на чл. 82, ал. 2 – ал. 5 от ЗДДС и второ – основателно ли са извършени корекциите на приспаднатия от дружеството-жалбоподател данъчен кредит и начисления ДДС по издадените от него във връзка с тях протоколи по чл. 117 от ЗДДС.

Решаващият орган е приел изводите на ревизиращите органи за необосновани в тази част, като е изрично е посочено, че така извършените корекции въз основа на същите за незаконосъобразни. Посочено е, че това е така, тъй като в процесния случай не е доказано по безспорен начин, че спорните услуги не са реално получени. Акцентирано е, че предприетите от ревизиращите органи действия относно установяване на реалността на доставките се свеждат до преглед на документи на място в счетоводството на дружеството без да са предприети други процесуални действия по събирането на относими доказателства. Отделно е изрично посочено, че в хода на ревизията не са събрани доказателства, удостоверяващи невъзможността на тези лица да осъществяват спорните услуги. Прието е, че изводите за липса на реално получени доставки по чл. 82, ал. 2 – ал. 5 от ЗДДС се явяват напълно противоречиви, предвид че част от тези услуги, касаят транспортирането и съхранението на стоки, за които органите по приходите са приели, че представляват реализиран от дружеството-жалбоподател В. с място на изпълнение територията на страната по смисъла на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. В заключение от страна на ответния административен орган е изрично заключено, че спорните доставки по чл. 82, ал. 2 – ал. 5 от ЗДДС не оказват влияние върху крайните резултати за спорните данъчни периоди, тъй като в процесния случай едновременно с една и съща сума са извършени корекции на приспаднатия във връзка с тях данъчен кредит и начислен ДДС, т.е. че не е налице пряко влияние върху формирания краен резултат по ЗДДС за ревизираните периоди.

Отделно със ССЧЕ в хода на съдебното производство се установи, че декларираните от дружеството-жалбоподател фактури по чл. 82, ал. 2 – ал. 5 от ЗДДС на обща стойност в размер на 53 816.94 лв. са намерили отражение в дневниците по ЗДДС на „Технобит“ ЕООД. В случая, обаче Съдът намира, РА е следвало да бъде отменен в тази част с изричен диспозитив, и че е налице пропуск от страна на административния орган в тази насока. Също така, предвид, че той е приел изводите на ревизиращите органи за незаконосъобразни, то от общия размер на установения допълнително дължим ДДС е следвало да бъде извадена сумата в размер на 53 816.94 лв. Като не е извършено това действие, Съдът счита, че е утежнено положението на дружеството-жалбоподател, което е недопустимо съгласно изричната за това норма в ДОПК. С оглед на, което РА следва да бъде отменен, в частта, с която от страна на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], е прието, че РА в тази част е незаконосъобразен и необоснован. В тази връзка оспореният РА следва да бъде отменен в тази част като незаконосъобразен. Следователно дължимия от дружеството ДДС след отмяната на РА в тази част е в размер на 2 030 318.26 лв., ведно със съответните лихви за забава.

Предвид гореизложеното, Съдът намира жалбата за частично основателна, като ревизионният акт следва да бъде отменен в частта на установените допълнителни задължения по ЗДДС за данъчен период от м. Ю. 2019 г. до м. Октомври 2019 г., като

се определя в размер на 2 030 318.26 лв., ведно със съответните лихви за забава. В останалата част жалбата, като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена.

От страна на жалбоподателя не се претендират разноси, поради което Съдът не дължи произнасяне. Такива се претендират от ответника. В тази връзка с оглед частичната отмяна на РА и общият материален интерес 2 348 310.27 лв. – главница в размер на 2 030 318.26 лв. и лихви за забава в размер на 317 992.01 лв., на основание чл. 7, ал. 2, т. 7 вр. ал. 1 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 58 874.65 лв. /петдесет и осем хиляди осемстотин седемдесет и четири лева и 65 стотинки/.

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

Р Е Ш Е Н И Е:

ОТМЕНЯ по жалба на „Технобит“ ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес]Б, представлявано от К. Стивала – Управител, чрез адвокат Д. Д., АК – В., със съдебен адрес: [населено място], [улица], партер, Ревизионен акт № Р-22221519006748-091-001/31.03.2021 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност Началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП С. – орган възложил ревизията и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 958/24.06.2021 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, в частта, с която на ревизираното лице не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 53 816.94 лв., ведно с лихвите за забава върху сумата.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Технобит“ ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес]Б, представлявано от К. Стивала – Управител, чрез адвокат Д. Д., АК – В., със съдебен адрес: [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22221519006748-091-001/31.03.2021 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност Началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“, ТД на НАП С. – орган възложил ревизията и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 958/24.06.2021 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, в останалата част като неоснователна и недоказана.

ОСЪЖДА „Технобит“ ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес]Б, представлявано от К. Стивала – Управител, чрез адвокат Д. Д., АК – В., със съдебен адрес: [населено място], [улица], партер, да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна

практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, сумата в размер на 58 874.65 лв. /петдесет и осем хиляди осемстотин седемдесет и четири лева и 65 стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

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: