

# РЕШЕНИЕ

№ 3326

гр. София, 16.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 15.02.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **4536** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) във вр. с чл. 145 - чл. 178 от Административно процесуалния кодекс (АПК).

Образувано е по жалба подадена от [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 1, ап.1, представлявано от М. Р. Д., управител срещу Ревизионен акт № Р-22220219002356-091-001/04.11.2019 г., издаден от М. С., началник на сектор, възложил ревизията и С. М. М., главен инспектор на приходите - ръководител на ревизията, в частта, в която РА е изменен и са установени задължения за ДДС за данъчни периоди – м. 09.2017 г., м. 08.2018 г.; м. 10.2018 г. и за м. 02.2019 г. и в частта, в която РА е потвърден с решение № 646 от 21.04.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“.

Жалбоподателят поддържа, че РА, изменен в едната част и потвърден в друга част с решението на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, е нищожен, поради некомпетентност на органа, който го е издал, а в условията на евентуалност се твърди неговата незаконосъобразност поради допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, необоснованост и поради и противоречието им с материалния закон. Развиват се съображения, че в РА липсвали мотиви на органите по приходи въз основа на които са изведени изводи за наличие на задължения на дружеството жалбоподател. Такива не са били налице и в РД. Излагат се доводи, че ревизионното производство започнало при липса на заповед за възлагане, поради което издадения РД и РА били нищожни. Като съществени

нарушения на процесуалните правила се сочи и липсата на приложени документи описани в РД, както и невръчване на същите на дружеството жалбоподател. Счита, че ревизията не е приключила в определените за това срокове, както и че, РА и РА не са издадени от компетентни органи. По същество на спора, счита, че органите по приходите неправилно са извели извод за приложение на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. Искане се прогласяване на РА за нищожен евентуално неговата отмяната като незаконосъобразен и решаване на делото по същество, с което да се признае на жалбоподателя правото на данъчен кредит. Претендира разноски по делото.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят [фирма], редовно призован, чрез процесуалния му представител поддържа жалбата по доводи изложени в нея и в депозираната по делото писмена защита. Претендира разноски, съобразно представен списък на разноските.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуален представител, оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена, като препраща към съображенията, подробно изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение, а на основание чл. 78, ал. 5 от ГПК е направено възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд – София град, III отделение, 70-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220219002356-020-001/10.04.2019 г., връчена на 19.04.2019 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22220219002356-020-002/16.07.2019 г. и № Р-22220219002356-020-003/13.08.2019 г., издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С./ е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчните периоди от 07.09.2016 г. /датата на регистрацията на дружеството по ЗДДС/ до 28.02.2019 г. и за определяне на задълженията за корпоративен данък /КД/ по ЗКПО за данъчен период от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220219002356-092-001/03.10.2019 г., като ревизията приключва с РА № Р-22220219002356-091-001/04.11.2019 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. С РА са установени допълнителни задължения общо в размер на 4 431,46 лв., в т.ч.:

1./ задължения по ЗДДС общо в размер на 4 267,35 лв., от които главница в размер на 3 849,80 лв., произтичащи от:

- доначислен ДДС в размер на 671,29 лв. за периодите от м. 11.2016 г. до м. 02.2019 г., на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 128 от ЗДДС;

- доначислен ДДС в размер на 1 309,18 лв. за данъчен период м. 02.2019 г., на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 79, ал. 1 от ЗДДС;

- доначислен ДДС в размер на 1 001,51 лв. за данъчен период м. 02.2019 г., на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 3 и чл. 27, ал.1 от ЗДДС;  
- непризнат данъчен кредит в размер на 867,83 лв. за периодите м. 12.2016 г., м. 05.2017 г., м. 09.2017 г., м. 08.2018 г. и м. 10.2018 г., на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС;  
- лихви за установените задължения по ЗДДС в размер на 417,55 лв.

2./ Задължения по ЗКПО за 2018 г. в размер на 164,11 лв., от които КД в размер на 154,86 лв. и лихви в размер на 9,25 лв., вследствие на извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на дружеството на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

Предмет на настоящия спор са установените задължения за ДДС за данъчни периоди – м. 09.2017 г., м. 08.2018 г.; м. 10.2018 г. във връзка непризнат данъчен кредит и за м. 02.2019 г. и в частта, в която РА е потвърден с решение № 646 от 21.04.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, поради което фактическите установявания на органите по приходите ще бъдат разгледани само за тези спорни периоди.

Органите по приходите за изясняване фактите и обстоятелства от значение за данъчното облагане на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, са извършили редица процесуални действия, в това число изискани са писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. № Р-22220219002356-040-001/17.05.2019 г., № Р-22220219002356-040-002/05.07.2019 г. и № Р-22220219002356-040-003/27.08.2019 г., извършена е проверка в счетоводството на дружеството жалбоподател отразена в Протокол № 1244503/08.08.2019 г. Въз основа на така отправените искания органите по приходите са изискали справки, отчети или други документи, доказващи конкретния начин на формиране на прихода /данъчната основа/ във връзка с декларираните като извършвани услуги към румънското дружество за ревизираните периоди, като изисканата информация не е представена. Не са били представени и писмени обяснения и доказателства за конкретните клиенти, на които се е рекламирала/презентирала стоката, кои са продуктите, обект на реклама, къде са извършвани услугите и т.н.

Установено било, че основният предмет на стопанска дейност на [фирма] през ревизираните периоди е свързана с предоставяне на рекламни услуги, проучване на пазара и популяризиране на продуктите, предлагани от румънското дружество „AMWAY R. MARKETING“ SRL с VIN № RO9046281, съгласно договор от 10.10.2016 г. Касае се за продукти като козметика за лице и тяло, перилни и почистващи препарати и др. с марката „Amway“. През ревизираните периоди [фирма] е извършвало и архитектурни и инженерни дейности.

Относно установените задължения по ЗДДС /за извършените доставки и начисления данък /продажби// органите по приходите са констатирани, че М. Р. Д., в качеството ѝ на физическо лице е била „член +“, съгласно договор от 12.12.2012 г., сключен с румънското дружество „AMWAY R. MARKETING“ SRL. Считано от 10.10.2016 г., чрез подписване на приложение, договорът е превърнат в договор за собственик на „Amway бизнес“ и се считал за сключен с представляваното от физическото лице дружество [фирма]. С подписване на това получаването на съответната оторизация от „AMWAY R. MARKETING“ SRL, [фирма] се присъединява към този вид бизнес, в качеството на „собственик на Amway бизнес“ „AMWAY R. MARKETING“ SRL предоставя на новия си бизнес партньор – ревизираното дружество права да извършва всякакви дейности, свързани с маркетинг, ръководство, обучение и спомагателни дейности, с цел популяризиране продуктите и услугите на румънското дружество и да

посочва лица, които да се присъединят към бизнеса на „AMWAY R. MARKETING“ SRL в качеството им на „член +“ или на „собственик на Amway бизнес“. Дава се и възможност за препродаване на така закупените от румънското дружество продукти. Съгласно договора, собственикът на „Amway бизнес“ е независим стопански субект и нито една клауза от договора не трябва да се тълкува в смисъл, че се създава търговско представителство, франчайз или други зависими взаимоотношения между „AMWAY R. MARKETING“ SRL и новия собственик на „Amway бизнес“ и нито една клауза не определя собственикът на „Amway бизнес“ като агент, брокер, доставчик, франчайз клиент, договорен представител или друг вид представител на румънското дружество.

Във връзка със сключения на 10.10.2016 г. договор с горепосоченото румънско дружество било констатирано, че през ревизираните периоди [фирма] е декларирало доставки на услуги по реда на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС с място на изпълнение на територията на друга държава членка – Република Румъния.

В обяснения на [фирма] е заявено, че приходите са формирани както въз основа на продажбите на продукти към крайни клиенти, така и от предоставянето на услуги на „AMWAY R. MARKETING“ SRL. Въз основа на натрупани точки, „Amway“ превежда по сметка на ревизираното лице възнаграждение за предоставените услуги, пресметнато на база на обема от оборота, генериран от потребителската структура на продажбите за предходен период.

Предвид наличието на плащане по всички процесни фактури от румънския клиент, ревизиращите органи са приели, че [фирма] е осъществило продажби на продукти/стоки с марката „Amway“ на български физически лица на територията на страната. Посочено е, че продажбата на стоките представлява основната доставка и дори преди продажбите да е имало провеждане на рекламни кампании, това са съпътстващи доставки, чието облагане следва това на основната доставка. В тази връзка е цитирана разпоредбата на чл. 128 от ЗДДС.

Прието е, че декларираните доставки с получател „AMWAY R. MARKETING“ SRL не следва да се третират като доставки на услуги по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС с място на изпълнение на територията на друга държава-членка, а като облагаеми доставки на стоки по реда на чл. 6 от ЗДДС с място на изпълнение на територията на страната. На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 128 от ЗДДС за периодите от м. 11.2016 г. до м. 02.2019 г. е начислен ДДС в размер на 671,29 лв. при данъчна основа по всички декларирани доставки в размер на 3 356,45 лв.

Относно начисленият ДДС в размер на ползвания данъчен кредит през данъчен период м. 02.2019 г. в размер на 1 309,18 лв. органите по приходите са приели, че през ревизираните периоди [фирма] е включило в дневниците си за покупки фактури, издадени от румънското дружество „AMWAY R. MARKETING“ SRL с предмет козметични, почистващи и др. продукти, с данъчна основа общо в размер на 16 520,00 лв. и е ползвало право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3 303,03 лв. В дневниците за покупки, както и в счетоводните справки липсва конкретизация на закупените продукти по вид, количество и единична стойност. След анализ на изисканата от задълженото лице справка за стоков поток, както и по данни от дневниците за продажби, ревизиращите органи са констатирани, че през периодите м. 12.2016 г., м. 04.2017 г., м. 05.2017 г. и м. 04.2018 г. [фирма] е извършило продажби на стоки с марка „Amway“ на обща стойност от 840,65 лв., без ДДС, за което е издало 5 фактури към три юридически лица.

Посочено е, че съгласно представената оборотна ведомост към 28.02.2019 г., [фирма] е разполагало със стоки/материали на обща стойност 6 201,25 лв. По данни от приложената Справка № 3 за наличните активи – машини, стоки и стопански инвентар към 19.07.2019 г. /извън обхвата на ревизионното производство/ [фирма] не е разполагало със стоки/материали. В тази връзка за периода от 01.03.2019 г. до датата, на която е изготвена справката /19.07.2019 г./, при проверка в базата данни на НАП е установено, че закупените стоки от румънския доставчик възлизат на обща стойност от 3 369,63 лв. /без ДДС/, а продадените стоки са на обща стойност от 3 025,00 лв., без ДДС. Предвид така изложените данни, органите по приходите са констатирани, че по счетоводни данни към 19.07.2019 г. [фирма] е следвало да разполага със стоки в размер на 6 545,88 лв. /6 201,25 лв. + 3 369,63 лв. – 3 025,00 лв./, а не със стоки в размер на 0,00 лв., каквито са данните от Справка № 3. Изтъкнато е, че ревизираното лице не е представило доказателства за раздаване на мостри от наличните продукти при рекламиране на продуктите „Amway“. Доколкото закупените продукти са завеждани само стойностно, е формиран извода, че счетоводството на дружеството не осигурява надеждна одитна следа и възможност за последващ данъчен контрол.

Съгласно обяснения на ревизираното лице стоките се съхраняват на декларирания от дружеството адрес за кореспонденция. За проверка на наличните количества на 19.09.2019 г. е посетен посоченият адрес. При посещението не е открит представител на дружеството.

С оглед обстоятелството, че за наличните стоки в размер на 6 545,88 лв. е ползван данъчен кредит в размер на 1 309,18 лв., на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 79, ал. 1 от ЗДДС за неотчетените продажби на стоки /материали, закупени от „AMWAY R. MARKETING“ SRL, през данъчен период м. 02.2019 г./ е начислен ДДС в размер на ползвания данъчен кредит в размер на 1 309,18 лв.

На следващо място органите по приходите са констатирани, че през ревизираните периоди [фирма] е закупувало книги, аудио дискове, CD и други цифрови платформи и програми за бизнес обучение от доставчик [фирма] с ЕИК [ЕГН]. Данъчната основа по доставките е общо в размер на 5 007,90 лв. При закупуването на стоките е ползвано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 1 001,51 лв. Установено е, че така закупените стоки са били предназначени за презентация и са раздавани безвъзмездно на различни физически и юридически лица при популяризиране на продуктите „Amway“.

На основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 3, т. 2 от ЗДДС и чл. 27, ал. 1 от ЗДДС за м. 02.2019 г. /последният данъчен период от обхвата на ревизията/ е доначислен ДДС в размера на ползвания данъчен кредит от 1 001,51 лв.

Относно получените доставки и ползвания данъчен кредит /покупки/ било констатирано, че през процесните периоди, [фирма] е ползвало право на данъчен кредит в размер на 867,83 лв. по фактури, издадени от различни български юридически лица, като предмет на доставките са били строителни материали, бойлер, вентилатор за баня, конвектори за отопление, В и К части, апаратура за осветление и осветителни тела, спортни клинове, раници, щеки, слънчеви очила за планина, формички за сладолед, ветрило, джапанки и преносим компютър.

Предвид специфичния предмет на изброените доставки ревизиращите органи са приели, че процесните стоки не се използват за целите на извършваните от [фирма] облагаеми доставки и са предназначени за дейности, различни от икономическата му дейност, поради което на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 70, ал. 1, т. 2 от

ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 867,83 лв. по описаните на в РД фактури.

[фирма] оспорил по административен ред Ревизионен акт /РА/ Р-Р-22220219002356-091-001/04.11.2019 г, издаден от М. С., началник на сектор, възложил ревизията и С. М. М., главен инспектор на приходите - ръководител на ревизията, с който са установени допълнителни задължения общо в размер на 4 431,46 лв., от които по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 4 267,35 лв. и по Закона за корпоративно подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 164,11 лв.

С Решение № 646 от 21.04.2020 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите РА е отменен в частта на установения резултат по ЗКПО за 2018 г., ведно със съответните лихви. Изменен е в частта по ЗДДС, като установения с РА резултат за данъчен период м. 12.2016 г., от ДДС за възстановяване в размер на 475,18 лв., е определен на ДДС за възстановяване в размер на 942,49 лв., ведно със съответните лихви; за данъчен период м. 09.2017 г., от ДДС за внасяне в размер на 86,52 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 21,54 лв., ведно със съответните лихви; за данъчен период м. 08.2018 г., от ДДС за внасяне в размер на 223,08 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 32,25 лв., ведно със съответните лихви; за данъчен период м. 10.2018 г., от ДДС за внасяне в размер на 161,82 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 39,12 лв., ведно със съответните лихви; за данъчен период м. 02.2019 г., от ДДС за внасяне в размер на 2 327,36 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 16,67 лв., ведно със съответните лихви. РА е потвърден, в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 11.2016 г., от м. 01.2017 г. до м. 08.2017 г., от м. 10.2017 г. до м. 07.2018 г., м. 09.2018 г., от м. 11.2018 г. до м. 01.2019 г.

За изясняване спора по делото са събрани гласни доказателствени средства с разпита на свидетеля М. Г. Ч., които показания съдът кредитира като безпротиворечиви и последователни. Показанията на свидетеля Ч. касаят дейността на собствениците на „Amway“ бизнес.

С влязло в сила протоколно определение от 15.02.2022 г. постановено по настоящото адм.дело е оставена без разглеждане жалбата на [фирма] с вх. № 53-04-361#1 от 08.05.2020 година по описа на НАП-гр.С. срещу Решение № 646 от 21.04.2020 година на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП и на основание чл. 159, ал. 8 от АПК производството по делото, в тази му част е прекратено.

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

***По допустимостта на жалбата:***

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от [фирма] жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 23.04.2020 г., а жалбата до съда е депозирана чрез директора на дирекция „ОДОП“ с дата 08.05.2020 г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде

разгледана по същество.

**По същество на спора:**

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Ревизионен акт /РА/ Р-22220219002356-091-001/04.11.2019 г., издаден от М. С., началник на сектор, възложил ревизията и С. М. М., главен инспектор на приходите - ръководител на ревизията, в частта, в която РА е изменен и са установени задължения за ДДС за данъчни периоди – м. 09.2017 г., м. 08.2018 г.; м. 10.2018 г. и за м. 02.2019 г. и в частта, в която РА е потвърден с решение № 646 от 21.04.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“.

В жалбата е направено искане за прогласяване на нищожността на оспорения акт, което искане съдът е длъжен да разгледа преди да извърши контрол за законосъобразността и обосноваването на данъчния акт.

Съгласно чл.149, ал. 5, вр. пар. 2 от ДР на ДОПК административните актове могат да се оспорят с искане за обявяване на нищожността им без ограничение във времето.

Нормативна уредба за недействителността на административните актове липсва. Няма законово определение за нищожни или унищожяеми административни актове. Те са установени в административноправната теория и в съдебната практика понятия, които допринасят за изясняване на понятията „нищожност“ и „унищожяемост“ и за изграждане на критерии за разграничаване на нищожните от унищожяемите административни актове. Един административен акт е нищожен, когато е засегнат от тежък порок - от неспазване на изрично определените в закона условия за валидността на административния акт или поради нарушаване на някое от нормативно установените изисквания за законност на административните актове - изброени съответно пет порока в чл. 146 АПК. Категорични критерии не са възможни, като преценката е с оглед на конкретни обстоятелства за допуснатата нередовност на акта.

На първо място, като безспорен критерий за нищожност, е очертана липсата на компетентност на административния орган да издаде акта. Компетентността на административния орган представлява кръга от въпроси от сферата на изпълнителната власт, които той едновременно е овластен и задължен да решава. Конституцията на Република България и АПК прогласяват принципа на законоустановеност на компетентността на административните органи. Те могат да действат само въз основа на закона и в рамките на правомощията си, а актовете и действията им извън тях са винаги нищожни - не пораждаат правни последици. В Тълкувателно решение № 2/91 г. на ОСГК на Върховния Съд е посочено, че „всяка некомпетентност води до нищожност“. В случая се установи, че първоначалната заповед за възлагане на ревизията така и ЗИЗВР, отговарят на изискванията на чл. 112, ал. 2, т. 1 и т. 2 от ДОПК и са издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощена със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С./ т. е от лице, което е оправомощено да издава и подписва такива заповеди.

Основание за обявяване на нищожност представлява и установяване на обстоятелството, че административен акт е издаден въз основа на друг нищожен административен акт, което в настоящия спор също липсва.

Нищожен би бил и акт, който не е издаден въз основа на закон или подзаконов нормативен акт, но същият засяга правата и законните интереси на адресатите му. В случая оспореният мълчалив отказ е издаден на основание конкретна правна норма от ДОПК. На последно място, като критерий за нищожност може да се приеме засягане на установената в закона форма при издаването на акта, до степен на

същественост толкова сериозна, че да може да се приравни на липса на акт – липса на волеизявление, липса на всякакви мотиви, устно волеизявление, когато според закона е задължителна писмена форма и др.

Предвид изложеното не се установи по делото да се налице някоя от визираните по-горе предпоставки влечащи нищожност на оспорения акт.

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

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и е в предвидената от чл. 120, ал. 1 и ал. 3 от ДОПК форма. Съдържа всички реквизити съгласно чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК. Посочено е името и длъжността на органите, които го издават, номерът и датата на издаването му, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в хода на ревизионното производство, мотивите за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва и подпис на издателя му. В съответствие с чл. 120, ал. 2 от ДОПК към ревизионния акт е приложен ревизионният доклад, който е неразделна негова част. В тази връзка съдът намира за неоснователни доводите на жалбоподателя, че РА е немотивиран.

Производството, послужило за издаване на оспорения ревизионен акт е протекло при спазване на предвидените процесуални правила и не са допуснати нарушения, които да обосновават отмяната му. От съставените от органите по приходите, в изпълнение на правомощията им, протоколи, които съответстват на изискванията за форма и реквизити, е видно, че ревизиращият екип и делегираните служители на данъчната администрация, са провели производството при спазване на принципите за законност, обективност, добросъвестност, право на защита и служебно начало. Положили са усилия за приобщаване на всички относими към предмета на ревизията доказателства и са осигурили възможност на ревизирания обект да реализира процесуалните си права. В съдебното производство не са ангажирани доказателства, от които да се установява нещо различно от обективизираните, в приложените протоколи, действия и изявления. Затова изводът на съда е, че в хода на административното производство не са допуснати нарушения на процесуалните правила, които да се приемат за съществени. Следва да се отбележи и това, че от приобщените доказателства се установява, че заповедта за възлагане на ревизия, заповедта за нейното изменение, ревизионният доклад и ревизионният акт са подписани от издателите им с валидни, към момента на подписването, електронни подписи, положени в съответствие със Закона за електронния документ и електронния подпис. Доказателства за това са приложени по делото. От изложеното до тук следва, че оспореният ревизионен акт отговаря на изискванията на закона за материална компетентност на издателя му, процесуална законосъобразност и обоснованост.

При преценката си за законосъобразност, съдът, следва да обсъди съответствието му със материалния закон.

С процесния РА, в оспорената пред съда част, след решението на решаващият орган, са установени следните задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/:

- доначислен ДДС в размер на общо 109.58 лева, за периодите от м. 09.2017 г. до м. 02.2019 г., на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 128 от ЗДДС и

- непризнат данъчен кредит по фактура № [ЕГН]/20.05.2017 г. и № [ЕГН]/21.05.2017 г., издадена от [фирма] и фактура № [ЕГН]/20.05.2017 г. издадената от „Д. ЕС.Б“ с предмет на доставки по фактурите прехвърляне право на собственост върху спортна



екипировка, форми за сладолед, ветрило и джапанки.

Липсва спор по фактите по делото. Установява се, че спорните доставки касаят доставки на стоки и услуги, свързани с продуктите „Amway“, като първоначално М. Р. Д., в качеството и на физическо лице съгласно договор от 12.12.2012 г. е била „член +“, а на 10.10.2016 г. от страна на [фирма] е подписано приложение към вече съществуващ договор за „член +“, подписан между физическото лице М. Р. Д. и румънския доставчик на продукти „Amway“ - „AMWAY R. MARKETING“ SRL, съгласно което договорът за „член +“ се превръща в договор за собственик на бизнес с учреденото, непосредствено преди подписването на приложението [фирма], на което представляващ и управител е М. Р. Д..

Съгласно условията в приложението към договора, дистрибуторът [фирма], в качеството на собственик на „Amway“ бизнес има право да извършва всякакви дейности, свързани с маркетинг, ръководство, обучение и други спомагателни дейности, с цел популяризиране продуктите и услугите с марка „Amway“; да посочва лица, които да се присъединят към бизнеса на „AMWAY“ като „член +“ или като собственик на „Amway“ бизнес, както и има право да препродава предлаганите от доставчика продукти на крайните потребители. Възнаграждението за предоставените услуги се калкулира въз основа на продажбите на продукти към крайните клиенти и предоставените услуги „Amway“ от собственика на бизнеса и други лица, обучени от собственика на бизнеса да извършват тази дейност. Въз основа на натрупани точки, „AMWAY R. MARKETING“ SRL превежда по сметката на собственика на бизнеса възнаграждението за предоставените бизнес услуги. Собственикът на „Amway“ бизнеса разрешава на „AMWAY R. MARKETING“ SRL да пресмята вместо него дължимото възнаграждение и разрешава на румънското дружество да изготвя фактури за това дължимо възнаграждение от негово име. Договорено е, че фактурите трябва да бъдат изготвени до 15-то число на месеца за възнагражденията за услуги, пресметнати на база обем продажби за предходен период /същият не е уточнен/. Готовите фактурите са изпращат от „AMWAY R. MARKETING“ SRL на собственика на бизнеса единствено по електронен път.

Първият спорен по делото въпрос е материалноправен и е относно това дали предоставяните от жалбоподателя услуги представляват услуги по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС с място на изпълнение на територията на друга държава-членка.

Съгласно чл. 2, т. 1 от ЗДДС, с данък върху добавената стойност се облага всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга. Чл. 12, ал. 1 от ЗДДС определя като облагаема всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Следователно, за да е облагаема една доставка на стока или услуга, същата следва да е извършена от данъчно задължено по ЗДДС лице и да е с място на изпълнение на територията на страната. Според чл. 21, ал. 1 на от ЗДДС, мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получател е данъчно незадължено лице, е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. Съгласно ал. 2 от същата разпоредба, мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност.

Видно от посочените разпоредби, мястото на изпълнение при доставка на услуги се определя в зависимост от това дали получателят на услугата е данъчно задължено или незадължено лице и в зависимост от това - според мястото, където доставчикът или получателят е установил своята икономическа дейност. Съгласно чл.3, ал.1 от ЗДДС, данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва независима

икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея, а съгласно ал.2 независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

ЗДДС и ППЗДДС не съдържат разпоредби относно документите, въз основа на които се удостоверява дали получателят е данъчнозадължено или данъчно незадължено лице. Такива се съдържат в Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност /в сила от 01.07.2011г./. Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 е тълкувателен акт по прилагането на Директива 2006/112/ЕО и има пряко действие върху всички държави членки, като е задължителен за тях. Съгласно чл.18 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 прилагането на правилата, свързани с мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е установено в Общността лице, е обусловено от наличието на доказателства при доставчика относно притежаването от получателя на идентификационен номер по ДДС, респективно относно подаването на заявление за такъв.

В тежест на жалбоподателя, който се е позовал на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС като основание за неначисляване на данъка, е да докаже изпълнението на условията по него и в частност, че през ревизираните периоди са извършени услуги по реда на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС с място на изпълнение на територията на друга държава членка – Р.Румъния съгласно сключен договор с „AMWAY R. MARKETING“ SRL, свързани с извършването на рекламни услуги и популяризиране на продуктите предлагани от румънското дружество. Това по делото не е сторено.

В настоящия случай от доказателствата по делото, а и липсва спор в тази насока, се установява, че „AMWAY R. MARKETING“ SRL е данъчно задължено лице на Р.Румъния с валиден VIN, т.е налице е първата предпоставка предвидена в чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. Въпреки това от страна на жалбоподателя не се установи по делото, каквито са твърденията му в жалбата, какви конкретно услуги са извършвани за „AMWAY R. MARKETING“ SRL за да се прецени мястото на изпълнение на тези услуги. По делото, както правилно са констатирани и органите по приходите, освен фактура № 0....2817 от 10.02.2018 г. с данъчна основа в размер на 91.36 лева и отчет от 14.02.2018 г. за дължимо на жалбоподателя възнаграждение, не са представени други доказателства - фактури, договори, документи за разплащане, за да се определи какъв е предметът на услугите и дали декларираните услуги попадат в обхвата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. Обобщеното твърдение на жалбоподателя, че е извършвал съобразно сключения договор, рекламни, презентационни и др. услуги на продуктите на „Amway“ в полза на ДЗЛ за „AMWAY R. MARKETING“ SRL не е достатъчно за да бъде приложен института на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. Това обстоятелство не се установи и от събраните по делото гласни доказателствени средства с разпита на свидетеля Ч., които показания са общи и касаят по принцип дейността на собствениците на „Amway“ бизнес. Правилни и законосъобразни са и изводите на органите по приходите, касаещи приложението на чл. 128 от ЗДДС с оглед на начина на определяне на дължимото възнаграждение от „AMWAY R. MARKETING“ SRL, както и изводът, че мястото на изпълнение, независимо дали се касае за стоките, които са били обект на реализация на територията на страната или са били обект на продажба на физически лица, установени извън територията на

страната, е на територията на Р.България и се дължи 20 % ДДС.

Предвид това правилно е прието, че не се доказва да е налице доставка по смисъла на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, с място на изпълнение на територията на друга държава членка, а същите следва да се третират като облагаеми доставки на стоки по реда на чл. 6 от ЗДДС с място на изпълнение територията на Р.България и на основание чл. 86 от ЗДДС жалбоподателят е следвало да начисли ДДС със ставка 20%

Относно другия спорен въпрос касаещ непризнат данъчен кредит по фактури № [ЕГН]/20.05.2017 г. и № [ЕГН]/21.05.2017 г., издадена от [фирма] и фактура № [ЕГН]/20.05.2017 г. издадената от „Д. ЕС.Б“ с предмет на доставки по фактурите прехвърляне право на собственост върху спортна екипировка, форми за сладолед, ветрило и джапанки, съдът намира следното:

Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. Това право е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка.

По силата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. По легалното определение на чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Според чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл. 24, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. Облагаема според чл. 12, ал.1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл.68, ал. 2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Д. кредит, чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл.71, т.1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура,

съставена в съответствие с чл.114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

В настоящия случай с оглед на посоченото по-горе и предвид дейността извършвана от страна [фирма], съдът намира, че не се проведе от страна на жалбоподателя доказване, че предметът на фактурите се е използвал за целите на извършваните от дружеството облагаеми доставки и са предназначени за неговата икономическа дейност. С оглед на изложеното правилно и законосъобразно е органите по приходите на основание чл. 69, ал. 1, т.1 и чл. 70, ал.1, т. 2 от ЗДДС са приели, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури в общ размер на 110,05 лева.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 300 лв. /триста лева/.

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

### Р Е Ш И:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата, подадена от [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 1, ал.1, представлявано от М. Р. Д. срещу Ревизионен акт № Р-22220219002356-091-001/04.11.2019 г., издаден от М. С., началник на сектор, възложил ревизията и С. М. М., главен инспектор на приходите - ръководител на ревизията, в частта, в която РА е изменен с решение № 646 от 21.04.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ и са установени задължения за ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 128 от ЗДДС в размер на **109.58 лева** за данъчни периоди – м. 09.2017 г., м. 08.2018 г.; м. 10.2018 г. и за м. 02.2019 г. и в частта, в която РА е потвърден с решение № 646 от 21.04.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ относно непризнат данъчен кредит в общ размер на **110,05 лева** по фактури № [ЕГН]/20.05.2017 г. и № [ЕГН]/21.05.2017 г., издадена от [фирма] и фактура № [ЕГН]/20.05.2017 г. издадената от „Д. ЕС.Б“, ведно с лихвите за забава.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК:[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разности по делото в размер на 300 лв. /триста лева/, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

**РЕШЕНИЕТО** не подлежи на обжалване на основание чл. 160, ал. 7 от ДОПК.

**СЪДИЯ:**

