

РЕШЕНИЕ

№ 4293

гр. София, 28.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 29.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **10605** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от ДОПК.

С решение № 10423/16.11.2022 г., постановено по адм.д. № 11661/2021 г., състав от Осмо отделение на ВАС е отменил решение № 4083/21.06.2021 г., постановено по адм.д. № 7753/2020 г. по описа на Административен съд – София -град, в частта, с която е изменил по жалба на „Киви Инк“ ЕООД РА № Р -22220418004196-091-001/20.03.2020 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП – С., поправен с РА № П-22220420056677-003-001/03.04.2020 г., мълчаливо потвърден от директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място], в частта за установените задължения за данък добавена стойност и лихви за данъчни периоди май и юли 2016 г., и за месеците май, юни и декември 2017 г., като е намалил задълженията, както следва: за м. 05. 2016 г. – данък определен в РА в размер на 108 095,88 лева е намален до размер на 35 345, 27 лв. и лихва в размер на 13 491, 25 лв.; за м. 07. 2016 г. – данък в размер в РА в размер на 232 029 лева е намален на 65 950, 59 лв. и лихва в размер на 24 055, 35 лв.; м. 05. 2017 г. – данък определен в РА в размер на 282 654,28 лв. е намален до размер на 192 049, 51 лв. и лихва в размер на 53 831, 37 лв.; за м. 06. 2017 г. – данък в размер определен в РА на 64606, 20 лв. е намален до размер на 9 270, 63 лв. и лихва в размер на 2 521, 13 лв.; за м. 12. 2017 г. – от данък определен в размер на 580 883,40 лв. намален до размер на 487 823, 10 лв. и лихва в размер на 107 736, 20 лв. В останалата част е отхвърлил жалбата на „Киви Инк“ ЕООД.

В тази част ВАС е върнал делото за ново разглеждане от друг състав на АССГ, с оглед на което е било образувано настоящото адм.д. № 10605/2022 г. по описа на 7състав. В

решението са дадени конкретни указания за прилагане на процесуалните правила при новото разглеждане на спора.

Образувано е по жалба на „КИВИ ИНК“ ЕООД, 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. 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. Развити са конкретни съображения и по отделните данъчни периоди.

В съдебно заседание не се явява и не се представлява. До приключване на устните състезания не са поискани разноски.

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 разноски, съобразно представен списък.

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 „КИВИ ИНК“ ЕООД 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 приспаднати 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:

„КИВИ ИНК“ ЕООД 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 /EORI/ [банкова сметка].

През ревизираните периоди „КИВИ ИНК“ ЕООД е декларирало извършени доставки на стоки като посредник в тристранни операции с получател BUYEX 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 „СААД КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, отговорно за счетоводството на „КИВИ ИНК“ ЕООД.

Във връзка с декларираните тристранни операции към BUYEKX 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 BELLINNI 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 CRISTALITG SRL, 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 EDULIS SRL, 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 стокосен 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 „КИВИ ИНК“ ЕООД 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

BUYEX UK L. е посредник в тристранни доставки на алкохол, шоколадови изделия и хранителни стоки. Дружеството получава стоките от данъчни складове от Х. и С.. BUYEX 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 BUYEX 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, BUYEX UK L. е регистрирано за целите на ДДС само във Великобритания. Мнозинството от покупките от „КИВИ ИНК“ ЕООД 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 BUYEX UK L. продължава да търгува с „КИВИ ИНК“ ЕООД. Отбелязано е, че във фактурите „КИВИ ИНК“ ЕООД е вписало като основание за неначисляване на ДДС чл. 17, ал. 2 от ЗДДС.

Ревизиращият екип е направил заключение, че „КИВИ ИНК“ ЕООД не е доказало качеството си на посредник в тристранни операции по чл. 15 от ЗДДС за декларираните от него доставки към чуждестранното лице BUYEX UK L., Великобритания. Основен аргумент за това е обстоятелството, че стоките, предмет на спорните доставки /закупени основно от чуждестранните доставчици BELLINI DESTILATI, Италия, EDULIS Италия и др./, първоначално са били получени от ревизираното лице и складираны 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 BUYEX 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 - BUYEX 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 „КИВИ ИНК“ ЕООД 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 Байекс 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 „Киви инк“ ЕООД по спорните доставки с получател BUYEX 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 „Киви инк“ ЕООД. Вещото лице С. К. е установило следното по отделните данъчни периоди:

Съгласно дадените указания в решението на ВАС, настоящия съдебен състав разглежда единствено посочените от него периоди.

„За данъчен период 01.05.2016-31.05.2016 г. са придобити стоки от BELLINI DISTILATI 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 BELLINI DISTILATI, които впоследствие са продадени на Buyex UK L.. е в размер на 176 726,33 лв. Останалата част до стойността по покупната фактура от BELLINI DISTILATI са предмет на последващи продажби на други клиенти.

За данъчен период 01.07.2016-31.07.2016 г. са придобити стоки от BELLINI DISTILATI 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 BELLINI DISTILATI, които впоследствие са продадени на Buyex UK L.. , е в размер на 329 752,94 лв. Останалата част до стойността по покупната фактура от BELLINI DISTILATI са предмет на последващи продажби на други клиенти.

За данъчен период 01.05.2017-31.05.2017 г. са придобити стоки от: 1. S. Drinks unipessoal Ida[EИК] 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. Drinks unipessoal Ida, които впоследствие са продадени на Buyex UK L., е в размер на 119 602,92 лв.; 2. N. S. G. STORES 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. STORES NV, които впоследствие са продадени на Buyex UK L., е в размер на 35 204,94 лв.; 3. BELLINI DISTILATI 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 BELLINI DISTILATI, които впоследствие са продадени на Buyex UK L., е в размер на 805 439,74 лв.

За данъчен период 01.06.2017-30.06.2017 г. са придобити стоки от EDULIS SRL IT08967640965 по фактура 205/12.06.2017 г. на стойност 165 163,11 евро или левова равностойност 323 030,96 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от EDULIS

SRL, които впоследствие са продадени на Buueх 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 01.12.2017-31.12.2017 г. са придобити стоки от: 1. BULGROSS I. SL ESB63832133 по фактура 117-107/12.12.2017 г., които не са препродадени на Buueх UK L.; 2. EDULIS SRL - по фактури: № 459/05.12.2017г. на стойност 147 240 евро и левова равностойност 287 976, 40 лв. ; № 472/06.12.2017г. на стойност 209 520 евро и левова равностойност 409 785,50 лв.; № 471/ 06.12.2017 г. на стойност 263 160 евро и левова равностойност 514 696,22 лв.; № 470/ 06.12.2017 г. на стойност 314 328 евро и левова равностойност 614 772,13 лв.; № 469/06.12.2017 г. на стойност 270 120 евро и левова равностойност 528308,79 лв. и № 462/06.12.2017 г. на стойност 190 332 евро и левова равностойност 372 257,03 лв. Отчетната стойност на закупените стоки от EDULIS SRL, които впоследствие са продадени на Buueх 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.“

Съгласно експертизата, отчетната стойност на стоките, закупени от „Киви инк“ ЕООД от всеки от доставчиците, които впоследствие са продадени на Buueх 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 BELLINI DISTILATI - 35 345,27 лв.; фактура № V01040/ 08.7.2016, издадена от BELLINI DISTILATI - 65 950,59 лв.; фактура № 023/31.10.2016, издадена от Vema T. UK L. - 62 998,05 лв.; фактури №116-024/17.6.2016, издадена от BULGROSS I. SL - 13 457,68лв.; фактура №294/04.04.2017г., издадена от Салон 2011 ЕООД - 8 284,60 лв.; фактура № V00627/21.04.2017, издадена от BELLINI DISTILATI - 72 212,61 лв.; фактура № V00921/ 21.04.2017, издадена от BELLINI DISTILATI - 213 898,20 лв.; фактура № FT2017/2 от 05.05.2017, издадена от S. Drinks unipessoal Ida - 23 920,58; фактура № 2170511/ 25.5.2017, издадена от N. S. G. STORES NV - 7 040,98 лв.; фактура № V00751/11.5.2017, издадена от BELLINI DISTILATI -161 087,95 лв.; фактура № 205/12.6.2017г., издадена от EDULIS SRL - 9 270,63 лв.; фактура № 037/25.7.2017г., издадена от Vema T. UK L. - 13 943,46 лв., фактура № V01542/31.8.2017г., издадена от BELLINI DISTILATI - 178 048,98 лв.; фактура№ 359/23.10.2017г., издадена от Салон 2011 ЕООД - 22 327,20 лв.; фактура № V01987/08.11.2017г. ,издадена от BELLINI DISTILATI - 213 572,88лв.; фактури № 117-107 от 12.12.2017г., издадени от BULGROSS I. SL - 0,00 лв.; фактура № 459/5.12.2017г., издадена от EDULIS SRL - 29 689,50 лв.; фактура № 472/06.12.2017г., издадена от EDULIS SRL - 81 957,10 лв.; фактура № 471/06.12.2017г., издадена от EDULIS SRL - 102 939,24 лв.; фактура № 470/06.12.2017г., издадена от EDULIS SRL - 122 954,42 лв.; фактура №469/06.12.2017г., издадена от EDULIS SRL -75 831,44лв.; фактура № 462/06.12.2017г., издадена от EDULIS SRL - 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 експертната с 426 796,27 лв. Видно от таблица на стр. 219 от ССЕ вещото лице е изчислило задълженията на процесното дружество ДДС върху цената на придобиване на закупените стоки в общ размер на 2 015 979,02 лв, след това е начислило дължимата данъчна основа за всяка една от представените фактури, касаещи периодите за 05.2016 г., 07.2016 г., 05.12.2017 г., 06.2017 г. и 12.2017 г. Видно от стр. 218 е, че експертът е посочил в таблицата обобщени данни за отчетната стойност на стоките, които са закупени от „Киви инк“ ЕООД от всеки от доставчиците, които в последствие са продадени на “Vuux IK L.”, като в последствие е изчислил ДДС за периодите 05.2016 г., 07.2016 г., 05.12.2017 г., 06.2017 г. и 12.2017 г. На стр. 220 от делото експертът е съпоставил информацията съгласно данните от РД и РА и РА за поправка и изчисления ДДС и е описал разликите между установяванията. Така установените задължения за данък добавена стойност и лихви за данъчни периоди май и юли 2016 г., и за месеците май, юни и декември 2017 г., са както следва: за м. 05. 2016 г. – данък определен в РА в размер на 108 095,88 лева е намален до размер на 35 345, 27 лв. и лихва в размер на 13 491, 25 лв.; за м. 07. 2016 г. – данък в размер в РА в размер на 232 029 лева е намален на 65 950, 59 лв. и лихва в размер на 24 055, 35 лв.; м. 05. 2017 г. – данък определен в РА в размер на 282 654,28 лв. е намален до размер на 192 049, 51 лв. и лихва в размер на 53 831, 37 лв.; за м. 06. 2017 г. – данък в размер определен в РА на 64606, 20 лв. е намален до размер на 9 270, 63 лв. и лихва в размер на 2 521, 13 лв.; за м. 12. 2017 г. – от данък определен в размер на 580 883,40 лв. намален до размер на 487 823, 10 лв. и лихва в размер на 107 736, 20 лв.

Съдът намира експертната 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.

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 (придобивач); 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. придобивачият 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 придобивачия 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 придобивачия в тристранната операция; 4. лицето по т. 1 декларира доставката по т. 2 във VNES-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. „КИВИ ИНК“ ЕООД е получател по доставки на стоки – алкохолни напитки, осъществявани от лица, регистрирани в държава членка, които впоследствие доставя на BUYEX UK L., регистрирано във Великобритания. Не се отрича от жалбоподателя, че стоките, които впоследствие е препродавал на BUYEX 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 „КИВИ ИНК“ ЕООД 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 член 197 като платец на дължимия ДДС върху доставката, извършена от данъчнозадълженото лице, което не е установено в държавата-членка, в която се дължи данъка.“ 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. VIES-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която е издадена фактурата по т. 2; 4. писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и длъжностното му качество, име на лицето, получило стоките, и длъжностното 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.

Съдът счита, че 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, 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 експертната с 426 796,27 лв. За да достигне до този извод експертът е направил подробни изчисления представени в табличен вид, като в табл. 1 е посочил данъчен период, номер на документа, дата, доставчик, отчетна стойност в лева на продадените стоки с получател BUYEX UK L. GB862329222 и дължимото ДДС. В табл. № 2 отново е изписал данъчен период, номер на фактура, дата, доставчик, стойност в лева (данъчна основа) и начислен данък. В таблица 3 е посочил данъчен период, номер на документ, дата, доставчик, начислен ДДС съгласно РД и РА, ДДС и съответната разлика. Видно от таблица на стр. 219 от ССЕ вещото лице е изчислило задълженията на процесното дружество ДДС върху цената на придобиване на закупените стоки в общ размер на 2 015 979,02 лв, след това е начислило дължимата данъчна основа за всяка една от представените фактури, касаещи периодите за 05.2016 г., 07.2016 г., 05.12.2017 г., 06.2017 г. и 12.2017 г. Видно от стр. 218 е, че експертът е посочил в таблицата обобщени данни за отчетната стойност на стоките, които са закупени от „Киви инк“ ЕООД от всеки от доставчиците, които в последствие са продадени на “Buyex UK L.”, като в последствие е изчислил ДДС за периодите 05.2016 г., 07.2016 г., 05.12.2017 г., 06.2017 г. и 12.2017 г. На стр. 220 от делото експертът е съпоставил информацията съгласно данните от РД и РА и РА за поправка и изчисления ДДС и е описал разликите между установяванията. Така установените задължения за данък добавена стойност и лихви за данъчни периоди май и юли 2016 г., и за месеците май, юни и декември 2017 г., са както следва: за м. 05. 2016 г. – данък определен в

РА в размер на 108 095,88 лева е намален до размер на 35 345, 27 лв. и лихва в размер на 13 491, 25 лв.; за м. 07. 2016 г. – данък в размер в РА в размер на 232 029 лева е намален на 65 950, 59 лв. и лихва в размер на 24 055, 35 лв.; м. 05. 2017 г. – данък определен в РА в размер на 282 654,28 лв. е намелен до размер на 192 049, 51 лв. и лихва в размер на 53 831, 37 лв.; за м. 06. 2017 г. – данък в размер определен в РА на 64606, 20 лв. е намален до размер на 9 270, 63 лв. и лихва в размер на 2 521, 13 лв.; за м. 12. 2017 г. – от данък определен в размер на 580 883,40 лв. намален до размер на 487 823, 10 лв. и лихва в размер на 107 736, 20 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. Така установените задължения за данък добавена стойност и лихви за данъчни периоди са 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.

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, 7 състав

Р Е Ш И :

ИЗМЕНЯ по жалба на „КИВИ ИНК“ ЕООД 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.

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

СЪДИЯ: