

РЕШЕНИЕ

№ 7437

гр. София, 09.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 09.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **11897** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [улица], подадена чрез адв. П. К., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221019000154-091-001/ 26.06.2020 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ № П-22221020116585-003-001/14.07.2020 г., издадени от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Б. К. С. – ръководител на ревизията, изцяло потвърдени с Решение № 1624/26.10.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /Д „ОДОП“ при ЦУ на НАП/.

С жалбата се оспорват РА и РАПРА в цялост относно допълнително установените данъчни задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.09, м.10, м.11 и м.12.2017 г., както и м.01, м.02, м.03, м.04, м.05, м.06, м.07., м.08, м.09., м.10 и м.11.2018 г. в общ размер на 1 348 332,17 лв., в т.ч. главница 1 107 027,94 лв. и лихви 241 304,23 лв., произтичащи от извършена корекция на данните по подадени справки-декларации за съответните периоди по ДДС. Жалбоподателят счита, че РА и РАПРА са издадени при особено съществени нарушения на административно-производствените правила и принципи на данъчно-осигурителния процес относно осигуряване и гарантиране на правото на защита в данъчния процес, на служебното начало и обективност при извършване на ревизията, всестранност и

пълнота на доказателствата, обосновааност на актовете - нарушения на чл. 3, ал. 2, чл. 5, чл. 6, ал. 3 и др. от ДОПК. Излагат се доводи, че е допуснато съществено процесуално нарушение, изразяващо се в това, че доказателствата, събрани в хода на ревизията, от една страна, не са преценени от органа по приходите в тяхната съвкупност, а от друга – неправилно са приложени нормите на ЗДДС, което е довело до погрешни изводи и необосновааност на част от констатациите в ревизионния доклад, а оттам - до незаконосъобразност на обжалвания РА. Релевират се доводи за противоречие в констатациите на ревизиращите органи, обосновани с мотива, че изводът за недоказани доставки води до констатация за липса на основание за облагане, а не обратното. Моли за отмяна на РА № Р-22221019000154-091-001/26.06.2020 г. и РАПРА № П-22221020116585-003-001/14.07.2020 г. Претендира направените по делото разности.

В съдебно заседание за жалбоподателят се явява адв. К., която поддържа жалбата.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите, се представлява от юрк. И., която оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – чрез прокурор М., изразява становище за неосновааност на жалбата и предлага да бъде потвърден РА.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221019000154-020-001/09.01.2019 г. е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне задълженията на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 07.09.2017 г. до 11.10.2018 г. и от 13.11.2018 г. до 30.11.2018 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 32 от ДОПК на 14.02.2019 г. Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221019000154-020-002/13.05.2019 г. срокът за приключването на ревизията е продължен до 12.07.2019 г. Заповедта е връчена на пълномощник на дружеството на 11.06.2019 г. ЗВР и ЗИЗВР са издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП-С., определена за компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповеди № РД-01-803/07.06.2017 г. и № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП-С.. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221019000154-092-001/13.03.2020 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 05.05.2020 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път, приложено по делото. По реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК дружеството е подало писмено възражение срещу РД с вх. №53-06-746#2/19.06.2020 г., което е обсъдено от ревизиращия екип и преценено като неосновааност. Доказателства не са приложени към възражението.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221019000154-091-001/26.06.2020 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ 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. РА е връчен на ревизираното лице по електронен път на 10.07.2020 г. Във връзка с молба № Р-22221019000154-056-001/14.07.2020 г. за поправка на очевидна фактическа грешка в

РА е издаден РАПРА № П-22221020116585-003-001/14.07.2020 г., който е връчен на 14.07.2020 г.

Процесната ревизия е първа за горепосочените периоди и на това основание.

При ревизията е установено, че [фирма] е вписано в Търговския регистър на Агенция по вписванията на 26.01.2017 г. Дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 07.09.2017 г., deregистрирано при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС на 11.10.2018 г. и повторно регистрирано във връзка с достигнат облагаем оборот на 13.11.2018 г. Според регистрационните данни основната дейност на търговеца е свързана с търговия, внос, износ и реекспорт на лекарствени продукти и медицински изделия, както и всяка друга дейност, която не е забранена от българското законодателство. Лицензи и други регистрационни и разрешителни документи във връзка с осъществявана дейност не са представени в хода на ревизията. Направена е констатация, че [фирма] не стопанисва търговски обекти. Проверка на данните за актуално състояние на действащите трудови договори е показала, че през ревизираните периоди дружеството е декларирало сключен трудов договор с 1 лице.

С оглед установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

С Протокол № 1623316/13.01.2020 г. са приобщени всички доказателства, събрани в резултат на извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства по отношение на [фирма] с УИН П-22221018037063.

На ревизираното дружество са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, по които от страна на [фирма] не са представени никакви доказателства и писмени обяснения. Такива не са били представени и при извършеното на 11.06.2019 г. посещение в офиса на ревизираното дружество.

Поради горното за ревизиращия екип е било невъзможно да извърши проверка и анализ на счетоводни и търговски документи, удостоверяващи осъществени стопански операции, както и да установи приложимите счетоводни стандарти, възприетите принципи на счетоводна политика, организацията на счетоводната отчетност, формата на счетоводните записвания и т.н.

В хода на ревизията с оглед установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на дружеството жалбоподател са открити административни процедури за обмен на информация съгласно чл. 7 от Регламент на (ЕС) 904/2010, във връзка с което ревизионното производство е спряно със Заповеди № Р-22221019000154-023-001/12.07.2019 г. и № Р-22221019000154-023-002/15.08.2019 г. Същото е възобновявано със Заповеди № Р-22221019000154-143-001/15.08.2019 г. и № Р-22221019000154-143-002/13.01.2020 г. Определен е краен срок за приключването му до 13.01.2020 г.

Органите по приходите са извършили проверка на данните по отношение на извършените доставки и начисления данък, които са налични в информационната система на НАП. Установено е, че с подадените справки-декларации по ЗДДС, дневници за продажби и VIES-декларации ревизираният субект е декларирал следното:

- осъществени вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоки по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС с данъчна основа в размер на 4 525 849,22 лв. и приложена нулева ставка на

данъка. Като получател е посочено дружеството FARMACIA S. VITO с валиден регистрационен номер за целите на ДДС в Италия - IT02848021214;

- доставки на стоки, в качеството на посредник в тристранни операции по смисъла на чл. 15 от ЗДДС с данъчна основа в размер на 1 759 875,40 лв.;

- вътреобщностни придобивания /В./ на стоки по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДС с обща данъчна основа в размер на 6 144 400,30 лв. и начислен ДДС в размер на 1 228 880,09 лв. На основание чл. 82 от ЗДДС, данъкът е начислен с протоколи по чл. 117, ал. 1 от с.з., които са отразени в дневниците за съответните данъчни периоди. Като доставчици са посочени дружествата, регистрирани за целите на ДДС в Ч. и Гърция - AUGA SRO с № CZ28829981; I. E. MIKE с № EL800868301 и EKOTYP S. SRO с № CZ29308283;

- получени услуги по реда на чл. 82 от ЗДДС с обща данъчна основа в размер на 717 290,90 лв. и начислен ДДС в размер на 143 458,18 лв. Данъкът е начислен със съставени протоколи по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС и последните са отразени в дневниците по ДДС за съответните данъчни периоди. Като доставчици отново са посочени дружества, регистрирани за целите на ДДС в Ч. и Гърция – AUGA SRO и KAVALA PHARMASUITICALS S.A., EL094295633.

Проверката на данните в информационната система на НАП, касаещи получените доставки и данъчния кредит, е показала, че с подадените справки-декларации по ЗДДС и дневниците за покупки ревизирият субект е декларирал следното:

- придобиване на стоки от FARMACIA S. VITO, в качеството на посредник в тристранни операции;

- В. на стоки с обща данъчна основа в размер на 6 144 400,30 лв. и начислен ДДС в размер на 1 228 880,09 лв., с посочени доставчици AUGA SRO, I. E. M. и EKOTYP S. SRO, и

- получени услуги по реда на чл. 82 от ЗДДС от AUGA SRO и KAVALA PHARMASUITICALS S.A.

За удостоверяване на декларираните обстоятелства [фирма] не е ангажирало никакви доказателства.

Предвид липсата на каквито и да било документи, изходящи от счетоводството на ревизираното дружество, ревизирият екип е приобшил доказателствата, събрани в хода на проверка за установяване на факти и обстоятелства по отношение на [фирма], приключила с протокол №П-22221018037063-073-001/ 15.08.2018 г. В хода на проверката са изпратени молби за административно сътрудничество с данъчните/приходни администрации на Италия, Гърция и Ч. и в съответствие с чл. 7 от Регламент (ЕС) 904/2010 са открити административни процедури по обмен на информация. Получени са отговори с референтен номер VAT_BG_030771_IT_ARG2658/2019_20190717_AF_RI_R във връзка с отправеното запитване по отношение на италианския контрагент F. OLIVIERO DR. A. (FARMACIA S. VITO DOTT. OLIVIERO); с референтни номера VAT_BG_030753_EL_286-2019_20190829_AF_RI_R и VAT_BG_030777_EL_300K2019_20190829_AF_RI_R във връзка с отправени запитвания по отношение на гръцките контрагенти I. E. M. и KAVALA PHARMASUITICALS S.A., и с референтен номер VAT_BG_030611_CZ_P201901429_20190731_AF_RI_R за чешкия контрагент EKOTYP S. SRO. Същите са описани подробно в РД. По отношение на AUGA SRO е извършена проверка в ПП VIES, при която е установено, че посоченото дружество не

е декларирало ВОД на стоки и извършени услуги към [фирма], поради което е налице несъответствие в декларираните данни в размер на 2 520 007 евро /левава равностойност от 4 928 705,29 лв./.

С оглед установеното, ревизиращите са приели, че декларираните извършени и получени доставки, както и участие в тристранни операции не са обосновани документално, както от ревизираното лице, така и от неговите контрагенти от други държави-членки на ЕС. В тази връзка на основание чл. 9, ал. 3 от ППЗДДС, чл. 53, ал. 3 от ЗДДС и чл. 66, ал. 1, т. 3 ЗДДС с РА са извършени корекции на декларираните резултати по периоди, изразяващи се в начисляване на ДДС по доставките /ВОД и посредничество в тристранни операции/ с получател FARMACIA S. VITO и изключване от отчетните регистри по ЗДДС на самоначисления данък във връзка с декларирани В. от EKOTYP S. SRO, I. E. M., KAVALA PHARMASUITICALS S.A. и AUGA SRO. Вследствие извършената ревизия са определени допълнителни задължения за ДДС в общ размер на 1 107 045,94 лв. за данъчни периоди м. 09 – м. 12.2017 г. и м. 01. – м. 11.2018 г., подробно описани в табличен вид в РА.

На основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ са начислени лихви в общ размер на 241 304,23 лв.

РА и ПАПРА са обжалвани по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК пред директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите с жалба вх. №53-06-6298/22.07.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1134/24.07.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., който ги е потвърдил изцяло с Решение № 1624/26.10.2020 г. След анализ на събраните в хода на ревизията доказателства и на относимата нормативна уредба – както национална, така и европейска, решаващият орган е изложил мотиви, че за доказването на ВОД и на участие в тристранна операция като посредник е необходимо по безспорен начин да е установено, както фактическото прехвърляне на собствеността, така и наличието на осъществен транспорт на стока от територията на една държава-членка до територията на друга държава-членка на ЕС, което в настоящия случай не е направено от ревизираното лице. В тази връзка е подчертано, че последното не е представило доказателства в този смисъл, каквото е задължението му съгласно чл. 46, ал. 1 от ППЗДДС и чл. 13, ал. 1 от ЗДДС, поради което доставките са обложени със ставка от 20 %.

Относно В. от EKOTYP S. SRO, I. E. M., KAVALA PHARMASUITICALS S.A. и AUGA SRO е прието, че не само документално не е обоснована и доказана доставка, но и е отхвърлено като възможност съгласно дадените от чешката и гръцка данъчни/приходни администрации отговори на молби за обмен на информация.

Жалбата срещу РА № Р-22221019000154-091-001/26.06.2020 е подадена чрез ответника до Административен съд София-град на 16.10.2020 г., видно от пощенско клеймо върху плик, представен по делото на л. 13, във връзка с която е образувано настоящото съдебно производство.

По делото е приобщена цялата преписка по ревизионното производство, както и представените в хода на настоящото съдебно производство писмени доказателства.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу РА е подадена в срок от лице с право и интерес от оспорване срещу акт, който подлежи на съдебен контрол и след като е изпълнена абсолютната

процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК за обжалване по административен ред. Актът е оспорен в цялост с решението на директора на дирекция „ОДОП“, при което е изцяло потвърден. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е Ревизионен акт № Р-22221019000154-091-001/26.06.2020 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22221020116585-003-001/14.07.2020 г., издадени от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Б. К. С. – ръководител на ревизията, изцяло потвърдени с Решение № 1624/26.10.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

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

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

Атакуваният в настоящото производство ревизионен акт е издаден от компетентни органи с оглед разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК – възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно издадените заповеди за възлагане на ревизията.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено в чл.120, ал. 1 от ДОПК - РА е мотивиран, включително с подробно изложените констатации в РД, който е неразделна част от него, и съдържа диспозитивна част в табличен вид с посочване на допълнително установените задължения по вид, основание, размер и данъчен период.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава, както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис от органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

Ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК. Спазени са сроковете за извършването ѝ по чл. 114, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, след надлежно удължаване на срока за това с горепосочените заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия и за спиране на ревизионното производство.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за провеждане на ревизионното производство и издаването на акта.

По материалната законосъобразност на акта:

С РА ревизиращите са приели, че декларираниите извършени и получени доставки, както и участие в тристранни операции не са обосновани документално както от ревизираното лице, така и от неговите контрагенти от други държави-членки на ЕС. В тази връзка на основание чл. 9, ал. 3 от ППЗДДС, чл. 13 от ЗДДС и чл. 66, ал. 1, т. 3 ЗДДС с РА, са извършени корекции на декларираниите резултати по периоди, изразяващи се в начисляване на ДДС по доставките /ВОД и посредничество в тристранни операции/ с получател FARMACIA S. VITO и изключване от отчетните регистри по ЗДДС на самоначисления данък във връзка с декларирани В. от EKOTYP S. SRO, I. E. M., KAVALA PHARMASUITICALS S.A. и AUGA SRO. Вследствие извършената ревизия са определени допълнителни задължения за ДДС в общ размер на 1 107 045,94 лв. и лихви в общ размер на 241 304,23 лв. на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ.

Спорният по делото въпрос се състои в това изпълнени ли са условията на закона за деклариране на доставки от ревизираното лице с нулева ставка, съответно за включване на данъка по ВОД в справките-декларации и отчетните регистри по ЗДДС за съответните периоди.

[фирма] е декларирало вътреобщностни доставки /ВОД/ на фармацевтични продукти – лекарства и други медицински изделия, към "FARMACIA S. VITO DOT. OLIVIERO" с VIN № IT02848021214 през д. п. м. 02.2018 г., м. м. 03. 2018 г., м. 04. 2018 г. м. 05. 2018 г., м. 06. 2018 г., м. 07. 2018 г., м. 08. 2018 г., м. 09.2018 г., м. 10. 2018 г., м. 11.2018 г., за които на основание чл. 53, ал. 1 ЗДДС е декларирал нулева ставка на данъка.

Съгласно посочената норма на чл. 53, ал. 1 ЗДДС облагаеми с нулева ставка на данъка са вътреобщностните доставки по чл. 7, с изключение на освободените вътреобщностни доставки по чл. 38, ал. 2. Легалната дефиниция за ВОД съгласно чл. 7 от с.з. постановява, че вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, и е предоставил идентификационния си номер по ДДС на доставчика. Разпоредбата на ал. 2 на чл. 53 ЗДДС /в отн. ред. ДВ. бр.63 от 4 Август 2006 г./ препраща към Правилника за прилагане на ЗДДС /ППЗДДС/ относно документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностната доставка, с които доставчикът следва да разполага за прилагане на нулева ставка за тези доставки. Същите са изчерпателно изброени в чл. 45 от ППЗДДС. Съгласно тази разпоредба в отн. ред. ДВ бр.8 от 29 Януари 2016 г., за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи:

1. документ за доставката:

а) фактура за доставката, в която, когато получателят е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката;

б) протокол по чл. 117, ал. 2 от закона - в случаите на вътреобщностна доставка по чл. 7, ал. 4 от закона;

в) документ по чл. 168, ал. 8 от закона - когато доставчикът е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона;

2. документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка:

а) 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) 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.

Горните доказателства са необходими, за да се установи получаването на доставката на територията на друга държава-членка, съответно мястото на изпълнение и на облагане на потреблението. Следователно, за да приложи към издадените фактури към италианския търговец нулева ставка на данъка, [фирма] следва да докаже, че крайното потребление на стоките е на територията на друга държава-членка, което го освобождава от задължението да начисли данък във фактурата.

В периода м. 09.2017 г. – м. 01.2018 г. жалбоподателят е декларирал участие като посредник в тристранни операции по смисъла на чл. 15 от ЗДДС. Ревизиращите органи са приели, че доставките не са документално обосновани и доказани. На това основание съгласно чл. 9, ал. 3 от ППЗДДС са приели, че данъкът със ставка от 20 % е изискуем от жалбоподателя.

Съгласно чл. 15 ЗДДС „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.

Доставката следва да отговаря на условията на чл. 62, ал. 5 ЗДДС, а именно:

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 VIES-декларацията за съответния данъчен период.

За да бъде освободен от задължение да начисли данък в издадената фактура, посредникът следва да докаже, че мястото на изпълнение на доставката е в държавата-членка, където придобиващият в тристранната операция е регистриран за целите на ДДС, съгласно нормата на чл. 17, ал. 3 ЗДДС. За тази цел следва да разполага с документите, изчерпателно изброени в нормата на чл. 9, ал. 2 ППЗДДС, с които да докаже фактическото извършване на доставката. Същите включват:

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.

Следователно, доказателствата, необходими за доказване на ВОД и тристранна операция могат да се обособят в две групи – едната е свързана с доказване на самата доставка, доставчик и получател по нея, а другата – с доказването на място на изпълнение на територията на държава-членка, различна от тази, в която е регистриран за целите на ДДС доставчикът/посредникът.

През ревизираните периоди жалбоподателят е декларирал вътреобщностни придобивания на стоки с обща данъчна основа в размер на 6 144 400,30 лв. и начислен ДДС в размер на 1 228 880,09 лв. през данъчни периоди м. 10.2017 г. – м. 11.2018 г., с посочени доставчици AUGA SRO с VIN № CZ28829981, I. E. M. с VIN № EL800868301 и EKOTYP S. SRO с VIN № CZ29308283. Декларирани са услуги по реда на чл. 82 от ЗДДС от AUGA SRO с VIN № CZ28829981 и KAVALA PHARMASUITICALS S.A. V. EL094295633.

Съгласно чл. 13, ал. 1 от ЗДДС вътреобщностно придобиване е придобиването на правото на собственост върху стока и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, както и фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6, ал. 2, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. Тоест, за да бъде една доставка вътреобщностно придобиване, тя следва да бъде доставена от лице, което е регистрирано на територията на друга държава-членка и стоката да бъде транспортирана, да премине границата на тази държава-членка, като транспортът следва да завърши в държавата-членка на получателя, в настоящия случай Република България. В тази връзка получателят на доставката следва да разполага с данъчен документ – фактура, издадена от доставчика му, както и с доказателства за транспортиране на стоката. В противен случай, тази доставка не може да се счита за реално извършена.

В настоящия случай жалбоподателят не представя никакви доказателства относно декларираните доставки нито в хода на ревизията, нито в настоящото съдебно производство, включително фактурите, издадени от същия, и тези, по които е получател по В.. Не са представени и доказателства за транспортиране на стоките до територията на друга държава-членка с оглед изискванията на горесцитираните разпоредби. Липсват както потвърждения от получателя по доставките, така и товарителници за извършен превоз от транспортна фирма. Не са представени и доказателства за разплащане по доставките, както и търговска кореспонденция с контрагентите му.

По делото са представени копия на документи, сред които фактури и транспортни документи, като част от ревизионната преписка. От изложеното в РД се установява, че същите са получени от компетентната институция на Италия при осъществената процедура по обмен на информация. Същите са напълно нечетливи, с липсващи реквизити в по-голямата си част, не са представени от жалбоподателя и не могат по никакъв начин да се обвържат с декларираните от него доставки.

Противоречи на житейската и правна логика процесуалното поведение на

дружеството жалбоподател, а именно липсата на каквато и да е активност да докаже фактите, с които обосновава твърденията си и правото да третира доставките като такива с нулева ставка, съответно да ги включи в справките-декларации и отчетните си регистри. При положение, че е издаден данъчен документ за доставките – фактури, не е ясно защо същите не са представени от ревизираното лице нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство.

С факта на изпращането или превозването на стоката до друга държава-членка и физическото напускане в резултат на това на стоката от държавата-членка на доставката доставчикът обвързва настъпването на благоприятни за него правни последици - освобождаването му като продавач от ДДС във връзка с вътреобщностна доставка (чл. 138, § 1 от Директива 2006/112/ЕО). Националното законодателно разрешение е за облагане на ВОД с нулева ставка на ДДС е регламентирано в чл. 53, ал. 1 ЗДДС. Затова и с арг. от чл. 154, ал. 1 ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК за жалбоподателя в първоинстанционното производство е тежестта да установи с убедителността на пълното доказване юридическите факти, представляващи основание за освобождаване на ВОД.

В този смисъл е приетото от Съда на ЕС в Решение от 27.09.2007 г. по дело С-409/04. Съгласно пар. 1 от диспозитива на същото терминът „изпратен(и)“, употребен в член 28а, параграф 3, първа алинея и член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2000/65/ЕО на Съвета от 17 октомври 2000 година, следва да се тълкуват в смисъл, че вътреобщностното придобиване на стока е осъществено и освобождаването на вътреобщностната доставка става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава-членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физически територията на държавата-членка на доставката. В пар. 3 изрично е уточнено, че „Обстоятелството, че получателят на доставката е представил пред данъчните органи на държавата-членка по местоназначението декларация относно вътреобщностното придобиване като разглежданата в главното производство, може да представлява допълнително доказателство, целящо да установи, че стоките действително са напуснали територията на държавата-членка на доставката, но не представлява решаващо доказателство с оглед на освобождаването от ДДС на дадена вътреобщностна доставка“. От друга страна пар. 2 визира случаи, при които доставчикът се е позовал за освобождаване от начисляване на данък на документи с невярно съдържание, без да знае това.

В пар. 1 от диспозитива на Решение от 06.09.2012 г. по дело С-273/11 СЕС е приел, че „член 138, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 г., трябва да се тълкува в смисъл, че допуска при обстоятелства като разглежданите в главното производство на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване на вътреобщностна доставка, при условие че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама“.

В настоящия случай жалбоподателят не представя никакви документи за доказване

на вътреобщностния характер на доставката, по-специално за транспортиране на стоката от територията на една държава-членка до територията на друга държава-членка. Същият не представя дори фактурите, които е издал на получателя по доставките. Жалбоподателят не е представил и счетоводни документи, с които да докаже притежаването на стоките и възможността да ги прехвърли на чуждестранните си контрагенти, респективно получаването на стоките по В., както и отразяването на тези обстоятелства в счетоводството му. Наред с това жалбоподателят не е проявил процесуална активност да докаже твърденията си и чрез ангажиране на експертиза, въпреки че такава е поискана и допусната от съда, не е внесен депозит за изготвянето ѝ и след като е дадена многократна възможност на жалбоподателя да стори това, експертизата е заличена с протоколно определение на съда от 09.11.2021 г. поради бездействието му.

В настоящия случай от страна на жалбоподателя в провело се съдебно производство не са ангажирани каквито и да е доказателства, оборващи изводите на органите по приходите за липсата на извършени ВОД, участие в тристранни операции и получени В., включително съдебно-счетоводна експертиза. Информационни следи не могат да бъдат извлечени и от счетоводството на ревизираното лице. Съгласно счетоводните стандарти за редовно счетоводно отразяване следва да намерят място в същото търговските операции, по които търговецът е страна, както и заприходяването на склад на придобитите вещи, съответно изписването им при продажба със съответните счетоводни записвания по сметка 304 „Стоки“. При преценка на доказателствената сила на счетоводните документи е необходимо съгласно разпоредбата на чл. 51 от ДОПК да се прецени дали счетоводството е водено редовно, а това може и следва да се извърши чрез проверка и анализ на тези сметки. Законното изискване е за водене на подробна счетоводна отчетност, която да е достатъчна за установяване на задълженията по ЗДДС. Изпълнението на това задължение се отнася до всички регистрирани по ЗДДС лица, установено с разпоредбата на чл. 123 ЗДДС, която от своя страна е хармонизирана с разпоредбата на чл. 242 от Директива 2006/112 и се сочи от СЕС като гаранция за предотвратяване на злоупотребата с право /т.64 на решение на СЕС от 21.06.2012 г. по обединени дела С-80/2011 и С-142/2011/. Следва да бъде подчертано, че и в хода на ревизията е отклонена проверка на счетоводството на ревизираното лице с мотив, че никакви документи не се съхраняват в офиса му.

На следващо място, за пълнота следва да бъде посочено, че чуждестранните контрагенти на жалбоподателя също не представят посочените доказателства. В процедурата по обмен на информация италианската компетентна институция е предоставила информация относно италианския търговец, ведно с копия на фактури, издадени от [фирма], но не са представени доказателства за извършен транспорт. По отношение на I. E. M. с VIN № EL800868301 и KAVALA PHARMASUITICALS S.A. V. EL094295633 е получена информация, че регистрираните адреси за контакт са празни/изоставени, а дружествата не са представили изисканите им документи и писмени обяснения, поради което са заличени регистрациите им за целите на ДДС. За EKOTYP S. SRO с VIN № CZ29308283 е установено, че от 01.2018 г. не е подавало справки-декларации по ЗДДС, не е представило изисканите му документи и данъчните власти не са успели да осъществят контакт с него.

Представените в съдебното производство писмени доказателства, касаещи получени разрешения за търговия с лекарствени продукти и хигиенни проверки на склад за търговия на едро с такива, са неотнормирани, доколкото сами по себе си не се свързват с конкретни доставки, още по-малко с процесните, и нямат отношение към доказването на горепосочените обстоятелства за обосноваване на правото на жалбоподателя.

Тежестта за доказване относно настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти е за ревизирия субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства. В настоящия случай, от страна на жалбоподателя не са ангажирани доказателства, оборващи констатациите на ревизиращите органи. Не са представени първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, хронологични и аналитични счетоводни записвания, за да се установи дали дружеството има заведена счетоводна отчетност, позволяваща последващ контрол, както и необходимите документи съгласно закона за удостоверяване на извършените В., участието му като посредник в тристранни операции и качеството му на получател по В..

С оглед на изложеното настоящият съдебен състав, като взе предвид представените по делото доказателства и наред с това като съобрази пасивното поведение на жалбоподателя, както в хода на ревизионното производство, така и в настоящото съдебно производство, и липсата на ангажирани от негова страна доказателства и доказателствени средства за опровергаване изводите на органите по приходите, намира за правилни и законосъобразни доводите на последните относно липсата на доказателства съгласно чл. 45 от ППЗДДС за извършен ВОД по смисъла на чл. 7 от ЗДДС. По отношение на цитираните доставки, законосъобразно е приложена ставка на данъка 20 на сто, съгласно чл. 66, ал.1, т. 1 от ЗДДС, а не нулева ставка на данъка за вътреобщностни доставки по чл. 7 от ЗДДС /съгласно чл. 53, ал.1 от ЗДДС/, каквато е приложена от дружеството. Съгласно чл. 53, ал. 2 ЗДДС, ако доставчикът не се снабди с документите по ал. 2 до изтичането на календарния месец, следващ календарния месец, през който данъкът по доставката е станал изискуем, не се прилага спрямо доставката нулева ставка. Нормата е своеобразна санкция за търговец, който не е положил дължимата грижа да се снабди с необходимите доказателства за обосноваване на правото си. Във връзка това и на основание чл. 86, ал.1 от ЗДДС, във вр. с чл. 66, ал.1, т. 1 от ЗДДС, правилно и законосъобразно органите по приходите са начислили ДДС в размер на 20 % по доставките към "FARMACIA S. VITO".

Разпоредбата на чл. 9, ал. 3 ППЗДДС предвижда, че „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“. Нормата е аналогична на тази на чл. 53, ал. 2 ЗДДС и изразява идеята, че при липса на доказателства за място на изпълнение на доставката на територията на друга държава-членка, същата следва да се третира за данъчни цели като такава с място на изпълнение на територията на страната. При гореизложените мотиви за пълна липса на доказателства, които да водят до извод за транспортиране на стоките, съдът намира за правилен и обоснован изводът на ревизиращите органи за наличие на материалноправните основания за облагането на доставките към "FARMACIA S. VITO" с данък със ставка от 20 на сто съгласно чл. 9, ал. 3 ППЗДДС, вр. с чл. 62, ал. 1 ЗДДС, вр. чл. 12, ал. 1 ЗДДС.

В съответствие с материалния закон органите по приходите са приели, че с оглед липсата на представени документи, удостоверяващи получаване на доставките по В., разплащането по нея, както и на документи, че стоките са транспортирани до територията на страната от територията на друга държава-членка, по декларирания от [фирма] В. доставки данъкът е изискуем на основание чл. 85 от ЗДДС. Поради документалната им необоснованост и недоказаност сумите по тези доставки

правилно са изключени от отчетните регистри и справките-декларации на жалбоподателя по ЗДДС от ревизиращия екип, съответно и включеният в тях ДДС по доставките, като е извършена корекция на резултатите за съответните данъчни периоди от м. 10.2017 г. до м. 11. 2018 г. включително.

По направеното оспорване на РА за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ № П-22221020116585-003-001/14.07.2020 г.:

Доколкото в жалбата е заявено оспорване и по отношение на РА за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ № П-22221020116585-003-001/14.07.2020 г., издаден от К. Г. М. - орган, възложил ревизията, и Б. К. С. - ръководител на ревизията, съдът намира, че следва да са произнесе относно неговата законосъобразност.

По силата на чл. 133, ал. 3 от ДОПК ревизионният акт за поправка на ревизионен акт може да се обжалва самостоятелно, независимо от обжалването на ревизионния акт, за чиято поправка е издаден. Предпоставката, която следва да е налице, за да се пристъпи към издаване на ревизионен акт за поправка е наличието на очевидна фактическа грешка, допусната при издаването на поправения ревизионен акт. Ревизионният акт за поправка на ревизионен акт не се издава в резултат от ревизионно производство и не може да установява задължения, различни от вече установените с подлежащия на поправка ревизионен акт. Необходимостта от издаването му е нанасяне на корекция във вече издадения ревизионен акт, така че установените с последния задължения да са ясно определени. В настоящото производство, от страна на съда, следва да се прецени дали е съществувала очевидна фактическа грешка в издадения Ревизионен акт № Р-22221019000154-091-001/ 26.06.2020 г., породила необходимост от издаването на РА за поправка и дали с РА за поправка само е изяснена фактическата воля на органа по приходите или са определени нови задължения.

С РАПРА № П-22221020116585-003-001/14.07.2020 г. е констатирано, че в таблица 1 на издадения РА № Р-22221019000154-091-001/ 26.06.2020 г. е допусната техническа грешка. Установява се, че с извършената поправка не се променят установените с ревизионния акт задължения, както по отношение на размера им, така и относно периодите и основанията им. Липсват мотиви за издаването на РАПРА, а от друга страна, от съдържанието му в табличен вид, не се установява никакво несъответствие с РА № Р-22221019000154-091-001/26.06.2020 г., поради което не са изпълнени условията за издаването му съгласно нормата на чл. 133, ал. 3 от ДОПК, поради което РАПРА № П-22221020116585-003-001/14.07.2020 г. следва да бъде отменен като незаконсъобразен и необоснован.

По разностите в производството:

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 6 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 22 979.97 лв. /двадесет и две хиляди деветстотин седемдесет и девет лева и деветдесет и седем стотинки/.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 70-състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22221019000154-091-001/26.06.2020 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил

ревизията, и Б. К. С. – ръководител на ревизията, изцяло потвърден с Решение № 1624/26.10.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОТМЕНЯ Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22221020116585-003-001/14.07.2020 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Б. К. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1624/26.10.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноски по делото в размер на 22 979.97 лв. /двадесет и две хиляди деветстотин седемдесет и девет лева и деветдесет и седем стотинки/, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

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: