

РЕШЕНИЕ

№ 3780

гр. София, 05.02.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 05.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разглежда дело номер **3295** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ГИФТПОЙНТ ЕВРОПА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 3, ап. 7, чрез В. А. Т., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221022000456-091-001/22.11.2022 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, потвърдени с Решение № 179/09.02.2023 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на Национална агенция за приходите /ДОДОП С. при ЦУ на НАП/.

Жалбоподателят оспорва като незаконосъобразен ревизионния акт в потвърдената с решението на директора на ДОДОП С. част относно определените данъчни задължения по ЗДДС, в общ размер на 40 606,07 лв., формирани от начислен ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС данък в общ размер на 33 194,44 лв., както и непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 7 411,63 лв. по митнически декларации за внос, поради липса на представени доказателства за платен ДДС по тях. Релевират се доводи за допуснати процесуални нарушения при издаване на РА. Твърди се нарушение на принципа на законността - чл. 2 ДОПК, служебното начало - чл. 5 ДОПК, обективността - чл. 3 ДОПК, и добросъвестността - чл. 6 ДОПК. Счита, че органите по приходите са издали доклад, в който фактическата

обстановка не е изяснена в цялост, а основанието за извършеното облагане не е съобразено с фактически установеното при ревизията. Ревизиращите са формирали изводи в противоречие с императивни норми на материалните закони. Жалбоподателят поддържа, че е представил всички необходими документи, доказващи основанието за начисляване на ДДС по спорните доставки. Относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7411,63 лв. твърди, че в хода на ревизията е установено редовното осчетоводяване на всяка една от получените доставки от страна на "Гифтпойнт Европа" ЕООД и записването им по съответните счетоводни сметки, което води до извод, че процесните фактури удостоверяват осъществени доставки, надлежно документирани с първични счетоводни документи и осчетоводени на база същите. Моли за отмяна на РА и присъждане на разноски за съдебното производство.

В открити съдебни заседания по делото жалбоподателят се представлява от адв. Г., който поддържа жалбата и моли да бъде уважена. Претендира разноски по представен списък.

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, се представлява по делото от юрк. М., която оспорва жалбата с позоваване на доводите, изложени в решението на административния орган за потвърждаване на РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура се представлява от прокурор П.. Не дава становище по жалбата.

Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221022000456-020-001/01.02.2022 г., издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., връчена по електронен път на 14.12.2022 г., е възложено извършването на ревизия на „ГИФТПОЙНТ ЕВРОПА“ ЕООД за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.08.2021 г. до 31.10.2021 г. М. Й. С. е оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК от същия орган са издадени Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221022000456-020-002/17.02.2022 г., № Р-22221022000456-020-003/13.05.2022 г. и № Р-22221022000456-020004/09.06.2022 г., с които е удължен срокът за завършване на ревизията и е разширен обхватът ѝ, като са включени данъчните периоди от м. 11.2021 г. до м. 01.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221022000456-092-001/13.07.2022 г., срещу който лицето е подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, заведено с вх. №53-06-6301#/23.08.2022 г. Възражението е разгледано при издаване на ревизионния акт и е преценено като частично основателно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221022000456-091-001/22.11.2022 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на дружеството по електронен път на 28.11.2022 г.

РА е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП С., във връзка с

което е постановено Решение № 179/09.02.2023 г., с което жалбата е частично уважена, като е изменен РА, както следва:

- установен резултат за периода по ЗДДС за м. 10.2021 г. – данък за възстановяване в размер на 22 367,28 лв.;

- установен резултат за м. 11.2021 г. – данък за възстановяване в размер на 8 321,07 лв.;

- установен резултат за м. 12.2021 г. – данък за внасяне в размер на 2 058,36 лв.

В хода на ревизията е установено, че основният предмет на дейност на „ГИФТПОЙНТ ЕВРОПА“ ЕООД е доставка и разпространение на стоки. Съгласно дадените писмени обяснения, стоките се съхраняват в обособени части от складове в Логистичен център „К.“, обслужвани от „КАПЕЛЕН ЛОГИСТИКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Стоките се приемат и завеждат извънсчетоводно в складова програма за управление на склад по вид и брой артикули и се изписват по същия начин при изпращане на клиентите.

С цел обективното установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице, в хода на ревизионното производство са предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството са връчени пет искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ – от 21.02.2022 г., от 28.03.2022 г., от 13.05.2022 г., от 01.06.2022 г. и от 01.07.2022 г., в отговор на които са представени по електронен път доказателства, подробно анализирани в РД.

С Протокол № Р-22221022000456-ППД-001/14.02.2022 г. са присъединени документи от друго контролно производство на дружеството с УИН: П-22221021201276 – искане за представяне на документи и писмени обяснения и ангажираните в отговор доказателства.

С Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221422116837-141-001/13.07.2022 г. е документирана извършената насрещна проверка на контрагента „КАПЕЛЕН ЛОГИСТИКС“ ЕООД.

На „ДИ ЕЙЧ ЕЛ ЕКСПРЕС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е връчено по електронен път Искане за представяне на информация от трети лица № Р-22221022000456-041-001/09.06.2022 г., в отговор на което са представени чрез ИС „Контрол“ писмени обяснения и справка във файл във формат excel.

Органите по приходите са констатирали, че през ревизираните периоди дружеството е декларирало вътреобщностни доставки на стоки на обща стойност 784 504,47 лв.

1. Установено е, че за 37 фактури за продажба на стоки, описани подробно на стр. 5 и 6 от ревизионния доклад, отразените идентификационни номера по ДДС /VIN/ на контрагентите SALESROFCE N. BV, Н., SALESFORCE PORTUGAL, П., JIBE! GROUP, Н., CEILI OY, Ф., DELOITTE GREECE, Гърция, CAPGEMINI PORTUGAL, П., са невалидни, тоест не се доказва вътреобщностният характер на декларираните сделки. Фактурите са на обща стойност 23 645,37 лв.

Издателите на ревизионния акт са посочили, че не са изпълнени изискванията на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, и е предоставил идентификационния си номер по ДДС на доставчика.

С оглед изложеното е направен извод, че е неприложима разпоредбата на чл. 53, ал. 1 от ЗДДС за облагане на тези доставки с нулева ставка на данъка като вътреобщностните доставки по чл. 7 от ЗДДС, поради което доставките са третираны като облагаеми със ставка 20% като извършени на територията на страната. Предвид изложеното и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС е начислен данък в размер на 3 940,89 лв.

2. На следващо място е констатирано, че за данъчните периоди от м. 09.2021 г. до м. 12.2021 г. дружеството е декларирало вътреобщностни доставки на стоки по 10 фактури, описани на стр. 7 от РД, издадени на чуждестранни юридически лица, на обща стойност от 8 407,28 лв. /в доклада е посочена грешно сумата от 23 645,37 лв./. Констатирано е от ревизиращия екип, че при ревизията не са представени документите, изисквани съгласно чл. 45 от ППЗДДС, за доказване на вътреобщностния характер на доставките, а именно документ за доставката /фактура/ и такива, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка. Последните могат да бъдат транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка.

При така установената фактическа обстановка органите по приходите са стигнали до извода, че не са изпълнени изискванията на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС за доказване на декларираните вътреобщностни доставки, поради което е неприложима разпоредбата на чл. 53, ал. 1 от ЗДДС за прилагане на нулева ставка на данъка /неначисляване на ДДС/. С оглед изложеното и на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС е прието, че доставките са облагаеми с данъчна ставка от 20% като извършени на територията на страната и за тях е начислен данък в общ размер на 1 401,21 лв.

3. Съгласно установеното в хода на ревизията, на стр. 8 – 16 от РД са изброени 102 фактури за продажба на стоки, издадени на чуждестранни физически и юридически лица извън Европейския съюз – САЩ, Великобритания, Русия, Швейцария, през периодите от м. 08.2021 г. до м. 01.2022 г., декларираны като освободени доставки с място на изпълнение извън територията на страната по чл. 69, ал. 2 от ЗДДС /износ/.

Посочено е, че съгласно чл. 28, т. 1 от ЗДДС, облагаема доставка с нулева ставка е доставката на стоки, които се изпращат или превозват от място на територията на страната до трета страна или територия от или за сметка на доставчика. Документите, с които се удостоверява наличието на обстоятелствата по тази глава, съгласно чл. 37, ал. 1 от ЗДДС, се определят с правилника за прилагане на закона. В чл. 21, ал. 1 от ППЗДДС е указано, че когато стоките се изпращат или превозват до трета страна, за доказване на доставката по чл. 28, т. 1 и 2 от закона доставчикът следва да разполага със следните документи:

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

Прието е от ревизиращия екип, че за фактурите, описани в таблицата, ревизиращият субект не е представил доказателства за прилагане на нулевата ставка на данъка, тъй като не е ангажирал необходимите за целта документи.

Предвид изложеното и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС за процесните доставки на обща стойност 167 114,01 лв. е начислен данък в общ размер на 27 852,34 лв.

Решаващият орган е приел, че неправилно с ревизионния акт е начислен ДДС в размер на 24,45 лв. за доставката по фактура № 0...288/01.10.2021 г., издадена на „Физически лица Русия“, на стойност 146,69 лв., тъй като самите ревизиращи са констатирали, че стоката е пристигнала в Русия и от ревизираното лице е представена митническа декларация за износ, което предполага отмяната му като незаконосъобразен.

4. На следващо място, в хода на ревизията е извършена съпоставка между декларираните през ревизираните периоди ВОП в дневниците за покупки/продажби и издадени протоколи и L2-данните, получени от държави членки в резултат на извършени проверки след констатирана разлика на ниво L1. Установени са несъответствия, както следва:

Жалбоподателят не е декларирал вътреобщностно придобиване на стоки в размер на 464,00 евро с легова равностойност 907,50 лв. за периода м. 11.2021 г., както и в размер на 4 852,00 евро с легова равностойност 9 489,68 лв. за м. 12.2021 г. по фактури, издадени от италианското дружество STICKER MULE ITALY S.R.L. с VIN IT03412181202. Това се потвърждава и от предоставена справка от „ДИ ЕЙЧ ЕЛ ЕКСПРЕС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за доставени стоки на „ГИФТПОЙНТ ЕВРОПА“ ЕООД, съгласно която на ревизираното дружество са доставени стоки от Италия на 08.11.2021 г., 13.10.2021 г. и 13.08.2021 г., получени от лицата Й. Я., Т. Я. и „ЕЛЕГРИН ЕКСПОРТ“ ЕООД. От ревизирания субект не са издадени протоколи по чл. 117 от ЗДДС за деклариране придобиването на стоките и начисляване на ДДС и не са представени доказателства за осчетоводяване на фактурите.

С оглед на така установените обстоятелства и на основание чл. 84 от ЗДДС за възникналото данъчно събитие по реда на чл. 63, ал. 1 и ал. 2 от с.з. е начислен ДДС в общ размер на 2 079,43 лв. за недеклаираните вътреобщностни придобивания на стока на обща стойност 10 397,18 лв.

Решаващият орган е приел, че не може да се приемат за обосновани и мотивирани изводите на компетентните органи за наличие на фактически получени през м. 11.2021 г. и м. 12.2021 г., но недеклаираните и укрите вътреобщностни придобивания от доставчика STICKER MULE ITALY S.R.L., Италия, на обща стойност 10 397,18 лв.

С оглед така установените обстоятелства, ревизионният акт е отменен като незаконосъобразен в частта на начисления за тези периоди ДДС в общ размер на 2 079,43 лв.

5. С ревизионния доклад е направено предложение на жалбоподателя да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 29 527,01 лв. по 18 митнически декларации, поради липса на представени доказателства – митнически декларации за внос на стока, придружени с фактури за покупка и платежни документи за внесен ДДС. С възражението срещу ревизионния доклад са представени доказателства за правомерното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по 11 митнически декларации, описани на стр. 2 от РД, а именно копия на декларациите, фактури за покупка на стоки и платежни нареждания за внасяне на дължимия данък.

В резултат на това с ревизионния акт е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 22 115,38 лв. от претендиращия данъчен кредит в общ размер на 29 527,01 лв.

Така с ревизионния акт вместо претендирания данък за възстановяване в размер на 66 014,75 лв. е установен резултат – данък за възстановяване в размер на 27 379,66 лв., като след прихващане на задължения в размер на 4 366,60 лв. е установен данък за ефективно възстановяване в размер на 23 013,06 лв.

С РАПРА № П-22221022216273-003-001/30.11.2022 г. е извършена поправка на „очевидна фактическа грешка“, като е „отменена“ установената сума за възстановяване, тъй като с акта за поправка е извършено прихващане на задължения по РА №Р-22221022002980-091-001/17.11.2022 г. в размер на 23 329,24 лв. до определената за възстановяване сума в размер на 23 329,24 лв. С решението на директора на ДОДОП С. е отменен РАПРА като незаконосъобразен, тъй като не са изпълнени условията за издаването му поради липса на разминаване между мотивите на РА и установеното със същия, тоест не е налице очевидна фактическа грешка. Поради това РАПРА не е предмет на спор в настоящото съдебно производство.

На основание чл. 156, ал. 1 ДОПК, РА е оспорен по съдебен ред, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

В съдебното производство е приобщена преписката по издаване и оспорване по административен ред на атакувания РА, представени са писмени доказателства. Следва да се отбележи, че съдебното производство се води на български език и всички документи, представени от страните на чужд език, следва да бъдат придружени от превод на български. Документи, които са налични по делото на чужд език без превод няма да бъдат обсъждани и ще бъдат изключени от доказателствената съвкупност.

По доказателствено искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза, чието заключение е прието от страните без оспорване. Съдът го кредитира, като изготвено от експерт с необходимата професионална компетентност и без заинтересованост от изхода на делото, предвид липсата на данни в този смисъл.

Съгласно представеното заключение, "Гифтпойнт Европа" ЕООД е търговец на стоки чрез онлайн платформа за търговия в страните от Европейски съюз и трети страни със специализиран интерфейс. Информация за използвана платформа, както и договор с компания за въвеждането, разработката и поддръжката ѝ не е представен при ревизията и на експерта.

Установено е, че всяка продажба на "Гифтпойнт Европа" ЕООД се извършва въз основа на поръчка от клиента, за която платформата генерира документ РО №/поръчка №, в която се виждат всички детайли на поръчката - кой е клиентът, какъв артикул поръчва, каква е стойността му, как ще се плати поръчката и на кой адрес да се изпрати поръчаната стока. За така генерираната поръчка /РО се издава INVOICE от същия софтуер, като номерът на РО е различен от номера на INVOICE.

Установено е, че през спорните периоди жалбоподателят е извършвал ВОД към CELI OY на стойност 155.21 лв. /25.86 - начислен ДДС/, IIBE1GROUP на стойност 509.06 лв. /84.84 лв. - начислен ДДС/, SALESFORCE N. BY на стойност 24476.53 лв. /4079.42 лв. - начислен ДДС/.

По отношение на произхода на стоката вещото лице е посочило, че "Гифтпойнт Европа" ЕООД е изпращащо дружество, видно от приложени товарителници (за 7 фактури не са приложени товарителници). Видно от приложените в преписката първични документи за покупка чрез внос и ВОП, както и от разплащания, направени към доставчици, са налице данни, че "Гифтпойнт Европа" ЕООД е собственик на стоките, предмет на ВОД. Предвид, че собствеността на конкретно продаден артикул се доказва с фактура за покупка, за пълното обвързване на доставка на кодиран артикул и неговата собственост на вещото лице не са представени категорични данни, поради което такъв извод не може да бъде направен от експертизата.

Следователно не е безспорно установен произходът на стоките, предмет на ВОД. Относно плащанията по ВОД е установено, че при плащанията от клиентите не се вижда № на invoice или № на РО. Информацията за коя фактура се отнася плащането е дописвана на ръка като номер на българска фактура и / или номер на РО. Получените плащания в PAYPAL, отнасящи се за издадените фактури на SALESFORCE N. BV се виждат нареждани от различни регистрирани акаунти с наименование salesfors, съдържащо се в email. До всяко получено плащане в евро е отбелязан на ръка номерът на фактурата, за която се отнася плащането. Всичките плащания са осчетоводявани през сметка 509 (месечните хронологии са приложени в преписката), която е използвана на осчетоводяване на всички плащания през PAYPAL.

В заключението се сочи, че отказаното право на данъчен кредит по митнически декларации за внос е в размер на 7411,63 лева, които описани подробно в раздела „П. данъчен кредит въз основа на Митническа декларация за внос“.

За последваща реализация на процесните митнически декларации фактури и друга информация не са предоставени и експертът не може да изкаже мнение налице ли е такава. За отчетени приходи от реализацията при ВОП също не може да даде отговор.

При така изложената фактическа обстановка съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу РА е подадена в срок от лице с право и интерес от оспорване срещу акт, който подлежи на съдебен контрол, и след като е изпълнена абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК за предварително обжалване на акта по административен ред. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал. 2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

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

Оспореният в настоящото съдебно производство РА № Р-22221022000456-091-001/22.11.2022 г. е издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Възложителят на ревизията е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП – С. на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Ръководителят на ревизията е посочен в заповедите за възлагането й по реда на чл. 112, ал. 1 от ДОПК. Следователно РА е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Спазена е писмената форма за издаване на акта, има необходимото съдържанието, предвидено в чл. 120, ал. 1 и ал. 3 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид с посочване на данъчните задължения по основание и периоди. Мотивиран е с подробно изложените фактически констатации на органите по приходите и относимите към тях нормативни разпоредби, които са довели до съответните изводи за установяване на публични задължения в тежест на ревизираното лице, както и с приложения РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от него.

Видно от приложените копия на РД и РА, същите са подписани с квалифициран електронен подпис на издателя, валиден към датите на тяхното издаване, което се потвърждава, както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл. 28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ.

Решението на административния орган, с което е потвърден РА, е издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. Е. П., който е компетентният решаващ административен орган съгласно чл. 152, ал. 2 от ДОПК.

Производството е започнало по реда на чл. 112, ал. 1, вр. с ал. 2, т. 1 от ДОПК, като ревизията е възложена от орган, който е надлежно оправомощен за това. ЗВР са издадени в електронна форма, като са представени доказателства, че са подписани с валиден квалифициран електронен подпис, с което са спазени изискванията за форма на актовете. Спазени са сроковете по чл. 114 ДОПК за извършване и приключване на ревизията, като същите са удължавани по реда на чл. 114, ал. 2 от ДОПК със заповеди на органа, възложил ревизията. Доказателствата, послужили за издаването на РД и РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не са нарушени правата на жалбоподателя в административното производство по издаване на акта. С оглед на това съдът не констатира допуснати съществени процесуални нарушения, които да са основание за незаконосъобразност на РА.

По материалната законосъобразност на акта:

Предмет на спор в настоящото производство са извършените от органите по приходите корекции на декларираните от дружеството резултати за отделните данъчни периоди, които са потвърдени с решението на ответника, а именно: установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 08.2021 г., м. 09.2021 г., м. 10.2021 г., м. 11.2021 г., м. 12.2021 г. и м. 01.2022 г., ведно със съответните лихви за забава.

На първо място, установен е ДДС, който не е начислен от дружеството жалбоподател на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС по извършени от същия доставки, които органите по приходите са приели, че са облагаеми с данъчна ставка от 20 на сто.

Настоящият състав споделя извода на ревизиращия екип и ответния орган, че в случая не са изпълнени изискванията на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС за наличие на вътреобщностна доставка на стоки, по-конкретно не е изпълнено условието получателят да е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, и да е предоставил валиден идентификационен номер по ДДС.

Установено е, че за 37 фактури за продажба на стоки, описани подробно на стр. 5 и 6 от ревизионния доклад, отразените идентификационни номера по ДДС /VIN/ на контрагентите SALESROFCE N. BV, Н., SALESFORCE PORTUGAL, П., JIBE! GROUP, Н., CEILI OY, Ф., DELOITTE GREECE, Гърция, CAPGEMINI PORTUGAL, П., са невалидни. Фактурите са на обща стойност 23 645,37 лв. При положение че нямат регистрация за целите на ДДС, не може да се приеме, че тези дружества са получатели по БОД, съответно доставката не е облагаема с нулева ставка. В този смисъл - Решение № 10160 от 10.11.2022 г. по адм. д. № 858/2022 г., I отд. на ВАС.

Последното, както е посочил органът, покрива условията за дистанционна продажба на стоки с място на изпълнение на територията на страната, при която е дължим ДДС съгласно ЗДДС със ставка на данъка от 20%.

Съгласно чл. 14, ал. 1 от ЗДДС, вътреобщностна дистанционна продажба на стоки на територията на Европейския съюз е доставката на стоки, за която са налице

едновременно следните условия:

1. стоките се изпращат или транспортират от доставчика или от негово име, включително когато доставчикът се намесва непряко в изпращането или транспортирането на стоките от територията на държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или транспортирането на стоките до получателя;
2. получател по доставката е данъчно незадължено лице; за данъчно незадължено лице се счита и данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което няма задължение да начислява ДДС при вътреобщностно придобиване на стоката в държавата членка, където транспортът приключва;
3. стоките са произведени на територията на Европейския съюз или са допуснати за свободно обращение с изключение на:
 - а) нови превозни средства, или
 - б) стоки, които се монтират и/или инсталират от или за сметка на доставчика, или
 - в) стоки, които са предмет на специален ред за облагане на маржа на цената за стоки втора употреба, произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети.

Съгласно чл. 20, ал. 1 от ЗДДС, място на изпълнение при доставка на вътреобщностна дистанционна продажба на стоки по чл. 14, ал. 1 е мястото, където стоката се намира към момента, в който завършва изпращането или транспортирането на стоката до получателя. Видно от цитираната норма, мястото на изпълнение на вътреобщностна дистанционна продажба на стоки е в държавата членка, в която завършва изпращането или транспортирането на стоките.

По отношение на декларираните през ревизираните данъчни периоди от м. 09.2021 г. до м. 12.2021 г. вътреобщностни доставки на стоки по 10 фактури, описани на стр. 7 от РД, издадени на чуждестранни юридически лица, на обща стойност 8 407,28 лв. /в доклада е посочена грешно сумата от 23 645,37 лв./, не са представени документите, изисквани съгласно чл. 45 от ППЗДДС за доказване вътреобщностният характер на доставките, а именно такива, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка.

Съгласно чл. 45 от ППЗДДС, за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи:

1. (изм. - ДВ, бр. 101 от 2006 г.) документ за доставката:
 - а) (изм. - ДВ, бр. 25 от 2020 г., в сила от 20.03.2020 г.) фактура за доставката, която съдържа идентификационния номер по ДДС на получателя, издаден от друга държава членка, под който номер му е извършена доставката;
 - б) протокол по чл. 117, ал. 2 от закона - в случаите на вътреобщностна доставка по чл. 7, ал. 4 от закона;
 - в) документ по чл. 168, ал. 8 от закона - когато доставчикът е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона;
2. (изм. - ДВ, бр. 6 от 2010 г., в сила от 01.01.2010 г., изм. - ДВ, бр. 25 от 2020 г., в сила от 20.03.2020 г.) документи за изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, когато не прилага презумпцията по чл. 45а от Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки (ОВ, L 311/10 от 7 декември 2018 г.):
 - а) (доп. - ДВ, бр. 10 от 2011 г., в сила от 01.02.2011 г., доп. - ДВ, бр. 8 от 2016 г., в сила от 29.01.2016 г.) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото

потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и дължностното му качество, име на лицето, получило стоките, и дължностното му качество;

б) транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика.

Трансграничният елемент на този вид доставки е определящ за данъчното им третиране и установяването въз основа на горепосочените документи, че стоките действително са преминали от една държава-членка в друга държава-членка, съответно са получени в последната, е задължително за квалифицирането им като ВОД. Логиката е, че получателят е задължен да начисли и внесе дължимия данък, следователно доставчикът се освобождава от това задължение, но само след надлежно доказване, че изпълнението /получаването на предмета/ на доставката е в друга държава-членка. В настоящия случай това не е доказано от жалбоподателя с изискуемите от закона доказателства. Доставките, описани в таблицата на стр. 8 – 16 от РД фактури, които са издадени на контрагенти като SALESFORCE UK LIMITED, BAMKO, BRANDVIA, ENTEGRA EUROPE UK LIMITED, не са придружени с транспортни документи и митнически декларации за износ.

Горното важи и за декларираните доставки на стоки с получатели физически лица и дружества, регистрирани извън ЕС. Доставките са фактурирани на лица от САЩ, Великобритания, Русия, Швейцария. Причината за начисляване на ДДС по тези доставки с РА е, че не е доказано получаването на стоките по тези доставки извън ЕС. Издателите на ревизионния акт са констатирани, че стоките са пристигнали в държави -членки на ЕС – Германия, Б., Франция, Италия, Ч., Румъния, Д., Н., И., Полша и др., като са получени от лица, различни от посочените в издадените фактури. Същото се констатира и от заключението на приетата по делото експертиза (стр. 6).

Съгласно чл. 28, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, облагаема доставка с нулева ставка е доставката на стоки, които се изпращат или превозват от място на територията на страната до трета страна или територия от или за сметка на доставчика; доставката на стоки, които се изпращат или превозват от място на територията на страната до трета страна или територия от или за сметка на получателя, ако получателят е лице, което не е установено на територията на страната. Документите, с които се удостоверява наличието на обстоятелствата по тази глава, съгласно чл. 37, ал. 1 от ЗДДС, се определят с правилника за прилагане на закона. В чл. 21, ал. 1 от ППЗДДС е указано, че когато стоките се изпращат или превозват до трета страна, за доказване на доставката по чл. 28, т. 1 и 2 от закона доставчикът следва да разполага със следните документи:

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

В настоящия случай жалбоподателят не е представил изискуемите документи, по-специално митнически документи, в които е вписан като износител, както и транспортни документи, от които да се установява, че стоките са превозени до територията на трети страни.

В тези случаи, съгласно гореизложените мотиви, са налице извършени дистанционни продажби на стоки на територията на държави-членки на ЕС, за които се дължи

данък по реда на ЗДДС със ставка 20%, до момента, в който жалбоподателят се регистрира за целите на ДДС в съответната държава членка, където е натрупал оборот за задължителна регистрация. Това е така, тъй като получателите не са регистрирани за целите на ДДС. Съгласно установената фактическа обстановка, дружеството извършва доставки на стоки с получатели данъчно незадължени лица /физически и нерегистрирани за целите на ДДС юридически/, установени на територията на други държави-членки, като стоките се транспортират от територията на Република България.

Следва да се има предвид, че с чл. 20б от ЗДДС е предвиден праг за определяне мястото на изпълнение при доставки на вътреобщностни дистанционни продажби на стоки и доставки на далекосъобщителни услуги, на услуги за радио- и телевизионно излъчване и на услуги, извършвани по електронен път. Съгласно ал. 1 на тази разпоредба мястото на изпълнение на тези доставки е в държавата членка, в която е установен доставчикът, когато едновременно са налице следните условия:

1. доставчикът, включително който управлява електронен интерфейс, е установен, има постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията само на една държава членка;

2. далекосъобщителните услуги, услугите за радио- и телевизионно излъчване и услугите, извършвани по електронен път, се предоставят на данъчно незадължени лица, които са установени, имат постоянен адрес или обичайно пребиваване в държави членки, различни от държавата членка по т. 1, или стоките при вътреобщностни дистанционни продажби се изпращат или транспортират от територията на държавата по т. 1 до друга държава членка;

3. общата стойност без ДДС на доставките по т. 2 не надвишава през текущата календарна година и не е надвишавала през предходната календарна година 10 000 евро или равностойността им в националната валута на държавата членка, в която е установен, има постоянен адрес или обичайно пребиваване доставчикът по т. 1; равностойността в национална валута се определя по обменния курс, публикуван от Европейската централна банка към 5 декември 2017 г.

Следователно, ако общата стойност без данъка върху добавената стойност на доставките на вътреобщностни дистанционни продажби на стоки, извършвани от дружеството, не надвишава през текущата календарна година и не е надвишавала през предходната календарна година 10 000 евро, на основание чл. 20б, ал. 2 от ЗДДС мястото на изпълнение на тези доставки е в държавата членка, в която е установен доставчикът, т.е. в страната /Република България/.

По силата на чл. 20б, ал. 4 от ЗДДС, доставчикът, за който едновременно са налице условията по ал. 1, може да избере да определи мястото на изпълнение на доставката по чл. 20, ал. 1 от ЗДДС. В тези случаи изборът се прилага до изтичане на две календарни години, считано от началото на календарната година, следваща годината на избора. Правото на избор по чл. 20б, ал. 4 от ЗДДС от доставчик, който е установен, има постоянен адрес или обичайно пребиваване само на територията на страната, се упражнява по реда на чл. 156, ал. 16 от закона или по правилата за регистрация за целите на данъка върху добавената стойност на съответната държава членка, в която завършва изпращането или транспортирането на стоката до получателя при доставка на вътреобщностна дистанционна продажба на стоки, съгласно регламентираното с чл. 20б, ал. 5 от ЗДДС и чл. 4, ал. 5 от ППЗДДС. В случай че дружеството не е упражнило правото си на избор по чл. 20б, ал. 4 от ЗДДС, при надвишаване на посочения праг от 10 000 евро през съответната календарна година, ако не упражни правото да се регистрира за прилагането на режим в Съюза на основание чл. 156, ал. 1 от ЗДДС в страната, следва да се регистрира за целите на данъка върху добавената стойност в съответната държава членка, в която

завършва изпращането или транспортирането на стоката до получателя при доставки на вътреобщностни дистанционни продажби на стоки.

В случая няма спор, че жалбоподателят не се е регистрирал за прилагане на специален режим в Съюза съгласно чл. 152 от ЗДДС. Няма данни и за регистрация по ДДС на дружеството в други държави членки.

Отделно от гореизложеното е установено, че по 5 фактури, издадени на чуждестранни физически лица, с номера: №0...933/24.12.2021 г., №0...934/24.12.2021 г., №0...935/24.12.2021 г., №0...936/24.12.2021 г. и №0...937/24.12.2021 г., жалбоподателят правилно и в съответствие с изискванията на закона е начислил ДДС. Начисленият ДДС по всяка фактура е на стойност 8,64 лв. или общо 43,20 лв. Независимо от това обаче, в дневника си за продажби дружеството е посочило издадените фактури като такива с място на изпълнение извън територията на страната по чл. 69, ал. 2 от ЗДДС и не е начислило дължимия към бюджета данък. При тези обстоятелства законосъобразно с ревизионния акт е начислен ДДС по процесните доставки.

Относно отказаният данъчен кредит:

Отказан е ДДС по изброените в горепосочената таблица от РД МД поради неизпълнение на изискуемите предпоставки по чл. 69, ал. 1, т. 2 от ЗДДС.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за осъществен от него внос. Условието за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит са разписани в чл. 69 от с.з. В настоящия случай приложима е хипотезата на ал. 1, т. 2 - когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне начисления данък при внос на стоки по чл. 56 и 57. Има се предвид начисления от митническите органи ДДС и начисления от вносителя ДДС. Следователно, за да се признае на жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит, е необходимо да бъдат доказани условията за това, визирани в посочените норми, по-конкретно да се установи, че такъв е начислен и че получените от вноса стоки/услуги се използват от лицето в икономическата му дейност.

Съгласно фактическите установявания от РД данъчният кредит през ревизираните периоди е формиран от получени доставки на услуги за транспорт, складиране и комплексно логистично обслужване, ВОП на стоки и внос (платен ДДС по митнически декларации). На стр. 17 от РД в табличен вид са изброени митнически декларации, във връзка с които е установено, че жалбоподателят не е платил дължимия ДДС в общ размер от 29 527,01 лв. В отговор на искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице са представени писмени доказателства за плащане на ДДС по митнически декларации. Допълнително са изискани от ревизиращия екип митнически декларации за внос на стоки, фактури за покупката им и платежни документи за внесен ДДС, които не са представени от дружеството жалбоподател.

Жалбоподателят твърди, че ДДС е внесен от крайния получател (съгласно посоченото от вещото лице).

Износители по спорните МД са BAMKO, VALORANT, SHIPPING, TRANSGLOBALEXPRESS, SCREENWORKS.

Съгласно представеното заключение на ССЧЕ са установени несъответствия в представените МД, касаещи вносител/износител, дата, адрес на получаване. Установено е следното:

- Митническата декларация № 21BG510000019924R6/31.08.2021 г., с приложена фактура, с доставчик BAMKO. Фактурата е без номер, но по номер на транспортен документ може да се направи обвързване между МД и фактура от BAMKO на лист

666, която фактура е на незначителната стойност 10,15 USD и така е регистрирана при внос. В митническата декларация е вписан износител БАМКО и вносител GIFTPOINT EUROPE, с косвено представителство и транспортен документ № 1Z7YY4496792303293. В приложената фактура, издадена от БАМКО, получател е MAYTE LOPEZ - физическо лице, но адрес на доставката е [населено място], [улица], и посочена дата 02.07.2021 г., от която дата до датата на приложената митническа декларация 31.08.2021 г. има два месеца,

- Митническата декларация № 21BG51000044430R5/10.11.2021 г. на лист 667 гръб от преписката, от която е приложен само 1/2 лист от цялата митническа декларация. За износител е посочен VALORANT ТУРЦИЯ и за получател /вносител е посочен "Гифтпойнт Европа" ЕООД. В приложения лист се вижда № ЛРН и № МРН, но не се вижда тези данни в режим „вдигане на стоката“ ли са или първоначално въведени данни. Няма баркод, който също е индикация за приключена митническа декларация. Според предоставената фактура получател е VALORANT, Hamanci Camlik Mahallesi Piri Reis Cd. Kurtkoy 360 si tesi A9-9 Camlik Mahallesi, 34912 , Т.. Това означава, че компанията VALORANT, намираща се на посочения адрес в Турция, ще получи стоките, описани във фактурата mausemat - backpack 1 брой за 20 евро. Така описани обстоятелствата са взаимно изключващи.

- Митническа декларация № 21BG005100485298R0/16.08.2021 г. на лист 668 гръб от преписката е приложена допълнително цялата, заедно с фактурата от БАМКО (вносител). Митническата декларация е с вписан износител BAMKO SHIPPING CL и вносител "Гифтпойнт Европа" ЕООД. Фактурата приложена като основание за внос е с № IN76459B/27.07.2021 г. Получател по издадената фактура е посочено лицето Sophy Smith. Това име се появява както в секцията "SHIP TO", така и в секцията "SOLD TO INFORMATION". Това предполага, че Sophy Smith е както лицето, на което е изпратена стоката, така и лицето, което е закупило стоката. Предмет на продажба са 182 брандирани якета от полиестер с единична цена 5 USD и обща стойност на фактурата 910 USD.

- Митническа декларация 21BG005100566510R4/21.12.2021 г., с която е ползван данъчен кредит в размер на 2199,91 лева, е с дата 22.12.2021г. на приключване на режим внос. Предмет на внос е Commercial Invoice № peloton от 15.12.2021 г., с която са продадени 150 дамски якета. Издател на фактурата и вносител по митническа декларация е SCREENWORKS LTD, получател на фактурата и вносител е Giftpoint Europe. Не е предоставена допълнително фактура за продажба на тези 150 дамски якета или друг документ, поради което не може да се изкаже мнение за последваща реализация.

- Митническа декларация № 21BG005100546294RI/18.11.2021 г., с дата на приключване на декларацията 24.11.2021 г., има за предмет внос по фактура SF00002/08.11.2021 г. с доставчик I. PRINT & EMBROIDERY и износител TRANSGLOBAL EXPRESS. Продадената стока са "POLYESTER/COTTON BLACK PRINTED AND EMBROIDERED SALESFORCE TRAILBLAZER TRAILHEAD ZIP UP HOODIES WITH WHITE DRAWCORDS FOR ADVERTISING PURPOSES", с произход П.. Не е предоставена информация за последваща реализация.

- Митническа декларация № 21BG005100471930R5/23.07.2021 г. за внос има за основание издадена фактура от БАМКО № MGS68000-MGS68213/21.06.2021 г. Във фактурата е цитиран номер на поръчка PURCHASE №P74563. Не е предоставена информация тази поръчка от "Гифтпойнт Европа" ЕООД ли е направена или от други търговци. Друга информация за движението на тази доставка не е предоставена (заприхождаване в търговска платформа и/или продажби).

- Митническа декларация № 22BG005100578146R4/14.01.2022 г. има приложена фактура с неясен номер. Издателят на тази фактура от приложеното копие на лист

696 от преписката не може да се определи. Информацията, която се съдържа в описанието под фактурата, е, че трета плащаща страна е BRANDVIA. Условието на доставка, декларирано в митническата декларация, са DAP С. (митото не се плаща от доставчика). В счетоводството на "Гифтпойнт Европа" ЕООД е направено счетоводно записване по дебита на сметка 304 Стоки без аналитичност с фактура № [ЕГН] и доставчик SHIPPING (както е вписано и в митническата декларация). В същия документ е вписано АСП540662547861, което съкращение не е номер на фактура, (при карго товарите с АСП № се проследява подробното движение на товара). Стойността на фактурата е 4608 USD.

За седемте митнически декларации, описани по-горе, не е предоставено на вещото лице по делото заприхождаване в търговска платформа с аналитичните параметри по вид и количество и стойност в паунди.

В заключението се сочи, че отказаното право на данъчен кредит по митнически декларации за внос е в размер на 7411,63 лева, които са описани подробно в раздела „П. данъчен кредит въз основа на Митническа декларация за внос“.

За последваща реализация на процесните митнически декларации фактури и друга информация не са предоставени и експертът не може да изкаже мнение дали е такава. Наред с това в счетоводните регистри на жалбоподателя сметка стоки се води синтетично, следователно не са налични регистри на получени стоки по вид и доставчик.

С оглед на изложеното не се установява получаването от дружеството жалбоподател на доставки от внос, които са използвани в независимата му икономическа дейност (последващи облагаеми доставки), поради което обосновано и законосъобразно ревизиращите органи са стигнали до извод, че не са налице основанията за признаване на данъчен кредит по митнически декларации, описани в РД, в общ размер на 7411,63 лева.

Поради гореизложеното в настоящия случай съдът намира, че РА е законосъобразен, издаден от компетентен орган в установената форма, при спазване на административнопроизводствените правила и в съответствие с материалноправните норми, поради което и следва да бъде отхвърлена като неоснователна жалбата срещу него.

Доколкото е законосъобразно основното задължение, установено с РА, законосъобразно на основание чл. 1, ал. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания се явява и акцесорното такова за лихви върху установения ДДС.

По разностите в производството:

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1, изр. второ от ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения съдът намира, че жалбоподателят следва да бъде задължен да заплати на ответната страна сумата в размер на 3913 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство на ответника по делото.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, III отделение, 70-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ГИФТПОЙНТ ЕВРОПА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221022000456-091-001/22.11.2022 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на

НАП С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 179/09.02.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „ГИФТПОЙНТ ЕВРОПА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 3, ап. 7, да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 3 913,00 (три хиляди деветстотин и тринадесет) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

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

Съдия: