

РЕШЕНИЕ

№ 5354

гр. София, 25.08.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 25.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Тодорова, като разгледа дело номер **12786** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на А ЕМ Д. ТЕЛ Е., ЕИК:[ЕИК], [населено място], [жк], [жилищен адрес] партер, представлявано от А. Д. Д., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221020002693-091-001/13.07.2021 г., издаден от Х. Б. М., началник сектор „Ревизии”, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., орган, възложил ревизията и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1763/19.11.2021 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

Жалбоподателят твърди, че РА е незаконосъобразен, неправилен и необоснован, издаден в противоречие с приложимите разпоредби на ЗДДС, във връзка с установените счетоводни стандарти, както и с приложимото европейско законодателство. Сочи, че дружеството разполага и е представило редовно издадени, съобразно изискванията на Закона за счетоводството и ЗДДС фактури за покупки и всички придружаващи стоките документи /приемо-предавателни протоколи, стокови разписки между доставчик и получател, транспортни документи, извършените разплащания, счетоводни справки/. Развива доводи, че дружеството е положило дължимата грижа и е взело всички разумни мерки в рамките на възможностите си, за да се увери, че осъществяваните от него доставки не водят до участие в измама, тъй

като притежава в оригинал първичен счетоводен документ, редовни транспортни документи /използване услугите на UPS с цел стоката да е проследима във всеки един момент от нейното транспортиране/, плащане по банков път, деклариране на доставката в отчетните регистри, СД за ДДС. Твърди, че представените в хода на ревизията доказателства и писмени обяснения по безспорен начин доказват реалността на доставките, а ревизиращият екип субективно и избирателно кредитира или не признава доказателства без достатъчно ясни критерий или такива, които противоречат и не кореспондират с обективната фактичката обстановка. Излага, че органите по приходите са се позовали единствено на косвени, но не и на преки доказателства за извършване на доставките. Претендира, че му е отказано право на данъчен кредит в пълно противоречие с нормите и принципите на законодателството на ЕС. Позовава се на цитирани в жалбата решения на СЕС. Оспорва и констатациите, свързани с непризнатите ВОД към EUROTELECOM L., Великобритания. В този смисъл сочи, че от момента на напускане на стоката от територията на страната, задължението за самоначисляване /деклариране на В./ преминава към регистрираното по ДДС лице-получател на стоката. Развива теза, че от тази гледна точка, за определянето на една доставка като вътреобщностна не следва да има значение дали получателът ѝ не може да бъде намерен от данъчните власти на държавата-членка, където той е установен и дали се явява на проверка пред тях, дали е представил документи и т.н. Соци, че това са обстоятелства, на които доставчикът не може да влияе, нито да контролира, а е в състояние да провери дали към датата на възникване на данъчното събитие, клиентът му има валиден ДДС номер, като в случай, че това е така, за него е реално съществуващ търговец, който осъществява независима икономическа дейност на територията на съответната държава-членка. Прави заключение, че представените в хода на ревизията доказателства и писмени обяснения по безспорен начин доказват реалността на доставките, а органите по приходите са се позовали единствено на косвени, но не и на преки доказателства за извършване на доставките. Изразява искане оспорваният Ревизионен акт да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. И., който поддържа жалбата. Претендира направените по делото разноси, за което представя списък.

Ответникът – директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221020002693-020-001/12.05.2020 г. на А ЕМ Д, ТЕЛ Е. за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за данъчен период м. 03.2020 г. Заповедта е връчена по електронен път на 27.05.2020 г. Считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията. Първата ЗВР е изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221020002693-020-002/19.08.2020 г., връчена на 28.09.2020 г. и със ЗИЗВР №Р-22221020002693-020-003/20.08.2020 г., връчена на 07.10.2020 г., като с последната обхватът на ревизията е разширен, като са включени и данъчните периоди от м. 04.2020 г. до м 07.2020 г. Ревизионното производство е спряно на основание чл. 34,

ал. 1 от ДОПК със Заповед №Р-22221020002693-023-001/09.10.2020 г. и е възобновено със Заповед №Р-22221020002693-143-001/11.05.2021 г.

Всички заповеди са издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020002693-092-001/10.06.2021 г., от ревизиращите органи, определени с посочената по – горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. РД е връчен по електронен път на 14.06.2021 г.

На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от А ЕМ Д. ТЕЛ Е. не е подадено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22221020002693-091-001/13.07.2021 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Актът е връчен по електронен път на 30.08.2021 г. Със същия на дружеството е установен ДДС за възстановяване в размер на 0,00 лв. при деклариран данък за възстановяване в общ размер на 187 483,48 лв. Корекциите произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в същия размер за периодите м. 03.2020 г. и м. 05.2020 г., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС по фактури, издадени на жалбоподателя от М. К. Е. и ИН Т. О.. Коригирана е и данъчна основа на декларираните от дружеството доставки през м. 03.2020 г., м. 05.2020 г. и м. 07.2020 г., поради непризнати за реално осъществени вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоки на обща стойност 1 468 636,80 лв.

Ревизионният акт е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – С. на основание чл. 152 от ДОПК с жалба вх. вх. №53-06-7188/13.09.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1498/17.09.2021 г. на дирекция ОДОП С..

Във връзка с жалбата е постановено Решение № 1763/19.11.2021 г. от директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП. Със същото РА е потвърден. Решението е връчено по електронен път на 23.11.2021 г.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-963/26.11.2021 г., подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

По компетентността на органа, издал РА:

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.,

в качеството на орган, възложил ревизията, овластен със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП - С., и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че А ЕМ Д. ТЕЛ Е. има вписан предмет на дейност търговия с мобилни телефони и аксесоари, както и всички други незабранени от закона дейности и услуги, като през ревизирания период дружеството декларира предмет на дейност - ВОД на стоки – мобилни телефони към клиент от ЕС - EUROTELECOM L. с V. GB339643768. Констатирано е, че не разполага с наети по трудови договори лица, както и с търговски и складови обекти. Регистрирано е по реда на ЗДДС, считано от 22.01.2019 г.

С цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, в хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, а на основание чл. 45 от ДОПК, в хода на ревизията е извършена насрещна проверка на доставчиците М. К. Е. и ИН Т. О.. Резултатите от проверките са документирани с протоколи за извършени насрещни проверки.

В хода на ревизионното производство, с оглед извършените проверки и представените документи е установено, че единствен доставчик на стоки за ревизираните периоди е М. К. Е.. Така през данъчни периоди м. 03.2020 г. и м. 05.2020 г. от жалбоподателя са декларирани получени доставки по фактура №1...01/11.03.2020 г. и фактура №1...02/18.05.2020 г. с предмет 94 APPLE I. 11 PRO M. 256; 163 HUAWAI P30 PRO 256GB; 164 S. GALAXY S 10 128GB; 189 A. I. XS 64GB; 159 A. I. XR 128GB. От страна на органите по приходите е извършена проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че фактура №1...02/18.05.2020 г. не е отразена от доставчика в отчетните му регистри по чл. 124, т. 2 от ЗДДС за периода на издаването ѝ.

От представените при извършените насрещни проверки на М. К. Е. документи е направен извод, че доставените на жалбоподателя мобилни телефони, предмет на доставка по фактура №0...01/11.03.2020 г. са закупени през периодите от м. 11.2019 г. до м. 02.2020 г. от АВ GSM S., А. с VIN ATU648749933, за което са приложени част

от издадени от австрийското дружество фактури и съставени от доставчика протоколи по чл. 117 от ЗДДС. Във връзка с това в РД е посочено, че други съпътстващи вътреобщностните придобивания /В./ документи, в това число договори, анекси, споразумения, търговска кореспонденция, транспортни документи за извършен транспорт до трета страна, такива за плащане и т.н не са представени. Констатирано е, също, че не е представена фактура №1...02/18.05.2020 г., ведно със съпътстващи процесната доставка документи.

Видно от РД и РА са налице констатации на органите по приходите, които се базират на извършена ревизия по ЗДДС на М. К. Е. за данъчни периоди от 26.08.2019 г. до 31.03.2020 г. При същата е установено, че дружеството няма назначен персонал, няма търговски и складови обекти, сделките се извършват от управителя, единствен клиент за ревизираните периоди е А ЕМ Д. ТЕЛ Е., за което е издадена фактура № 0...01/11.03.2020 г., придружена с приемо-предавателни протоколи от 30.03.2020 г., като са извършени частични плащания по доставката. Констатирано е също, че през периода от м. 11.2019 г. до м. 02.2020 г. от М. К. Е. са закупени мобилни апарати както следва: 115 марка APPLE I., 58 марка HUAWEI и 76 марка S., както и мобилни аксесоари, с доставчик АВ GSM S., А., във връзка с което са представени протоколи по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС с получател М. К. Е. и доставчик австрийското дружество, с предмет стоки и аксесоари, фактури и доказателства за плащане по вътреобщностните придобивания. При извършване на ревизията на М. К. Е. е отправено запитване до австрийската данъчна администрация по отношение на АВ GSM S., в отговор на което е получена информация, съгласно която: дейността му е свързана с търговия с мобилни телефони; посочени са адреса на доставката на територията на страната /декларираният от М. К. Е. адрес/; предоставени са данни за превозвача – UPS SPEDITIOSGESELLSCHAFT MBH; стоките са поръчани от купувача чрез онлайн магазин www.gsmbox.at; на клиента са издадени фактури на обща стойност 287 628,00 евро.; представени са справки за изпратените стоки и постъпилите суми от клиента.

В хода на ревизионното производство извършено на жалбоподателя е направена насрещна проверка на куриера ИН Т. О., като от дружеството е заявено, че са доставяни пратки на клиент на UPS - АВ GSM S. AT G., А., чийто получател е М. К. Е.. Декларирано е също, че услугата е предплатена, т.е. транспортът е за сметка на изпращача.

Констатирано е, че освен от австрийското дружество, през м. 03.2020 г. М. К. Е. декларира и получена доставка от НЮ ТЕХ К. Е. по фактура №0...01/19.03.2020 г. на стойност 447 410,00 лв. и начислен ДДС в размер на 89 482,00 лв., с предмет стоки по протокол. Във връзка с това е представен приемо-предавателен протокол от 20.03.2020 г., според който са предадени следните мобилни апарати: 145 с марка APPLE I., 167 с марка HUAWEI и 1 APPLE AIRPODS и договор за продажба на стоки от 05.03.2020 г. Други документи, които да съпътстват доставката не са представени нито от доставчика, нито М. К. Е..

При ревизията на М. К. Е. е направено заключение, че не е доказано към датата на продажбата на мобилните апарати на А ЕМ Д. ТЕЛ Е. - 11.03.2020 г., да е разполагало със стоки от същия вид и количество, поради което са приели, че фактурираната доставка /фактура №0...01/11.03.2020 г./ не е реално осъществена. Така с РА №Р-22221020002454-091-001/26.06.2021 г. на М. К. Е. не е признато и претендираното право на приспадане на данъчен кредит през ревизираните периоди. В процесния РД е

посочено, че цитираният РА, като неоспорен по административен ред, е влязъл в законна сила.

От страна на жалбоподателя в хода на процесното ревизионното производство е декларирано, че стоките, закупени от М. К. Е. са реализирани към единствения клиент на дружеството за ревизираните периоди - EUROTELECOM L., Великобритания. Във връзка с това от А ЕМ Д. ТЕЛ Е. е декларирано, че през данъчни периоди м. 03.2020 г., м. 05.2020 г. и м. 07.2020 г. са извършени ВОД на стоки – мобилни телефони към посоченото чуждестранно дружество по фактура /invoice/ №0...04/12.03.2020 г. на стойност 469 096,60 лв., по фактура /invoice/ №0...05/22.05.2020 г. на стойност 495 440,80 лв. и по фактура /invoice/ №0...06/23.06.2020 г. на стойност 504 099,30 лв., като за доказване на това обстоятелство в хода на ревизията са представени сключени между страните договори за доставка на мобилни телефони и аксесоари за тях, банкови извлечения за получени преводи от чуждестранния купувач, потвърждения за получаване на стоките на територията на О. кралство от търговския директор на EUROTELECOM L. – С. Руша. От органите по приходите е установено, че доставките са отразени в дневниците за продажби на жалбоподателя за съответните периоди и са подадени VIES декларации, а съгласно информационната система VIES ДДС номерът на английския контрагент е валиден. За доказване изпращането и транспортирането на стоките до територията на О. кралство са представени копия на: фактури за транспортни услуги, експортни товарителници, CMR, справки от системата на UPS за проследяване на пратки и потвърждение от получателя за получаване на стоките.

От страна на органите по приходите е направен извод, че от събраните в хода на ревизията доказателства може да се направи заключение за липса на реално извършени доставки на стоки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 187 205,80 лв. по фактури, издадени от М. К. Е. и в размер на 277,68 лв. по фактури, издадени от ИН Т. О.. Отказът е мотивиран с липса на реално извършени доставки от М. К. Е., установени при извършената на това дружество ревизия по ЗДДС. В този смисъл е прието, че доколкото А ЕМ Д. ТЕЛ Е. не е придобило стоките от своя доставчик не е налице възможност за последващото прехвърляне на фактическа разпоредителна власт върху тях към последващ получател, включително и чрез ВОД, в случая към английското дружество EUROTELECOM L.. Именно поради липсата на реален предмет на доставка за непризнатите ВОД към EUROTELECOM L. не е начисляван допълнително данък на основание чл. 53, ал. 3 от ЗДДС във връзка с чл. 45 от ППЗДДС, а за данъчни периоди м. 03.2020 г., м. 05.2020 г. и м. 07.2020 г. е установена данъчна основа на декларираните ВОД в размер на 0,00 лв., при декларирана данъчна основа за ВОД 1 468 636,80 лв. От извършената корекция не е налице данъчен ефект.

По отношение на фактурите, издадени от ИН Т. О. е прието, че след като липсва стока, предмет на ВОД към EUROTELECOM L., липсва и извършен транспорт на стоки, свързани с ВОД.

В хода на съдебното обжалване са приобщени материалите, събрани в хода

на ревизията и представените са писмени доказателства в хода на съдебното производство.

За доказване реалността на процесните доставки на мобилни телефони на първо място са представени спорните фактури №1...01/11.03.2020 г. и №1...02/18.05.2020 г. с предмет общо 94 APPLE I. 11 PRO M. 256; 163 HUAWEI P30 PRO 256GB; 164 S. GALAXY S 10 128GB; 189 A. I. XS 64GB; 159 A. I. XR 128GB. Видно от същите стоките са описани по марка, модел и спецификация по GB, количество, единична и обща цена.

За възлагане на същите между М. К. Е., в качеството му доставчик и А ЕМ Д. ТЕЛ Е., в качеството му на купувач е сключен договор за доставка от 04.03.2020 г. с предмет покупко-продажба на мобилни телефони изрично посочени по марка, модел и спецификация по GB, количество, единична и обща цена. В т. 1.3 от договор между страните е уговорено, че за всяко прехвърляне/предаване на собствеността на стоките се съставя приемо-предавателен протокол и стокова разписка за всяка доставка.

На 15.05.2020 г. между същите страни е сключен договор с идентични клаузи и предмет, като отново мобилните телефони са изрично посочени по марка, модел и спецификация по GB, количество, единична и обща цена.

За доказване предаването на стоките от продавача на купувача по делото са приобщени общо 4 бр. стокови разписки и 4 бр. приемо-предавателни протоколи. От съдържанието на същите се установява видът, количеството, единичната и обща цена на стоките, така както са описани в съответния договор и номера на фактурата, във връзка с която са съставени. В допълнение, в приемо-предавателните протоколи е посочен начина, по който е била опакована стоката чрез посочване на броя на кашоните и общото им тегло.

За доказване на обстоятелството, че доставчикът М. К. Е. е разполагал с процесните стоки по делото са представени протоколи по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС с получател М. К. Е. и доставчик - АВ GSM S., А., VIN ATU648749933, с предмет на доставка - мобилни телефони и аксесоари, както и фактури и доказателства за извършени плащания по В..

По отношение последващата реализация на стоките по делото е приобщен договор от 10.03.2020 г., сключен между жалбоподателя А ЕМ Д. ТЕЛ Е. и EUROTELECOM L., с предмет покупко-продажба на стоки – мобилни телефони и аксесоари за тях. Съгласно чл. 3.1 от същия прехвърлянето на собствеността на договорената стока следва да се счита от момента, в който стоката фактически премине/ се предаде на съответното спедиторско дружество, което се удостоверява с документите, съставени между изпращача и куриера. Към договора е подписан анекс, от който е видно, че страните са се договори, предвид извънредното положение, въведено в О. кралство заради COVID-19, плащането на стоката да бъде забавено, като извършването му ще бъде на части, поради лимит на плащанията онлайн на банките. Този договор е придружен от инвойс № 4/12.03.2020 г. издаден от А ЕМ Д. ТЕЛ Е. към EUROTELECOM, с предмет 46 бр. А. I. 11 PRO M. 256; 68 бр. HUAWEI P30 PRO 256 GB; 79 бр. S. GALAXY S 10 128 GB; 95 бр. А. I. XS 64GB; 84 бр. А. I. XR 128GB /т.е. отговарящи по вид и брой на посочените в договора/, потвърждения от EUROTELECOM L. за получени стоки по инвойс №

4/12.03.2020 г. на територията на ENGLAND от 07.04.2020 г., 08.04.2020 г. и 09.04.2020 г. и банково извличение за получени преводи от EUROTELECOM L..

На 19.05.2020 г. между същите страни е сключен договор с идентични клаузи и предмет, като отново мобилните телефони са изрично посочени по марка, модел и спецификация по GB, количество, единична и обща цена. Същият е придружен от инвойс № 5/22.05.2020 г. издаден от А ЕМ Д. ТЕЛ Е. към EUROTELECOM с изброени мобилни телефони отговарящи по вид и брой на договорените, потвърждения от EUROTELECOM L. за получени стоки по инвойс № 5/22.05.2020 г. на територията на ENGLAND от 09.06.2020 г. и банково извличение за получени преводи от EUROTELECOM L..

По отношение транспортирането на стоките са приобщени фактури № 5105296/30.03.2020 г., № 5105301/31.03.2020 г., № 5105497/28.05.2020 г. и № 5105503/29.05.2020 г., издадени от ИН Т. О. към А ЕМ Д. ТЕЛ Е. за транспорт до Великобритания, съобщения за доставка от UPS; Р. Л. от 30.03.2020 г., 31.03.2020 г., 28.05.2020 г. и 29.05.2020 г., справки за подробно проследяване на доставката. Приобщени са още експортни товарителници /№ А83204J4FV4 от 30.03.2020 г. за 3-пакетна, с номера на пакети: № 1ZA8320468450502674, № 1ZA832046849594284 и № 1ZA832046851141697; № А83204J8CP7 от 31.03.2020 г. за 5-пакетна, с номера на пакети: № 1ZA832046850839383, № 1ZA832046851564794, № 1ZA832046851110005, № 1ZA832046849919012 и № 1ZA832046849755823; № А83204J4XKS от 28.05.2020 г. за 2-пакета № 1ZA832046850601914 и № 1ZA832046849100726; № А83204HSPZD от 29.05.2020 г. за 8 пакета с номера на пакети: № 1ZA832046849151770, № 1ZA832046850541382, № 1ZA8320468449826792, № 1ZA832046849732008, № 1ZA832046850701011, № 1ZA832046851497821, № 1ZA832046849806438 и № 1ZA832046851830844/; 4 броя международни товарителници /CMR/ от 31.03.2020 г., 01.04.2020 г., 28.05.2020 г. и 29.05.2020 г., удостоверяващи извършен транспорт до хъб на UPS в Румъния от превозвач П. ЕФ 04 Е., като видно от съдържанието на РД между ИН Т. О. и П. ЕФ 04 Е. има сключен договор за предоставяне на транспортни услуги

В хода на ревизионното производство от стана на ИН Т. О. са дадени обяснения, според които компанията осъществя куриерска дейност и е оторизиран изпълнител за услугите на UPS за България. В качеството си на такъв представя експортни куриерски услуги на А ЕМ Д. ТЕЛ Е.. Посочено е, че на 30.03.2020 г. и 31.03.2020 г. на рецепцията на централния офис на дружеството, на адрес С., [улица] са приети два броя многопакетни пратки с описание на стоката и на двете „мобилни телефони“. Обяснено е, че във връзка с това са съставени експортни товарителници, цитирани по номера и брой пакети. Посочено е, че пратките са за ЕС и затова други документи не се изискват. Услугата е наземна. Пратките пътуват по суша от адреса на подаване до адреса на получаване, като по пътя се трансферират през няколко хъба на UPS в страни от ЕС. Посочено е, че от пакетния център в С. до Румъния/О./Б. /хъб на UPS/ са превозени с камиони на П. ЕФ 04 Е., с която има сключен договор за предоставяне на транспортни услуги, като регистрационните номера на превозните средства са СВ6749АТ и СВ4858АС. От там нататък, пратките са претоварени на превозни средства на UPS и са

превозени до крайната дестинация.

От страна на ИН Т. О. е дадено още едно обяснение със сходно съдържание, но по отношение на две многопакетни пратки от 28.05.2020 г. и 29.05.2020 г., с описание на стоката мобилни телефони.

След като съобрази представените по делото доказателства, съдът намира, че жалбата по отношение на доставките, фактурирани от М. К. Е. и ИН Т. О. е основателна. Спорният РА е незаконосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде уважено.

На основание на анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, органът по приходите е изградил констатации за липса на реални доставки по процесните фактури, обосновани с извършената на доставчика М. К. Е. ревизия по ЗДДС. Във връзка с това е направен извод, че А ЕМ Д. ТЕ Е. не е придобило фактурираните към английското дружество стоки /мобилни телефони/, поради което е невъзможно и последващото прехвърляне на фактическа разпоредителна власт върху тях към последващ получател, включително и чрез ВОД. Прието е, че след като липсва стока, предмет на ВОД към EUROTELECOM L., липсва и извършен транспорт на стоки, свързани с ВОД, по издадените фактури от ИН Т. О..

Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит - чл. 6, ал. 1, съответно чл. 9, ал. 1 във връзка с чл. 25, чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС. Това е така, защото след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, в негово задължение е да притежава документи за реалното предаване на стоката или услугата. Доказателствената тежест в този процес пада върху ревизираното лице, което трябва с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства да установи реалното осъществяване на фактурираните доставки. В този смисъл не е достатъчно само издаването на фактури, а те следва да са придружени от други документи водещи да извода за реалност на извършените стопански операции. Следва да се има предвид че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. При сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, докато при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл. 6, ал. 1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или резултата от извършването на услугата. Важно е да се посочи, че предаването на стоките или услугите следва категорично да е установено. В чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС е предвидено да се докаже, че е прехвърлено правото на собственост върху определена стока или услуга. В чл. 14 от Директива 2006/112/ЕО не се изисква доставчикът да е собственик, а да се установи фактическото предаване на стоката. Това означава, че е допустимо за целите на данъчното облагане доставката на стока или услуга да се осъществи и от лице, което не е собственик, съответно не е действителният извършител на услугата, но при всички случаи, както в ЗДДС, така и в Директива 2006/112/ЕО се изисква да се установи реалното предаване на стоките или резултата от услугата.

Следва да се посочи, че по аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки, за което са му дадени указания с разпореждането за насрочване на делото.

Предметът на доставката, по която се претендира право на приспадане на данъчен кредит определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки отделен случай. В настоящия случай предмет на спорните доставки на първо място са стоки и за доказване на реалното им осъществяване по делото са представени спорните фактури, които съдържат всички изискуеми реквизити, съобразно изискването на чл. 7 ЗСч, съответно чл. 226 от Директива 2006/112, договори за покупко-продажба на мобилни телефони, в които същите са индивидуализирани с посочване на производител /марка/, модел и количество, като се установява и как е формирана стойността на същата, чрез посочване на единичната и общата и стойност. Приобщени са стокони разписки и приемо-предавателни протоколи, с които мобилните телефони са предадени за разпореждане от доставчика на жалбоподателя т.е. налице са доказателства, които удостоверяват прехвърляне на собствеността на фактурираните стоки. По същество спорните стоки представляват родово определени вещи и прехвърлянето на собствеността върху тях, респективно данъчното събитие настъпва с отделянето на тези вещи от останалите от същия род. По аргумент от чл. 24, ал. 2 ЗЗД те се индивидуализират с определянето им по съгласие на страните или с предаването им, поради което релевантно е доказването именно на тези факти. Посочването на конкретна марка и модел мобилни телефони в приемо-предавателните документи и договорите за покупко-продажба е достатъчно да индивидуализира престацията до степен, която позволява да бъде установено за какво точно се е задължил доставчикът и изпълнил ли е престацията съгласно уговореното. В този смисъл съдът приема, че са налице доказателства за прехвърлянето на собствеността върху същите, чрез фактическото им предаване, а доводите на ответника, че не е посочен IMEI на телефоните за неоснователни.

Във връзка с констатациите на органите по приходите, че липсват доказателства за извършено плащане по доставките в пълен размер следва да се има предвид, че наличието или липсата на плащане не е предпоставка за признаване правото на данъчен кредит, а е косвено доказателство, което се обсъжда съвкупно с останалите по делото доказателства, които сочат, че са изпълнени законовите изисквания по установяване реалността на доставките.

По отношение на твърденията на органите по приходите, че не са налице доказателства за придобиване на стоката от доставчика следва да се посочи, че в хода на ревизионното производство са представени протоколи по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС с получател М. К. Е. и доставчик - АВ GSM S., А., VIN ATU648749933, с предмет на доставка - мобилни телефони и аксесоари, както и фактури и доказателства за извършени плащания по В.. От самия ответник, в решението, с което процесният РА е потвърден е посочено, че в отговор на отправено до австрийската данъчна администрация запитване по отношение на АВ GSM S. е посочено, че същото осъществява дейност по търговия с

мобилни телефони. Посочено е още, че М. К. Е. е извършвал поръчка на стоки чрез онлайн магазин [www.gsmbox.at.](http://www.gsmbox.at), както и че от австрийското дружество са издавани фактури на българското. Пак ответникът сочи за установено и обстоятелството относно транспортирането на стоките, а именно че стоката е доставена на декларирания от М. К. Е. адрес в страната, като са представени и данни да превозвача - UPS SPEDITOSGESELLSCHAFT M.. Освен това е извършена и насрещна проверка на ИН Т. Е. (оторизиран представител на UPS за България), който е посочил, че са доставяни пратки на клиент на UPS - AB GSM S. AT G., A., чийто получател е М. К. Е.. При наличието на тези доказателства, правилни са твърденията на жалбоподателя, че в случая доказателствената стойност на представените документи не е опровергана от органите по приходите, а изцяло е игнорирана, без да бъдат изложени никакви аргументи.

Съставяните между данъчните субекти документи, обективиращи развитието на отношенията помежду им, действително съставляват в по-голямата си част частни документи, но това не е пречка същите да бъдат кредитирани от съда, още повече същите не са оспорени от процесуалния представител на ответника по реда и в преклузивния за това срок по чл. 193, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, поради което и се ползват с придадената им закона формална доказателствена сила. В този смисъл като частни документи, подписани от лицата, които са ги издали, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица – чл. 180 от ГПК.

В своята практика ВАС многократно е подчертавал, че приложимите разпоредби на действащия ЗДДС ограничават изискуемата проверка за реалност на спорната стопанска операция единствено до пряката доставка. Действителното извършване на предходните доставки по веригата са ирелевантни за възникването на упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит, а констатациите в РА, издаден на прекия доставчик М. К. Е. не обвързват ревизираното лице. Жалбоподателят не е участвал в ревизионното производство на доставчика, нито спрямо него се простира стабилитетът на издадения РА. Всяко ревизионно производство е автономно и обвързва единствено страните по него. Поради това издаденият на доставчика РА и констатациите в него са ирелевантни.

По отношение на извършените ВОД към EUROTELECOM L. и получените доставки от ИН Т. Е. следва да се посочи, че с оглед гореизложеното РА се явява незаконосъобразен и по отношение твърденията на органите по приходите за липса на извършени от А ЕМ Д. ТЕЛ Е. ВОД към EUROTELECOM L. поради липса на реално осъществени доставки по фактурите, издадени от М. К. Е..

За да бъде доказано осъществяването на ВОД е необходимо кумулативното наличие на всички елементи от фактическия състав, регламентиран в чл. 7, ал. 1 от ЗДДС, а именно: да е осъществена доставка на стоки, доставчикът да е регистриран по ДДС в България, съответно получателят по доставката да е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка на ЕС и стоката да е транспортирана от доставчика или получателя, или за тяхна сметка от територията на страната до територията на друга държава членка.

Документите, които удостоверяват извършването на ВОД, са посочени в чл. 45, т. 1 и т. 2 от ППЗДДС и това са: фактура за доставката, в която се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден в държавата членка, в която същият е регистриран и документ, удостоверяващ изпращането и транспортирането на стоката. Според чл. 45, т. 2 ППЗДДС за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага с документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка: 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 длъжностното му качество, име на лицето получило стоките и длъжностното му качество /б. „а“/; 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 /б. „б“/.

Предвид изложеното съдът приема, че необосновано ревизиращите органи са стигнали до заключението, че извършените доставки от ревизираното лице не може да се квалифицират като ВОД на стоки по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС. Жалбоподателят е представил необходимите документи за доказване на вътреобщностна доставка на стоки според изискването на чл. 45, т. 2 ППЗДДС, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка.

В случая, както вече се посочи са налице договори за покупко-продажба на стоки от 10.03.2020 г. и 19.05.2020 г., сключени между А ЕМ Д. ТЕЛ Е. и EUROTELECOM L., фактури (инвойси) № 4/12.03.2020 г. и № 5/22.05.2020 г., в които е посочен ДДС номерът на получателя, експортни товарителници. Налице са и подробни обяснения от страна на ИН Т. О., ведно с представени документи, от които се установява механизма на процесните доставки, а именно стоките по фактурите са приети на рецепцията на централния офис на същото на 30.03.2020 г., 31.03.2020 г., 28.05.2020 г. и 29.05.2020 г., като са подготвени няколко многопакетни пратки, съставени експортни товарителници и 4 броя международни товарителници (CMR), удостоверяващи извършен транспорт до хъб на UPS в Румъния от превозвач П. ЕФ 04 Е., с което ИН Т. О. има сключен договор за предоставяне на транспортни услуги, известия за доставка от UPS и опаковъчни листове от 30.03. 2020 г., 31.03.2020 г., 28.05.2020 г. и 29.05.2020 г. Налице са и потвърждения за получаване на стоките - мобилни телефони, заедно с техните IMEI номера, подписани от EUROTELECOM L. - банкови извлечения за получени плащания от EUROTELECOM L.. От всички представени документи се установява, че предмет на ВОД са мобилни телефони. Освен това по делото е безспорно, че чуждестранното дружество е с валиден VIN номер, както и че от А ЕМ Д. ТЕЛ Е. са подадени VIES декларации, в които са декларирани ВОД на обща стойност 1 468 636,80 лв.

Предвид гореизложеното може да се направи обосновен извод за наличие на материалноправните предпоставки за определяне на доставките към EUROTELECOM L. за вътреобщностни, доколкото по делото са представени доказателства, от които е видно, както че всяка фактура е придружена от транспортни документи, които отговарят на изискванията за редовност и удостоверяват получаването на стоките на територията на друга държава членка, така и писмени потвърждения, заверени с дата, подпис и печат на получателя и удостоверяващи получаването на стоките на територията на Великобритания.

С оглед гореизложеното съдът приема за неправилни изводите на органите по приходите, че е налице основание за извършване на корекция на данъчната основа на декларираните от А ЕМ Д. ТЕЛ Е. към EUROTELECOM L. доставки по фактури (инвойси) № 4/12.03.2020 г. и № 5/22.05.2020 г. от 1 468 636,80 лв. на 0,00 лв.

При така направените изводи жалбата е основателна и по отношение на доставките на транспортни услуги, осъществени от ИН Т. О.. В случая, както вече се посочи органите по приходите са направили заключение за липса на реално извършени доставки и е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 277,68 по фактури от ИН Т. О., тъй като са приели, че липсват реално извършени доставки от М. К. Е. към А ЕМ Д. ТЕЛ Е., поради което липсва стока, която да бъде предмет на ВОД към EUROTELECOM L. и в този смисъл липсва и извършен транспорт на стоки, свързани с ВОД, по издадените фактури от ИН Т. О.. Доколкото след анализ на представените по делото доказателства настоящия съдебен състав прие тези изводи на органите по приходите за незаконосъобразни, то може да се направи обосновано заключение за наличието на предпоставки да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит и по фактурите за доставка на транспортни услуги, издадени от ИН Т. О..

Необосновани са и твърденията на ответника за наличие на данъчна измама. В решението на Съда на Европейския съюз от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 г., се дава тълкуване на закона в смисъл, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Отново във връзка с наведените от ответника аргументи в решението, с което спорния РА е потвърден следва да се посочи, че обезпечеността на

доставчиците – материално-техническа и кадрова не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е и съдебната практика на СЕС – решение по дело C-324/11 (Gabor Toth), решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 (Mahageben kft и P. D.) и решение C-18/13 ("М. П."). Съгласно тази практика липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките. Констатациите, че задълженото лице е участвало в данъчна измама или е имало знанието за такава, не се установяват от органите по приходите, при доказателствена тежест за същите. Нередности при прекия или предходен доставчик по повод отношенията помежду им, при установено предаване на стоката и последващата ѝ реализация за целите на икономическата дейност на получателя и добросъвестност на получателя, също не влияе на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя.

В този смисъл, за да бъде доказана реалност на доставките между М. К. Е. и А ЕМ Д. ТЕЛ Е. по процесните фактури, следва да бъде установен фактът на предаването на стоката от доставчика на получателя. Без значение за реалността на доставките е разполагали ли са доставчиците с материално-техническа и кадрова обезпеченост за извършване на същите, какъв е произхода на стоката и т.н.

По изложените съображения съдът намира РА за незаконосъобразен и необоснован.

Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, ответникът следва да бъде осъден да заплати на оспорващия разноски по делото в общ размер на 5 330,00 лв., както следва: 50,00 лв. – платена държавна такса и 5 280,00 лв. платено адвокатско възнаграждение. Възражението на процесуалния представител на ответника по чл. 161, ал. 2 ДОПК е неоснователно. Платеното адвокатско възнаграждение не е прекомерно, тъй като е съобразено с материалния интерес по делото и с фактическата и правната му сложност, както и с обема на извършените действия и правна защита от процесуалния представител на оспорващия.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на на А ЕМ Д. ТЕЛ Е., ЕИК:[ЕИК], [населено място], [жк], [жилищен адрес] партер, представлявано от А. Д. Д. Ревизионен акт № Р-22221020002693-091-001/13.07.2021 г., издаден от Х. Б. М., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., орган, възложил ревизията и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с

Решение № 1763/19.11.2021 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 187 483,48 лв. за периодите м. 03.2020 г. и м. 05.2020 г., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, по фактури, издадени от М. К. Е. и ИН Т. О. и е определена нулева данъчна основа по фактури, издадени на EUROTELEKOM L., Великобритания с VIN GB339643768.

ОСЪЖДА Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на на А ЕМ Д. ТЕЛ Е., ЕИК:[ЕИК], [населено място], [жк], [жилищен адрес] партер, представлявано от А. Д. Д., сумата от 5 330,00 /пет хиляди триста и тридесет/ лева, представляваща направени по делото разноски.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

Съдия: