

РЕШЕНИЕ

№ 1921

гр. София, 24.03.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 5 състав,
в публично заседание на 25.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Владимир Николов

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **9801** 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 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], подадена чрез адв. И. К., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220318006821-091-01 / 13. 04. 2020 г., издаден от Т. П. Н. на длъжност началник сектор в ТД на НАП – С. – орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С. – ръководител на ревизията, с който на дружеството жалбоподател са определени задължения за данък по ЗДДС за данъчни периоди от м. 06. 2018 г. до м. 09. 2018 г., в общ размер от 82 938, 28 лв., ведно с лихви в размер на 11 897, 71 лв. С Решение № 1377 / 08. 09. 2020 г. на заместник-директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на НАП (ДОДОП) РА е отменен в частта на установени задължения по ЗДДС за данъчен период м. 06. 2018 г., а в останалата част е потвърден.

С настоящата жалба до АССГ РА е оспорен в потвърдената част относно установени данъчни задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 07. 2018 г. , м. 08. 2018 г. и м. 09. 2018 г. С жалбата се излагат твърдения за неправилност и незаконосъобразност на оспорвания РА поради постановяването му в противоречие с материалния закон, фактите, представените доказателства и поради неправилното им тълкуване. Оспорва се направената в РА констатация, че не е подадено възражение срещу ревизионния доклад, с твърдения, че заедно с подаването на такова по електронен път от дружеството са представени допълнителни документи, които не са

обсъдени при издаване на РА. 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 третирани като ВОП с място на изпълнение на територията на страната. Моли да бъде отменен РА в потвърдената част.

В съдебно заседание за жалбоподателя се явява адв. К.. Поддържа жалбата по изложени в нея и в депозираните писмени бележки подробни аргументи. Претендира присъждане на разноски по представен списък и доказателства за заплащането им.

Ответникът се представлява по делото от юрк. Д., която оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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-22220318006821-020-001 от 09. 11. 2018 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от м. 01. 11. 2017 г. до 30. 09. 2018 г., връчена по електронен път на 14. 11. 2018 г. Срокът на ревизията е продължен на основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК със Заповед № Р-22220318006821-020-002 от 28. 11. 2018 г. и Заповед № Р-22220318006821-020-003 от 11. 02. 2019 г. за изменение на ЗВР, като с първата цитирана заповед за изменение на ЗВР е разширен обхватът на ревизията — включени са данъчни периоди от м. 07. 2017 г. до м. 10. 2017 г. Ревизионното производство е спряно със Заповед № Р-22220318006821-023-001 от 14. 02. 2019 г. на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК поради необходимостта от получаване на отговор от обмен на информация от данъчната администрация на Германия. Производството е възобновено със Заповед № Р-22220318006821-143-001 / 21. 10. 2019 г. При възобновяването е определен срок за завършване на ревизията до 21. 11. 2019 г. Със ЗИЗВР № Р-22220318006821-020-004 от 20. 11. 2019 г. срокът за извършване на ревизията е удължен до 20. 12. 2019 г. Всички горесцитирани заповеди са издадени от Т. П. Н. – 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-01-803 / 07. 06. 2017 г. и № 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-22220318006821-092-001 от 11. 03. 2020 г. Противно на изложеното в РА и Решение № 1377 / 08. 09. 2020 г. на заместник-директора на ДОДОП – С. при ЦУ на НАП, на 27. 03. 2020 г. от ревизираното лице е постъпило по електронен път възражение срещу ревизионния доклад по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, видно от разпечатка на електронно досие на ревизионното производство в интернет портала на НАП (л. 22).

Ревизията приключва с РА № Р-22220318006821-091-001 от 13. 04. 2020 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от Т. П. Н. - орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. – ръководител на ревизията. РА е издаден в електронна форма и е подписан с квалифициран електронен подпис. РА е връчен на ревизираното лице по електронен път на 14. 04. 2020 г.

По жалба вх. № 53-04-341 / 29. 04. 2020 г. на ревизираното лице срещу РА по реда на

чл. 152 и сл. е постановено Решение № 1377 / 08. 09. 2020 г. от заместник-директора на ДОДОП – С. при ЦУ на НАП, оправомощен със Заповед № 930 / 20. 11. 2017 г. на изпълнителния директор на НАП, при условията на заместване на директора на ДОДОП – С. въз основа на Заповед № 7387 от 24. 03. 2020 г. на изпълнителния директор на НАП за ползване на платен годишен отпуск от титуляра за периода 03. 09. 2020 г. – 11. 09. 2020 г. С решението РА е отменен в частта на установени задължения по ЗДДС за данъчен период м. 06. 2018 г. в размер на 7 089, 88 лв., като лихвите по РА са в размер ан 1223,10 лв., а в останалата част е потвърден. Решението е връчено на ревизираното лице по електронен път на 10. 09. 2020 г., видно от разпечатка от системата на НАП на удостоверение за електронно връчване, приложено по преписката.

С жалба вх. № 53-04-730 / 18. 09. 2020 г. до АССГ, подадена чрез административния орган, РА е оспорен в потвърдената част на основание чл. 156, ал. 1 от ДОПК. В отменената част РА не се оспорва и е влязъл в сила.

С атакувания в настоящото съдебно производство административен акт, издаден от органи по приходите, 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. 07. 2018 г. – 45 905, 87 лв. главница и 7 753, 61 лв. лихви към датата на издаване на РА;
- За м. 08. 2018 г. – 12 891, 94 лв. главница и 2 066, 46 лв. лихви;
- За м. 09. 2018 г. – 5 623, 60 лв. главница и 854, 54 лв. лихви.

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, 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, овластен с правомощията по чл. 112, ал. 2, т. 1, вр. с ал. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-803 / 07. 06. 2017 г. и № РД-01-818 / 10. 05. 2019 г. на директора на ТД на НАП - С., 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 20. 12. 2019 г. съгласно ЗИЗВР, съответно ревизионен доклад да бъде издаден до 03. 01. 2020 г. Такъв е издаден на 11. 03. 2020 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 O. UG, Германия, R. SIA, J. и TEXAN CONSULTING S.R.O, С., 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 ВОП-[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 (придобиващ), 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 /придобиващ/. 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 ВОП при условията на извършени тристранни операции. Съгласно тази разпоредба мястото на изпълнение на ВОП 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 V. -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. V.-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 между страните не е спорно, че жалбоподателят [фирма] е получател по фактури № 0..2823/17. 07. 2018 г., № 0..2824/17. 07. 2018 г., № 0..2957/30. 07. 2018 г. и №0..2958/30.07.2018 г., издадени от E. G. – Германия, и фактури № [ЕГН]/23. 07. 2018 г., № [ЕГН]/06. 08. 2018 г., № [ЕГН]/15. 08. 2018 г., №[ЕИК]/26. 08. 2018 г., № [ЕГН]/24. 09. 2018 г., издадени от TEXAN CONSULTING S.R.O. – С.. В тази връзка не се спори, че фактурите са издадени от лица, регистрирани в други държави-членки и отговарят на условията на чл. 9, ал. 2, т. 1 от ППЗДДС – в тях е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника. Спорно е обстоятелството имат ли валидна ДДС регистрация към датите на доставките.

На следващо място, безспорно е, че [фирма] е осъществил последващи доставки към O. UG – Германия, TEXAN CONSULTING S.R.O. – С., и R. SIA – Л. /придобиващи/, които са регистрирани в други държави-членки, за което е издал фактури, които отговарят на изискванията на чл. 114, и освен това в тях е посочено, че жалбоподателят е посредник в тристранната операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия в тристранната операция. Последното се установява от представените по делото фактури № 0..184/23. 07. 2018 г., № 0..187/13. 08. 2018 г., № 0..188/21. 08. 2018 г., № 0..192/26. 09. 2018 г. с предмет покупка на стоки /антикорозионна течност L. 18/ към O. UG - Германия; фактури № 0..183/18. 07. 2018 г. и № 0..185/01. 08. 2018 г. с предмет покупка на стоки /dieselmkraftstoff biofrei/ към TEXAN CONSULTING S.R.O. - С., фактура №0..191/07.09.2018 г./ с предмет покупка на стоки /антикорозионна течност L. 18/ към R. SIA – Л.. Контрагентите са индивидуализирани освен с фирма и седалище, и с ДДС номер. В посочените фактури е отразено основание за неначисляване на ДДС: „чл. 28с(Е)(3)77/388/ЕЕС“. С оглед на това, спазени са изискванията на чл. 62, ал. 5, т. 3 от ЗДДС, вр. с чл. 9, ал. 2, т. 2 от ППЗДДС. Спорно е дали придобиващите дружества имат валидна ДДС регистрация към момента на доставка.

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 ВОП с място на изпълнение на територията на страната. В тази връзка се установява следното:

По доставки с получател О. UG, Германия:

В тази връзка се установява, че жалбоподателят е декларирал следните покупки от TEXAN CONSULTING S.R.O. - С., с получател О. UG - Германия:

- покупка на стоки /антикорозионна течност– 25 мт/тона и 24,98 мт/тона за сумата от 72 825,53 лв. с фактура № [ЕГН]/23. 07. 2018 г. от TEXAN CONSULTING S.R.O., С., идентификационен номер по ДДС SK2023204810 и последваща продажба с фактура №0..184/23. 07. 2018 г. към О. UG;

- покупка на стоки /антикорозионна течност– 23,62 мт/тона/ за сумата от 34 000,77 лв. с фактура № [ЕГН]/06. 08. 2018 г. от TEXAN CONSULTING S.R.O. и последваща продажба с фактура №0..187/13. 08. 2018 г./ към О. UG;

- покупка на стоки /антикорозионна течност - 24,6 мт/тона/ за сумата от 35 459,59 лв. с фактура № [ЕГН]/15. 08. 2018 г. от TEXAN CONSULTING S.R.O. и последваща продажба с фактура № 0..188/21. 08. 2018 г. към О. UG;

- покупка на стоки /антикорозионна течност – 25 мт/тона/ за сумата от 36 280,65 лв. с фактура № [ЕГН]/24. 09. 2018 г. от TEXAN CONSULTING S.R.O. и последваща продажба с фактура № 0..192/26. 09. 2018 г. към О. UG.

По делото са представени копия на фактурите, издадени от TEXAN CONSULTING S.R.O. с посочения предмет и стойност.

Към фактура № [ЕГН]/06. 08. 2018 г. от TEXAN CONSULTING S.R.O. са представени банкови извлечения за валутни преводи от [фирма] в полза на прехвърлителя в размер на 25,56 евро и 14 123,42 евро на 13.08.2018 г., 25,56 евро и 3 646,00 евро на 14.08.2018 г.

Към фактура № [ЕГН]/15. 08. 2018 г. е представено банково извлечение, от което е видно, че е нареден превод в полза на TEXAN CONSULTING S.R.O. на 15.08.2018 г. в размер на 18 130,20 евро.

От ревизираното лице са представени два договора във връзка с тези доставки.

Представен е тристранен рамков договор за покупко-продажба от 31. 05. 2018 г. между М. Т. S.R.O., С. /продавач/, [фирма] /купувач/ и О. UG, Германия /получател/ за доставки на антикорозионна течност L. 18 от данъчен склад на продавача в К., С. до склад на получателя в М., Германия. Уговореният начин на доставка е по правилата И. 2010 – доставка на място (D.) – S. 48, 87 700, М. Германия. Този договор може да се отнесе към доставки от М. Т. S.R.O., С., извършени през м. юни 2018 г., за който период с РА са установени задължения, но в тази част същият е отменен по административен ред, поради което не е предмет на контрол за законосъобразност в настоящото съдебно производство. Поради това и този договор няма да бъде обсъждан като част от доказателствения материал.

Относно доставките от М. Т. S.R.O., С. с купувач [фирма], които са доставени директно на О. UG, по делото е представено писмо вх. №44-00-130/10. 12. 2018 г., с което Агенция „Митници“ информира изпълнителния директор на Национална агенция за приходите, че според данни на словашките митнически власти, „към

06.08.2018 г. пред данъчния администратор не са били представени доказателства дали въпросните доставки действително са осъществени на предполагаемите дати и в докладваните количества“. Писмото е цитирано в решението на директора на дирекция „ОДОП“, с което е потвърден РА. В посоченото писмо не се правят констатации за възможни измами с ДДС, а освен това видно от съдържанието му проверката касае доставки на минерални масла от М. Т. S.R.O. през м. юни 2018 г., а РА е отменен в тази част, с Решение № 1377/08. 09. 2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С..

Представен е договор от 01. 07. 2018 г., сключен между [фирма] /продавач/ и О. UG /купувач/, с който договарят доставки на „продукт“, подробно описан в Спецификация – Приложение № 1 към договора, по заявки до склад на купувача в М., Германия. Договорът съдържа подпис и печат на представляващи страните по него.

Представен е рамков договор от 09. 07. 2018 г., сключен между TEXAN CONSULTING S.R.O., С., в качеството на продавач (доставчик), и [фирма] в качеството на купувач (клиент) за доставка на посочени в отделни поръчки продукти-стоки, с количество и качество, определени в поръчката, и прехвърляне на собствеността върху тях на клиента. Съгласно съдържанието му клиентът се задължава да плаща договорената покупна цена и да приеме стоката. Общото количество на стоката, предмет на договора е 1 000 000 кг. месечно. Посочено е, че поръчките следва да бъдат изпращани по електронна поща или друг подходящ начин. Уговореният начин на доставка е по правилата И. 2010 – FCA (франко превозвача) - М. Т. S.R.O., с адрес: Е. 1, 945 05 К., SK52001500008, Разрешително № 5200114000040“. Уточнено е, че мястото на доставка ще е в държава-членка на Европейския съюз, различна от държавата на доставчика.

По делото са представени фактури, издадени от [фирма] към О. UG, Германия с предмет антикорозионна течност L. 18, с КН 27101991, в различно количество, с които се доказват доставки на закупената от TEXAN CONSULTING S.R.O., С. стока /антикорозионна течност/ по спорните фактури, издадени към жалбоподателя.

С фактура № 0...0184 от 23. 07. 2018 г. [фирма] продава на О. UG, Германия антикорозионна течност L. 18 с КН 27101991 – 49,98 т. Към фактурата е представено копие на потвърждение (на чужд език) от 24. 09. 2018 г. с посочени в него вид и количество на стоката, превозно средство и водач, както и дата на получаване. Представено е и копие на международна товарителница – ЧМР, с отразени в нея доставчик – TEXAN CONSULTING S.R.O., изпращач - [фирма], без превозвач, и получател - О. UG, вид и количество на товара, с дата на получаване 21. 07. 2018 г. Представено е дебитно известие № 0...0186 от 01. 08. 2018 г. с предмет антикорозионна течност L. 18 49,98 т. на стойност общо 1049,58 евро, тоест за част от сумата по фактурата.

С фактура № 0...0187 от 13. 08. 2018 г. [фирма] продава на О. UG, Германия антикорозионна течност L. 18 с КН 27101991 - 23,62 т. Към фактурата е представено копие на потвърждение (на чужд език) от 12. 08. 2018 г., с посочени в него вид и количество на стоката, превозно средство и водач, както и дата на получаване. Представено е и копие на международна товарителница - ЧМР (частично нечетливо), с отразени в нея доставчик – TEXAN CONSULTING S.R.O., изпращач - [фирма], превозвач - К. Sp.z.o.o. и получател - О. UG, с дата на получаване 12. 08. 2018 г.

С фактура № 0...0188 от 21. 08. 2018 г. [фирма] продава на О. UG, Германия антикорозионна течност L. 18 с КН 27101991 – 24,6 т., Към фактурата е приложено

копие на потвърждение (на чужд език) от 15.08.2018 г. с посочени в него вид и количество на стоката, превозно средство и водач, както и дата на получаване. Представено е и копие на международна товарителница - ЧМР (частично нечетливо), с отразени в нея доставчик – TEXAN CONSULTING S.R.O., изпращач - [фирма], превозвач - К. Sp.z.o.o. и получател - О. UG, с дата на получаване 15. 08. 2018 г.

С фактура № 0...0192 от 26. 09. 2018 г. [фирма] продава на О. UG, Германия антикорозионна течност L. 18 – 25 т. Към фактурата е приложено копие на потвърждение (на чужд език) от 24. 09. 2018 г. с посочени в него вид и количество на стоката, превозно средство и водач, както и дата на получаване. Представено е и копие на международна товарителница /ЧМР/ с отразен доставчик – TEXAN CONSULTING S.R.O., изпращач - [фирма], превозвач - X-TRANS, и получател - О. UG, вид и количество на товара, с дата на получаване 24. 09. 2018 г.

Към документите, придружаващи стоката – антикорозионна течност L. 18, освен това по делото е представен документ за превоз на опасни товари по глава 5.4 А., ведно с превод на български език, с посочена в същия маса от 23 620 кг, в който е посочен като изпращач TEXAN CONSULTING S.R.O., получател - [фирма], превозвач - К. Sp.z.o.o. и място на разтоварване Ш. 46, М. – О. UG.

По всяка от фактурите се установява наличието на документите за доказване на последващите доставки към получателя в тристранната операция съгласно чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС с необходимите реквизити. В потвържденията, изхождащи от дружеството получател О. UG, е посочен вид и количество на стоката, които съвпадат с фактурираните от жалбоподателя към О. UG - Германия, 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 TEXAN CONSULTING S.R.O., с място на товарене - склад М. Т. в К. – С., за което по делото е представен комисионен договор между TEXAN CONSULTING S.R.O. и М. Т. S.R.O., с който е уговорено че последният като оператор на данъчен склад приема и изпраща стоки – собственост на TEXAN CONSULTING S.R.O., както и транспортирането им директно до склад на територията на Германия, ползван от получателя О. UG.

Следователно, изпълнени са три от предпоставките на чл. 15 от ЗДДС за квалифициране на доставката като тристранна операция. На първо място, трите дружества по операцията – прехвърлител / TEXAN CONSULTING S.R.O., посредник / [фирма]/ и придобиващ /О. UG/ са регистрирани в различни държави членки - А, Б и В. Стоките са транспортирани директно от прехвърлителя на придобиващия, съответно от територията на С. на територията на Германия. Посредникът [фирма] не е регистриран за целите на ДДС в С. и в Германия.

По твърдението на приходните органи, че индичия за нереалността на извършените доставки към крайния получател е липсата на представени от ревизираното лице документи за превоз на опасни товари – А., съдът намира за основателно възражението на жалбоподателя, че същият не разполага с тях, тъй като не е транспортна фирма. От представените по делото множество транспортни документи, анализирани по-горе, се установи, че превозът на стоките е извършен от данъчния

склад на доставчика директно до крайния получател чрез транспортни фирми - К. Sp.z.o.o. и X-TRANS, като същите документи следва да придружават стоката при превоза ѝ до местоназначението. С оглед на това няма основание жалбоподателят да държи тези документи и следователно да ги представи на ревизиращия екип. А освен това по делото е представил документ за превоз на опасни товари по глава 5.4 А., ведно с превод на български език, по фактура № 0...0187/13. 08. 2018 г., като посочените в двата документа вид и количество на стоката – антикорозионна течност 23,62 т., изпращач /TEXAN CONSULTING S.R.O./, получател - посредник / [фирма]/, превозвач К. Sp.z.o.o. и място на разтоварване Ш. 46, М. – О. УГ, напълно съвпадат.

Едно от основанията за направен от приходните органи извод за недоказаност на предпоставките на чл. 62, ал. 5 от ЗДДС е твърдение, че контрагентите на жалбоподателят нямат валидна ДДС регистрация към датите на спорните доставки.

Органите по приходите са направили констатации в тази връзка, че от извършена валидация на VIN номерата в система V. на получателите по декларираниите тристранни операции е установено, че TEXAN CONSULTING S.R.O. е с валидна ДДС регистрация в С., а за О. UG е установено, че под идентификационния номер по ДДС DE317616060 е вписано дружество S. UG с невалидна ДДС регистрация към датите на доставките. По делото е представено извлечение от електронна справка във V. системата на Европейската комисия – с превод на български език (л. 236), от която е видно, че към 24. 07. 2018 г. посоченият V. номер DE317616060, под който е вписано дружество S. UG, е валиден.

Във връзка с декларираниите продажби към О. UG, Германия, е получен отговор от немската данъчна администрация в проведена процедура по обмен на информация по молба за сътрудничество с референтен номер VAT_BG_029556_DE_gtttt_20190213_AF_RI.xml, съгласно който О. UG е регистрирано дружество по ДДС в Германия, но няма данни за адрес за кореспонденция и описаните в молбата доставки от [фирма] не са декларирани. В допълнение е описано, че О. UG не е съдействало по време на извършената му проверка, не е установено седалището му и „няма документи“, „последният известен управляващ директор М. М. К. не може да бъде открит, няма местожителство в Германия“. От органите по приходите е направен извод, че О. UG, Германия не е регистрирано дружество за целите на ДДС в Германия. Съгласно предоставената информация от германската данъчна администрация, както и след анализ на предоставените документи за покупки на стоките, органите по приходите са направили заключението, че не са налице необходимите и относими доказателства, че закупените стоки от TEXAN CONSULTING S.R.O. са продадени на О. UG.

В тази връзка по делото се представят от жалбоподателя писмени доказателства, от които се установява, че дружеството О. UG е с предишно наименование S. UG, видно от представен превод на договор за прехвърляне на акции в нотариална форма от 25. 05. 2018 г., съгласно който в капиталът на S. UG има една акция на стойност 350 евро, която се прехвърля на М. М. К., а фирмата на дружеството се променя на О. UG. Представено е и решение от 25.05.2018 г. за промяна на устава на дружеството с нотариална заверка на подписа на М. М. К., с който е освободен предишния директор /управител/ и е назначен за нов такъв М. М. К.. Представен е още превод на писмо от Федерална данъчна служба на Германия, от което е видно, че дружеството S. UG има данъчен номер 30/535/50364, който се отнася и до ДДС. От превод на писмо от Федерална централна данъчна служба, получено на 25. 05. 2018 г., се установява, че

считано то 19. 05. 2018 г. S. UG има издаден валиден регистрационен ДДС номер – DE[EИК]. От отговора от данъчната администрация на Германия се установява, че датата 25. 05. 2018 г. е едновременно такава, на която дружеството е регистрирано и дерегистрирано по ДДС, което е житейски и юридически нелогично. В този смисъл е основателно възражението на жалбоподателя, че предвид липсата на данни, които да обяснят това, единственото възможно обяснение би било, че дерегистрацията е извършена служебно със задна дата.

Тези документи не са оспорени от ответника и опровергават направените констатации, че получателят по тристранната операция – S. UG не е регистриран за целите на ДДС.

Същевременно по делото са представени доказателства за настъпило юридическо събитие по отношение на последния директор на O. UG – M. K.. Представен е превод на Акт за смърт /ведно с копие на чужд език, съдържащо печат и подпис на длъжностно лице/, издаден от Служба по гражданското състояние в К. – Полша (л. 233-235), от който се установява, че на 20. 09. 2019 г. същият е починал. В тази връзка ответникът по делото възразява, че това обстоятелство е без значение за направените в хода на ревизията констатации, тъй като това юридическо събитие е настъпило след датите на спорните доставки, а освен това запитването за обмен на информация до данъчната администрация на Германия е иницирано още през м. 02. 2019 г. В тази връзка съдът намира за основателно възражението на жалбоподателя, че макар процедурата по обмен да е иницирана през февруари 2019 г., предвид обстоятелството, че смъртта на управителя е настъпила на 20. 09. 2019 г., а отговорът от данъчната администрация на Германия е от 10. 01. 2020 г., не е ясно кога са извършени съответните процесуални действия, включително опитите за връзка с управителя и за посещение на седалището на дружеството, въз основа на които е направена констатация, че O. UG не е съдействало по време на извършената му проверка, не е установено седалището му и „няма документи“, „последният известен управляващ директор M. M. K. не може да бъде открит“. Последните не са основание за извод, че O. UG, Германия не е регистрирано дружество за целите на ДДС в Германия, още повече че, както беше посочено по-горе, към 24. 07. 2018 г. е било с валиден V. номер.

От друга страна, разпоредбата на член 138, параграф 1 от Директива 2006/112, изрежда изчерпателно материалните условия за изпълнение на вътреобщностна доставка като задължението да се разполага с идентификационен номер по ДДС е формално изискване и то не може да постави под въпрос правото на освобождаване от ДДС, доколкото са изпълнени материалните условия за вътреобщностна доставка. Съгласно мотивите на Решение от 21 октомври 2010 г. по дело N. H., C-385/09, т. 42, в контекста на тристранната операция, произтича извод, че национална мярка, която поставя под условие правото на освобождаване от данък в зависимост от спазването на формални задължения, без да вземе предвид материалноправните изисквания, надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка.

С оглед на изложеното, за да се спази принципът на неутралитет на ДДС, дори данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания при документалното оформяне, следва да им се признае освобождаване на доставката, която посредникът получава от прехвърлителя по операцията.

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 ВОП, съответно до незаконосъобразно установяване на задължения за ДДС.

На следващо място, позовавайки се на отразеното в отговора от данъчната администрация на Ф., че О. UG не е декларирало/отчело покупките на стоки /антикорозионно масло/ от [фирма], решаващият орган е направил извод, че придобиващото дружество не е изпълнило условията на чл. 15, т. 4 от ЗДДС, респективно данъчната тежест пада върху ревизираното дружество, тъй като негова е отговорността да се снабди с достатъчно и достоверни доказателства, че стоките са пристигнали на територията на Германия и за тях е платен дължимият ДДС. С тези мотиви за обвързаните с тези продажби предшестващи покупки от TEXAN CONSULTING S.R.O. и M. T. S.R.O. по 5 фактури в общ размер на 213 221,89 лв. РА е потвърден.

В тази връзка съдът намира, че чл. 15 от ЗДДС следва да се тълкува в смисъл, че получателът трябва да начисли ДДС /т.е. негово е задължението за начисляване/, както всеки получател по ВОП, а не в смисъл, че начисляването от страна на получателя на ДДС е условие за признаване на доставката като тристранна операция, съответно-основание за облагане с нулева ставка на доставката от страна на прехвърлителя. Тълкуването следва да бъде буквално с оглед данъчния характер на разпоредбата, словесно/граматическо и систематическо. Предвид това, че тази разпоредба съставлява едно от кумулативно необходимите условия са наличие на тристранна операция, нейният смисъл е недопустимо да бъде разширяван или дописван от правоприлагащите органи. Такова е и даденото тълкуване на разпоредбата в Решение № 13419 от 07. 11. 2017 г. на ВАС по адм. Дело № 9355/2017 г. В мотивите на същото е посочено още, че „доколкото разпоредбата на чл. 15 в своята цялост описва механизма и отделните съществени и структурни елементи на операцията, съдът намира, че този текст определя задължението на получателя В за начисляване на ДДС /като по този начин изключва от това задължение А и Б/, но не съставлява условие начисляването на ДДС като такова да е осъществено, за да е възможно признаване на доставката като тристранна операция и съответно това пък да е основание за облагане с нулева ставка на посредника Б. В тази връзка от значение е използваното от законодателя сегашно глаголно време, както и обстоятелството, че нито при изброяване на условията по чл. 62, ал. 5 ЗДДС, нито при посочване на изискуемите документи по чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, не е въдено изискване получателът да удостовери начисляването на ДДС по доставката от негова страна или да е въведено изискване за представяне на документи в същия смисъл“. Приемането на обратното - че начисляването на ДДС от страна на приобретателя при тристранната операция е условие за признаване на тристранната операция, би довело до случай, при който добросъвестен субект търпи неблагоприятни последици /установяване на данъчно задължение/ по причина на бездействие на друг субект, което не може да бъде контролирано, а това е в противоречие с константната практика на Съда на Европейския съюз.

При тристранните операции извършената доставка се освобождават от облагане като ВОП в държавата на регистрацията на посредника, а облагането се прехвърля в държавата-членка, в която стоките са транспортирани и завършва реализацията им. По този начин механизмът гарантира ясно разграничение на данъчния суверенитет на съответните държави членки и позволява да се избегне двойното данъчно облагане, а

следователно и да гарантира данъчния неутралитет, присъщ на общата система на ДДС, като „в рамките на преходния режим на вътреобщностна доставка и придобиване е необходимо, с оглед осигуряването на правилното събиране на ДДС, компетентните данъчни органи да проверяват независимо едни от други дали са изпълнени условията за вътреобщностното придобиване, както и за освобождаването на съответната доставка. Ето защо, макар и представянето от купувача на данъчна декларация, свързана с вътреобщностното придобиване, да може да представлява указание за действителното прехвърляне на стоките извън държавата-членка на доставката, една такава декларация няма решаващо значение с оглед на доказването на освободена вътреобщностна доставка“ – Решение на Съда на ЕС по дело C-409/04, т. 71.

С оглед на гореизложеното подаване на V. декларация от придобиващия относно стоките, закупени със съдействието на посредника, не е сред задължителните за представяне документи при доказването на тристранната операция съгласно чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС и липсата ѝ не може да е основание за непризнаването ѝ при положение, че всички останали изисквани от ППЗДДС документи са представени.

С тези мотиви съдът намира, че неоснователно приходните органи са приели, че спрямо [фирма] не са налице условията за освобождаване от начисляване на ДДС по доставките от TEXAN CONSULTING S.R.O., реализирани с продажби към O. UG, и следователно незаконосъобразно с РА на същия са установени данъчни задължения в тази връзка. Това налага РА в тази част да бъде отменен.

Относно доставки с получател R. SIA, Л.:

Дружеството жалбоподател е извършило една доставка към R. SIA, Л. по фактура № 0..191/07. 09. 2018 г. с предмет антикорозионна течност L. 18, на стойност 40 762,04 лв. Не се спори, че стоката, предмет на фактурата, е закупена от TEXAN CONSULTING S.R.O. с фактура № 0...02018006/26. 08. 2018 г., погрешно посочена с предмет “dieselmkraftstoff biofrei” в решението на зам.-директора на ДОДОП.

При проверката в системата V. е установено в хода на ревизията, че R. SIA, Л., е с невалидна регистрация от 19.09.2018 г. /след датата на покупката от българското дружество/. По делото е представено извлечение от електронна справка във V. системата на Европейската комисия с превод на български език (на л.226), от която е видно, че към 18. 09. 2018 г. дружеството R. SIA е с валидна регистрация по ДДС под номер LV40103862241, тоест към датата на извършване на доставката от [фирма] е с валиден ДДС номер. Следователно, безспорно е, че към датата на спорната доставка дружеството контрагент на жалбоподателя е имал валидна ДДС регистрация, а освен това съгласно изложените по-горе мотиви това не е абсолютна предпоставка за освобождаване на посредника от задължение за начисляване на ДДС.

По фактура № 0..191/07. 09. 2018 г. на стойност 40 762,04 лв. жалбоподателят е представил доказателства за продажбата на стоката на латвийското дружество R. SIA. Предмет на доставката е антикорозионна течност L. 18 – 24,9 т. Във връзка с нея са представени копие на потвърждение от 11. 10. 2018 г., с отразени в него вид и количество на стоката, дата и място на получаването ѝ, номер на превозно средство и име на водача. Потвърждението съдържа подпис и печат на дружеството.

Представена е и международна товарителница /ЧМР/, в която са вписани същия вид стока и количество, отговарящо на фактурираното и на потвърждението /с допустимо отклонение/. В товарителницата са отразени следните данни: в кл. 1 /изпращач/ - TEXAN CONSULTING S.R.O., в кл. 2 /получател/ - D. TRANS E., в кл. 3

/местоназначение/ - К. А. S.R.L. – I., като последното е отразено и в кл. 24. Следователно, видно е и без да са необходими специални познания по чужд език, предвид установения образец на товарителницата и направените в нея вписвания, че стоката е транспортирана от доставчика на дружеството жалбоподател - TEXAN CONSULTING S.R.O, от територията на С. директно до крайния получател и придобиващ по тристранната операция / R. SIA/ до територията на Италия. Това се потвърждава и от останалите писмени документи по тази доставка – в частност от представен документ за превоз на опасни товари А. 5.4. (л.79).

При направен идентичен извод след анализ на транспортните документи органите по приходите са приели в тази връзка, че няма данни купувачът R. SIA да разполага с ДДС регистрация в Италия, нещо повече - декларира получаването на стоките под латвийския си ДДС номер. За да е налице тристранна операция, съгласно чл. 9, ал. 2, т. 2 от ППЗДДС е необходима фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1 от с.з., издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата-членка, където стоките пристигат. С тези мотиви са стигнали до извод, че след като не са налице кумулативните условия, за да се признае сделката като тристранна операция, законосъобразно и в този случай жалбоподателят следва да начисли ДДС за декларираната покупка в размер на 40 762,04 лв., или 8 152,41 лв.

На първо място, следва да се посочи, че са налице предпоставките по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС, удостоверени със съответните документи, посочени в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС. Безспорно се установява и не се оспорва от ответника, че жалбоподателят е придобил спорните стоки от TEXAN CONSULTING S.R.O., който е регистриран по ДДС в С., като същите са транспортирани директно до контрагента му на територията на друга държава-членка. Издадени са фактури, както от TEXAN CONSULTING S.R.O. към [фирма], така и от последния към R. SIA, в които фактури са индивидуализирани лицата включително с техния ДДС номер. Освен това в издадената от жалбоподателя фактура към латвийския търговец е посочено и основание за неначисляване на ДДС - "чл. 28с(Е)(3)77/388/ЕЕС". Жалбоподателят е декларирал доставката като част от тристранна операция. Безспорно е доказана и последващата доставка към придобиващия в тристранната операция въз основа на представените транспортни документи, които напълно кореспондират на издадената от ревизираното лице фактура към R. SIA и на покупката от доставчика TEXAN CONSULTING S.R.O. Следователно, налице са всички материалноправни предпоставки за признаване на тристранна операция по чл. 15 от ЗДДС.

Спорният в случая момент, съгласно мотивите на Решение № 1377 / 08. 09. 2020 г. на зам.-директора на ДОДОП – С., е следва ли да бъде призната доставката към R. SIA за ВОД с право на освобождаване от ДДС като такава с място на изпълнение в друга държава-членка, предвид това, че стоката е доставена в държава, различна от тази, в която е регистриран придобиващият.

По аргумент от чл. 17, ал. 3 ЗДДС, мястото на изпълнение при доставка на стока от посредник в тристранна операция до придобиващ в тристранна операция е държавата-членка, където придобиващият в тристранната операция е регистриран за целите на ДДС.

В тази връзка съдът намира, че е без значение за квалификацията на доставката като част от тристранна операция обстоятелството, че стоките са транспортирани до друга държава-членка. Това е така, тъй като държавата на крайното потребление при ВОП е

тази, където придобиващият е регистриран по ДДС, дори същите да не са пристигнали на територията на страната, където същият е регистриран. Няма нормативна забрана мястото на разтоварване на стоката да не съвпада с мястото на изпълнение на доставката. Именно поради това мястото на разтоварване на стоката не влияе върху характера на тристранната операция с участник ревизираното лице, доколкото същото като посредник е издало фактура, в която е посочило данъчнозадълженото лице, индивидуализирано с ДДС номера си, с който е регистриран в съответната държава. От този факт произтича и задължението на последния да начисли и внесе дължимия данък. Изводът на приходните органи, че мястото на крайно потребление, съответно държавата, в която следва да бъде внесен данъкът, и мястото на разтоварване следва да бъдат еднакви, представлява недопустимо разширително тълкуване на данъчната норма, като създава допълнителни условия за упражняване на права от данъчнозадължените лица, в случая посредникът по тристранната операция да бъде освободен от начисляване на ДДС за доставката. Условието за наличие на тристранна операция е стоките да се транспортират директно от А до В /обозначения по смисъла на чл. 15 ЗДДС/ като няма пречка В да получи стоките на територия на ЕС, различна от държавата по регистрацията му, стига да са налице останалите условия - посредникът да не получава стоките в собствената си държава на регистрацията, да не е регистриран за целите на ДДС в държавите на А и В. В случая, съобразно данните от транспортните документи – международна товарителница и документ за превоз на опасни товари, стоките, във вида и обема, в който са фактурирани, са транспортирани чрез превозвач от територията на С. директно до територията на Италия, тоест от държава и в държава членки на ЕС, различни от тези на прехвърлителя и на посредника, а съобразно писмените потвърждения, получателят, посочен в издадената от [фирма] фактура, потвърждава получаването на стоките. С тези мотиви съдът намира, че са налице всички материалноправни условия, надлежно доказани от ревизираното лице, за да бъде призната извършената от него доставка към R. SIA като част от тристранна операция, съответно да не начисли ДДС за ВОД от TEXAN CONSULTING S.R.O. Като са приели обратното, ревизиращите органи са издали незаконосъобразен РА, който следва да бъде отменен в тази част.

По доставки с получател TEXAN CONSULTING S.R.O., С.:

Жалбоподателят е декларирал следните покупки от Е. Г., Германия:

- покупка на стоки /dieselmkraftstoff biofrei/ за сумата от общо 61 395,77 лв. с фактури № 0..2823/17. 07. 2018 г. и № 0..2824/17. 07. 2018 г. от Е. Г., Германия, с идентификационен номер по ДДС DE287805590, и последваща продажба с фактура № 0..183/18. 07. 2018 г. към TEXAN CONSULTING S.R.O.;

- покупка на стоки /dieselmkraftstoff biofrei/ за сумата от общо 63 862,28 лв. с фактура № 0..2957/30. 07. 2018 г. и № 0..2958/30. 07. 2018 г. от Е. Г., Германия, и последваща продажба с фактура № 0..185/01. 08. 2018 г. към TEXAN CONSULTING S.R.O.;

Фактура №0..183/18. 07. 2018 г., за която в решението на зам.-директора на дирекция „ОДОП“ – С. се твърди, че е издадена от TEXAN CONSULTING S.R.O. и е с неясна реализация, е налична по делото, а и по ревизионната преписка. Видно е, че същата е издадена от жалбоподателя към TEXAN CONSULTING S.R.O. Същата е с предмет „dieselmkraftstoff biofrei” - 30,83 м3 и 30,84 м3, и е на стойност 34 080,07 евро. Във връзка с нея са представени доказателства за получен превод по банкова сметка на [фирма] на 24. 07. 2018 г. в размер на 5 580 евро.

Фактура № 0..0185 от 01. 08. 2018 г. е с предмет „dieselmkraftstoff biofrei“ – 62,89 м3, с

данъчна основа в размер на 33 836,08 евро.

За доказване реалността на декларираните през ревизирия период тристранни операции с получател TEXAN CONSULTING S.R.O., С. жалбоподателят е ангажирал писмени доказателства, приложени по преписката. Представени са копия на 4 фактури за покупка на стоки „diesekraft biofrei“ от [фирма] с доставчик Е. Г., Германия на обща стойност 125 258,05 лв. – фактура № 0...2823/17. 07. 2018 г. с предмет „diesekraftstoff biofrei“ – 30,838 м3; № 0...2824/17. 07. 2018 г. с предмет „diesekraftstoff biofrei“ – 30,833 м3; № 0...2957/30. 07. 2018 г. с предмет „diesekraftstoff biofrei“ – 31,197 м3; № 0...2958/30. 07. 2018 г. с предмет „diesekraftstoff biofrei“ – 31,695 м3. Представени са извлечения от банкови сметки, от които е видно, че от жалбоподателя [фирма] са извършвани преводи към Е. Г. на 17. 07. 2018 г. в размер на 32 576,64 евро, на 24. 07. 2018 г. в размер на 20 000 евро, на 24. 07. 2018 г. в размер на 6000 евро, на 27. 07. 2018 г. в размер на 6 026, 88 евро.

Представени са копия на издадените фактури от [фирма] към TEXAN CONSULTING S.R.O., С. с предмет „diesekraftstoff biofrei“.

Представен е комисионен договор от 02. 05. 2018 г., с превод на български език, (л. 174-182), съгласно който считано от същата дата до 31. 12. 2018 г. (видно от превод на Приложение № 1 към договора на л.183) Н. С.Р.Л., С., в качеството на комисионер и оператор на данъчен склад в ПМО М. Терминал, притежаващо следните разрешения – разрешително за извършване на дейност като данъчен склад рег. № SK5200150008, издадено на 20. 03. 2015 г.; удостоверение за регистрация по потребителски данък върху минералните масла – оператор на данъчен склад рег. № SK52001400056, издадено на 13. 11. 2014 г. Съгласно т. 1 от договора комисионерът се задължава да извърши организация и използване на складовите помещения в полза на комитента (TEXAN CONSULTING S.R.L.), да приема, получава, складира, изпраща, да се грижи и обратно да предава на комитента доставените минерални масла, да води самостоятелна отчетност за минералните масла, чийто собственик е комитентът. В т. 8 е уговорено, че комисионерът осигурява организирането на получаването от трети лица и предаването на трети лица на стоки въз основа на писмено пълномощно, което трябва да бъде изпратено по e-mail един ден предварително, а в т. 10 е посочено, че ако от сключените договори за комитента не произтича друго, по отношение на стоката, която е предмет на комисионна, комитентът придобива право на собственост с физическото предаване на комисионера. В чл. V, т. 3 са уговорени условията на приемане в склад на стоки, собственост на комитента, доставени с автоцистерна, съгласно които стоката следва да бъде придружена от документи, съдържащи поне рег. № на превозното средство, име на шофьора, маса в кг., обем в литри при 15 гр. по Ц., документ за произхода на стоката, бележка за доставка, фактура.

Представени са разпечатки от електронна страница www.morsevo.com, с превод на български език, от която се установява, че дружеството оперира на адрес [улица], Б., С., като е посочен също и ДДС номерът, под който е регистриран – SK2023250207. В решението на зам.-директора на ДОДОП – С. е цитиран същия V. номер с констатация, че е валиден. Представена е разпечатка от V. системата на Европейската комисия на л. 38, съгласно която посоченият ДДС номер е валиден към 16. 03. 2020 г.

По делото са представени преводи на Приемна разписка № 1266 и Приемна разписка № 1267, и двете от 01. 08. 2018 г., издадени от N. S.R.L., за приемане на стока – дизел, с маса съответно от 26 386,0 кг. и 25 983,0 кг. В разписките е отразено, че стоката е собственост на „Г.“. Видно от копията на оригиналите на приемните разписки (на

чужд език) същите са подписани и съдържат печат на „M. terminal“. Към разписките са приложени доклади за приемане (с превод на български език) от 10. 08. 2018 г., от които е видно, че стоката е с произход Германия и е изпратена от „E.“ Г., както и удостоверения за анализ на дизелово гориво от 30. 07. 2018 г., издадени от „E.“ Г.. Представена е международна товарителница /ЧМР/ № 10802 от 30. 07. 2018 г. (с превод) на л. 214 с отразени в нея превозвач – О-П. Сп. З.о.о (О.), рег. № на МПС, възложител – Е. Г., получател – М. Терминал с.р.о с номер по ЗДДС SK2023250207, име на водача – липсва. Посочени са вид и количество на стоката – dieselkraftstoff - 31 197 m3. Представена е ЧМР от 30.07.2018 г. (на чужд език) с отразени в нея превозвач – К. Sp. z.o.o., рег. № на МПС, възложител –Е. Г., получател – М. Т. S.R.O. Посочени са вид и количество на стоката – dieselkraftstoff - 31 695 m3. Представена е още ЧМР от 17.07.2018 г. (на чужд език) с отразени в нея превозвач – О-Pal Sp. z.o.o, рег. № на МПС, възложител – Е. Г., получател – М. Т. S.R.O., и ЧМР отново от 17.07.2018 г. (на чужд език) с отразени в нея превозвач – К. Sp. z.o.o., рег. № на МПС, възложител Е. Г., получател – М. Т. S.R.O. И в трите товарителници в кл. 24 е отразен М. Т., с положен подпис. Това е видно и без да са необходими познания по съответния език, предвид спазване на установения образец на международната товарителница. Международните товарителници съдържат всички необходими съществени реквизити и се ползват с формална и материална доказателствена сила относно удостоверенията в тях обстоятелства.

Установява се пълно съвпадение между закупения вид и количество на стоките – дизел, от Е. Г., Германия, и продадените такива на TEXAN CONSULTING S.R.O., С.. Неосновани са изводите на приходните органи, че предметът на покупките от TEXAN CONSULTING S.R.O и продажбите към същия от [фирма] съвпадат. Както беше изложено по-горе в мотивите, от това дружество ревизираното лице купува антикорозионна течност, която реализира с доставки към О. UG и R. SIA, а продава на същото дизел, закупен по фактури, издадени от Е. Г.

Според органите по приходите не са налице разпоредителни сделки с процесните стоки към TEXAN CONSULTING S.R.O., още повече такива, отговарящи на условията на чл. 15 от ЗДДС и свързаните с него разпоредби, като са се позовавали на ангажираните международни товарителници /ЧМР/, заверката за получател на стоките в които не е от TEXAN CONSULTING S.R.O., а от М. Т. S.R.O. Посочили са още, че потвържденията за получаване на стоките също са изготвени и заверени от М. Т. S.R.O., а не от описания във фактурите получател на стоките TEXAN CONSULTING S.R.O., поради което не е изпълнено условието на чл. 15, т. 2 от ЗДДС стоките да се транспортира директно от прехвърлителя на получателя в страната. Тези изводи на приходните органи съдът намира за неосновани поради несъответствието им с представените от ревизираното лице писмени доказателства. Както основателно е възразил жалбоподателят, по силата на комисионния договор между М. Т. S.R.O. и TEXAN CONSULTING S.R.O., първото дружество в качеството си на комисионер и на лицензиран данъчен склад приема стоките, които са предмет на доставка от [фирма] по процесните фактури (дизел), от името и за сметка на TEXAN CONSULTING S.R.O., за което в договора има изрични клаузи, че ще бъде обезпечено от последния с пълномощно, предадено по електронен път един ден преди доставка. Предметът на комисионния договор – чл. 348, ал. 1 от ТЗ, се състои в задължението на комисионера срещу възнаграждение по поръчка на доверителя да извърши от свое име и за негова сметка една или повече сделки. В случая комисионерът приема стоките от името на

комитента и ги съхранява с грижата на добър търговец в стопанисвания от него склад, съгласно клаузите на представения по делото договор. Следователно извършването на посочените действия по приемане на стоката и удостоверяването на този факт от името на TEXAN CONSULTING S.R.O. намират основанийето си в цитирания вече договор, поради което следва данъчните органи да ги считат за извършени от последния. С тези мотиви настоящият съдебен състав намира, че представените документи, изхождащи от М. Т. S.R.O., следва да се третират като такива, удостоверяващи извършени от TEXAN CONSULTING S.R.O. действия.

Следователно, извършените от М. Т. S.R.O. правни и фактически действия със стоки – собственост на жалбоподателя, приети или излезли от посочения склад, следва да се смятат за извършени от TEXAN CONSULTING S.R.O.

Предвид изложеното съдът намира, че са спазени изискванията на чл. 15 от ЗДДС. На първо място, трите дружества по операцията – прехвърлител /Е. Г., Германия/, посредник / [фирма]/ и придобивач /TEXAN CONSULTING S.R.O./ са регистрирани в различни държави членки - А, Б и В. Стоките са транспортирани директно от прехвърлителя на придобивачия, съответно от територията на С. на територията на Германия. Посредникът [фирма] не е регистриран за целите на ДДС в С. и в Германия. По отношение на т. 4 от чл. 15 ЗДДС важи изложеното по-горе относно доставки с придобивач О. UG, а именно, че не е сред материалноправните условия по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС начисляването и внасянето на данъка от придобивачия в тристранната операция, поради което няма да бъде повтаряно. В тази връзка неотнормено към спора е дали TEXAN CONSULTING S.R.O. е имал валидна ДДС регистрация към датите на спорните доставки от [фирма].

С тези мотиви съдът намира РА за незаконосъобразен и в тази част. Следвало е ревизиращия екип да направи пълен и обоснован анализ на представените от [фирма] писмени доказателства, в частност на транспортните документи, доказващи реалното извършване на доставките към TEXAN CONSULTING S.R.O. и транспортиране на стоките – дизел, до ползвания от него данъчен склад на М. Т. S.R.O., С..

В заключение РА в потвърдената с Решение № 1377 / 08. 09. 2020 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, в т.ч. адвокатско възнаграждение в размер на 3000 лв., за което са представени доказателства за реалното му заплащане – банково извлечение, и държавна такса в размер на 50 лв.

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

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22220318006821-091-01 / 13. 04. 2020 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 1377 / 08. 09. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП” – С., в частта относно установени данъчни задължения по ЗДДС за периоди м. 07, м. 08 и м. 09 2018 г. в общ размер на 64 421,41 лв. и лихви за забава в размер на 10 674,61 лева.

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 разноси в размер на 3050 (три хиляди и петдесет) лева.

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

СЪДИЯ: