

РЕШЕНИЕ

№ 4083

гр. София, 21.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 16.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **7753** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 и следващи от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Г. К., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220418004196-091-001/20.03.2020г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – С., поправен с РА № П-22220420056677-003-001/03.04.2020г., мълчаливо потвърден от директора на Дирекция „ОДОП.

Според жалбоподателя извършеното облагане поради третиране на доставките като вътреобщностно придобиване на стоки (В.) е незаконосъобразно и неосновано, доколкото е резултат от неизяснена фактическа обстановка и противоречиви, недоказани и неправилни констатации. С оглед на това счита, че издаденият РА е в противоречие с материалноправните и процесуалните разпоредби, Директива 112/2006/ЕС и на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Изложени са подробни доводи в подкрепа на тезата, че извършените от дружеството доставки са тристранни, а не В.. Изтъква се, че стоките са престояли за кратко на територията на логистичен склад преди последващото им транспортиране от крайния клиент до територията на Великобритания, което не е пречка да се приложи режимът на тристранни операции. Позовава се на становище на НАП с изх. № 53-04-824/22.01.2018г. Жалбоподателят счита, че дори да се приеме, че режимът на тристранните операции не е приложим и че се дължи ДДС за В., то данъкът следва да е с право на приспадане на данъчен кредит. Поддържа се, че ако бъде кредитирана

информацията от италианската данъчна администрация, според която не са доказани реално извършени доставки от италианските доставчици, то след като не е налице доказан ВОД, не е налице и В., следователно е незаконосъобразно прилагането на чл.62, ал.2 от ЗДДС. Изтъква се обстоятелството, че предмет на доставките са акцизни стоки, като подробно се разглеждат и анализират особеностите при движението и облагането с акцизни стоки. Развити са конкретни съображения и по отделните данъчни периоди. Моли се за отмяна на ревизионния акт. В с.з. жалбоподателят се представлява от адв. К., която поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Допълнителни доводи излага в писмени бележки. Претендира разноси.

Ответникът - директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП, представляван от юрисконсулт С., оспорва жалбата и моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220418004196-020-001 от 17.07.2018 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за ДДС за данъчните периоди от м.11.2015г. до м.05.2018г. ЗВР е връчена електронно на 03.08.2018г. Със заповеди за изменение на ЗВР, срокът за извършване на ревизията е двукратно продължаван до 03.06.2019г.

Впоследствие, във връзка с отправена молба за обмен на информация до британската данъчна администрация, ревизионното производство е спряно до 03.02.2020 г. и е възобновено със Заповед №Р-22220418004196-143-001 от 30.0.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220418004196-092-001 от 18.12.2019 г., връчен електронно на дружеството на 09.01.2020 г. Срещу РД не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22220418004196-091-001 от 20.03.2020 г., издаден от Х. Б. М. като възложил ревизията орган, и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходи при ТД на НАП С., определена за ръководител на ревизията. РА е връчен на дружеството на 25.03.2020 г.

С РА за поправка (РАПРА) №П-22220420056677-003-001 от 03.04.2020 г. е извършена поправка на неправилно отразени суми в таблица 1 на РА като приспадат такива, в резултат на което е извършена и корекция на лихвата за забава. РА е обжалван по административен ред с жалба вх. № 53-06-3399#2 от 22.04.2020г. на ТД на НАП и вх. № 53-06-3399/06.04.2020г. по регистъра на Дирекция „ОДОП“. Решаващият орган – директорът на Дирекция „ОДОП“ – С. не се е произнесъл по жалбата в срока по чл.155, ал.1 от ДОПК и по този начин мълчаливо е потвърдил РА.

С ревизионния акт са определени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ в общ размер на 2 015 953,24 лв. и са начислени лихви за забава - 550 642,07 лв. за данъчни периоди м. 05.2016 г., м. 07.2016 г., м. 10.2016 г., от м. 04.2017 г. до м. 08.2017 г. и от м. 10.2017 г. до м. 12.2017 г.

Извършените от ревизиращите органи процесуални действия и направените от тях констатации и изводи са следните:

[фирма] е декларирало участие като посредник в сделки за продажба на алкохолни напитки, реализирани между търговци, регистрирани на територията на различни държави от ЕС. Дружеството притежава уникален идентификационен номер на икономически оператор /Е./ [банкова сметка].

През ревизираните периоди [фирма] е декларирало извършени доставки на стоки като посредник в тристранни операции с получател В. UK L., за които не е начислило ДДС на основание чл. 15 от ЗДДС.

На жалбоподателя са връчени 3 Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, в отговор на които са представени документи, подробни описани в РД.

Извършен е преглед на оригинали на търговски и счетоводни документи в офиса на [фирма], отговорно за счетоводството на [фирма].

Във връзка с декларираните тристранни операции към В. UK L. е изпратена молба за обмен на информация до данъчната администрация на Великобритания, по която е получен отговор с реф. номер VAT_BG_030454_GB_20190603_AF_RI_bg.xml.

Приобщени са като доказателства и следните документи: Протокол №П-22220418213459-073-001 от 07.01.2019 г. за установени факти и обстоятелства във връзка със запитване на приходната администрация на Италия за В. S. UNIPERSONALE, V. IT02404020980 /пряк доставчик на жалбоподателя/ - с Протокол №1591359 от 30.09.2019 г.; Протокол №П-22220418140799073-001 от 11.10.2018 г. за установени факти и обстоятелства във връзка със запитване на приходната администрация на Италия за С. S., V. IT08411910964 /клиент на жалбоподателя/- с Протокол №1591359 от 30.09.2019 г.; Протокол №П-22221018079078-073-001 от 08.06.2018 г. за установени факти и обстоятелства във връзка със запитване на приходната администрация на Италия за Е. S., V. IT08967640965 /пряк доставчик на жалбоподателя/- с Протокол №1591360 от 30.09.2019 г.

За удостоверяване на условията за прилагане на режима за тристранни операции към английското дружеството ревизираното лице е представило оборотни ведомости, счетоводни справки, копия на фактури за продажби, копия на фактури за произход на стоките, справка за стоков поток /с данни за доставчик, документ за придобиване на стоката, склад, до който е транспортирана и транспортен документ/, инвентаризационен опис към 01.06.2018 г., писмени обяснения. Управителят на [фирма] е декларирал, че в повечето случаи дружеството не е имало търговски взаимоотношения с транспортните фирми, осъществили превоза. Посочил е, че транспортът на стоките до акцизния/данъчния склад, където се съхраняват, е включен в цената на доставката и посочен във фактурите за покупка, а превозът на стоките при продажбата е за сметка на купувача.

Според отговора на британската данъчна администрация, основната дейност на В. UK L. е посредник в тристранни доставки на алкохол, шоколадови изделия и хранителни стоки. Дружеството получава стоките от данъчни складове от Х. и С.. В. UK L. няма и не е притежавало складове, а тези дейности са поверявани на специализирани логистични оператори. В някои случаи последните са организирали транспорта на стоките чрез трети лица - превозвачи, за което е приложен списък с превозвачите. Плащанията по фактурите са направени по банков път. Повечето от сделките са изпълнени чрез контакт от имейл или с телефонни разговори. Британската данъчна администрация е посочила, че няма начислен ДДС върху покупките и продажбите за В. UK L.. Стоките са купувани и продавани с отлагане на ДДС и мито, поради което

са без ДДС и мито. Не е платен и не е заявяван за възстановяване ДДС. Отбелязано е, В. UK L. е регистрирано за целите на ДДС само във Великобритания. Мнозинството от покупките от [фирма] са приключени с освобождаване на стоките в митнически складове, в който случай не са представени транспортни документи. От склада е изисквано да организира транспортът или е осъществяван контакт с транспортно дружество, на което е плащано въз основа на издадени фактури, или клиентите са получавали стоките от склада. Посочено е, че към момента на проверката В. UK L. продължава да търгува с [фирма]. Отбелязано е, че във фактурите [фирма] е вписало като основание за неначисляване на ДДС чл. 17, ал. 2 от ЗДДС.

Ревизиращият екип е направил заключение, че [фирма] не е доказало качеството си на посредник в тристранни операции по чл. 15 от ЗДДС за декларираните от него доставки към чуждестранното лице В. UK L., Великобритания. Основен аргумент за това е обстоятелството, че стоките, предмет на спорните доставки /закупени основно от чуждестранните доставчици В. D., Италия, Е. Италия и др./, първоначално са били получени от ревизираното лице и складирани на територията на други държави членки /С., Х./, преди да започне транспортирането им към дружеството, сочено като краен получател. Направен е извод, че тези доставки не попадат в хипотезата на тристранна операция, тъй като не е налице директно транспортиране на стоките, т.е. не е изпълнено условието на т. 2 от чл. 15 от ЗДДС. Поради това, ревизиращите са заключили, че на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС за жалбоподателя възниква задължение за начисляване на ДДС за вътреобщностно придобиване /В./ с място на изпълнение на територията на страната за купените стоки - предмет на последваща продажба към В. UK L., освен ако не докаже, че вътреобщностното придобиване е обложено в държава членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, което не е направено от задълженото лице, напротив - констатирано е, че крайният получател на стоките - В. UK L. не е декларирано самооблагане. Органите по приходите са посочили, че в случаите, при които посредникът не се снабди с необходимите документи, удостоверяващи обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 от закона до изтичане на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване е станал изискуем, по силата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС и на чл. 9, ал. 3 от ППЗДДС, се приема, че вътреобщностното придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, като данъкът е изискуем от посредника. На основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС получените от задълженото лице доставки на стоки - предмет на последваща продажба към британското дружество са квалифицирани като В. с място на изпълнение на територията на страната - по фактури и издатели, със стойности и начислен данък по периоди, обобщени в табличен вид в РД. Безспорно е установено, че [фирма] не е издало протоколи за начисляване на ДДС при В.. На основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС е начислен данък в общ размер на 2 015 953,24 лв. и са начислени лихви за забава в общ размер на 550 642,07 лв.

Освен административната преписка, по делото са приети представени от жалбоподателя: превод на извадка от официалния правителствен сайт на Великобритания, касаещ данъчното третиране и облагане на стоките, постъпили в акцизен склад на територията на Великобритания; протокол № П-22221016015842-073-001/20.05.2016г., потвърждение от Б. от 23.02.2021г., справки по акцизен номер.

По искане на жалбоподателя по делото е допусната и изслушана съдебно-счетоводна експертиза със задачи: Кои са доставчиците на [фирма] по спорните доставки с

получател В. UK L., какви фактури са му издадени от тези доставчици, на каква стойност и какъв е размерът на ДДС по тях; по кои фактури и върху какви данъчни основи е изчислен допълнително установения в РА данък за внасяне; как са отразени (по кои сметки) получените фактури от доставчиците по спорните фактури в счетоводството на [фирма]. Вещото лице С. К. е установило следното по отделните данъчни периоди:

„За данъчен период 01.05.2016-31.05.2016 г. са придобити стоки от В. D. IT02404020980 по фактура V00601/03.05.2016 г. на стойност 276 342,74 евро или левовата равностойност е 540 479,42 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от В. D., които впоследствие са продадени на В. UK L.. е в размер на 176 726,33 лв. Останалата част до стойността по покупната фактура от В. D. са предмет на последващи продажби на други клиенти.

За данъчен период 01.07.2016-31.07.2016 г. са придобити стоки от В. D. по фактура V0140/08.07.2016 г. на стойност 592 172,78 евро или левовата равностойност е 1 158 189, 29 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от В. D., които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 329 752,94 лв. Останалата част до стойността по покупната фактура от В. D. са предмет на последващи продажби на други клиенти.

За данъчен период 01.10.2016-31.10.2016 г. са придобити стоки от: 1. V. T. UK L. по фактура 023/31.10.2016 г. на стойност 161 052 евро или левовата равностойност е 314 990,33 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от V. T. UK L., които впоследствие са продадени на В. UK L.. е в размер на 314 990,33 лв.; 2. В. I. SL по фактура 116-024/17.06.2016 г. на стойност 34 404 евро или левова равностойност 67 288,38 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от В. I. SL, които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 49 920,60 лв./по фактура [ЕГН]/02.10.2016 г./ и 17 367,77 лв. /по фактура 7/18.07.2016 г./.

За данъчен период 01.04.2017-30.04.2017 г. са придобити стоки от:1. Салон 2011 Е. BG201731323 по фактура 294/04.04.2017 г. на стойност 41 422,98 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от Салон 2011 Е., които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 41 422,98; 2. В. D. по фактура V00627/21.04.2017 г. на стойност 542 947,20 евро или левова равностойност 1 061 912,40 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от В. D., които впоследствие са продадени на В. UK L.. е в размер на 361 063,04 лв.; 3. В. D. по фактура V00921 / 21.04.2017 г. на стойност 546 822 евро или левова равностойност 1 069 490,80 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от В. D., които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 1 069 490,80 лв.

За данъчен период 01.05.2017-31.05.2017 г. са придобити стоки от: 1. S. D. unipessoal I.[ЕИК] по фактура V0140/08.07.2016 г. на стойност 157772,16 евро или левовата равностойност е 308 575,52 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от S. D. unipessoal I., които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 119 602,92 лв.; 2. N. S. G. S. NV BE430125516 по фактура 2170511/25.05.2017г. на стойност 18 000 евро или левовата равностойност е 35 204,94 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от N. S. G. S. NV, които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 35 204,94 лв.; 3. В. D. по фактура V00751/11.05.2017 г. на стойност 717 178,32 евро или левовата равностойност е 1 402 678,80 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от В. D., които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 805 439,74 лв.

За данъчен период 01.06.2017-30.06.2017 г. са придобити стоки от Е. S. IT08967640965

по фактура 205/12.06.2017 г. на стойност 165 163,11 евро или легова равностойност 323 030,96 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от Е. С., които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 30 579,60 лв./по фактура [ЕГН]/21.06.2017 г./ и в размер на 15 773,57 лв./по фактура [ЕГН]/26.06.2017 г./.

За данъчен период 01.07.2017-31.07.2017 г. са придобити стоки от V. T. UK L. GB195862653 по фактура 037/25.07.2017 г. на стойност 35 645,88 евро или легова равностойност 69 717,28 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от V. T. UK L., които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 69 717,28 лв.

За данъчен период 01.08.2017-31.08.2017 г. са придобити стоки от В. D. по фактура V01542/31.08.2017 г. на стойност 455 175 евро или легова равностойност 890 244,92 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от В. D., които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 890 244,92 лв.

За данъчен период 01.10.2017-31.10.2017 г. са придобити стоки от Салон 2011 Е. BG201731323 по фактура 359/23.10.2017 г. на стойност 57 078,58 евро или легова равностойност 111 636,00 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от Салон 2011 Е., които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 111 636 лв.

За данъчен период 01.11.2017-30.11.2017 г. са придобити стоки от В. D. по фактура V01987/08.11.2017 г. на стойност 545 990,40 евро или легова равностойност 1 067 864,40 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от В. D., които впоследствие са продадени на В. UK L. е в размер на 329 824,52 лв./по фактура [ЕГН]/29.11.2017 г./ и в размер на 738 039,88 лв./по фактура [ЕГН]/30.11.2017 г./.

За данъчен период 01.12.2017-31.12.2017 г. са придобити стоки от: 1. В. I. SL ESB63832133 по фактура 117-107/12.12.2017 г., които не са препродадени на В. UK L.; 2. Е. С. - по фактури: № 459/05.12.2017г. на стойност 147 240 евро и легова равностойност 287 976,40 лв.; № 472/06.12.2017г. на стойност 209 520 евро и легова равностойност 409 785,50 лв.; № 471/ 06.12.2017 г. на стойност 263 160 евро и легова равностойност 514 696,22 лв.; № 470/ 06.12.2017 г. на стойност 314 328 евро и легова равностойност 614 772,13 лв.; № 469/06.12.2017 г. на стойност 270 120 евро и легова равностойност 528308,79 лв. и № 462/06.12.2017 г. на стойност 190 332 евро и легова равностойност 372 257,03 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от Е. С., които впоследствие са продадени на В. UK L., е в размер на 148 447,50 лв. по фактура [ЕГН]/11.12.2017 г., [ЕГН]/12.12.2017 г. по фактура 420 112,28 лв., [ЕГН]/12.12.2017 г. по фактура 551 544,06 лв. и 1 319 011,75 лв. по фактура [ЕГН]/12.12.2017 г.“

Според вещото лице, отчетната стойност на стоките, закупени от [фирма] от всеки от доставчиците, които впоследствие са продадени на В. UK L., възлиза общо на 7 945 913,76, а ако се приеме, че ДДС е дължим – той възлиза общо на 1 589 182,76 лв. Конкретният размер на данъка, определен по всяка от процесните фактури, за съответните периоди е следният: По фактура № V00601/03.05.2016, издадена от В. D. - 35 345,27 лв.; фактура № V01040/ 08.7.2016, издадена от В. D. - 65 950,59 лв.; фактура № 023/31.10.2016, издадена от V. T. UK L. - 62 998,05 лв.; фактури №116-024/17.6.2016, издадена от В. I. SL - 13 457,68лв.; фактура №294/04.04.2017г., издадена от Салон 2011 Е. - 8 284,60 лв.; фактура № V00627/21.04.2017, издадена от В. D. - 72 212,61 лв.;

фактура № V00921/ 21.04.2017, издадена от B. D. - 213 898,20 лв.;
фактура № FT2017/2 от 05.05.2017, издадена от S. D. unipessoal I. - 23
920,58; фактура № 2170511/ 25.5.2017, издадена от N. S. G. S. NV - 7
040,98 лв.; фактура № V00751/11.5.2017, издадена от B. D. -161 087,95 лв.;
фактура № 205/12.6.2017г., издадена от E. S. - 9 270,63 лв.; фактура №
037/25.7.2017г., издадена от V. T. UK L. - 13 943,46 лв., фактура №
V01542/31.8.2017г., издадена от B. D. - 178 048,98 лв.; фактура №
359/23.10.2017г., издадена от Салон 2011 E. - 22 327,20 лв.; фактура №
V01987/08.11.2017г., издадена от B. D. - 213 572,88лв.; фактури №
117-107 от 12.12.2017г., издадени от B. I. SL - 0,00 лв.; фактура №
459/5.12.2017г., издадена от E. S. - 29 689,50 лв.; фактура №
472/06.12.2017г., издадена от E. S. - 81 957,10 лв.; фактура №
471/06.12.2017г., издадена от E. S. - 102 939,24 лв.; фактура №
470/06.12.2017г., издадена от E. S. - 122 954,42 лв.; фактура
№469/06.12.2017г., издадена от E. S. -75 831,44лв.; фактура №
462/06.12.2017г., издадена от E. S. - 74 451,40, или общо дължим данък -
1589182,76 лв.

Вещото лице е изчислило, че начисленият ДДС в Ревизионен акт
№Р-22220418004196-091-001/20.03.2020 г., поправен с Ревизионен акт
№П-22220420056677-003-001/03.04.2020 г., е по-голям в сравнение с
изчисления от експертизата с 426 796,27 лв.

Съдът намира експертизата за обективно и компетентно изготвена и предвид,
че същата не е оспорена от страните, съдът я кредитира изцяло.

**При така установената фактическа обстановка съдът формира следните
правни изводи:**

Жалбата е допустима - подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване
на задължителния административен ред за обжалване на РА..

По същество жалбата е частично основателна.

Ревизионното производство е възложено и извършено от компетентни за
целта органи и при спазване на процесуалните правила на ДОПК за
извършване на ревизията. РА е издаден от органите по чл.119, ал.2 ДОПК, в
предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК.

В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения
на административнопроизводствените правила. Не съставлява самостоятелно
основание за отмяна на РА отказът на органите приходите да предоставят на
жалбоподателя копия от информацията, получена по линия на
международния обмен с италианската данъчна администрация, тъй като със
събирането им като доказателства и приобщаването им по настоящото дело
жалбоподателят е получил възможност да се запознае с тях и пълноценно да
упражни правото си на защита.

Относно твърденията за грешки и несъответствия в РД и РА досежно
посочените доставчици, фактури, стойности на сделките, следва да се посочи,
че доколкото по тези дела съдът е инстанция по съществуващото на спора,
сочените пороци в РА, ако такива са налице, са основание за отмяна на
ревизионния акт само ако те водят до липса или намаляване размера на
данъчното задължение, респективно задължението за лихви.

Спорът по делото е основно относно материалната законосъобразност на РА

и се свежда до това дали спорните доставки представляват част от тристранни операции по смисъла на чл.15 ДДС и дали за тях следва да бъде начислен данък за В. съгласно чл.62, ал.2 ЗДДС.

Понятието за тристранна операция е определено в чл. 15 от ЗДДС. Според посочената разпоредба тристранна операция е 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.

Наличието на тристранна операция по смисъла на чл.15 от ЗДДС е от значение за облагането на В.. Общото правило относно мястото на изпълнение при В. е определено в чл.62, ал.1 ЗДДС - това е територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната. Чл.61, ал.2 ЗДДС от своя страна предвижда, че 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, независимо дали стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната. Според чл.62, ал.5 ЗДДС обаче, 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 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 V.-декларацията за съответния данъчен период (ал.5). Съгласно ал.6 документите, удостоверяващи обстоятелствата по ал. 3, 4 и 5, и редът за извършване на корекцията по ал. 4 се определят с правилника за прилагане на закона.

Анализът на посочените разпоредби сочи, че за да се приложи диспозицията на чл.62, ал.5 ЗДДС, е необходимо вътреобщностното придобиване да отговаря на критериите за тристранна операция по чл.15 ЗДДС и да са изпълнени изискванията по чл.62, ал.5, което се удостоверява със съответните документи, посочени в ППЗДДС.

На първо място, не е спорно между страните, че процесните доставки отговарят на условията по т.1 и т.3 на чл.15 ЗДДС. Жалбоподателят [фирма] е получател по доставки на стоки – алкохолни напитки, осъществявани от лица, регистрирани в държава членка, които впоследствие доставя на В. UK L., регистрирано във Великобритания. Не се отрича от жалбоподателя, че стоките, които впоследствие е препродавал на В. UK L., са получавани от него

в складове в Х., Б. и С., откъдето след това са доставяни във Великобритания. Осъществени по този начин, доставките действително не отговарят на условието по чл.15,т.2 от ЗДДС. Изискването по чл.15,т.1 от ЗДДС за директното транспортиране на стоките произтича от текста на чл.141, б.“в“ от Директива 2006/112, според който стоките, придобити по този начин от данъчнозадълженото лице, посочено в буква а), 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 настоящия случай не може да се приеме, че е налице директно транспортиране, тъй като стоките първо са получавани от жалбоподателя на територията на държава – членка, различна от тези, визирани в чл.15 ЗДДС (Х., Б., С.), а след това са превозвани до държавата, където е регистрирано придобиващото лице – Великобритания. Това се потвърждава и от документите за пристигане и изписване на стоките от логистичните складове - фактурата за последваща продажба е от по-късна дата спрямо тази на пристигането на стоката в склада, т.е. стоката не пътува направо от продавача на посредника към крайния получател, при което крайната дестинация да е ясна още при изпращането. Освен това в продажните фактури се съдържа описание, че към момента на продажбата стоката е налична в склад на територията на държава членка, която не е държавата членка, в която е регистрирано лицето, от което жалбоподателят е придобил стоката, т.е. стоките са придобивани и получавани от [фирма] в складове на територията на Б., Х., С., и едва след получаването им са продавани на трети лица, регистрирани в трети държави членки.

Що се отнася до последното условие по чл.15 ЗДДС, според което придобиващия начислява ДДС, според съда то следва да се тълкува в съответствие с текста на чл.141, б. „г“ и „д“ от Директива 2006/112, а именно, че лицето, до което се извършва последващата доставка, е друго данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което е идентифицирано за целите на ДДС в съответната държава-членка и то е определено в съответствие с член197 като платец на дължимия ДДС върху доставката, извършена от данъчнозадълженото лице, което не е установено в държавата-членка, в която се дължи данъка.“ Разбирането на съда, основано на тълкуването на текста на двете разпоредби, е че изискването касае положението на придобиващия като данъчнозадължено или данъчно незадължено лице, идентифицирано като лице по чл.197 от Директива 2006/112, а не съдържа задължително условие данъкът да е начислен. При положение, че законодателството на Великобритания предвижда отлагане плащането на ДДС при доставки на акцизни стоки, транспортирани от данъчен склад и получени в друг данъчен склад – възможност, която допуска и Директива 2006/112 (чл.155 – чл.157), то неначисляването на данъка в този случай е законоустановена възможност и хипотеза, която по никакъв начин не води до освобождаване на придобиващото лице от отговорност за данъка.

Относно представените от дружеството – жалбоподател документи с цел удостоверяване, че процесните В. са част от тристранни операции, съдът приема, че същите не изпълняват изискванията на ППЗДДС във връзка с чл.62, ал.6 от ЗДДС. Съгласно чл.9, ал.2 от ППЗДДС, за доказване на

обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 от закона посредникът в тристранна операция следва да разполага със следните документи: 1. фактура, издадена от прехвърлителя в тристранната операция, в която е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника; 2. фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1, издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата членка, където стоките пристигат; 3. V.-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която е издадена фактурата по т. 2; 4. писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и дължостното му качество, име на лицето, получило стоките, и дължостното му качество, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница. Съгласно ал.3, 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 закона би станал изискуем, се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника. В тези случаи данъкът става изискуем на последния ден от данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от закона би станал изискуем, и се начислява от посредника чрез издаване на протокол по чл. 117, ал. 2 от закона.

В случая представените от жалбоподателя потвърждения за получаване на стоките в държавата членка, където е регистриран крайният получател, не съдържат реквизитите, предвидени в чл. 9, ал. 2, т.4 от ППЗДДС реквизити. Представените потвърждения не съдържат данни за вид, количество, опаковка на стоките, нито данни за превозното средство, като в тях се сочи единствено, че стоките са освободени от съответния склад, в който ги е съхранявало ревизираното лице. Възражението, че описаните документи и реквизити не би могло да се изискват от лица, регистрирани в други държави членки, не може да бъде възприето, тъй като тези документи са необходими на регистрираното за целите на ДДС лице в България за доказване статута му на посредник пред българските органи по приходите, а как това лице ще организира търговските си отношения със своите контрагенти е ирелевантно за данъчното правоприлагане. В тази насока е и разпоредбата на чл. 116 от ДОПК, която поставя в тежест на ревизираното лице да докаже настъпването на факти и обстоятелства извън територията на страната.

С оглед неизпълнението на изискванията на чл.9, ал.2 от ППЗДДС и чл.15,т.2 от ЗДДС, мястото на изпълнение на процесните доставки/придобивания следва да се определи съгласно чл.62, ал.2 ЗДДС, при което за жалбоподателя възниква задължението да начисли ДДС, доколкото в случая не се твърди, а и не се доказва облагане по ал.3 - в държава членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им.

Основателни са обаче възраженията на жалбоподателя досежно размера на установения в РА данък. Според съда данъчните задължения следва да се определят съобразно констатациите и заключението на ССЧЕ относно данъчните основи на подлежащите на облагане В. и размера на дължимия данък, при спазване на правилото на чл. 160, ал.6 ДОПК относно доставките, за които вещото лице е изчислило по- висок размер на данъка в сравнение с този на ревизиращите органи (фактури № V00627/21.04.2017г., по която експертизата е изчислила данък в размер на 72 212,61 лв., а по РА данъкът е 21 238,20 лв., по фактура № 037/25.07.2017г., за която експертизата е изчислила по-висок данък размер на данъка с 58, 42 лв. и фактура № VO1987/08.11.2017г., за която данъкът е по-висок според вещото лице с 0.60 лв.). Според заключението на вещото лице общият размер на ДДС по процесните В. възлиза на 1 589 182,76 лв., а след като се намали тази сума с размера на данъка, който експертизата е изчислила като по-висок в сравнение с РА, сумата възлиза на 1 538 149, 37 лв.

Неоснователни са и възраженията, касаещи признаване право на приспадане на данъчен кредит по процесните В.. Не се твърди от жалбоподателя, а и не се установява от доказателствата по делото, че В. са обложени в държавата членка по пристигане на стоките, поради което не може да се приложи режимът на корекции по чл. 62, ал. 4 от ЗДДС. От друга страна, от Решението на СЕС по съединени дела С-536/08 и С-539/08 от 22.04.2010г. е видно, че данъчнозадължено лице, което е осъществило вътреобщностно придобиване на стоки под идентификационния си номер, издаден в държава членка, различна от държавата членка, в която стоките пристигат или превозът им завършва и не е доказало, че придобиването е обложено в тази държава членка, няма право да приспадане незабавно начисления ДДС по полученото вътреобщностно придобиване. Въпросът е дали в случая органите по приходите е следвало да признаят право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 73а от ЗДДС. Цитираната разпоредба предвижда, че при доставки, данъкът за които е изискуем от получателя, правото на приспадане на данъчен кредит е налице и когато доставчикът на стоката не е издал документ, който отговаря на изискванията на чл. 114, и/или получателят не разполага с документ по чл. 71, т.2, 4 и 5, и/или получателят не е спазил изискванията на чл. 72, ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя". Разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС осигурява нормативно предимство на материалноправните пред формалните предпоставки за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит и се прилага, за да се осигури неутралността в случаите, когато са налице основанията на чл. 68-69 от ЗДДС — в общия случай стоките или услугите да са предназначени за облагаеми доставки. В случай на осъществено В. основанията за възникване на право на приспадане на данъчен кредит биха били налице, ако стоката се използва за последваща облагаема доставка или за целите на облагаемата дейност на лицето. Предвид обстоятелството, че такава последваща облагаема доставка както на територията на страната, така и извън страната в хипотезата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС не се доказва от лицето, а стоката чрез тези операции се извежда от режима на ДДС, за доставките не възниква право на приспадане на данъчен кредит. В този

смисъл е и Решение №1335 от 31.01.2019 г. по адм. дело 7348/2018 г. по описа на ВАС, Осмо отделение.

С оглед всичко изложено дотук, жалбата се явява неоснователна относно основанието на установените с ревизионния акт задължения за ДДС, но ревизионният акт следва да бъде изменен в частта, касаещи размера на задълженията за ДДС и дължимите лихви за данъчни периоди месец май 2016г., месец юли 2016 г., месец май 2017г., месец юни 2017г. и месец декември 2017 г., съобразно изложените мотиви.

При този изход на делото, разносните между страните следва да бъдат определени съразмерно. Процесуалният представител на ответника е направил възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, което съдът намира за основателно, като счита, че на жалбоподателя следва да се признаят и изчислят съобразно чл. 161, ал.1 изр. първо ДОПК разноски за адвокат в минимален размер съгласно Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III-то отделение, 51 състав

Р Е Ш И :

ИЗМЕНЯ по жалба на [фирма] Ревизионен акт № Р-22220418004196-091-001/20.03.2020г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – С., поправен с РА № П-22220420056677-003-001/03.04.2020г., в частта на установените задължения за данък върху добавената стойност и лихви за данъчни периоди месеците май и юли 2016 г., и за месеците май, юни и декември 2017 г., като установява, както следва: за м. 05.2016г. – данък в размер на 35 345,27 лв. и лихва в размер на 13 491, 25 лв.; за м. 07. 2016г. – данък в размер на 65 950,59 лв. и лихва в размер на 24 055, 35 лв.; м. 05. 2017г. – данък в размер на 192 049,51 лв. и лихва в размер на 53 831,37 лв.; за м. 06. 2017 г. – данък в размер на 9 270,63 лв. и лихва в размер на 2 521,13 лв.; за м. 12.2017г. – данък в размер на 487 823,10 лв. и лихва в размер на 107 736,20 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция по приходите да заплати на [фирма] разноски по делото общо в размер на 6 872 лв. лева (шест хиляди осемстотин седемдесет и два лева) разноски по делото.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Националната агенция по приходите сумата от 10 579 лв. (десет хиляди петстотин седемдесет и девет лева) за юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ:

