

# РЕШЕНИЕ

№ 4392

гр. София, 02.07.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,**  
в публично заседание на 19.05.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Димитрина Петрова**

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **1870** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е след постановяване на Решение № 2212/18.02.2021г., по адм. д. № 11255/2020 по описа на ВАС, Първо отделение, с което е отменено Решение № 4186/27.07.2020г., постановено по адм. д. № 6481/2019 по описа на АССГ, с аргументи за допуснати процесуални нарушения, с дадени задължителни указания по прилагане и тълкуване на закона при новото разглеждане на делото, а именно: изследване на въпросите относно реалността на спорните доставки, за които е отказано признаване право на приспадане на данъчен кредит с РА и наличието на основания за допълнително начисляване на ДДС, по ЗДДС, като се изложат аргументи и мотиви, относно спорните доставки, място на изпълнение на доставките и наличие ли е постоянен обект, в процесния случай. Съгласно указанията на ВАС, следва да се реши правния спор по същество, като се изследват спорните доставки и се изложат фактически и правни аргументи от настоящия съдебен състав.

Съдебното обжалване е образувано по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК] срещу мълчаливо потвърден ревизионен акт №P22221018000377-091-001/9.1.2019 г., с който е отказано възстановяване на ДДС общо в размер на 11 582,80 лв., за период м. декември 2017 г. и е начислен ДДС за данъчни периоди октомври, ноември, декември 2017 г., общо в размер на 59 789,87 лв., като е определен ДДС за внасяне общо 58 510,60 лв. главница и 6151,61 лв. лихви към датата на издаване на РА.

Жалбоподателят твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен, поради

необоснованост, немотивираност и противоречие с материалния закон. Счита, че ревизиращите органи не са събрали всички относими доказателства и не са приложили правилно материалния закон. Актът е издаден след изтичане на 14-дневния срок по чл. 119, ал.2 ДОПК. По отношение на отказания данъчен кредит, жалбоподателят счита, че е неправилен и необоснован изводът за липса на реалност на доставките, като намира, че произходът на доставката не е елемент от фактическия състав, необходим за да се направи извод за наличие на доставка. Намира, че не е изследван въпроса относно последващото асемблиране на стоките, предмет на доставките, поради което и незаконосъобразно е отказано правото на приспазване на данъчен кредит. По отношение на допълнително начисления ДДС, за процесния период, жалбоподателят счита, че определеното място на доставка за процесните услуги, от страна на ревизиращите, не отговаря на фактическите констатации, както и на приложимия закон. Счита, че съобразно типа доставка на услуга-по договора следва да се начисли нулева ставка на данъка, доколкото услугите не се извършват физически от ревизираното лице, а само в електронна среда. Намира за правилно начисляването на нулева ставка на ДДС по отношение на спорните услуги, на основание чл. 21, ал. 2, изр. 1 ЗДДС, а именно – мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, което е извън територията на Република България. Намира за необосновани са изводите на органите по приходите, че получателят на спорните услуги-Г. В. S. L.. фактически ползва складови помещения на [фирма], поради което и има постоянен обект на територията на страната-РБългария. В съдебно заседание чрез процесуален представител адв. П., жалбата се поддържа изцяло. Искане се от съда да отмени ревизионен акт /РА/, №Р22221018000377-091-001/9.1.2019 г., изд. от Р. Р. Б.-на длъжност Началник Сектор, възложил ревизията и М. К. М.- на длъжност старши инспектор по приходите-ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден по реда на чл. 156, ал.4 от ДОПК, от Директор Дирекция ОДОП на НАП.ЦУ С.. Претендира сторените съдебно-деловодни разноски за две инстанции, по приложен списък.

Ответникът –Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, чрез процесуален представител юриконсулт К., излага аргументи за неосонвателност на жалбата и моли да бъде потвърден обжалваният акт. Претендира разноски в размер на юриконсултско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Жалбата е депозирана в срок, от лице с правен интерес от оспорването и срещу подлежащ на контрол за законосъобразност акт, поради което е допустима. Разгледана по същество, същата е неоснователна по следните правни съображения, въз основа на посочените по-долу фактически констатации:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 22221018000377-020-002/27.4.2018 г., изменена със заповеди от 21.5.2018 г. и от 27.4.2018 г. , с което е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне задълженията на дружеството за ДДС, за периода 1.10.2017 г. – 31.12.2017 г. С последващите заповеди е изменяян единствено крайния срок, в който да бъде извършена ревизията; съгласно последната заповед – до 29.6.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/ №

P-22221018000377-091-001/8.10.2018 г.

Ревизията е приключила с издаването на Ревизионен акт /РА/ № P-22221018000377-092-001/9.1.2019 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и М. К. М. - старши инспектор по приходите – ръководител ревизията. РА е връчен на 9.1.2019 г. на представител на дружеството-жалбоподател.

Ревизионният акт е обжалван в своята цялост по административен ред с Жалба Вх. № 53-06-589/18.01.2021г. по описа на НАП, по която не е налице произнасяне в законоустановения срок от Директор Дирекция ОДОП на НАП, ЦУ С. и на това основание е мълчаливо потвърден и подлежащ на съдебен контрол.

В хода на ревизионното производство приходните органи, на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, чрез посочените от него представители, са връчили искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/. Отправени са и три искания за доказателства от трети лица.

По делото не е спорно, а се установява и от приложената административна преписка, че ревизираното лице и вписано в Търговския регистър на 15.8.2013 г., като се управлява и представлява от едноличния собственик на капитала П. З. Н.. Основни дейности на дружеството, за ревизирания период са: са свързани с IT услуги, рекламна дейност; предлага fulfillment на поръчки от он-лайн магазини. Констатирано е, че дружеството няма собствени или наети офиси, а ползва услуга наем на бюро; наети са служители по трудови договори, които работят от собствените си домове. Няма спор, че ревизираното лице е местно лице, регистрирано по ЗДДС.

Съгласно чл. 160, ал. 2 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 материално-правните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган – възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Актът е подписан с електронен подпис, като са представени документи, на хартиен е магнитен носител, удостоверяващи наличието на ел.подпис, поради което и не се констатира пороци, обосноваващи отмяната на акта на това основание. При служебната проверка по чл.160 ал.2 от ДОПК, съдът не констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, поради което и възраженията на жалбоподателя в тази насока са неоснователни.

Както при административното, така и при съдебното оспорване, не е налице спор относно фактическите констатации на ревизиращите органи. Спорът е правен и се отнася до материалната обосноваване на изводите на данъчните органи за отказ от признаване на правото на данъчен кредит на ДДС общо в размер на 11 582,80 лв., за период м. декември 2017 г. по фактури издадени от [фирма] и допълнително начислен със ставка 20 % ДДС, за данъчни периоди октомври, ноември, декември 2017 г., за доставки на услуги, реализирани от ревизираното лице към получателя G. B. S. /дружество, регистрирано на остров М., Сейшелски острови/, общо в размер на 59 789,87 лв., като е определен ДДС за внасяне общо 58 510,60 лв. главница и 6151,61 лв. лихви към датата на издаване на РА.

1/. Относно отказаното право на данъчен кредит по фактури №№ 1106/11.12.17; 1107/13.12.17;1108/15.12.17; 1099/01.12.17; 1100/04.12.17; 1101/06.12.17;

1102/08.12.17, с доставчик [фирма], с правно основание: доставка на Компютърни компоненти за сървари S., индивидуализирани по вид във фактурите, посочени в талбичен вид в РА и РД, по основание и размер, със сума на данъчните основи за процесния период: 57914,00лв. и ДДС: 11583,80 лв. :

В хода на ревизионното и съдебно производство са представени и приети: Копия на цитираните по горе фактури, заедно с Договор за Кд92, версия Ж 3 "Ограничено ползване" Стр. 4 от 18 доставка на стоки и приложение № 1 към договора, както и приемно – предавателен протокол, към всяка една фактура. Предмет на доставка на всяка фактура е Компютърни компоненти за сървари S.. Към описа на предоставените документи/ фактури и договори към тях/ са приложени и следните писмени обяснения от управителя на дружеството И. И.: „За осъществяване на сделката [фирма] е взел стоки на консигнация от [фирма] с ЕИК:[ЕИК].Стоките са доставени директно от складовете на [фирма] и е доставено на бул. Т. К., бл. № 261. Доставката е извършена от управителя на дружеството с наето такси." Не е предоставен договор за консигнация, не е показан адреса на складовете на [фирма] , не са показани никакви документи за придобиване на стоката. Не може да се установи и докаже, че същата е собственост на [фирма]. Не може да се установи вида, както и да се извърши индивидуализация на стоките предмет на доставките. Не може да се установи къде е заведена счетоводно същата и след реализацията отчетени ли са приходи от продажби стока при доставчика. Не може да се установи произхода на стоката. При извършена проверка в информационната система на НАП, е установено, че: дружество [фирма] с ЕИК[ЕИК] е deregистрирано по ЗДДС на 23.11.2017г. Същото не е извършвало продажби към [фирма] за периода 01.01.2017г. до датата на deregистрация 23.11.2017г. Не е издало фактури и не е начислило ДДС за продажби на стока към [фирма]. Не са предоставени никакви счетоводни документи -оборотна ведомост, ведомост за заплати. Не са предоставени хронологични разпечатки на сметки от гр. 50 и гр.70- разплащане и приходи от продажби за м 12.2017г. Не са предоставени документи за разплащане по фактурите. Видно от фактурите, общата стойност на всяка от тях не надвишава 10 000лв., от което се налага извода, че разплащането е по касов път. Извършена е проверка на регистрираните обороти за м.12.2017г. по касов апарат на дружеството. Установи се че дружеството е имало регистриран ЕКАПФ за търговия на дребно с автомобилни горива и смазочни материали от 21.05.2015г. до 25.02.2016г. когато е deregистриран .Обекта е бензиностанция, в район И.. От 01.12.2017г. е регистриран нов ЕКАПФ с обект за търговия на дребно с компютри и офис техника. Същия няма отчетен приход от продажби за периода м.12.2017г. При извършената проверка, от ревизиращия екип е установено, че: Дружество [фирма] е регистрирано по Д./ДОПК в ТД на НАП С., офис „Н., на 20.05.2015г. По реда на ЗДДС дружеството е регистрирано на 01.10.2015г. Deregистрация по ЗДДС на 26.02.2018 г., задължителна установени са обстоятелства по чл.176 от ЗДДС. Установено, е че дружеството системно не изпълнява задълженията си по ЗДДС и не е внесло деклариран ДДС за внасяне по подадени СД, както и установен в резултат на извършена ревизия. Не са внесени деклариран ЗОВ и КД. При извършена проверка в информационната система на НАП – ПП „V.-14", от ревизиращите органи е установено, че: [фирма] не е извършвало покупки от м.06.2017г., същото е включило в дневника си за продажби за м12.2017г. седем броя фактури с номера както следва: № 1106/ 11.12.2017г.; № 1107/ 13.12.2017г.;№ 1108/ 15.12.2017г.; № 1099/ 01.12.2017г.; № 1100/ 04.12.2017г.; №

1101/06.12.2017г.; и № 1102/08.12.2017г. издадени на [фирма] на стойност –ДО:57 914,00лв и ДДС -11 583,80лв.

С оглед спазване принципът на обективност, заложен в чл.3 на ДОПК, в хода на ревизията са изискани от ревизираното лице, всички документи, свързани с доставките по горе-цитираните фактури, налични в счетоводната и търговската му документация. От страна на ревизираното лице са представени следните писмени обяснения и документи: Относно не представени от дружество [фирма], доказателства за произхода на стоките предмет на сделка по цитираните по горе фактури, са изискани документи от ревизираното лице. Същото е предоставило фактурите и касови бонове за покупка. Във фактурите като предмет на сделка е изписано: „компютърни компоненти за сървъри S. В хода на ревизията от ревизираното лице са изискани: разбивка по закупените сървърни компоненти от различни доставчици във връзка с осъществената по късно продажба на тези сървъри на дружество [фирма] с ЕИК[ЕИК] с фактура № 229/29.12.2017г.на стойност-ДО:76910лв. и ДДС -15382лв. В допълнителни разяснения от П. Н. –управител на ревизираното дружество [фирма] е заявил: "Във връзка с продажба на оборудване след сключен договор за „Доставка, монтаж, инсталиране и въвеждане в експлоатация на: сървърна система – 4бр., преносими компютри - 5бр.,асемблиран компютър-1бр." ви предоставям детайлизирана справка кое оборудване за асемблираните сървърни системи от кои доставчик е било закупено" 1. От фирма 3D S. S. L. с фактура TS-10085 бяха закупени следните сървърни компоненти – 4бр. Шаси S. 2U 16x 2.5 на стойност-ДО-2762,66лв. и ДДС-552,53лв. 2.От фирма [фирма] с фактури 1099,1100,1101,1102,1106,1107 и 1108 бяха закупени следните сървърни компоненти: 4 бр. дънна платка S. ; 16 бр. процесор AMD O. 6386 SE 16 ядра /cores/ на 2.8Ghz- 3.5Ghz ; 64бр. памет 8GB DDR3 ECC; 4 бр. адаптер S. AOC R. S., 12 Gb/s,1 GB кеш /cache / ; 24 бр. твърд диск 3TB S. SG; 8бр. захранвания 1400W S. . След извършване на асемблиране на сървърите те са доставени на клиента. От извършеният цялостен анализ на събраните доказателства и наличната информация в ПП на НАП се установи, че през ревизирания период, [фирма] не осъществява реалнаКд92, версия Ж 3 "Ограничено ползване" Стр. 11 от 18 търговска дейност ,не е извършвал разходи за офис, търговски обекти, машини, оборудване, транспорти средства и други ресурси, както и не притежава документи за произход на стоката необходими за извършване на фактурираната дейност. Не може да се установи категорично, че същия е имал стоката предмет на доставка , няма документи за произход на същата. След извършения анализа представените доказателства, ревизиращите органи са приели, че не е установена реалността на доставките по процесните фактури от [фирма], поради което не е налице право на приспадане на данъчен кредит. При тези обстоятелства, ревизиращият екип счита, че не се доказва изпълнение на предпоставките на чл. 68 и 69 от ЗДДС във връзка с чл. 6/9 от ЗДДС и чл. 25 от ЗДДС, което предполага, че за ревизираното дружество не е настъпило правото на приспадане на данъчен кредит, произтичащо от общата разпоредба на чл.71, т. 1 от същият закон. Прието е, че само наличието на фактури и данъчни документи, в т.ч. приемо-предавателни протоколи, както и счетоводното им отразяване не е достатъчно за установяването на реалността на доставката, фактурите не отразяват реални обективни факти за доставка на стоки, поради което и не е налице право на приспадане на данъчен кредит за процесния период по процесните фактури.

В хода на съдебното производство, са представени и приети идентични документи. Допуснато е извършването на ССЧЕ, заключението по което е кредитирано от съда като обективна и компетентно. Същото, в пълна степен потвърждава констатациите на ревизиращия екип, относно правилното счетоводно отразяване на спорните фактури в счетоводството на ревидираното лице. Не се спори, че разплащанията са извършвани брой, съгласно издадени касови бонове. Установено е наличието на договор за асемблиране на доставените стоки, по договор за доставка с последващ клиент [фирма], ЕИК:[ЕИК] и издаването на фактура № 0...229/29.12.2017г.; Тези констатации съответстват и не са в противоречие с констатациите на ревизиращите екипи. Не се оспорва надлежното осчетоводяване и включване в дневниците по ЗДДС на услугите към [фирма]. Същевременно се установява, че жалбоподателят е сключил с [фирма], ЕИК[ЕИК], договор за доставка, монтаж, инсталиране и въвеждане в експлоатация на 4 бр. сървърни системи, 5 бр. преносими компютри и 1 бр. асемблиран компютър. Съставен е двустранен приемо – предавателен протокол. Вещото лице цитира техническа спецификация и протокол за проведено обучение в [населено място] от 29.12.2017 г., но тя не е представена като доказателство по делото. Издадена е една данъчна фактура за посочените стоки, която е включена в дневника за продажби, както и в СД по ДДС от жалбоподателя. Плащането се твърди, че е получено по банков път, съгласно представени извлечения и счетоводни справки от разплащателната сметка в [фирма]. Същевременно по делото, видно от представените извлечения от сметки, не се установява такова плащане.

Спорът е относно реалността на доставките и съответно последващата им реализация, опоросредена от първичното наличие на този факт, във връзка с наличието единствено на счетоводни документи и отразявания и идентични приемо-предавателни протоколи.

Въз основа на тези факти, съдът прави извод, че данъчните органи са достигнали до правилни изводи и правилно са приложили материалния закон, по отношение на отказа за признаване на правото на данъчен кредит по посоените за м. 12.2017г. фактури с доставчик [фирма].

Това е така по следните правни съображения:

Съгласно чл.68 и чл.69 ЗДДС предпоставките за приспадане на данъчен кредит са следните: да е извършена реална доставка от регистриран по ЗДДС доставчик; тази реална доставка да е облагаема; предметът на доставката да е използван за последващи доставки, за целите и в рамките на извършваната от регистрираното лице икономическа дейност; тези последващи доставки да са също облагаеми. Тези предпоставки са кумулативни.

От доказателствата по делото, при техния съвкупен анализ, не може да се направи категоричен извод за реални доставки по процесните фактури, доколкото по делото е безспорно установено, само наличието на процесните фактури, отразени и осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя, съпроводени с идентични приемно-предавателни протоколи, представени от жалбоподателя. По смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, доставка на стока е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Данъчното събитие -чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, е доставката на стоки. Съгласно нормативното основание на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена, т.е. за целите на данъчното облагане по ЗДДС от доставчика и от ревизираното лице, следва да са представени конкретни доказателства, че стоката е доставена. Въпреки наличието на данъчни документи, които формално съдържат изискващите се от закона реквизити по чл. 114 от ЗДДС, в хода на ревизионното и съдебното производство не са представени доказателства, които да установяват доставките, а именно: липсват други първични счетоводни документи, оферти, поръчки, първични документи за вида и идентификацията на стоките, както и за техния произход, както и

реални възможности на предходния доставчик за извършаване на доставките, с оглед различния му предмет на дейност, както и липсата на реално извършвана икономическа дейност, осветляването на процесните доставки.

Наличието на доставка винаги е факт от обективната действителност, който има конкретни времеви и пространствени параметри. Проявлението му следва да се установи и докаже от страната, която се позовава на него и съответно ползва произтичащите от това благоприятни правни последици, в случая право на приспадане на данъчен кредит, поради което и съдът прави извод, че ревиизращите органи, обосновано и мотивирано, след преценката и анализа на всички данни и доказателства в ревизионното производство, са стигнали до извода за липсата на реалност на доставките по спорните фактури.

Във връзка с изискването за последваща реализация и последващи облагаеми доставки, по отношение на стоките и услугите по процесните фактури, съдът прави извод, че не се установяват по безспорен начин такива, доколкото е налице само фактуриране на общ брой компоненти по последваща доставка, без да може да се установи по безспорен и категоричен начин в хода на настоящото производство, влягането чрез „асемблиране“ на прозесните стоки, като това твърдение, се основава само на обясненията на жалбоподателя и не е съпроводено от надлежни други първични документи, в т.ч. счетоводни или технологично обосноваващи този процес и последващата реална облагаема доставка, в която са вложени, както и реалното и извършване и плащане, доколкото и тук е налице само надлежно счетоводно отразяване, установено по делото.

Законодателят не свързва упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит единствено с притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, какъвто е настоящият случай, с неговото осчетоводяване и наличието на договор и приемо-предавателен протокол за това. Правото на приспадане на данъчен кредит е сложен фактически състав, правните последици по който могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Първият и основен елемент на този състав е наличието на доставка, която се преценява с оглед на всички други доказателства, свързани с нея. Правото на данъчен кредит по получени доставки не може да бъде признато, ако не са налице предпоставките за това, и по-специално, ако фактурите, по които това право е претендирано, не отразяват действително осъществени доставки, при това именно от посочения в тях доставчик, независимо дори и при наличието на фактурирани от жалбоподателя последващи доставки. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване право на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от същия закон.

В обобщение на гореизложените следва да се посочи, че представените фактури сами по себе си не са доказателство за настъпване на данъчно събитие, нямат прехвърлително действие. Не е достатъчно само наличие на издаден данъчен документ /фактура/ и съответните и отразявания в

счетоводството на доставчика и на получателя, а следва да е установено, че стопанската операция е действително осъществена, съобразно принципите на чл. 4, ал. 1, т. 5 от Закона за счетоводството /ЗСч./. Указаният принцип изисква сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. В този смисъл е и практиката на СЕС, съгласно която, не се допуска възстановяването и приспадането на ДК, ако не е установена реалността на всяка фактурирана доставка, само въз основа на фактури и надлежното им осчетоводяване от РЛ, които не се подкрепят от други валидни документи и доказателства./ в този смисъл: Решение по дело С-342/; дело С-152/02; обединени дела С-354/03, С- 355/03 и С-484/03/.

Въз основа на изложеното, съдът прави извод за законосъобразност на РА, в тази част и като такъв същия следва да бъде потвърден.

*2/. Относно допълнително начисления ДДС общо в размер на 59 789,87 лв., по фактури №№216/05.12.17; 191/05.10.17; 195/16.10.17; 197/24.10.17; 227/21.12.17; 228/21.12.17; 200/26.10.17; 202/30.10.17; 207/16.11.17; 210/20.11.17; 211/21.11.17, с получател G. B. S. ltd:*

Установено е в хода на ревизионното производство и не се оспорва в хода на съдебното, че през ревизирания период от страна на ревизираното лице са декларираны доставки на услуги към G. B. S. ltd, дружество регистрирано на територията на остров М., Сейшелски острови, представляващи услуга по пакетиране и логистика. Съгласно обясненията на ревизираното лице, стоките се взимат от склад на територията на [населено място], опаковат се и се предават на куриерското дружество. Цената на тази услуга се калкулира на база броя на обработените пратки. Съгласно събраните данни от куриерското дружество изплатените суми по събрани наложени платежи в полза на G. B. S. ltd са в размер на 236 080,22 лв. На основния доставчик на G. B. S. ltd, а именно Билкови екстракти – България е извършена насрещна проверка, в хода на която са установени следните факти и обстоятелства на база представените документи и писмени обяснения. Дружеството [фирма] извършва продажби на стоки (козметични продукти), за което се издават фактури с начислен ДДС тъй като при смяната на собствеността върху стоките не се променя фактическото им местоположение. След прехвърлянето на стоките, същите се помещават в складовите помещения на доставчика, от където клиента организира последващия им транспорт чрез ревизираното лице О. Бокс Ит. Също така видно от представените документи плащанията по фактурите се извършват от банкова сметка, открита в Пощенска банка. Изпратено е запитване до [фирма] относно упълномощени лица да оперират с банковата сметка на чуждестранния клиент. Видно от получения отговор е представено пълномощно от страна на управителя М. А. В., с което упълномощава Т. Б. Ц. да представлява дружеството. При анализа на събраните доказателства в хода на ревизионното производство, данъчните органи са приели, че: дружеството G. B. S. ltd извършва търговия на стоки като фактически ползва складови помещения на своя доставчик, след което организира тяхната продажба, извършва разплащанията чрез банкова сметка на територията на страната и има упълномощено лице, което да организира дейността. Прието е, че: както стоковия-материалния поток, така и потока на



парични средства са осъществени изцяло на територията на страната-Р България, от което е направен извод, че лицето-получател на услугите от ревизираното лице, в действителност е установило независимата си икономическа дейност на територията на страната. Установено е, че, ревизираното лице извършва съпътстващи доставки във връзка с продажбата на стоки от G., версия Ж 3 "Ограничено ползване" Стр. 8 от 18 B. S. ltd, за което издава фактури с нулева ставка на данъка на основание чл. 21, ал. 2 от ЗДДС тъй като дружеството получател е регистрирано в трета страна. Видно от представените по делото фактури, за всички не е начисляван за получателя G. B. S. ltd ДДС, като саморъчно като основание за това, без да е посочена относимата правна норма на ЗДДС, е посочено само: „ЗДДС: Място на изпълнение извън територията на страната“ .

На база установената фактическа обстановка, ревизиращия екип счита, че дружеството е определило погрешно мястото на изпълнение на доставката на услугата. Разпоредбата на чл. 21 гласи, че мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект.

На база установените факти и обстоятелства ревизиращия екип счита, че клиента на ревизираното лице G. B. S. ltd е установил независимата си икономическа дейност на територията на страната и съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, мястото на изпълнение на доставките по пакетиране и логистика, доставени от „О. Бокс ИТ" на обща стойност през ревизиращия период 834592,20 лв. е на територията на страната и на това основание и съгласно чл. 86 от ЗДДС следва да бъдат обложени със ставка на данъка от 20%. Съгласно чл. 67 от ЗДДС, ако не е изрично договорено, че данъка се дължи отделно, то се счита, че същия е включен в договорената цета. Във връзка с гореизложеното на основание чл. 21, ал. 2, във връзка с чл. 86 и чл. 67 от ЗДДС е определен допълнителен размер и начислен ДДС за м. 10.2017 г. – 24984 лв., м. 11.2017 г. – 14992 лв., м. 12.2018 г. – 19813,87 лв.

Тези фактически установявания, се потвърждават от заключението по приетата ССЧЕ, в която са удостоверени извършените за фактурираните услеги плащания, както и факта, на последващите извършени от ревизираното лице доставки, фактурирани по транспортирането и логистиката на процесните стоки към получатели в страната и общността.

При съвкупният анализ на фактите, съдът прави извод, че в конкретния случай, ревизиращото лице не е извършвало начисляване на ДДС, което е обосновало с нормата на чл. 86, ал.3 от ЗДДС, предл.трето, а именно: че е налице услуга, която е с място на изпълнение-извън територията на страната. Това, обаче, не съответства на фактите по доставките в процесния случай. Видно от съдържанието на договора с G. B. S. ltd от 01.03.2016г., ревизираното лице-не предоставя една конкретна услуга, а поема задължението, да предостави в съвкупност услуга, която включва заедно и/или поотделно: - товарен транспорт/въздушен, наземен друг/ на стоки от

мястото на вземане на същия континент, към подизпълнители, посочени от обработващия поръчките доставчик; обслужване на клиенти на английски или местен език-комуникация с крайни клиенти на възложителя по телефон, SMS, ел. поща или друго необходимо средство, осигуряваща успуха на искането на възложителя, за доставяне на поръчката до крайния му клиент; координация и координиране с куриери или поизпълнители за осигуряване на интересите на възложителя и крайните клиенти на възложителя; комуникация и координиране на логистиката на товари от подизпълнители на английски или местен език. Цената на услугата е фиксирана и се калкулира на бройка обработени пратки. Плащането се извършва в сметка на територията на РБългария, чрез пълномощник-представител на сейшелското дружество-получател на услугите. Договорът не удостоверява от къде и от кого се вземат стоките, но от обясненията на ревизираното лице, неоспорени от същото и установени в хода на насрещна проверка на [фирма], се установява, че същите се съхраняват и се предоставят за пакетиране, логистика и транспорт на ревизираното лице от складова база на „Билкови Екстракти – България“. Установено е, че взаимоотношенията между [фирма] и [фирма] са логистични, във връзка с доставка на стоки, изпълнени по нареждане на [фирма]. Директна връзка с G. V. S. L. не е осъществявана, доставката на стоки е изпълнявана по нареждане на [фирма]. Въз основа на събраните доказателства се установява, че [фирма] извършва продажби на стоки /козметични продукти/, за което се издават фактури с начислен ДДС, тъй като при смяната на собствеността върху стоките не се променя фактическото им местоположение. След прехвърлянето на стоките, същите се помещават в складовите помещения на доставчика, от където клиента организира последващият им транспорт, чрез ревизираното дружество. Също така е установено, че плащанията по фактурите се извършват от банкова сметка, открита в [фирма]. В тази връзка до [фирма] е изпратено запитване относно упълномощените лица да оперират с банковата сметка на чуждестранния клиент. В отговор е представено пълномощно, с което управителя М. А. В. упълномощава Т. Б. Ц. да представлява дружеството.

Въз основа на горното, е безспорно, че дружеството G. V. S. L., е дружество регистрирано в трета държава, няма седалище и адрес на управление и не е регистрирано по ЗДДС в РБългария. Същото извършва търговия на стоки като фактически ползва складови помещения на своя доставчик [фирма], след което организира тяхната продажба, извършва разплащанията чрез банкова сметка на територията на страната и има упълномощено лице, което организира дейността. Ревизираното лице [фирма], в действителност извършва на място на територията на Република България, приемането, обработката на поръчките и логистиката им, чрез свои подизпълнители, до крайните клиенти на процесните стоки. Ревизираното лице-получава възнаграждение, по договор, за извършването на тази съвкупна услуга. Основният въпрос по делото е всъщност: къде е мястото на изпълнението на процесната предосавяна от ревизираното лице услуга“, която определя и това дали в случая, доставката е облагаема и в какъв размер е приложим в този случай ДДС. Съдът намира, че в случая, от характера на предоставяната услуга, безспорно се установява, че тя не е освободена доставка, не се касае

и за вътрешнообщностно придобиване, за да са налице основанията по чл. 86, ал.3 от ЗДДС. В случая, обаче, по безспорен и категоричен начин се установява, че мястото на изпълнението на услугата е на територията на Република България. В случая, е подвеждащо, че получателят на услугата, на когото се фактурира същата, е лице, регистрирано в трета държава, защото всички елементи на съвкупната услуга-се извършват на територията на България от регистрираното ревизирано лице, в т.ч. обслужването по приемането, логистиката и предаването на стоките на последващи клиенти. В това е същността на самата услуга и тя е с място на изпълнение на територията на страната. Съгласно чл.12, ал.1 от ЗДДС облагаема доставка е 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. Няма спор, че доставчикът-ревизирано лице по услугата е данъчно задължено лице. Спорът е до това дали в случая сейшелското дружество е данъчно задължено лице в РБългария или не е. В процесния случай, не е спорно, че то няма регистрация на територията на РБългария, няма и регистрация по ЗДДС. В тази хипотеза, ако се приеме, че е данъчно незадължено лице, то мястото на доставката, в процесния случай, се определя по правилата на нормата на чл. 21, ал.1 от ЗДДС и мястото на доставката на процесните услуги е територията на РБългария, където е установена независимата икономическа дейност на доставчика [фирма]. В този случай, доставките са облагаеми със ставка 20 %. Доколкото, обаче, доставката на услуга е към юридическо лице, което не е местно, а не ФЛ, ревизиращите органи правилно са третирали, в конкретния случай, съгласно всички факти, събрани в хода на ревизионното и съдебно производство, че е налице доставка към лице, което попада в обхвата на нормата на чл. 21, ал.2 от ЗДДС.

По силата на чл.21, ал.2 от ЗДДС, когато получателят е данъчно задължено лице, мястото на изпълнение е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Съгласно §1, т.10 от ДР на ЗДДС "Постоянен обект" е търговско представителство, клон, офис, кантора, ателие, завод, работилница (фабрика), магазин, склад за търговия, сервиз, монтажен обект, строителна площадка, мина, кариера, сонда, петролен или газов кладенец, извор или други подобни, целящи извличане на природни ресурси, определено помещение (собствено, наето или ползвано на друго основание) или друго място, чрез което едно лице извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на една страна. Т. 11. (Доп. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г.; доп., бр. 105 от 2014 г., в сила от 01.01.2015 г.) "Лице, установено на територията на страната" е лице, което е със седалище и адрес на управление на територията на страната или има постоянен обект на територията на страната. Не се смята за установено на територията на страната чуждестранно лице, което има обект на територията на страната, който не взема участие в извършването на доставката. За целите на прилагане на режим в Съюза и режим извън Съюза изречение второ не се прилага. Дали следва да се приеме, че чуждестранното лице, е установило

постоянен обект в страната и като такова е данъчно задължено лице, следва да се определи при съвкупния анализ на доказателствата, съгласно критериите, установени в нормата на чл. 11 от регламент за изпълнение /ЕС/ № 282/2011 на Съвета от 15.03.2011г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност. Съгласно чл.11, т.2 постоянен обект, е всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанската дейност по чл.10 от регламента, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и технически ресурси, за да може да доставя услугите, които престира. Предвид установеното по делото, съгласно приложимия материален закон, в процесния случай, следва да се приеме, че дружеството G. B. store ltd следва да се третира като лице, установено на територията на страната по смисъла на т. 11 доколкото е установил обект на територията на страната по смисъла на т.10. Посоченото дружество следва да се приеме, че е установило независимата си икономическа дейност по смисъла на чл. 21, ал. 2 ЗДДС в Република България, предвид това, че има постоянен обект на територията на страната. Това е така, защото макар и стоките, които предлага за продажба да се предлагат и представят по електронен път чрез сайт и във фейсбук, тяхната физическа локация, съхранение преди продажбата и опаковане и транспортиране до крайните клиенти чрез подизпълнители на ревизираното лице, се извършва на територията на РБългария, като съгласно договора с ревизираното лице-именно то извършва приема и извършва дейността по конкретните поръчки-на английски или местен език, организира предаването на стоките до крайния потребител и за това му се дължи възнаграждение за тази съвкупна услуга, различно от стойността на транспортната услуга и други дейности на подизпълнителите по физическата доставка на предлаганите стоки. Настоящият съдебен състав намира, че в процесния случай постоянният обект, се установява и в съвкупността си представлява сложен фактически състав, който включва, както съхранение на стоките от предходния доставчик [фирма], така и цялостната дейност, извършвана от ревизираното лице „О. БОКС ИТ“, който в действителност, независимо от това как са наименовани услугите по договора с G. B. S. L., в действителност извършва цялостно представителство и координация, по обслужването на стоковия и паричен поток във връзка с продажбите на стоките. Постоянният обект се характеризира за целите на ДДС с относително постоянство на извършваната дейност, с наличието на материална и складова обезпеченост, както и с човешки ресурс, осъществяващ дейността. В действителност, според настоящия съдебен състав, дейността на ревизираното лице, по безспорен начин, удостоверява наличието на постоянен обект на територията на страната и кадровата и техническа обезпеченост, за реализиране на дейността. Законодателят не предвижда-всички тези дейности да се извършват от едно място-физически като обект, те в съвкупността и постоянството си обезпечават постоянен обект на чуждестранното лице и като такъв, той следва да се счита за данъчно-задължен по ЗДДС. Думата обект-не следва да се тълкува буквално, като офис, склад, база, а по смисъла на чл.11, т.2 постоянен обект, е всеки обект, различен от мястото на

установяване на стопанската дейност по чл.10 от регламента, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и технически ресурси, за да може да доставя услугите, които престира, които факти, в процесния случай, са установени по делото.

Предвид изложеното съдът намира, че обжалваният РА, е и материално законосъобразен и като такъв следва да бъде потвърден, а жалбата като неосонвателна-да се остави без уважение.

На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. ал. 1, т. 4 от Наредбата за адвокатските възнаграждения жалбоподателят дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, което съобразно материалния интерес по делото, неговата фактическа и правна сложност, съдът определя в размер на 2469,87 лв.

*Мотивиран от гореизложеното, Административен съд софия град, Трето отделение, 63-ти състав*

#### **РЕШИ:**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], [жилищен адрес]0, представлявано от Управителя П. Н., срещу мълчаливо потвърден ревизионен акт №P22221018000377-091-001/9.1.2019г., с който е отказано възстановяване на ДДС общо в размер на 11 582,80 лв., за период м. декември 2017 г. и е начислен ДДС за данъчни периоди октомври, ноември, декември 2017 г., общо в размер на 59 789,87 лв., като е определен ДДС за внасяне общо 58 510,60 лв. главница и 6151,61 лв. лихви към датата на издаване на ревизионния акт.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], [жилищен адрес]0, представлявано от Управителя П. Н., да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при НАП, сумата от 2469,87 лв. разноси.

*РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния Административен Съд на Р България в 14 - дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.*

**СЪДИЯ:**