

# РЕШЕНИЕ

№ 3627

гр. София, 31.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 5 състав,**  
в публично заседание на 19.05.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Владимир Николов**

при участието на секретаря Мая Георгиева и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **2926** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес – С., [улица], чрез адв. К., срещу Ревизионен акт № Р-22221320000129-091-001 / 01. 11. 2021 г., поправен с РА № П-22221321192698-003-001 / 12. 11. 2021 г., издадени от органи по приходите при ТД на НАП С., частично потвърден с Решение № 256 / 17. 02. 2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

С настоящата жалба до АССГ РА е оспорен в потвърдената част относно установени данъчни задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 02. 2019 г. , м. 03. 2019 г., 04. 2019 г. и м. 05. 2019 г. С жалбата се излагат твърдения за неправилност и незаконосъобразност на оспорвания РА поради постановяването му в противоречие с материалния закон. Излагат се аргументи, оборващи констатациите на органите по приходите, че не са извършени тристранни операции с участието на [фирма] като посредник, поради което неправилно ревизиращите органи са стигнали до извод, че не са изпълнени изискванията на чл. 15 от ЗДДС и спорните доставки следва да бъдат третираны като В. с място на изпълнение на територията на страната. Моли да бъде отменен РА в потвърдената част.

В съдебно заседание, жалбоподателя чрез процесуалния си представител, поддържа жалбата по изложени в нея подробни аргументи. Претендира присъждане на разноски по представен списък и доказателства за заплащането им.

Ответникът, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221320000129-020-001 от 09. 01. 2020 г., издадена от Г. М., като заместник на М. Х., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от м. 01. 01. 2019 г. до 30. 06. 2019 г., връчена по електронен път на 22. 01. 2020 г. Срокът на ревизията е продължен със Заповед № Р-22221320000129-020-002 от 21. 04. 2020 г. и Заповед № Р-22221320000129-020-003 от 21. 05. 2020 г. Ревизионното производство е спряно със Заповед № Р-22221320000129-023-001 от 29. 05. 2019 г. на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК поради необходимостта от получаване на отговор от обмен на информация. Производството е възобновено със Заповед № Р-22221320000129-143-001 / 01. 02. 2021 г. При възобновяването е определен срок за завършване на ревизията до 25. 02. 2021 г. Всички горесцитирани заповеди са издадени от М. Х. – на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., овластена с правомощията по чл. 112, ал. 2, т. 1, вр. с ал. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-818 / 10. 05. 2019 г. на директора на ТД на НАП - С.. Заповедите са издадени в електронна форма и са подписани с квалифициран електронен подпис.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221320000129-092-001 от 24. 08. 2021 г., като от ревизираното лице е постъпило по електронен път възражение срещу ревизионния доклад по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № Р-22221320000129-091-001 от 01. 11. 2021 г., издаден от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията. РА е връчен на ревизираното лице по електронен път на 09. 11. 2021 г. С РА за поправка на РА № П-22221321192698-003-001 / 12. 11. 2021 г., е поправен издадения РА относно точния размер на установените задължения.

По жалба вх. № 18899 / 18. 11. 2021 г. на ревизираното лице срещу РА, е постановено Решение № 256 / 17. 02. 2022 г. от директора на ДОДОП – С., с което са приети за незаконосъобразни изводите в издадения РА относно липсата на тристранна операция с придобиващ „Т. А.“ S.L. и отказано право на приспадане на данъчен кредит по доставки от „А. Р.“ SP. Z.O.O. и е отменен акта в тази си част, а в останалата част е потвърден. Решението е връчено на ревизираното лице по електронен път на 21. 02. 2022 г., видно от разпечатка от системата на НАП на удостоверение за електронно връчване, приложено по преписката.

С жалба вх. № 53-04-201/07. 03. 2022 г. до АССГ, подадена чрез административния орган, РА е оспорен в потвърдената част на основание чл. 156, ал. 1 от ДОПК.

С атакувания в настоящото съдебно производство административен акт, издаден от органи по приходите, в частта потвърдена с Решение № 256 / 17. 02. 2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С., на жалбоподателят [фирма] са установени данъчни задължения на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 15 от ЗДДС, за данъчни периоди, както следва:

- За м. 02. 2019 г. – 47645,17 лв. главница и 12 746,17 лв. лихви към датата на

издаване на РА;

- За м. 03. 2019 г. – 20 416,89 лв. главница ведно с начислените лихви;
- За м. 04. 2019 г. – 20 702,04 лв. главница ведно с начислените лихви;
- За м. 05. 2019 г. – 10 812,11 лв. главница ведно с начислените лихви;
- За м. 06. 2019 г. издадения РА е отменен, въпреки, че в решението на директора на Дирекция „ОДОП“ се сочи м. 06. 2020 г., но съдът приема, че е налице техническа грешка, тъй като този период не е бил в обхвата на ревизията.

Установените данъчни задължения произтичат от корекция на резултатите за съответните данъчни периоди в резултат от непризнати тристранни операции по смисъла на чл. 15 от ЗДДС, по които придобиващ е „Q.“ G., за които органите по приходите са приели, че са с място на изпълнение на територията на страната съгласно чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, поради което са третираны като вътреобщностно придобиване с получател [фирма] и са обложени с данък по ЗДДС.

При така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК срещу утежняващ индивидуален административен акт и от лице с право и интерес от оспорване, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, съответно от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно ЗВР. Представени са доказателства за валиден КЕП на органите.

Спазени са процесуалните правила в ревизионното производство – ревизията е надлежно възложена при спазване на чл. 112, ал. 2, т. 1, вр. с ал. 1 от ДОПК от компетентен орган. Ревизията е следвало да приключи до 25. 02. 2021 г. съгласно ЗИЗВР, съответно ревизионен доклад да бъде издаден до 11. 03. 2021 г. Такъв обаче е издаден на 24. 08. 2021 г. Нарушението обаче не е съществено и не води до нищожност или унищожаемост на РА на това основание, тъй като срокът по чл. 117, ал. 2 от ДОПК е инструктивен, а не преклузивен, и неспазването му не е пречка за издаване на РА. Такава е трайната и непротиворечива практика на ВАС. Съгласно константната съдебна практика, не се взимат предвид единствено доказателствата, събрани след срока за извършване на ревизия, но това е въпрос по съществуването на спора.

Посоченото в атакувания РА основание за установяване на задължения за ДДС на жалбоподателя е непризнаване от приходните органи на извършени тристранни операции по смисъла на чл. 15 от ЗДДС с участието на същия като посредник. С мотиви, че не е доказана реализацията на стоките по доставки към „Q.“ G., Г., на територията на друга държава-членка на ЕС поради неизпълнение на условията на чл. 9 от ППЗДДС за доказването им, са приели, че доставките са с място на изпълнение на територията на страната, в резултат на което следва данъкът да бъде начислен от получателя по В.– [фирма] на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС.

Съгласно чл. 15 от ЗДДС тристранна операция е доставката на стоки между три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави-членки А, Б и В, при които 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 (придобиваш), като стоките се транспортират директно от А до В и посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите-членки А и В. Ако тези условия са налице, в изпълнение на принципа за недопускане на двойно облагане на доставките и обогатяване на фиска, посредникът се освобождава от данъчна тежест да начисли и внесе дължимия ДДС, като тя се прехвърля върху лицето, което е придобило стоките по тристранната операция /придобиваш/. Икономическата логика е, че доставките следва да бъдат обложени в държавата, където е крайното им потребление.

Като изключение от правилото, визирано в чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, съгласно което мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната, е уреденият в чл. 62, ал. 5 от ЗДДС фактически състав за определяне на мястото на изпълнение на В. при условията на извършени тристранни операции. Съгласно тази разпоредба мястото на изпълнение на В. няма да е на територията на Р. България, ако са налице следните условия:

- българският посредник придобива стоките под идентификационния си номер по чл. 94, ал. 2;

- българският посредник осъществява последваща доставка на стоките до придобиващия в тристранната операция, който е лице, регистрирано по ДДС в друга държава-членка;

- българският посредник издава фактура за доставката до придобиващия, отговаряща на изискванията на чл. 114 от ЗДДС, в която посочва, че е посредник в тристранна операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия. В тези случаи, съгласно чл. 114, ал. 3, във фактурата като основание за неначисляване на данъка се посочва "чл. 141 2006/112/ ЕО";

- българският посредник декларира доставката във VIES -декларацията за съответния данъчен период.

Разпоредбата на чл. 62, ал. 6 от ЗДДС препраща към ППЗДДС относно документите, удостоверяващи горните обстоятелствата по реализиране на тристранна операция. Съгласно чл. 9, ал. 2 посредникът в тристранна операция следва да разполага със следните документи:

1. фактура, издадена от прехвърлителя в тристранната операция, в която е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника;

2. фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1, издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата-членка, където стоките пристигат;

3. VIES-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която е издадена фактурата по т. 2;

4. писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница.

В случай, че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2 до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за

вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от закона би станал изискуем, се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника.

В конкретния случай жалбоподателят е отразил през данъчни периоди от м. 02.2019 г. до м. 06.2019 г. продажби на „Q.“ Г. общо в размер на 567\_396,34 лв. Продажбите са декларирани във VIES-декларации. Стоката е закупена от „А. Т. Л.“, „U. VIP М.“ и „POL-N. AG“ SP. Z.O.O.

Между „Q.“ Г. /купувач/ и [фирма] /продавач/ е сключен договор за покупко-продажба от 01.02.2019 г., съгласно който продавачът се задължава да извършва периодични доставки, след всяка заявка от купувача, до посочен негов склад. Съгласно данните, вписани в транспортните документи и писмените потвърждения стоките се разтоварват на адрес: L. 62, F. G.. Превозвачи са „М. Т.“, ДДС №PL6912510314 и „Р. Т.&L.“, ДДС №PL8891491178.

За получаване на стоките от „Q.“ Г. са представени писмени потвърждения.

Не се спори между страните, че жалбоподателят е декларирал доставките като тристранни операции съгласно изискванията на чл. 62, ал. 5, т. 4 от ЗДДС.

Основният спор по делото е дали ревизираното лице разполага с визираните в чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС документи за доказване на условията за признаване на тристранните операции, съответно за освобождаването му от задължение да начисли ДДС за В. с място на изпълнение на територията на страната.

Видно е, че с молба вх. №857 от 29.05.2020 г. за обмен на информация до данъчната администрация на Д. относно „U. VIP М.“. Получен е отговор с референтен №V.-0702144\_20200529\_AF\_RI\_RTD.xml.

Данъчната администрация на Д. не е предоставила текстов отговор, но са представени фактури, издадени на [фирма], в които са посочени адреси на разтоварване – „Q.“ Г. и „Т. А.“ S.L.; ЧМР с данни за изпращач „U. VIP М.“ и получател [фирма] и превозвачи „М. Т.“ и „Р. Т.&L.“. В кл. 16 на част от транспортните документи липсват данни за крайния получател. Представени са банкови извлечения, съгласно които са извършвани плащания в полза на „U. VIP М.“ с наредител [фирма].

От [фирма], като посредник в тристранни операции, са декларирани получени доставки общо в размер на размер на 594 853,34 лв. /304 148 евро/.

От ревизираното лице са представени фактури, ЧМР и банкови извлечения. Извършени са плащания общо в размер на 382 307,24 лв. от задължения общо в размер на 594\_853,34 лв. От транспортните документи е установено, че стоките тръгват от А., Д. и се разтоварват в Г. и Испания.

С молба вх. №827 от 27.05.2020 г. за обмен на информация до данъчната/приходна администрация на Д. относно „А. Т. Л.“ Получен е отговор с референтен №V.-0702143\_20200528\_AF\_RI\_RTD.xml.

Представени са фактури, издадени на [фирма] с предмет на доставките антикорозионно масло; в кл. 16 на ЧМР са поставени печати на получателите „Q.“ Г. и „Т. А.“ S.L., с изключение на ЧМР от 27.06.2019 г., в която е поставен печат на [фирма]. От банковите извлечения е установено, че са получени плащания от [фирма] в размер на 79 014 евро /154 537,95 лв./

[фирма] декларира доставки, в качеството на посредник в тристранни операции, получени от „А. Т. Л.“ общо в размер на 150 384,55 лв. /76 891,00 евро/.

От дружеството са представени фактури, издадени от „А. Т. Л.“, придружени с

транспортни документи и банкови извлечения. Съгласно данните, вписани в ЧМР, стоките тръгват от А., Д. и се разтоварват в Г. и Испания. Представени са документи за извършени плащания на доставчика общо в размер на 143 342,79 лв.

Относно „POL-N. AG“ SP. Z.O.O. е установено, че ревизираното дружество е отразило, в качеството на посредник в тристранна операция, покупка на антикорозионно масло през данъчен период м. 05.2019 г. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че ДДС номерът на доставчика е валиден. Полското дружество е декларирало ВОД на стоки за [фирма] в размер на 18 652 евро /36 480,15 лв./.

От ревизираното лице е представена фактура, издадена от „POL-N. AG“ SP. Z.O.O. и ЧМР с вписани данни за превозвач „P. T.&L.“, като стоките тръгват от В. Р., В., Полша и се разтоварват в Г. за „Q.“ G..

От страна на ревизиращия екип се твърди, че при извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че датските дружества не са декларирали доставки за [фирма].

Видно е обаче, че направените запитвания за обмен на информация от страна на данъчната администрация на Д. няма текстови отговор, но в същото време се представят копие от документите по сделките, поради което безспорно може да се приеме, че са налице доставени стоки, като част от тристранната операция. Видно е също така, че от страна на полския доставчик безспорно е деклариран ВОД на стоки за жалбоподателя.

Освен това, при същите условия, от страна на решаващия орган са приети за доказани извършените тристранни операции с получаващ „T. A.“ S.L. В тази връзка, директорът на Дирекция „ОДОП“ изрично сочи (стр. 9 от решението), че не е спорно, че ревизираното лице разполага с документите по чл. 9, ал. 2, т. 1-3 от ППЗДДС.

При това положение са изпълнени три от предпоставките на чл. 15 от ЗДДС за квалифициране на доставката като тристранна операция. Трите дружества по операцията са регистрирани в различни държави членки - А, Б и В. Стоките са транспортирани директно от прехвърлителя на придобиващия, съответно от територията на Д. или Полша на територията на Г.. Посредникът [фирма] не е регистриран за целите на ДДС в нито една от тези страни.

Съдът намира, че в случая е изпълнени и четвъртото условие – наличието на писмено потвърждение за получаването на стоката.

В потвържденията, изхождащи от дружеството получател „Q.“ G., е посочен вид и количество на стоката, които съвпадат с фактурираните от жалбоподателя, дата и място на получаването ѝ, както и рег. № на превозното средство, с което са транспортирани, и съответно водачът, извършил превоза, които данни напълно покриват изискуемите по първата хипотеза на чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС. Потвържденията съдържат подпис и печат на дружеството получател. Освен това реалното извършване на доставките към получателя в тристранната операция се доказват и от представените транспортни документи, от които се установява без никакво съмнение, че стоките изхождат от доставчика, с място на товарене в Д. или Полша, както и транспортирането им директно до склад на територията на Г., ползван от получателя „Q.“ G..

В тази връзка са неоснователни доводите изложени о ревизиращия екип, относно липсата на валиден ДДС номер на получателя, че потвържденията не са подписани от представляващия дружеството, както и че адреса на доставка бил на друго лице.

Получена е информация (стр. 148) от изпратено запитване до данъчната администрация на Г. /S./ относно „Q.“ Г. с референтен номер V. DE\_BG-19-00371xvalx\_BG\_031437\_20191106\_AF\_SI\_F, че официалният директор R. R., [дата на раждане] в С., С. няма представа за вътрешнообщностните сделки.

Видно обаче от чл. 8 на договора за покупко – продажба от 01. 02. 2019 г. (стр. 66) между [фирма] и „Q.“ Г., макар адреса на последното дружество да е в X., мястото на изпълнение е в склад в F., като именно това място е посочено в транспортните документи.

По отношение на посочената липса на валиден ДДС номер, видно е, че още в хода на ревизията, а повторно с жалбата до съда, „Д. Т.“ представят (стр. 108, 109 и 308) потвърждение, че към 02. 05. 2019 г., както и 19. 06. 2019 г. номерът по ДДС на „Q.“ Г., е валиден.

По отношение на твърденията, че потвържденията не са подписани от представляващи дружеството, съдът също ги намира за неоснователни.

По делото е представено (стр. 129,130) пълномощно, с което Р. Р., като управител на „Q.“ Г. упълномощава Й. Л. да представлява фирмата и да подписва всички формални актове от името на фирмата.

Видно е, че така представеното пълномощно не е оспорено от процесуалния представител на ответника, поради което същото е надлежно доказателство по делото. В същото време, е безспорно, че потвържденията за получената стока са подписани именно от Й. Л., като освен това са поставени и печати на „Q.“ Г., поради което съдът намира, че са налице и надлежни документи по чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС.

Поради това липсата на валиден ДДС номер не е основание за отказ приходните органи да третират спорните доставки като тристранни операции по смисъла на чл. 15, вр. с чл. 62, ал. 5 от ЗДДС с участието на ревизираното лице като посредник. Това е довело до незаконосъобразен извод, че [фирма] е получател по В., съответно до незаконосъобразно установяване на задължения за ДДС. В този смисъл са и мотивите на Решение № 372 / 18. 01. 2022 г. по адм. д. № 5102 / 2021 г. по описа на ВАС.

С оглед гореизложеното, оспорения РА в потвърдената с Решение № 256 / 17. 02. 2022 г. на директора на ДОДОП – С. част, е незаконосъобразен и следва да бъде отменен, а жалбата на [фирма] уважена изцяло.

При този изход на делото на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК ответникът следва да заплати направените по делото разноски от жалбоподателя, съобразно представения списък на разноските (стр. 317) в т.ч. адвокатско възнаграждение в размер на 3000 лв., за което са представени доказателства за реалното му заплащане – банково извлечение, държавна такса в размер на 50 лв. и за превод на документи – 746,40 лв.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I-во отделение – 5 състав:

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалбата на [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-2221320000129-091-001 / 01. 11. 2021 г., поправен с РА № П-2221321192698-003-001 / 12. 11. 2021 г., издадени от органи по приходите при ТД на НАП С., в частта потвърдена с Решение № 256 / 17. 02. 2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, относно установени данъчни задължения по ЗДДС за периоди м. 02. м. 03. м. 04. и м. 05. 2019 г. в общ размер на 99 576,21 лв. и съответните лихви за забава.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., да заплати на [фирма], [населено място], [улица], вх. „А“, ет. 1, ап. 7, ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски в размер на 3796,40 лв. (три хиляди седемстотин деветдесет и шест лева и четиридесет стотинки).

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

**СЪДИЯ:**