

РЕШЕНИЕ

№ 831

гр. София, 08.02.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 05.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **3995** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Предмет на делото:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК, образувано е по жалба на „СБС ТРЕЙДИНГ“ ЕООД срещу ревизионен акт (РА) № №Р-22221121002970-091-001/07.12.2021 г.. издаден от Н. С. И. - орган възложил ревизията и Г. Л. Г. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение №365/07.3.2022г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП. С РА са установени задължения по ЗДДС в размер на 61 847, 82 лв. и лихви за забава в размер на 6 204, 25 лв. в данъчни периоди м.09. и м.12.2020г. вследствие прилагане на ставка 20 на сто вместо нулева ставка, на основание чл.21, ал.1и чл.82, ал.1 от ЗДДС.

Становища на страните:

Жалбоподателят поддържа, че РА е незаконосъобразен, защото процесните доставки попадат в приложното поле на чл.21, ал.5, т.2, букви „б“ и „г“ от ЗДДС, „рекламни услуги“ и „обработка на данни“ каквито са извършвали към клиентите. Дори да се приеме, че не може да се приложи чл.21, ал.5 от ЗДДС, несъмнено е приложима чл.21, ал.2 от ЗДДС, тъй като получателите по доставките на услугите от жалбоподателя са установили своята дейност на територията на Република България и са данъчно задължени лица, като юридически лица и аргументира тезата си. Последната хипотеза не е обсъдена от ревизиращите органи по същество. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адвокат К. иска съдът да уважи жалбата и да постанови решение, с което да отмени РА като неправилен и незаконосъобразен. Извършвал е доставки към дружество в ЕС, за което е установено, че е (юридическо лице) ЮЛ - както от

правната им форма и от предмета на доставките. Неправилно с решението е въведено изискване, което не произлиза от ЗДДС, съгласно което се претендира, че клиентите на жалбоподателя следва да са регистрирани по ДДС. Счита, че няма такова изискване нито по чл. 21, ал.2 от ЗДДС нито в посочения регламент, чието изискване неточно било цитирано тъй като, както посочил в него се говори, че освен ако не се разполага с друга информация за противното се пристъпва към събиране на информация дали клиентите са с валиден ДДС номер. Разполага с такова, видно от което е, че клиентите са ЮЛ. Намира, че неправилно е цитиран регламента в тази връзка и оттам неправилно е приложен българския закон, който само предвижда изискване клиентите да са ЮЛ без изискване да са регистрирани по ДДС. Моли съдът да има предвид, че РА по отношение на негови клиенти извън ЕС не се изисква доначисляване на ДДС, аналогично на процесното, което показва, че единственото изискване е клиентите да са ЮЛ. Счита, че е неправилно да се въвеждат допълнително незаконови изисквания и такива не по регламента, като техни клиенти извън ЕС се третират по различен начин от клиентите в ЕС.

Ответникът, представляван от юрисконсулт З., иска съдът да отхвърли жалбата и да постанови решение, с което да потвърди акта като правилен и законосъобразен. Счита, че спорът е правен, като становището на НАП е, че за да има качеството данъчно задължено лице - клиентите на дружеството следва да са регистрирани по ЗДДС. Това правило се извлича от Регламент № 282/11 на ЕС. В писмени бележки доразвива аргументите си. Претендира разности съобразно материалния интерес по делото.

Факти по делото

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221121002970-020-001 от 25.05.2021 г., връчена по електронен път на 26.05.2021 г., изменена със Заповед №Р-22221121002970-020-002/18.08.2021 г., е възложено извършване на ревизия на „СБС ТРЕИДИНГ“ ЕООД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 01.11.2019 г. до 31.03.2021 г. и за корпоративен данък за данъчни периоди 2019 г. и 2020 г. Заповедите са издадени от Н. С. И., оправомощена съгласно Заповеди №3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на зам. изп. директор на НАП и Заповед №РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С.. Срокът за извършване на ревизията е до 26.10.2021 г. Ревизията е първа за посочените периоди и вид задължения.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221121002970-092-001/09.11.2021 г. В срока и на основание чл. 11 7, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу констатациите на доклада.

Ревизията е приключила с обжалвания РА №Р-22221121002970-091 -001/07.12.2021 г., издаден от Н. С. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. - орган възложил ревизията и Г. Л. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 16.12.2021 г. по електронен път.

Ревизията е установила, че извършваната дейност на дружеството през ревизираните периоди е търговия на едро и дребно с разнообразни стоки /облекло, платове, компютърни компоненти и др./, която се извършва на територията на Република Китай. За съхранение на стоките дружеството разполага със складово помещение, за което има сключен договор за отговорно пазене от 25.10.2019г. Не притежава собствени дълготрайни активи. Дейността се финансира от оборотни средства. За

ревизирания период дружеството не е подавало Уведомления по чл. 62, ал. 5 от Кодекса на труда и няма действащи трудови договори. Няма регистрирани ФУ с изградена дистанционна връзка с НАП, съгласно наредба №Н-18 от 13 декември 2006 г. Счетоводството е заведено съгласно изискванията на Закона за счетоводството (ЗСч). Ревизията не е констатирала нарушения на счетоводното законодателство.

В РД са описани извършените от ревизираното лице доставки, как са отразени в дневниците за покупки и продажби и направените корекции, които са при извършените доставки и начисления данък.

През ревизираните по ЗДДС периоди „СБС ТРЕЙДИНГ“ ЕООД е извършвало продажби на стоки (облекло, платове, кожени изделия, санитария, резервни части за автомобили, компютърни системи за видеонаблюдение и др.) с място на изпълнение на територията на Република Китай и доставки на консултатски и маркетингови услуги по лидогенерация, реклама, проучване на клиенти. За извършените облагаеми доставки по смисъла на чл.12 от ЗДДС са издавани фактури, съгласно изискванията на чл.114 от ЗДДС и на ЗСч, в които като основание за прилагане на нулева ставка при облагане с ДДС е посочено съответно чл.86, ал.3 и чл.21, ал.5 от ЗДДС. Констатирано е, че за ревизираните по ЗДДС периоди от „СБС ТРЕЙДИНГ“ ЕООД не са декларирани облагаеми доставки в страната. При ревизията е установено, че през м. 09. м. 10, м. 11 и м. 12 на 2020 г. и м. 01.2021 г. дружеството е извършило доставки на услугите към физически и юридически лица и извън Общността като същите са декларирани в кл.23 на СД по ЗДДС като доставки по чл.69 от ЗДДС.

За изясняване на тези доставки, в хода на ревизията от ревизираното лице са изисквани относими доказателства, като в отговор от „СБС ТРЕЙДИНГ“ ЕООД са представени инвойси с приложени актове за завършване, с които страните потвърждават че поетите задължения са изпълнени в пълен обем и нямат претенции една към друга. С четири от клиентите са представени сключени договори на английски, без легализиран превод; фактури, в които като основание за прилагане на нулева ставка при облагане с ДДС е посочено чл. 21, ал. 5 от ЗДДС; банкови извлечения: легализиран превод на писма за удостоверяване на данъчен идентификационен номер на лица установени извън Общността; списък с VIN-номерата на получателите на услуги, установени в Европейския съюз.

След извършена съпоставка на събраните доказателства и направена валидация на VIN номерата в системата VIES е установено, че двама от клиентите на услуги не се идентифицират с валидни VIN-номера, които са TENERUM W. S. S.L, Испания и AVANZATO ESTATES, K..

В РД е посочено, че за да се приложи определен режим на облагане с ДДС на доставките на услуги, е необходима правилно да се определи мястото на изпълнение на съответната доставка. Общото правило за определяне мястото на изпълнение на доставка на услуга се съдържа в разпоредбите на чл. 21, ал. 1 и 2 от ЗДДС, разпоредбите на които съответстват на чл. 44 и 45 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и е в зависимост от обстоятелството дали получателят на същата е данъчно задължено или данъчно незадължено лице.

Посочена е разпоредбата на чл.12, ал.1 от ЗДДС, съгласно която облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9 от закона, 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.

Органите по приходите са изложили подробно разпоредбите на чл. 21. ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС относно мястото на изпълнение на доставките на услуги, когато получателят е данъчно незадължено лице или данъчно задължено лице. Разписани са и изключенията на чл.21, ал.5 от ЗДДС, която се явява изключение от общите правила за определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуга, съдържащи се в разпоредбите на чл. 21, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС. Посочено е, че документите за доказване на статута на лицето като данъчно задължено лице или данъчно незадължено лице се съдържат в Регламента 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 /Регламент №282/2011/ - чл. 18, т. 1 и т. 3. Разписани са подробно случаите съгласно регламента, в които едно лице следва да се счита за данъчно задължено. Посочено е, че извършваните услуги могат да бъдат разделени на пет основни групи в зависимост от статута и местоположението на получателите, и са описани възможните хипотези, при които се дължи данък. След извършен анализ на представените от ревизираното дружество документи и на всички други събрани в хода на ревизията доказателства ревизиращият екип стига до извода, че получателите по описаните доставки (стр.11 от РД, л.30 по делото) са данъчно незадължени лица, които са установени в Общността. На TENERUM W. S. S.L, Испания са издадени 4 фактури - №[ЕГН]/03.09.2020г., [ЕГН]/08.09.2020 г., №[ЕГН]/09.09.2020 г., №[ЕГН]/ 10.09.2020 г., с предмет на доставките услуги - съгласно договор за Лидогенерация интернет реклама и данъчна основа 114 634, 71 лв. и фактура №[ЕГН]/18.12.2020 г., издадена на AVANZATO ESTATES, К., с предмет на доставката консултантска услуга и данъчна основа 194 605,09 лв. Ревизиращите органи правят следния решаващ извод по тези доставки: Когато получател е физическо или юридическо лице, установено на територията на държава членка на ЕС и съгласно Регламент 282/2011 няма статут на данъчнозадължено лице, на основание чл. 21, ал. 1 от ЗДДС мястото на изпълнение на доставките е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. Предвид изложеното, мястото на изпълнение на доставяните от дружеството услуги, които се предоставят на данъчно незадължено лице, установено в друга държава членка, е на територията на страната и за извършените доставки следва да бъде начислен данък в размер на 20%, съгласно разпоредбата на чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Ревизиращият екип е приел, че не са налице основания за прилагане на нулева ставка при извършените от „СБС ТРЕЙДИНГ“ ЕООД доставки на услуги по цитираните фактури. Следователно, за него като данъчно задължено по ЗДДС лице възниква основание да начисли данъка със ставка 20 на сто, определена по реда на чл. 66, ал. 1 от ЗДДС, тъй като тези доставки са с място на изпълнение на територията на страната и съгласно чл. 12. ал. 1 от ЗДДС са облагаеми. В съответствие с разпоредбата на чл.82, ал.1 от ЗДДС данъкът е изискуем от доставчика „СБС Трейдинг“ ЕООД, който е регистриран по ЗДДС лице. На основание чл. 82, ал. 1 от ЗДДС. във връзка с чл. 26, ал. 1, ал. 2 и ал. 6. чл. 66, ал. 1, чл. 67, ал. 1 и чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, е начислен данък в размер на 22 926,80 лв. по фактурите издадени на TENERUM W. S. S.L, Испания, в данъчен период м. 09.2020 г. и 38 921,02 лв. по фактурата издадена на AVANZATO ESTATES К. в данъчен период м. 12.2020 г.

При административното обжалване ответникът е потвърдил РА с Решение № 365/27.03.2022г. като доводите на решаващия орган са в две насоки: От една страна, тъй като от страна на дружеството жалбоподател не са представени доказателства,

посочени в чл.18 от Регламент 282 от 2011г., това води до извод, че двете посочени дружества получатели на услугите от жалбоподателя са данъчно незадължени лица. А от друга страна с оглед вида на услугите – интернет реклама на испанското дружество за набиране на потенциални клиенти и консултантски и маркетингови услуги, свързани с потенциални клиенти на кипърското дружество, според решаващият орган не попадат в обхвата на понятието „услуги, предоставяни по електронен път (дефиницията в §1, т.14 от ДР на ЗДДС), тъй като намесата на човешкия фактор не е минимална, съгласно писмените уговорки между страните и указанията на К. комитет на ЕС по ДДС, свързани с облагане с ДДС на доставки на услуги, извършвани по електронен път, съгласно които в случаите, когато всяка отделна доставка изисква човешка намеса от страна на доставчика, доставката се разглежда като включваща повече от минимална намеса. Решаващият орган също достига до извода на ревизиращите органи, че за процесните услуги мястото на изпълнение следва да бъде определено по реда на чл. 21, ал.1 от ЗДДС, съгласно който когато получател е данъчно незадължено лице, това е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. Не споделя твърденията на жалбоподателя, че приложение следва да намерят разпоредбите на чл. 21, ал. 5, т. 2, букви „б“ и „г“ от ЗДДС или чл. 21, ал. 12 от ЗДДС.

След административното обжалване е последвала жалбата срещу потвърдения от ответника РА в съда.

В хода на съдебното производство са представени, представените в по голямата си част и пред ответника, договори - рекламни услуги и обработка на данни, копия от същите фактури и доказателства за плащане по тях на английски и български език, въпросните договори и книжа във връзка с тях - с двете дружества, с които са правени корекции на задълженията по ЗДДС и договори с другите дружества, с които не са правени корекции.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имащ правен интерес от обжалване на подлежащия на обжалване пред съд акт. Подадена е в законоустановения срок и е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

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

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120, ал. 1 от ДОПК - РА е мотивиран както с изложените в него съображения, както и с РД неразделна част от него и с обсъждане на възражението на жалбоподателя срещу РД.

Съдът намира, че РА е издаден от компетентни органи, при спазване на изискванията на ДОПК за това. Макар и да не се спори от жалбоподателя за компетентността на ревизиращите органи и да не се излагат такива възражения, съдът при дължимата служебна проверка констатира следното:

В случая ревизираното лице е със седалище в [населено място], съответно компетентната ТД съгласно чл. 8, ал.1, т.3 от ДОПК е ТД на НАП-С., съответно актовете по ДОПК по общото правило на чл.7, ал.1, от ДОПК би следвало да се

издадат от органи по приходите от тази дирекция, а РА е издаден от Н. С. И. – орган по приходите, възложил ревизията и Г. Л. Г. – орган по приходите, ръководител на ревизията, които са служители на ТД на НАП – В. Т.. ДОПК обаче предвижда изключения от това правило и именно приложението на изключението обосновава компетентността на тези органи спрямо ревизията на жалбоподателя. Предвиденото в чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган гласи, че правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор". В тази връзка в чл. 10, ал.9 от ЗНАП е предвидено, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

По делото са представени заповеди, които обуславят компетентност на конкретните органи по приходите от ТД на НАП–В. Т. спрямо ревизираното дружество, чиято компетентна ТД е ТД на НАП-С.: Заповед № РД-01-287/10.05.2021г. (л.15 по делото), с която директорът на ТД на НАП-С., посочва сред лицата с функции на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК Н. С. И. – орган по приходите, възложил ревизията Заповед № ЗЦУ-ОПР-2/19.04.2021г., издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.8 и 9 от ЗНАП (л.17 по делото), с която изпълнителният директор на НАП оправомощава П. Л. Д. - заместник–изпълнителен да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК и при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции със заповед да нарежда служители на една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл.8 от ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Със Заповед № З-ЦУ-1659/05.05.2021г. (л.18 по делото) на основание чл. 12, ал.6 от ДОПК и Заповед № ЗЦУ-ОПР-2/19.04.2021г. на изпълнителния директор на НАП, са определени органите по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК, като в т.3, ред 1 и 7 са посочени и издателите на обжалвания РА. Следователно е спазен редът за оправомощаване на органи от друга ТД на НАП да извършват ревизия по отношение на жалбоподателя

По отношение на компетентността на органи по приходите от териториални дирекции, различни от тази на ревизираното лице, на съда е известна противоречивата практика на ВАС на РБ. Така например в няколко решения на състави на ВАС на РБ от VIII отделение-Решение № 26 от 04.01.2024г. по адм. д. № 5816/2023г., Решение № 176 от 09.01.2024г. по адм. д. № 6611/2023г. се приема, че такъв РА е нищожен. Така и в по старата практика на I отделение на ВАС на РБ, преди приемането на разпоредбата на чл.10, ал.9 от ЗНАП: Решение № 13222/23.12.2021г. по адм. д. № 3212/2021г., Решение № 463/14.01.2021 г. по адм.д. № 8918/2020г.; Решение №

1456/03.02.2021г. по адм. д. № 10482/2020 г. приемат, че такъв РА е нищожен, тъй като не е мотивирана необходимост от такава екстериториална компетентност по изискването на чл.10,ал.9 от ЗНАП. В друга част от решенията на ВАС на РБ, I отделение по такива казуси, съставите приемат, че такъв РА не е нищожен и не е нужно да се мотивира необходимост по чл.10, ал.9 от ЗНАП: Решение № 1250 от 05.02.2024 г. по адм.дело № 5013/2023 г.; решение № 11326 от 20.11.2023 г. по адм.дело № 6124/2023 г., решение № 852 от 24.01.2024 г. по адм.дело № 6276/2023 г. Настоящият състав споделя становището, изложено във втората група решения, като стъпва върху изключението, дадено в разпоредба на чл. 12, ал.6 ДОПК, с което законодателят е предвидил възможност правилата по чл. 8 ДОПК да не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на НАП или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор, каквато хипотеза в случая е реализирана, съгласно издадените заповеди, в които фигурират ревизиращите органи от ТД на НАП В. Т. и чиято компетентност е разширена на територията на цялата страна, а за съответния териториален директор, в случая директора на ТД на НАП – С., компетентен на основание чл.8, ал.1, т.3 ДОПК, се разширява кръга от органи по приходите, които той, при условията на оперативна самостоятелност, може да определи за възложители на ревизии и го е направил със съответна заповед.

Извън горното, видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги В-Т. | Търсене в Публичния регистър. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис от органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

Ревизията е извършена след образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК. Спазени са сроковете за извършването ѝ по чл. 114, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, след удължаване на срока за това с приложена по преписката заповед за изменение на ЗВР. РД е издаден от ревизиращия екип в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК

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

Относно приложението на материалния закон при издаването на РА:

С РА са установени задължения по ЗДДС, произтичащи от непризнаване от ревизиращите органи на наличие на основания за прилагане на нулева ставка при облагане с ДДС, а реализирани от „СБС Трейдинг“ ЕООД доставки на услуги по цитираните фактури и че за българския търговец „СБС Трейдинг“ ЕООД като данъчно задължено по ЗДДС лице, възниква основание да начисли ставка на данъка в размер на 20 на сто, определена с чл.66, ал.1 от ЗДДС, тъй като тези доставки са с място на изпълнение на територията на страната и съгласно чл.12, ал.1 от ЗДДС са облагаеми.

Следователно, спорът е по приложението на материалния закон – процесните

услуги с каква ставка следва да се обложат – с нулева ставка, както ги е декларирал жалбоподателя, посочвайки основание чл.21, ал.5 от ЗДДС или със ставка 20 на сто, като данъкът е изискуем от доставчика, както е приела ревизията, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 във връзка с чл.21, ал.1 от ЗДДС). Решаването на този спор зависи от отговор на въпроса за мястото на изпълнение на доставката и дали получателите са данъчно задължени лица или са данъчно незадължени лица, тъй като последното – данъчният статут на получателя, е критерий за разграничаване местоизпълнението на доставките на услуги, според Директива 2006/112/ЕО и транспониращия ЗДДС. За да се стигне до този конкретен въпрос и съответно отговор, следва да се има предвид следното по материалния закон:

Съгласно чл.2, т.1 от ЗДДС, с данък върху добавената стойност се облага всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга – няма спор, че процесните са такива. Чл. 12, ал.1 от ЗДДС определя като облагаем 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 – спорът е данъчно задълженото лице и мястото на изпълнение. 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.

В тежест на жалбоподателя, който се е позовал на основания за нулева ставка за ДДС, е да ги докаже. Съгласно чл. 116, ал. 1 от ДОПК в случай, че за установяване на задълженията на ревизираното лице е необходимо да се изяснят факти и обстоятелства извън територията на страната, задължение на ревизирания е да представи доказателства за изясняването им. Следователно, в тежест на жалбоподателя е по правилата на пълното насрещно доказване да установи, че получателите по предоставените от него

доставки на услуги е данъчно задължено за ДДС лице.

ЗДДС и ППЗДДС не съдържат разпоредби относно документите, въз основа на които се удостоверява дали получателят е данъчно задължено 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.

Когато получателят на дадена услуга е установен в държава - членка на Общността /каквито са дружествата от Испания и К. през периодите в обхвата на ревизията/, по силата на чл. 18, §1 от Регламента доставчикът ѝ може да приеме, че той има статут на данъчнозадължено лице, ако е налице една от следните две хипотези:

- получателят на услугата му е съобщил идентификационния си номер по ДДС и валидността на този номер и на свързаните с него име и адрес са потвърдени в съответствие с чл. 31 от Регламент (ЕО) №904/2010 на Съвета от 07.10.2010 г. /в сила от 01.01.2012 г./ относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на ДДС. Въпросното потвърждение се получава по електронен път, чрез интернет - страницата на Европейската комисия (достъп до която има и през интернет - страницата на НАП); или

- получателят все още няма идентификационен номер по ДДС, но уведоми доставчика, че е подал заявление за получаването на такъв. В такъв случай доставчикът е длъжен да се сдобие с каквото и да е друго доказателство за това, че получателят е лице, което е задължено да се регистрира за целите на ДДС. Длъжен е също да извърши проверка в разумна степен за точността на предоставената му информация. Според регламента проверката се прави с помощта на обичайните търговски мерки за сигурност, като тези, свързани с проверките за установяване на самоличността и на плащанията.

В чл. 18, §2 от Регламента е посочено, че освен ако не разполага с информация за противното, доставчикът на услуги може да счита, че получател, установен в Общността, има статут на данъчно незадължено лице, когато докаже, че този получател не му е съобщил идентификационния си номер по ДДС.

В случая жалбоподателят в качеството си на доставчик на процесните доставки не е удостоверил, че: - е разполагало с идентификационните номера по ДДС на клиентите си и е установило тяхната валидност; -е разполагало с информация за обстоятелството, че клиентите са в процес на регистрация по ЗДДС. както и с доказателства, че същите са задължени да се регистрират за

целите на ДДС.

Анализът на 18 §1 от Регламент №282/2011 г. сочи, че в хипотезата, когато получателят по доставката е в производство по регистрацията по реда на ЗДДС, доставчикът следва към релевантния момент на извършване на доставката да се е уверил, че процесът по регистрацията е текущ и че получателят отговаря на съответните условия и подлежи на такава регистрацията.

Следователно посочените изисквания в тази хипотеза са кумулативни и следва да бъдат изпълнени едновременно. Регламентът не посочва конкретни доказателства, с които доставчикът трябва да се снабди, а препраща общо към използването на обичайните търговски мерки за сигурност, изразяващи се в проверка на самоличността на контрагента и на плащанията.

Видно от доказателствата по преписката, получател на интернет реклама е чуждестранно юридическо лице TENERUM W. S. S.L, което е установено в Испания по фактури - №[ЕГН]/03.09.2020 г., №[ЕГН]/08.09.2020 г., №[ЕГН]/09.09.2020 г., №[ЕГН]/ 10.09.2020 г., а получател на консултантски услуги е друго чуждестранно юридическо лице AVANZATO ESTATES, което е установено в К. по фактура №[ЕГН]/18.12.2020 г. Към момента на издаване на фактурите и двете лица не са регистрирани по ДДС. Това не се оспорва от жалбоподателя, чиято теза е свързана с това, че се касае за юридически лица и това е достатъчно, без да е необходимо да са регистрирани предвид мотивите му изложени в жалбата срещу РА. При проверка в електронния регистър на НАП също било установено, че дружествата нямат валиден VIN номер.

В случая не е спорно, че жалбоподателят, в качеството си на доставчик на услуги, предназначени за лица, установени в друга държава-членка, не е получил от последните валиден данъчен идентификационен номер или писмено уведомление, че те са данъчнозадължено лице, което подлежи на регистрацията по ЗДДС и е подало заявление за получаване на такъв номер. С оглед това и на основание чл. 18 от посочения Регламент, TENERUM W. S. S.L и AVANZATO ESTATES, са данъчно незадължени лица. се касае за

Що се отнася до наведеното от жалбоподателя, че е достатъчно, че са ЮЛ, действащи с търговска цел, предвид извлечение от Търговския регистър на дружествата в Б. и Л. и естеството на фактурираните услуги, които не могат да се използват за лично ползване от физическо лице, то същото не обосновава техен статут на данъчно задължени лица.

От една страна не се установява от доказателствата по делото, че дружествата са извършвали независима икономическа дейност на територията на Испания/К., за да се смята, че са били данъчнозадължени лица в тази държава-членка. 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.

Друго не следва от представените извадки от търговските регистри на

съответните държали-членки на ЕС, които само по себе си не установяват статута на получателите при липсата на доказателства, че те са осъществявали независима икономическа дейност, попадаща в обхвата на приложение на Директива 2006/112/ЕО, както и на доказателства за изпълнението на другите условия, предвидени в Регламента - получателят да е предоставил ДДС номер или писмено уведомление, че последният е данъчнозадължено лице, което подлежи на регистрация по ДДС и за целта е подало заявление за получаване на ДДС номер.

Относно застъпваната идея, че законът изисква те да са данъчно задължени лица, без оглед на това дали са регистрирани по ЗДДС и че доказването, че са данъчно задължени лица е с формата на регистрация, следва да се има предвид следното: Действително, разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС не съдържа изискване за идентификация за целите на ДДС на получателя, но необходимостта от нея произтича от чл. 216 от Директива 2006/112/ЕО, предвиждащ задължение държавите членки да предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че техните системи за идентификация дават възможност на данъчнозадължените лица, посочени в член 214, да бъдат идентифицирани и да гарантират правилното прилагане на преходните режими за облагане на вътреообщностни сделки, както са посочени в член 402. Част от тези мерки е и идентифицирането на всяко данъчно задължено лице чрез индивидуален номер - чл. 214, § 1, б. "а" от Директивата. Затова и по оборима презумпция клиентът, притежаващ валиден индивидуален номер за идентифициране за целите на ДДС, е данъчно задължено лице. Тази презумпцията е въведена изрично с разпоредбата на чл. 18, § 1, б. "а" от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета, който е влязъл в сила на 04.04.2011 г. и се прилага от 01.07.2011 г. /вж. чл. 65 от Регламента/.

В случая жалбоподателят е извършил доставка на услуги на регистрирани в страни-членки на ЕС дружества, които не притежават идентификационен номер по ДДС. Затова и при действието на чл. 18, § 2 от Регламента доставчикът е следвало да приеме, че установените към момента на извършване на доставките в Общността получатели имат статут на данъчно незадължени лица, освен ако не е разполагал с информация за противното. След като точно ревизирият носи тежестта да установи статута на получателите /арг. чл. 116, ал. 1 ДОПК/, а той не е провел главно и пълно доказване на този факт, то обосновано органите по приходите приемат, че получателите са данъчно незадължени лица и съответно на основание чл. 21, ал. 1 от ЗДДС за място на изпълнение на доставката на процесните услуги следва да се счита мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност.

Неоснователни са твърденията на жалбоподателя, че за определяне мястото на изпълнение на процесните доставки са приложими разпоредбите на чл. 21, ал. 5. т. 2. букви „б“ и „г“ от ЗДДС или чл. 21, ал. 6 от ЗДДС.

Съгласно чл. 21. ал. 5 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където получателят е установен или има постоянен адрес или обичайно пребиваване, когато са налице едновременно следните условия: 1. получателят е данъчно незадължено лице, което е установено или има постоянен адрес или обичайно пребиваване извън Европейския съюз; т.2.

доставяните услуги са б) рекламни услуги или г) обработка на данни или предоставяне на информация. Очевидно е, че процесите получатели са установени в Европейския съюз, доколкото TENERUM W. S. S.L е установено в Испания, а AVANZATO ESTATES е установено в К., което се потвърждава и от представените официални търговски регистри. Следователно посочената разпоредба, която изисква кумулативното наличие на цитираните изисквания, е неприложима в настоящия случай.

Следва да се сподели и изложеното от ответника във връзка с вида на оказаните от българското дружество услуги, които не променя изводите за място на изпълнение. Съгласно чл. 21, ал. 6 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на далекосъобщителни услуги, на услуги за радио и телевизионно излъчване и на услуги, извършвани по електронен път, по които получател е данъчно незадължено лице, е мястото, където това лице е установено, има постоянен адрес или обичайно пребиваване. С §1, т. 14 от ДР на ЗДДС е въведено определение за „услуги, извършвани по електронен път“, съгласно което това са услугите, предвидени в Приложение II на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС и чл. 7 на Регламент за изпълнение /ЕС/ №282/2011 на Съвета от 15 март 2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС, както и в Регламент за изпълнение /ЕС/ №1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011г. по отношение на място на доставка на услуги. Определението за електронни услуги, залегнало в Регламент 282 от 2011 г. - чл. 7. т. 1, включва 4 елемента: 1. те се предоставят чрез интернет или електронна мрежа; 2. предоставят се автоматизирано; 3. при минимална намеса на човешки фактор; 4. невъзможно да бъдат предоставени при отсъствието на информационни технологии.

Предвид анализа на доказателствата, документиращи услугите, правилен е изводът на решаващия орган, че рекламните и консултантските услуги, предоставяни на клиентите на жалбоподателя чрез интернет не могат да бъдат извършени без анализ на изходните данни и преценка за целесъобразност, икономическа обосновааност и творческо мислене съобразно конкретните нужди на контрагентите и спецификата на тяхната дейност, които безспорно изискват адекватното и компетентно участие на физическите изпълнители на доставките, т.е. не са при минимална намеса на човешки фактор. Съответно правилно е и заключението, че активното човешко поведение, без което процесните услуги не биха могли да бъдат осъществени съобразно уговорките и целите по представените договори, изключва приложимостта на понятието „услуги, извършвани по електронен път“ по смисъла на §1, т. 14 от ДР на ЗДДС, респективно възможността мястото на извършване на същите да се определи съобразно чл. 21. ал. 6 от ЗДДС.

По тези съображения съдът стигна до извода, че законосъобразно с оспорения РА е начислен ДДС на основание чл.12, вр. с чл.21, ал.1, чл.86, ал.1 и чл.66, ал.1, т.1 от ЗДДС в размер на общо 61 847, 82 лв. и лихви за забава в размер на 6 204, 25 лв. Жалбата се явява неоснователна и следва да се отхвърли.

При този изход на делото, на ответника следва да се присъди поисканото

юрисконсултско възнаграждение, което на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК и чл.8, ал.1 във връзка с чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1/2004г. за минималните адвокатски възнаграждения, съдът определя на 6094 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, 6 състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СБС ТРЕЙДИНГ“ ЕООД срещу ревизионен акт №Р-22221121002970-091-001/07.12.2021г., издаден от Н. С. И. - орган възложил ревизията и Г. Л. Г. - ръководител на ревизията, в обжалваната част на установен резултат по ЗДДС за данъчни периоди м.09. и м.12 2020г., потвърден с Решение №365/07.03.2022г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „СБС ТРЕЙДИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „ОДОП” - С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 6094 лв. (шест хиляди и деветдесет и четири лева).

Решението може да се обжалва пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: