

РЕШЕНИЕ

№ 7548

гр. София, 09.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 14.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **4877** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на „АКСОР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], гр. С., [улица] срещу РА № Р-22002221000191-091-001/29.09.2021г., издаден от П. П. – орган, възложил ревизията и П. П. – ръководител на ревизията, в частта с която е потвърден с Решение № 515/08.04.2022г. на Директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП досежно установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност/ЗДС/ в размер на 585 197,45лв и отказано право на приспадане в размер на 124 996,75лв., както и лихви за забава в размер на 245 543,51лв., за данъчни периоди – м.03.2017г., м.04.2017г., м.06.2017г. и от м.09.2017г. до м.10.2018г.

Твърди се незаконосъобразност на акта, поради допуснати нарушения на материалния и процесуалния закон. И в частност: ревизираното лице е извършило облагаемите доставки, респ. получило е процесните автомобили/предмет на доставките/ и в следствие се е разпоредило със същите, като ревизиращият екип не е проследил веригата от последователни сделки между предходните доставчици, въпреки, че същата е лесно проследима с оглед индивидуализиращите бележи да стоката – автомобили с номер на шаси, марка, модел и т.н. Твърди се още, че органите по приходите не могат обосновано да определят дали извършваните сделки в стопанския оборот са лишени от икономическа и търговска обосновка, тъй като не са запознати с

поетите търговски ангажименти на лицата, страни по сделката.

На второ място, оспорват се и изводите за липса на реално осъществена вътреобщностна доставка, с оглед извършената от органите по приходите преценка за наличието на физическо движение на съответните стоки между държавите членки. Твърди се, че същите са в пряко нарушение на чл.138 пар.1 от Директива 2006/112/ЕИО и практиката на СЕС по дело VTSR, C-587/10, дело Euro Tyre Н. С-430/09 и др., като ревизираното дружество е представило всички изискуеми по силата на чл.51 ал.1 и ал.2 от ЗДДС вр. чл.45 от ППЗДДС, документи, установяващи реалното установяване на извършената доставка, респ. транспортиране на стоката. Нещо повече – доставените стоки са декларирани от дружеството получател в държавата на получаването им – Германия, като са обложени и с ДДС от получателите.

Ответната страна – директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, излага становище за неоснователност на жалбата, с аргументи, аналогични с тези инкорпорирани в постановеното от него решение по поради оспорването на РА по административен ред.

В рамките на проверката по чл.158 от АПК, счита жалбата за редовна – като подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения. Същата е допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК.

С оглед преценката за законосъобразност на оспорваният акт, както и изложеното от ответника в рамките на производството по оспорване на РА по административен ред, съдът съобрази:

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002221000191-020-001/ 12.01.2021 г., връчена на 05.07.2019 г., издадена от П. Т. П., на длъжност началник сектор в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена 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-22002221000191-092-001/09.07.2021 г., срещу който, в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило възражение. Ревизията приключва с РА №Р-22002221000191-091-001/29.09.2021 г., издаден от П. П., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и П. Т. П., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Същия е връчен електронно на 19.10.2021 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е във връзка с Решение №1951/21.12.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което предходният РА №Р-22220419003737-091-001/30.06.2020 г. е отменен, а преписката е върната на органа по приходите с указания за извършване на нова ревизия.

В рамките на приключилото административно-ревизионно производство е установено, респ. са формирани следните изводи:

Ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в

размер на 124 996,75 лв. по фактури №[ЕГН]/04.12.2017 г., №[ЕГН]/26.03.2018 г., №[ЕГН]/ 04.05.2018 г., №[ЕГН]/06.07.2018 г. и №[ЕГН]/01.09.2018 г., издадени от „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД. Съгласно ПИНП до дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В резултат - документи и счетоводни регистри не са представени.

Извършени са служебни справки в ИС на НАП, като е констатирано, че процесните фактури са включени в дневници „продажби“ за съответните периоди, с изключение на фактура №[ЕГН]/04.12.2017 г.

От „АКСОР“ ЕООД са представени фактури, договори за покупка-продажба на МПС и приемо-предавателни протоколи, от които органите по приходите установяват, че предмет на доставки са леки автомобили: Mini C. D, шаси WMWXD51090WT62384; БМВ i3, шаси WBY1Z21090VZ61380; БМВ 750d, шаси WBA7C81070B299605, М. G500, шаси WDB4632601X299826; М. GLA 45, шаси WDC1569521J524548.

По данни на ИМ на НАП на „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД са извършени ревизии по ЗДДС, както следва:

-за данъчни периоди от м. 01.2017 г. до м. 07.2018 г., приключила с РА №Р-22221018004499-091-001/26.02.2019 г. и установени данъчни задължения за данъчни периоди: м. 12.2017 г. в размер на 127 730,54 лв., м. 03.2018 г. в размер на 32 071,49 лв., м. 05.2018 г. в размер на 10 468,78 лв. и м. 07.2018 г. в размер на 22 700,00 лв.

-за данъчни периоди м. 08.2018 г. и м. 09.2019 г., приключила с РА №Р-22221018007406-091-001/14.05.2020 г. и установени данъчни задължения за данъчен период м. 09.2018 г в размер на 48 696,75 лв.

По данни на ПИНП №П-22220418198887-141-001/29.11.2018 г. са представени доказателства за покупка на МПС:

МПС БМВ i3, шаси WBY1Z21090VZ61380 за сумата от 56 000,00 лв. с ДДС. Приложен е договор, приемо-предавателен протокол, платежно нареждане, фактура №[ЕГН]/04.05.2018 г.

МПС БМВ 750d, шаси WBA7C810708299605 за сумата от 227 000,00 лв. с ДДС. Приложен е договор, приемо-предавателен протокол, банково извлечение, фактура №[ЕГН]/26.03.2018 г.

МПС Mini C., шаси MWXD51090WT62384 за сумата от 42 300,00 лв. с ДДС.

Приложен е договор, приемо-предавателен протокол, банково извлечение, фактура №[ЕГН]/04.12.2017 г.

МПС М., шаси WDC1569521J524548 за сумата от 136 000,00 лв. с ДДС. Приложен е договор, приемо-предавателен протокол, фактура №[ЕГН]/ 06.07.2018 г.

С Протокол №1/05.12.2017 г. е деклариран В. - покупката на Mini C. D, шаси WMWXD51090WT62384 с изпращач Prium eK, V. DE305171050, представено е копие от ЧМР.

След извършена служебна проверка, в рамките на производството по административно оспорване на процесния РА, директора на дирекция ОДОП установява, че за „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД са налице данни за декларирани В. на МПС от германски контрагенти /Prium eK /К. I./ с V. DE305171050.

В хода на ревизията са представени договори и фактури за последваща реализация:

„ДСК ОПЕРАТИВЕН ЛИЗИНГ“ ЕООД, ЕИК 20333763 за Mini C. D, шаси WMWXD51090WT62384 и БМВ i3, шаси WBY1Z21090VZ61380; „СОФИЯ РИСОРТ“ ООД, ЕИК[ЕИК] за БМВ 750d, шаси WBA7C81070B299605; „УНИКРЕДИТ

ЛИЗИНГ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК] за М. GLA 45, шаси WDC1569521J524548; Euroinvest G., V. DE262330347 за М. G500, шаси WDB4632601X299826.

При така очертаната фактическа обстановка приходните органи са приели, че „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД не е имало потенциалната възможност да извърши доставките поради липса на данни за стопанисвани търговски обекти и наето офис помещение, поради което не са били отчетени разходи за наем, за ток, за вода и др.

Успоредно с това, изрично е посочено в РА, че „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД е дружество с рисков профил, избягва плащането на ДДС видно от проведените му ревизионни производства.

Събраните доказателства, подробно обсъдени в контекста на веригата доставки - вътреобщностно придобиване /В./ от германски контрагент, чийто управител е съпругът на М. И. К. - управител на „АКСОР“ ЕООД и последващата им продажба от „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД на „АКСОР“ ЕООД, са обосновавали изложеният в РА извод за поредицата от сделки, без икономическа логика. Изтъкнато е, че за доставчика на ревизираното дружество най-общо липсва търговски принос при продажбите. Ревизиращият екип е приел, че процесните доставки са привидни сделки, а задълженото лице не е възможно да не предполага, че участва в привидна доставка с цел злоупотреба с ДДС и произтичащите от това благоприятни правни последици за него, в случая упражнено право на приспадане на данъчен кредит. Предвид това с РА не е признато право на данъчен кредит в общ размер на 124 996,75 лв. по фактурите, издадени „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД, поради неизпълнение на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

На следващо място и при преценката относно начисляване задължения по ЗДДС, в хода на ревизията, с цел изясняване на фактите и обстоятелствата от значение за данъчното облагане и при обосновка решаващите изводи, са извършени процесуални действия, като:

С Протокол №Р-22002221000191-П.-001/21.06.2021 г. са присъединени събраните доказателства в хода на предходната ревизия, УИН: Р-22220419003737.

В хода на предходната ревизия на основание чл. 7 и чл. 15 на Регламент 2010/904/ЕС, до данъчната администрация на Германия са изпратени молби за административно сътрудничество относно немските дружества:

Euroinvest G., V. DE262330347, като е получен отговор с референтен номер VAT_BG_031557_DE_190413_20191125_AF_RI_R; Dtex eK, V. DE164550317, като е получен отговор с референтен номер VAT_BG_031558_DE_190412_20191125_AF_RI_R; Prium eK, V. DE305171050, като е получен отговор с референтен номер VAT_BG_031554_DE_BG-19-00393xklsx_20200424_AF_RI_R.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002221000191-040-002/26.01.2021 г. Изискани са счетоводни документи и търговска документация.

С допълнително ИПДПОЗЛ изх. №Р-22002221000191-040-003/29.03.2021 г. от ревизираното дружество е изискана справка за стоков поток за покупките и продажбите на МПС, банкови извлечения за постъпилите и извършени плащания, включително документи обосноваващи извършен ВОД на МПС.

С Протокол №1756360/13.05.2021 г. е документирано посещение в счетоводството на

„АКСОР“ ЕООД за преглед и анализ на счетоводни документи.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на дружествата, както следва: „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], документирана с ПИНП №П-22221021018718-141-001/30.03.2021 г.; „ЕМ ТЕ ТРАНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], документирана с ПИНП №П-22221021018717-141-001/23.03.2021 г.; „КУИКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], документирана с ПИНП №П-22221021018716-141-001/22.03.2021 г. „ДЖУДИ - КРАСИМИР ЛАЗАРОВ и СИЕ“ ООД, ЕИК[ЕИК], документирана с ПИНП №П-04001221057568-141-001/20.04.2021 г.; На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК до ИА „Автомобилна администрация“ и СДВР, отдел „Пътна полиция“ са изпратени искания за предоставяне на информация относно регистрация на МПС предмет на ВОД, извършени периодични технически прегледи, регистрирани пътно транспортни произшествия, преминавания през ГКПП на Република България, включително наложени глоби и наказания по/ЗДвП/.

От доказателства по преписката, органите по приходите установяват, че „АКСОР“ ЕООД е продавало и отдавало под наем МПС на физически и юридически лица: „ЕНДУРО ПАРК“ ЕООД, „ФИНАНС ДИРЕКТ“ АД, „СОФИЯ РИСОРТ“ ООД, „БОВАР КАР“ ЕООД, „УНИКРЕДИТ ЛИЗИНГ“ ЕАД, „ДСК ОПЕРАТИВЕН ЛИЗИНГ“ ЕООД, „СИТИ КОНТРОЛ“ ЕООД, „БЕСТ КАРС“ ООД, М. К. М., Й. Т. Х. и др., включително са извършени вътреобщностни доставки /ВОД/ към германски контрагенти Euroinvest G., Dtex eK и Prium eK., а именно:

- на 12.03.2017 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 94 975,10 лв.;
- на 13.03.2017 г., DE164550317, Dtex eK, продажба на МПС 117 452,48 лв.;
- на 21.06.2017 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 54 763,24 лв.;
- на 30.09.2017 г., DE164550317, Dtex eK, продажба на МПС 301 197,82 лв.;
- на 01.10.2017 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 57 696,99 лв.;
- на 03.11.2017 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 98 573,83 лв.;
- на 22.11.2017 г., DE305171050, Prium eK, продажба на МПС 16 673,45 лв.;
- на 04.12.2017 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 151 772,41 лв.;
- на 07.12.2017 г., DE305171050, Prium eK, продажба на МПС 12 712,90 лв.;
- на 18.12.2017 г., DE305171050, Prium eK, продажба на МПС 75 583,05 лв.;
- на 22.12.2017 г., DE305171050, Prium eK, продажба на МПС 49 286,92 лв.;
- на 22.12.2017 г., DE305171050, Prium eK, продажба на МПС 23 469,96 лв.;
- на 12.01.2018 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 98 769,42 лв.;
- на 30.01.2018 г., DE164550317, Dtex eK, продажба на МПС 219 639,71 лв.;
- на 05.02.2018 г., DE164550317, Dtex eK, продажба на МПС 236 839,28 лв.;
- на 19.03.2018 г., DE305171050, Prium eK, продажба на МПС 131 627,36 лв.;
- на 03.05.2018 г., DE305171050, Prium eK, продажба на МПС 103 854,57 лв.;
- на 08.05.2018 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 99 551,75 лв.;
- на 23.05.2018 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 83 905,11 лв.;
- на 12.06.2018 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 259 898,51 лв.;
- на 27.07.2018 г., DE305171050, Prium eK, продажба на МПС 117 740,97 лв.;
- на 30.08.2018 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 218 002,68 лв.;
- на 22.10.2018 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 254 081,80 лв.;
- на 30.10.2018 г., DE262330347, Euroinvest G., продажба на МПС 47 917,84 лв.

В хода на предходно ревизионно производство са изпратени молби за административно сътрудничество с приходната администрация на Германия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за определяне на

данъчните задължения на българското дружество. В резултат са получени отговори /SCAC/ от германската данъчна администрация, както следва:

За Euroinvest G. с V. DE262330347, относно продажби на МПС към „АКСОР“ ЕООД. За период 2017 г. и 2018 г., Euroinvest G. е придобило няколко МПС на обща стойност от 886 227,00 евро от „АКСОР“ ЕООД. Превозните средства са били частично препродадени, облагаеми с данък в Германия, частично продадени на трети страни и частично на други европейски държави. По-голямата част от превозните средства са продадени обратно в България, поради което е прието, че товарният маршрут не изглежда правдоподобен. Вътреобщностните придобивания от „АКСОР“ ЕООД са декларирани и обложени в Германия. В допълнение към фактурите на „АКСОР“ ЕООД, фактурите на Prium eK /К. I. /ДДС номер: DE305171050B/ са предоставени от Euroinvest G..

За Dtex eK /D-T. Danail Deninski/ с V. DE164550317 относно продажби на МПС към „АКСОР“ ЕООД:

При извършената проверка от германската приходна администрация е констатирано, че Д. Д. е бил осъден на 28.03.2019 г. от окръжния съд Х. за данъчно избягване/за данъчна измама на 1 година и 10 месеца лишаване от свобода, условно за 4 години. Д. е приел присъдата. Освен всичко друго, присъдата се основавала на фалшифицирани или несъществуващи доказателства за необлагаеми вътреобщностни доставки за български (и други) клиенти от ЕС. Посочено е, че Д. е недостъпен от началото на 2018 година, с предполагаемо пребиваване в България. На последния адрес на компанията Rosenauer S.. 100, 96450 К., е имало само пощенска кутия, без фирмени помещения. Регистрацията на Д. е заличена служебно на 01.06.2018 г. Отражено е, че лицето се е явило за съдебното дело, като е посочено, че се твърди, че живее от българското социално подпомагане и подкрепата на българския си партньор.

За Prium eK /К. I./ с V. DE305171050 относно продажби на МПС към „АКСОР“ ЕООД - при извършената проверка пред германската приходна администрация са представени фактурите по декларираните извършени и получени доставки.

Приходните органи са анализирали събраните транспортни документи, като след извършена служебна проверка са установили, че за „ЕМ ТЕ ТРАНС“ ЕООД и „КУИКС“ ЕООД са налице данни за издадени фактури с получател „АКСОР“ ЕООД, съответно за „ДЖУДИ - КРАСИМИР ЛАЗАРОВ И СИЕ“ ООД са налице данни за издадени фактури с получател Euroinvest G., Dtex eK и Prium eK.

По данни на ПИНП, издаден на „ДЖУДИ -КРАСИМИР ЛАЗАРОВ И СИЕ“ ООД от транспортното дружество са приложени фактури и инвойси за транспортни услуги, издадени на германските дружества: Dtex eK /Danail Deninski/, Euroinvest G. /N. K./ и Prium eK / I. K./, ЧМР и пътни листа. Приходните органи са констатирани, че в ЧМР липсват данни за изпращач „АКСОР“ ЕООД и не са отбелязани регистрационните номера на товарните автомобили, осъществили транспортирането на процесните МПС.

По данни на ПИНП, издаден на „ЕМ ТЕ ТРАНС“ ЕООД от транспортното дружество са приложени фактури за транспортни услуги, издадени на „АКСОР“ ЕООД, тристранни споразумения за плащане, ЧМР и писмени обяснения за това, че дружеството е извършвало транспорт по маршрут [населено място], Германия - изпращач Prium eK / I. K./ до [населено място], България - получател „АКСОР“ ЕООД. Превозът е осъществен с М. С. СВ0700ВМ и ремарке, които са управлявани от Е. С. Р. - управител на „ЕМ ТЕ ТРАНС“ ЕООД, като е налице устно договаряне с И. К.,

представител на Prium eK.

По данни на ПИНП, издаден на „КУИКС“ ЕООД, от транспортното дружество са приложени фактури за транспортни услуги, издадени на „АКСОР“ ЕООД, ЧМР и писмени обяснения за това че, дружеството е извършвало транспорт по маршрут [населено място], Германтия - изпращач Prium eK / I. K./ до [населено място], България - получател „АКСОР“ ЕООД. Превозът е осъществен с М. С. СВ6680КТ и ремарке, които са управлявани от Е. С. Р. - управител на „КУИКС“ ЕООД, като е налице устно договаряне с И. К., представител на Prium eK.

Ангажираните документи от „ЕМ ТЕ ТРАНС“ ЕООД и „КУИКС“ ЕООД не са кредитирани от приходните органи. Последните са констатирани, че в преобладаваща част от ЧМР липсват данни за регистрационните номера на товарните автомобили, осъществили транспортирането на процесните МПС. От двете дружества не са представили документи, обосноваващи извършен транспорт, а именно пътни листа, заповеди за командировки на водач, свидетелство за управление, извършени разходи за гориво, нощувки, заплатени винетни такси и прочие. В допълнение е отбелязано, че управителя, който твърди, че е извършил превозът лично и за двете дружества, е едно и също лице - Е. С. Р..

Събраните доказателства са обсъдени в контекста на веригата доставки: покупка на МПС от български дружества - автокъщи: „М КАР ПЛОВДИВ“ ЕООД,

„М КАР ПЛЕВЕН“ ЕООД, „М КАР ВАРНА“ ЕООД „БОВА КАР“ ЕООД и др.; продажба с ВОД към германски контрагенти с управители български лица и последващата продажба на „ФИНАНС ДИРЕКТ“ АД, „ПОРШЕ ЛИЗИНГ БГ“ ЕООД, „УНИКРЕДИТ ЛИЗИНГ БГ“ ЕООД, „ДСК ОПЕРАТИВЕН ЛИЗИНГ“ ЕООД и др., което обосновава извода за привидни доставки тип „carousel“ с цел невнасяне на ДДС в Германия.

На тази база е прието, че не е доказано извършването на транспорт на стоки до клиенти на територията на Германия, съответно явяват се недоказани предпоставките по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС за прилагане на режима за ВОД. Също така, „АКСОР“ ЕООД е извършило доставки на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, които са с място на изпълнение на територията на страната и са облагаеми съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. Като краен резултат с РА на основание

чл. 82, ал. 1 от ЗДДС и чл. 86, ал. 1 от същия закон е начислен данък в общ размер на 585 197,45 лв. за извършените доставки на МПС на обща стойност 2 925 987,23 лв.

По искане на жалбоподателя, по делото е допусната и назначена съдебно-счетоводна експертиза, като заключението на вещото лице, неоспорено от страните по делото и предоставено от експерт със съответната компетентност на база на наличните източници на информация, се кредитира и

от настоящият съдебен състав.

Видно от същото за всички посочени ВОД към германските контрагенти Euroinvest G., Dtex eK и Prium eK., са издадени фактури, придружени от декларация относно придружаването на автомобила до [населено място], съответно – М., Германия и международна товарителница /ЧМР/. От банкови извлечение на банка ДСК за сметката в евро на жалбоподателя и извършена справка в счетоводството му се установява, че по посочените и фактурирани ВОД са извършени плащания.

Успоредно с това, вещото лице дава заключение, че товарителниците към фактурите, съдържат означение на наименование на изпращач, товарен пункт – дата и място на натоварване, име на получател, адрес и страната му, както и номер на телефон и други средства за комуникация, разтоварен пункт – град, държава, улица, данни за товара и елементи за определяне стойността на вноса и за сметка на кого е. ЧМР-тата са подписани и подпечатани от изпращач, превозвач и получател, индивидуализация на товара, място на товарене и разтоварване, дата на изготвяне на ЧМР-тата, дата и място на получаване на автомобилите.

С оглед очертаният предмет на спора, твърденията на страните, събраните по делото доказателства и наличните данни от административната преписка, съдът приема от правна страна:

Вътреобщностното придобиване на стоки по смисъла на член 20 от Директивата за ДДС е извършено, когато правото на разпореждане като собственик със стоката е било прехвърлено на лицето, придобиващо стоката, доставчикът докаже, че стоката е била изпратена или превозена в друга държава членка, и вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физически територията на отправната държава членка (вж. в този смисъл решения от 27 септември 2007 г., Teleos и др., С-409/04, ЕУ:С:2007:548, т. 27 и 42 и от 19 декември 2018 г., AREX CZ, С-414/17, ЕУ:С:2018:1027, т. 61).

Съгласно чл. 138, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, държавите-членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава-членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката. Механизмът, който е създаден с този преходен режим, се състои в освобождаване на извършената чрез вътреобщностно изпращане или вътреобщностен транспорт доставка в държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките и

същевременно облагане на вътреобщностното придобиване в държавата членка по пристигане. По този начин се гарантира ясно разграничение на данъчния суверенитет на съответните държави членки, избягва се двойното данъчно облагане и се обезпечава данъчния неутралитет, присъщ на общата система на ДДС - Решение по делото Teleos и др., точка 25, Решение по делото Collee, точка 23 и Решение от 22 септември 2012 г. по дело VSTR, C-587/10, т. 28.

Според постоянната практика на СЕС, освобождаването на вътреобщностната доставка на дадена стока става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на приобретателя и продавачът докаже, че посочената стока е изпратена или транспортирана в друга държава членка и че вследствие на това изпращане или транспортиране, същата стока е напуснала физически територията на държавата членка на доставката - Решение по делото Teleos и др., точка 42, Решение по делото Twoh I., точка 23, Решение по делото R., точка 41 и Решение от 16 декември 2010 г. по дело Euro Tyre H., C-430/09, точка 29.

Пак, по силата на задължителната практика на Съда, следва извода, че прехвърлянето на правото на разпореждане със стоката като собственик не се ограничава до прехвърлянето, извършено в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик (вж. в този смисъл решения от 3 юни 2010 г., De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, т. 24 и цитираната съдебна практика, както и от 19 декември 2018 г., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 75).

Успоредно с това, прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик не изисква лицето, на което се прехвърля тази вещ, да я държи физически, нито тя физически да е превозена до него и/или физически да е получена от него (определение от 15 юли 2015 г., Itales, C-123/14, непубликувано, EU:C:2015:511, т. 36 и решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 75).

В рамките на тази цялостна преценка следва в частност да се определи към кой момент правото на разпореждане с разглежданите стоки като собственик е било прехвърлено в полза на крайния купувач. Всъщност, ако това прехвърляне е станало, преди да бъде извършен вътреобщностният превоз, прехвърлянето следва да счита за обстоятелство, което може да доведе до това, така извършеното придобиване да бъде квалифицирано като вътреобщностно придобиване (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 70 и 72).

В унисон с цитираната регламентация в общностното право, нормата на чл. 7, ал. 1 ЗДДС предвижда, че наличието на вътрешнообщностна доставка е

обусловено от кумулативното наличие на следните предпоставки: осъществена доставка на стоки, транспортиране на същите от територията на Република България до територията на друга държава - членка и регистрации на доставчика и получателя в съответните държави за целите на ДДС.

Според чл. 53, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС, вътрешнообщностните доставки са облагаеми с нулева ставка на данъка, а удостоверяващите ги документите са определени с Правилника за прилагане на закона. Нормата на чл. 45 от ППЗДДС, в приложимата за ревизирания период редакция, която в зависимост от подлежащите на установяване правно релевантни факти разграничава изискуемите се документи за доказване в две групи - доказателства за доставката и доказателства за изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава-членка. Първият правно релевантен факт се установява с представянето на фактура за доставката, в която се посочва издаденият при регистрация за целите на ДДС от друга държава-членка идентификационен номер по ДДС на получателя. Следващите правно-релевантни факта са изпращането или транспортирането на стоката, които са посочени алтернативно, а необходимите доказателства за установяването им са определени в зависимост от това от кого е извършен транспортът.

По делото е безспорно установено, че ревизираното лице е разполагало със стоката, предмет на осъществените доставки. В настоящият казус транспортния документ е доказателство за транспортиране на стоката до територията на друга държава членка, тъй като транспортът е за сметка на доставчика /арг. чл. 53, ал. 2 ЗДДС вр. чл. 45, т. 2, б"б" ППЗДДС/.

Видно от данните по делото, жалбоподателят е представил редовно съставен транспортен документ, както и потвърждение за получаване на стоките, като от събраните по делото писмени доказателства се установява, че транспортът е извършен от ревизираното лице посредством превозвачи, от името и за сметка на ревизираното лице съгласно Договор за услуги, представен още в ревизионното производство. По делото са приложени международни товарителници съдържащи всички необходими реквизити - място на натоварване и разтоварване, вид и количество на получената стока, придружаващите стоката документи и други идентифициращи товара, както и са вписани, превозвача, изпращача и получателя. В предоставените товарителници е попълнена и информация за дата и място на получаване на стоките, положен е подпис на лицето, получило стоката и има печат на дружеството - получател. Извод, следващ както от самите документи, така и о представеното заключение в назначената по делото, експертиза. Също така, международните товарителници са подписани и подпечатани, както от изпращача, така и от превозвача, поради което и съгласно чл. 9, ал. 1 от Конвенцията за договора за международни автомобилни превози се ползват с материална доказателствена сила относно факта на получаването на стоката от превозвача. Поставянето на подпис и печат на получателя в ЧМР удостоверява,

че стоката е достигнала до него и се ползва с формална доказателствена сила, че изявлението за това изхожда именно от представляващия получател. Тези данни напълно кореспондират с останалите приложени доказателства.

В аналогичен контекст, Върховния административен съд е имал възможността да постанови, чрез референция към практиката на Съда на ЕС, че: „В решението по дело С-409/04 г. СЕС сочи, че вменяването на задължение на ревизираното лице да представи убедително доказателство за физическото напускане на стоките на територията на държавата-членка не гарантира правилното и ясно прилагане на освобождаванията и поставя това лице в положение на несигурност /т. 51 в нарушение на основния принцип на правото на ЕС на правна сигурност, изискващ нормите да бъдат ясни и точни и прилагането им да е предвидимо за лицата. Спазването на този принцип се постига чрез регламентиране от националните власти на условията за освобождаване, вкл. чрез списък от документи, които следва да се представят на компетентните органи /чл. 45 ППЗДДС/. Не е в противоречие със съюзното право да се изисква от доставчика да вземе всички мерки, които могат разумно да се очакват от него, за да се увери, че осъществяваната от него операция не го довежда до участие в данъчна измама. В случай, че доставчикът е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена ВОД, е недопустимо впоследствие националните органи да го задължат да заплати ДДС върху тези стоки, когато доказателствата се окажат с невярно съдържание, без да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама /т. 68/. / виж Решение № 5594 от 9.06.2022 г. на ВАС по адм. д. № 8181/2021 г. и др./

Като продължение, следва да се посочи още, че твърдението за „липса на търговски принос“ в продажбите е непротивопоставимо на търговец изпълнил всички предпоставки на условията за освобождаване на осъществената от него доставка, без конкретни доказателства или данни в негова подкрепа, а само на базата на предполагаема икономическа конструкция. Нещо повече – по аргумент на противното от изложеното в цитираната практика на ВАС и СЕС, представените от ревизираното лице документи не са с невярно съдържание. В този смисъл неговата добросъвестност е предполагаема и презумптивна, като тази презумпцията се явява необорена.

Всички нормативно изискуеми документи досежно установяване физическото напускане на стоката на територията на страната са налице. Нещо повече – приходната администрация сама признава, че част от превозените средства са частично препродадени, облагаеми с данък в Германия, частично продадени на трети страни и частично на други европейски държави. В този смисъл факта, че някои са препродадени и в България, не може по никакъв начин да обоснове правилност на извода за неизвършена доставка. На първо място защото по този начин би се изключил българският пазар от общия пазар на съюза/което е пар

ексленс недопустимо с оглед принципите на функциониране на общия европейски пазар/.На второ място, защото, както сочи и приходната администрация, в България не са продадени всички, а само част от автомобилите, предмет на ВОД, редом с продажби в Германия и други страни от ЕС.

Пак от практиката на ВАС, както и от практиката на Съдът в Л. следва, че: „В ревизионното производство е прието, че не се установява вписаните в ЧМР превозни средства с регистрационен номер да са преминавали границата. Липсата на категорични доказателства за преминаване на превозните средства през границата между България и Ч. на датите на издаване на товарителниците, на което обстоятелство неправилно се позовава и съдът, не може да бъде решаващо за извод, че стоката не е преминала посочената граница, тъй като регистрите не съдържат информация за всяко напуснало пределите на страната транспортно средство предвид свободното движение на стоки в рамките на общия пазар./виж Решение № 3428 от 12.04.2022 г. на ВАС по адм. д. № 7033/2021 г./.

В настоящето производство посочените обстоятелства са налице/ в т.ч. представени са и справки от граничните власти досежно част от доставките/, което е допълнителен аргумент в подкрепа на извода за липса на презграничен, вътреобщностен, транспорт по фактурираните доставки.

Пак от посоченият съдебен акт на ВАС, следва, че: „В т. 61 от решението по дело С-273/11 (Mecsek-Gabona) СЕС припомня практиката си, че национална мярка, която основно подчинява правото на освобождаване от данък на вътреобщностна доставка на спазването на формални задължения, без да вземе предвид материалноправните изисквания, надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка, освен ако нарушаването на формалните изисквания е възпрепятствало предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалноправните изисквания. В случая, след като за доставките са съставени транспортни документи, отговарящи на изискванията за редовност, а също и заверени с дата, подпис и печат на получателя писмени потвърждения, удостоверяващи получаването на стоките на територията на Чешката република, наред с останалите изискуеми от националния закон документи, налице са доказани вътреобщностни доставки. При липсата на обективни данни доставките да са част от данъчна измама, първоинстанционният съд неправилно е приел, че спорните вътреобщностни доставки не са действително осъществени.“ / виж Решение № 3428 от 12.04.2022 г. на ВАС по адм. д. № 7033/2021 г./.

Всъщност за да приемат липса на реално осъществено транспортиране, а оттам и липсата на осъществен ВОД, органите по приходите са посочили, че в ЧМР с превозвач „ДЖУДИ-КРАСИМИР ЛАЗАРОВ И СИЕ“ ООД не са посочени данни за изпращач „АКСОР“ ЕООД и не са отбелязани регистрационните

номера на автомобилите осъществили транспортирането, като по отношение на дружествата „ЕМ ТЕ ТРАНС“ ЕООД и „КУИКС“ ЕООД освен липса на данните за регистрационните номера на превозните средства извършили транспортирането, липсват и заповеди за командировка на водач, пътни листа, извършени разходи за гориво, пътни такси, нощувки и прочее.

В този смисъл следва да се подчертае, че ЧМР товарителницата, съставена в съответствие с изискванията на 6 от Конвенцията се ползва до доказване на противното с доказателствена сила съобразно чл. 9 от Конвенцията.

Посочената доказателствена сила би могла да бъде оборена чрез опровергаване на някой от посочените в товарителната обстоятелства. В т.ч., че мястото и датата на съставянето са неверни, респ. името и адреса на изпращача или превозвача, както и, че посочените място и датата на приемането на стоката за превоз и мястото за доставянето ѝ не съществуват или не са действителните, респ. че посоченият получател не е действителния или е без никакви отношения с дружеството с което е сключен договора за доставка и т.н. ;

Понастоящем обаче, органите по приходите излагат съображения за липса на данни неотнормирани към никой от реквизитите по чл.6 от Конвенцията, като наместо това твърдят липса на други, вторични, извън обхвата на нормата, данни /командировъчно и рег.номер на превозващо средство по отношение на единият от транспортите/ при това не с цел дори да опровергаят отразеното в товарителницата, а с цел директно да обосноват извод за липса на осъществена доставка. Като непредвидени в обхвата на нормата, посочените липсващи данни са ирелевантни за редовността на съставеният документ, ,респ. за доказателствената сила на приложената по делото ЧМР.

На тази база следва да се приеме, че формираните от органите по приходите изводи са незаконосъобразни. Неправилно са определени допълнителни задължения вследствие начислен данък по ЗДДС по отношение на ревизираното лице.

Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит във връзка с осъществени с дружеството „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД доставки:

За да постановят процесният резултат, с оглед описаните в първата част на настоящето решение доставки, органите по приходите са приели, че дружеството „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД не е имало възможност да извърши доставките поради липса на данни за стопанисвани търговски обекти и наето офис помещение, респ. отчетени разходи за наем, ток, вода и др. Успоредно с това – посоченото дружество е с рисков профил, избягващо плащането на ДДС. Изложено е съображението, че описаната поредица от сделки нямат икономическа логика, като за доставчика липсва търговски принос при продажбите, в който смисъл процесните доставки са привидни сделки а задълженото лице не е можело да не предполага, че участва в привидна сделка с цел злоупотреба с ДДС с произтичащите от това благоприятни последици за

него. Успоредно с това са приели, че доставчика представлява „липсващ търговец“ по смисъла на чл.2 пар.1 от Регламент 1925/2004г. и че ревизираното лице е участник в данъчна измама.

Същевременно обаче, органите по приходите въобще не оспорват, че ревизираното лице е получило и впоследствие се е разпоредило с въпросните автомобили, предмет на посочените доставки. Т.е. твърдението на същите се свежда единствено до това, че доставчика не е „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД“. Приходната администрация недвусмислено приема за установено, че предмета на фактурираните доставки съществува, като са налице покупки на МПС индивидуализирани с номер на шаси с които са извършвани последващи доставки.

Процесният спор касае 5бр. фактури, а именно - от 04.12.2017г., от 26.03.2018г., от 04.05.2018г., от 06.07.2018г. и от 01.09.2019г., издадени от „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД. Предмет на доставките са автомобили, като същите са индивидуално определени вещи, респ. прехвърлянето на собствеността върху тях става по силата на самият договор. Независимо от това по делото представени и приемо-предавателни протоколи за предаване договорните автомобили им във владение на купувача.

Така по делото са представени, още:

За фактурата от 04.12.2017г. е приложено договор за покупко-продажба от 05.12.2016г., банково извлечение за извършено плащане от „Аксор“ ЕООД, приемо-предавателен протокол, договор за продажба на автомобила на ДСК Оперативен лизинг, заедно с приемо-предавателен протокол, фактура и банково извлечение за извършено плащане от ДСК оперативен лизинг

За фактурата от 26.03.2018г. са приложени договор за покупко-продажба от 23.08.2017г., приемо-предавателен протокол, банково извлечение за извършено плащане от „Аксор“ ЕООД, договор за продажба на автомобила на „София Рисорт“ ООД, заедно с приемо-предавателен протокол и фактура.

Същите документи са налични по отношение на фактурата от 04.05.2018г., като там автомобила е продаден впоследствие на ДСК оперативен лизинг, фактурата от 06.07.2018г., като автомобила е продаден впоследствие на У. лизинг ЕАД и фактурата от 01.09.2018г., като автомобила е придобит впоследствие от Euroinvest G..

Във всеки един от сключените договори с доставчик „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД е изрично посочено, че предаването на автомобила се установява с приемо-предавателен протокол./чл.5 всеки от договорите/.

Наличието на посочените документи се установява от приложение том 5 л.1148 и сл., лв.1162 и сл., том.6 л.1291 и сл., л.1363 и сл., л.1374 и сл. и л.1400 и сл., съответно – том 7, л.1633 и сл. от делото/.

Всъщност органите по приходите въобще не оспорват, че ревизираното лице е получило и впоследствие се е разпоредило с въпросните автомобили, предмет на посочените доставки. Т.е. твърдението на същите се свежда единствено до

това, че доставчика не е „МБ ЕНЕРДЖИ“ ЕООД.

Т.е. приходната администрация приема за установено, че предмета на фактурираните доставки съществува, като са налице покупки на МПС индивидуализирани с номер на шаси с които са извършвани последващи доставки. В този смисъл факта, че същите стоки са предмет на последваща доставка от ревизираното лице, при това в съответствие с предмета на осъществяваната от него, дейност при липса на други данни, опровергава участието на ревизираното лице в данъчна измама, респ. презумпцията му за знание, че участва в измама.

Нещо повече – в хипотезата на доставка приета очевидно за реална от органите по приходите е изключено да се говори за наличие на данъчна измама. Ако доставката е реална, следва отговорността да бъде реализирана в рамките на ревизията по чл.177 от ЗДДС. От друга страна, ако се приеме, че е налице липса на реална доставка, това е основание за отказване на право на приспадане данъчен кредит съобразно чл.68 и чл.69 от ЗДДС. Налице е вътрешна противоречивост на РА в този смисъл, която съдът следва да концентрира в избраното от органа правно основание за отказване право на данъчен кредит, а именно – разпоредите на чл.68 и 69 от ЗДДС.

В тази връзка, след като органите по приходите сами са приели, че доставката е осъществена, то липсва яснота защо приемат, че посоченият доставчик не е фактическият, по отношение на който е налице и съответната документа обосновават. Установяването на отрицателен факт не може да бъде вменено в тежест на ревизираното лице, а следва да бъде установено по несъмнен начин от приходната администрация. От доказателствата по делото следва несъмнено, че ревизираното лице е заплатило покупната цена на фактурираните автомобили, като ги е реализирало впоследствие.

В своето Решение по дело С-18/13, Съдът в Л. постановява, че: „за да се откаже признаване на правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика, нито разходите в счетоводната им документация да са неоправдавани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица. Необходимо е още тези обстоятелства да сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите, да се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. " Следователно, реалността на доставката не може да бъде отречена и правото на данъчен кредит не може да бъде отказано само поради обстоятелството, че не е установена материалната и кадрова обезпеченост на доставчика да извърши услугите, освен ако не е налице данъчна измама.

В настоящият казус органите по приходите се позовават на материална и кадрова необезпеченост на доставчика, като същевременно обаче приемат наличието на реално съществуваща доставка с реално съществуващ предмет, който е реализиран впоследствие чрез препродажба от ревизираното лице.

Съгласно чл. 69 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчик - регистрирано по закона лице, му е доставил, които стоки или услуги ще се използват за извършване на облагаеми доставки, а съгласно чл. 71 от ЗДДС лицето - получател, може да упражни правото си на данъчен кредит, когато притежава някой от документите, посочени в т. 1 - т. 9. Регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне като данъчен кредит данъка за получени от него облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ с изискуемите от закона реквизити, като въведените изисквания за възникване на право на приспадане на данъчен кредит са по отношение на конкретната доставка, по която е претендирано това.

В този смисъл и спрямо него не е налице основание за отказ от приспадане на право на данъчен кредит.

Следва да се добави още с оглед изчерпване предмета на съдебна проверка, че оспорваният РА е издаден от компетентен орган, в изискуемата законова форма и съдържание, но при допуснато нарушение на материалния закон.

При очерталият се изход от спора и съобразно съевременно заявените и от двете страни претенции за присъждане на направените в производството разноси, съдът намира, че такива се дължат от ответника, съобразно хипотезата на чл.161 ал.1 изр. първо от ДОПК в размер на 6800лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 предл. второ и предл.четвърто от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София-град Трето отделение, 74 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002221000191-091-001/29.09.2021г., издаден от П. П. – орган, възложил ревизията и П. П. – ръководител на ревизията, в частта с която е потвърден с Решение № 515/08.04.2022г. на Директора на Дирекция ОДОП – С., при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „АКСОР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] ,гр. С., [улица], съдебно-деловодни разноси в размер на 6800 /шест хиляди и осемстотин/лева..

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ:

