

РЕШЕНИЕ

№ 3047

гр. София, 05.05.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 24.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Милева

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **5054** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на глава X. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „БАЛЧО ИНВЕСТМЪНТ ГРУП“ АД с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] 1151, [улица], представлявано от управителя Е. К. С. срещу Ревизионен акт № Р-22221420008396-091-001/28.01.2022 г. издаден от М. А. К. и А. Л. И. – органи по приходите в ТД на НАП С., в частта по издадена фактура от „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД [населено място], в общ размер 22 061,76 лева.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на ревизионният акт като се оспорват всички направени в него фактически и правни изводи. Жалбоподателят счита, че от анализа на обжалвания се установява, че ревизионното производство е проведено изцяло формално от органите по приходите. Твърди се, че липсва какъвто и да било конкретен анализ на изследваната доставка, в този смисъл не са изследвани релевантните факти от гледна точка на приложимите разпоредби на материалния данъчен закон, което е довело до неправилни и незаконосъобразни изводи. Сочи се, че в обжалвания РА изцяло са игнорирани от органите по приходите събраните в хода на ревизионното производство доказателства, релевантни за изясняване на конкретната фактическа обстановка от гледна точка на приложимите материалноправни разпоредби, които безспорно удостоверяват извършените доставки, възникването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка. Според оспорващия липсва какъвто и да било анализ на значението им за възникването на

правото на данъчен кредит по изследваната доставка, както и липсва такъв по отношение на основания за начисляване на ДДС от страна на дружеството. Посочва се, че ако органите по приходите са анализирали предоставените от дружеството документи и информация, са щели да установят твърденията на жалбоподателя, но тъй като те не са се запознавали на място с извършената услуга, нито са проверявали дали има Е. система, то органите на приходите не са вникнали детайлно в предмета на предоставената услуга и са направили заключения, които не са подкрепени от никакви доказателства и от друга страна доказват факта, че проверяващите отказват да признаят реалността на доставката, защото не разбират предмета на извършената услуга.

Релевират се доводи, че ревизираното лице от своя страна е представило всички изискани от него документи, които са описани и обсъдени в ревизионния акт. Задължителна материално правна предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит е наличието на действително извършена облагаема доставка на стоки или услуги. В конкретния случай се твърди, че „Холсейл Електроникс“ ЕООД е извършило за „Балчо Инвестмънт Груп“ АД услуга, за което е издадена съответната данъчна фактура. Услугата е предадена, респективно приета с подписване на двустранен протокол, който е представен на ревизиращият екип. Счита се, че дружеството е представило достатъчно и необходимите документи, които установяват реалност на извършената услуга и правилно и законосъобразно са ползвали данъчния кредит по издадения данъчен документ. Сочи се, че при извършване на ревизията са допуснати множество и съществени процесуални нарушения, нормите на ДОПК са грубо погазени, а органите по приходите тенденциозно и превратно тълкуват фактите, обстоятелствата и доказателствата, представени пред тях.

След извършения анализ на действията на органите по приходите в НАП, събраните доказателства и изложените от жалбоподателя мотиви, се следва според същия, че трябва да се признае правото на данъчен кредит по спорните доставки. Не се установяват "нередности" при получателя по издадените фактури се твърди, органите по приходите не оспорват редовността на воденото от ревизираното лице и неговия доставчик счетоводство. По записванията в счетоводствата на доставчика и получателя е оставена информационна следа за извършеното плащане по спорната фактура, а позоваването на счетоводните записвания е допустимо при действието на чл. 51 от ДОПК. Подписания между страните договор индивидуализира в пълен обем предмета на доставката, както и цената, единична и цялостна, сроковете за изпълнение и правата и задълженията на страните се посочва. Напълно ясни, още при подписване на договора са всички елементи на изпълнението, поради което да се откаже правото на данъчен кредит е напълно незаконосъобразно според дружеството.

Във връзка с гореизложеното се моли да се отмени ревизионен акт № Р - 22221420008396-091-001/28.01.2022г., в частта, в която е мълчаливо потвърден е Решение на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] в частта за непризнато право на кредит за месец декември 2019 година по издадена фактура от „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД [населено място], в общ размер 22 061,76 лева.

В с.з. дружеството се представлява от адв. Д., която поддържа жалбата на изложените

в нея твърдения. Претендира сторените по делото съдебно-деловодни разноски.

Ответникът – директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С., чрез процесуалния си представител, главен юрисконсулт К., изразява становище за неоснователност на жалбата и законосъобразност на ревизионния акт. Претендира присъждане на разноските за юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е открито със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221420008396-020-001/30.12.2020 г., подписана с квалифициран електронен подпис от М. А. К., началник Сектор „Ревизии“. Издателят на заповедта е компетентен орган по см. на чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Със ЗВР е наредено да се извърши ревизия на „БАЛЧО ИНВЕСТМЪНТ ГРУП“ АД за наличие на задължения за корпоративен данък за периода 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г. и данък върху добавената стойност за данъчен период 01.12.2019 г. – 31.10.2020 г., определен е срока, ревизиращите органи и ръководителя на ревизията. Съдържанието на заповедта съответства на чл.113, ал.1 ДОПК. ЗВР е връчена по електронен път на жалбоподателя на 13.01.2021 г., с което е спазено изискването на чл.113, ал.2 от ДОПК.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-22221420008396-020-002 от 12.04.2021 г., подписана с квалифициран електронен подпис от М. А. К. срокът на ревизията е удължен до 11.06.2021 г. на осн. чл.114, ал.2 от ДОПК Заповедта е връчена на 12.04.2021 г. по електронен път.

Ревизионният доклад с № Р-22221420008396-092-001 е издаден на 30.06.2021 г. и е подписан с квалифицираните електронни подписи на органите по приходите, определени да извършат ревизията - А. Л. И. - главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и А. Х. С. - главен инспектор по приходите.

Спазено е изискването на чл.117, ал.1 ДОПК ревизионният доклад да се състави не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията. Ревизионният доклад съдържа данните, визирани в чл.117, ал.2, т.1-10 от ДОПК. В съответствие с чл.117, ал.4 ДОПК ревизионният доклад е връчен на жалбоподателя на 02.08.2021 г. по електронен път.

Срещу РД е подадено възражение №53-00-340#8/16.09.2021 г. С възражението са представени допълнителни доказателства от дружеството.

На 28.01.2022 г. е издаден Ревизионен акт (РА) № Р-22221420008396-091-001, подписан от възложителя на ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с чл.119, ал.2 от ДОПК. Ревизионният акт е връчен на 30.01.2022 г. и е обжалван в срок. С жалбата се обжалва същия само в частта, в която е отказано право на данъчен кредит по доставка, осъществена от „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД [населено място].

С Молба, вх. №23-22-211#1/23.03.2022 г., дружеството е представило допълнителни

писмени доказателства към подадената жалба срещу ревизионния акт.

При условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК е постановено решение № 675/03.05.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С., предвид постъпила жалба, адресирана до Административен съд София-град, с вх. № 53-04-46/08.02.2022 г. С решението, ревизионния акт в обжалваната му част е потвърден. Решението е издадено в срока по чл. 156, ал. 6 от ДОПК, и от компетентен орган, връчено е по електронен път на 04.05.2022 г.

Настоящото производство е за непризнатото право на данъчен кредит в размер на 22 061,76 лв. за данъчен период м. 12.2019 г. по фактурата, издадена от „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД, ведно с определената лихва за забава в размер на 1 835,81 лв.

По издадената фактура №[ЕГН] от 23.12.2019 г. от „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД е прието от ревизиращия орган, че липсват доказателства за възникване на данъчно събитие по смисъла на чл.9 от ЗДДС, и начисления ДДС се явява начислен без основание и за него не възниква право на приспадане на данъчен кредит – чл.70, ал.5 от ЗДДС.

По делото като свидетел е разпитан А. Х. К., собственик и управител на „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД. Същият разяснява пред съда, каква точно услуга е извършил за оспорващото дружество. Посочва, че с „БАЛЧО ИНВЕСТМЪНТ ГРУП“ АД са имали подписан договор за проучване и внедряване на Е. системи. Преди внедряване на системата свидетелят твърди, че задължително има проучване. Възможно е след проучването да не се пристъпи към направа на системата.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи :

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл. 156 от ДОПК, след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, поради което същата се явява ДОПУСТИМА за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е **ОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

По валидността на акта:

При извършване на задължителната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден в срока по чл.119, ал.3 от ДОПК от компетентни органи по чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, поради което не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

Видно от приложените по преписката разпечатки от ИС "Контрол", заповедите за възлагане на ревизия, ревизионния доклад, ревизионния акт са издадени като

електронни документи, подписани с електронен подпис.

По съответствието на акта с материалния закон.

Данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка и извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка (чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС). Според нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС доставки с право на приспадане на данъчен кредит са тези, при които стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, които доставчикът- регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Предпоставките за възникване на това право са установени в разпоредбата на чл. 71 от ЗДДС. За да бъде то упражнено, лицето следва да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС, по отношение на доставките на стоки или услуги, по които е получател - чл. 71, т. 1 от ЗДДС. От съдържанието на тази разпоредба следва, че притежаването на данъчна фактура не е достатъчно условие за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. Необходимо е да се установи действително придобиване собствеността върху стоките, респ. услугите, предмет на облагаемата доставка. В противен случай не възниква данъчно събитие, респ. задължение за начисляване на данъка, а при неправомерно начисляване на такъв, не се поражда право на данъчен кредит (чл. 70, ал. 5 от ЗДДС). Наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга, е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит. Д. субект е този, който следва да докаже наличието на предпоставките на ЗДДС за право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Това следва от общия принцип за разпределяне на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания по чл. 86 от ЗДДС и реалното осъществяване на доставките по процесните фактури по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Наличието на данъчно събитие е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото наличието на реална доставка /услуга по смисъла на ЗДДС е кумулативно условие за възникване правото на данъчен кредит.

Съгласно ЗДДС и постоянната практика на СЕС по тълкуването на чл.167, чл.168 и чл.178 от Директива 2006/112/ЕО възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. В т.32 от решение на СЕС по дело С-285/11 е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание доставки на стоки и услуги се

извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право. При доставка на услуги данъчното събитие настъпва към момента на извършването им по аргумент от чл.25, ал.2 от ЗДДС, като съобразно общите правила за доказване в тежест на данъчно задълженото лице е да докаже при пълно и главно доказване, че е получател по действително осъществена доставка на услуги.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл.70, ал.5 от ЗДДС поради липса на доказателства относно реалното осъществяване на услугата, водеща до извода за липса на данъчно събитие по смисъла на чл.9 от ЗДДС.

В хода на административното обжалване при преглед на приложените към административната преписка писмени доказателства са установени приобщени от органите по приходите доказателства, както следва:

Между „Балчо Инвестмънт Груп“ АД и „Холсейл Електроникс“ ЕООД е сключен договор № 0014/05.03.2019 г. за изработка на задание за информационна Е. система, персонализиране и надстройка на Е. системата съгласно нуждите на клиента. Представен е приемо- предавателен протокол от 23.12.2019 г. за проучване и изготвяне на софтуерно задание по описание на бизнес процесите и технически дизайн по проект за анализ и внедряване на Е. система за управление на счетоводството и бизнеса в „Балчо Инвестмънт Груп“ АД. Със споразумение от 21.12.2020 г. срока за изпълнение на цялостната дейност по договора е удължен до 31.12.2021 г.

„Балчо Инвестмънт Груп“ АД е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/23.12.2019 г. за изпълнена първа част от услугите по договора, а именно за софтуерно задание и проучване по договора. В цялост договора все още не е изпълнен и не са направени настройки и персонализиране на системата.

ERP е система за цялостно управление на бизнеса, която позволява автоматизация на всички ключови бизнес процеси и оптимално използване на човешките, материалните и финансовите ресурси. Една от основните функции на ERP платформите е споделената бази данни, т.е. служителите от различните отдели оперират с една и съща информация за своите специфични нужди. ERP платформите се състоят от вградени модули, които обхващат всички процеси със съществена роля за управлението на бизнеса като финанси, счетоводство, складови наличности, производство, поръчки, доставки, взаимоотношения с клиенти (CRM), проекти и ресурси за тяхното изпълнение, репортинг. Подобна модулна структура предлага гъвкавост и възможност за адаптиране към специфичните нужди на всеки потребител.

До датата на извършване на ревизията на дружеството, системата не е цялостно завършена и внедрена, изпълнителя е направил проучване на нуждите на търговеца, производствените процеси, начините на покупка и продажба на стоки, начините на отдаване под наем и калкулация на дължимите суми. Именно това е извършено и фактурирано и това е платило дружеството. Основен поддоставчик на „Холсейл

Електроникс“ ЕООД е дружеството „Булпрос Консултинг“ ЕООД е ЕИК[ЕИК], което се занимава предимно с консултации в областта на информационните технологии, телекомуникацията и финансите и разработване и търговия с хардуерни и софтуерни продукти и предоставяне на услуги в тази насока.

В конкретния случай, „Холсейл Електроникс“ ЕООД е извършило за „Балчо Инвестмънт Груп“ АД услуга, за което е издадена съответната данъчна фактура. Услугата е предадена, респективно приета с подписване на двустранен протокол, който е представен на ревизиращият екип. Съдът не е съгласен с доводите на ответната страна, че процесният протокол е абсолютно формален като в него липсва всякаква конкретика какво точно е прието, параметри, вид на услуга, етап на завършеност, калкулация и т.н. Процесният протокол е издаден по сключен между страните договор, в който са посочени всички параметри, поради което и той само установява изпълнението и приемането на извършената услуга. Няма спор, че протокола е подписан двустранно. По делото процесуалният представител на приходната администрация не е оспорил по реда на чл. 193, ал. 3 ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК и чл. 144 АПК автентичността на представените частни свидетелстващи документи. На следващо място, предмета на услугата „проучване и изготвяне на софтуерно задание по описание на бизнес процесите и технически дизайн по проект за анализ и внедряване на Е. система за управление на счетоводството и бизнеса“ е специфичен и изисква специални технически познания, както и опит. В случая безспорно са събрани достатъчно данни за квалификацията на лицето, извършило услугата. По делото са и налице доказателства и за сключения договор с подизпълнител на договорената услуга – фирма „БУЛПРОС КОНСУЛТИНГ“ АД [населено място]. В представените писмени обяснения от представителя и управител на „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД, А. К. се посочват тези факти за сключен договор с подизпълнител и лицата работещи в извършването на услугата. Представен е и самият рамков договор за консултантски услуги.

Представени са копия на фактура №[ЕГН]/23.12.2019 г., документи за извършено плащане по нея, договор №0014/05.03.2019 г. От представената сметка 4011 „Доставчици“ /за контрагент „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД/ се установява, че ERP софтуерно задание и проучване е заведено в счетоводството на ревизираното лице по дебита на сметка 613 „Разходи за придобиване на нематериални дълготрайни активи“.

Несъстоятелни са и доводите на проверяващите, че не е налице

възникнала необходимост в дейността на дружеството от закупуване и внедряване на ERP софтуерно задание. Това единствено и само може да го прецени дружеството. Това бе обяснено и в съдебна зала при разпита на свидетеля К. поради каква причина се внедрява това софтуерно задание.

Твърдението на приходната администрация, че доказателствата и действията на жалбоподателя изключват възможността поведението на същия да се определи като добросъвестно са несъстоятелни. Още повече такава е и становището, че същото е знаело, че сделката, с която обосновава правото си на данъчен кредит е част от злоупотреба доколкото самото то е участвало при изготвянето на документите, използвало е фактура, която не отразява реална доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС.

Постоянната практика на СЕС е основана на принципа, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик. В случая не е установена недобросъвестност на ревизираното лице с оглед неговото поведение към ревизиращите органи. В процесния РД няма констатация за извършване на измама от страна на издателя на фактурата или от друг субект по веригата доставки, за която ревизираното лице да е знаело или да е трябвало да знае /има само твърдение, че това са служебно известни факти/. Същевременно са представени доказателства, установяващи обективното извършване на услугата, поради което получателят, в качеството му на данъчнозадължено лице, разполагащо с данъчна фактура, отразяваща действително извършени дейности, има право на данъчен кредит в размер, съответстващ на начисления ДДС по фактурата.

В съдебната практика на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11, С-3 84/04, С- 324/11 изрично се посочва, че получателят не може да отговаря вместо своя доставчик.

Следва да се има предвид, че липсата на доставка, за която са издадени данъчни фактури, и от които за получателя произтичат такива права, като правото на приспадане на начисления във фактурите данък като данъчен кредит, не може да се твърди или предполага, а следва да се докаже документално в процеса на ревизия или проверка с изготвянето на годни доказателствени средства съгласно установения в ДОПК ред. Т. доказване

в случая не е направено. Представените частни писмени документи, по повод изпълнение на услугата, неправилно не са кредитирани, въпреки че са непротиворечиви и съответстващи на останалите доказателства по ревизионната преписка.

Наличието на право на приспадане на ДК за получените доставки се определя в зависимост от тяхното последващо използване. За да възникне правото на данъчен кредит, доставките трябва да поддържат пряка и непосредствена връзка с облагаемите сделки на лицето. Наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, които пораждаат право на приспадане на ДДС, е необходимо по принцип, за да се признае на данъчно задълженото лице право да приспадане данъка, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право. За да има „пряка и непосредствена връзка“ с дейността на субекта, не е необходимо за получената доставка с право на ДК да съществува връзка с друга конкретна последваща облагаема сделка. Една връзка с дейността на ДЗЛ също може да бъде достатъчна.

Съдът приема, че от събраните по делото доказателства може да се направи извод, че е налице реална доставка по фактурата издадена от "ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС" ЕООД. Предвид гореизложеното настоящият съдебен състав намира, че следва да отмени РА № Р-22221420008396-091-001/28.01.2022 г. издаден от М. А. К. и А. Л. И. – органи по приходите в ТД на НАП С. в тази си част.

С оглед изхода на спора на жалбоподателя следва да се заплатят сторените по делото съдебно-деловодни разноски в размер на 2 700 лева, заплатено адвокатско възнаграждение и 50 лева, заплатена ДТ. Не е направено възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Водим от горното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „БАЛЧО ИНВЕСТМЪНТ ГРУП“ АД с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] 1151, [улица], представлявано от управителя Е. К. С., Ревизионен акт № Р-22221420008396-091-001/28.01.2022 г. издаден от М. А. К. и А. Л. И. – органи по приходите в ТД на НАП С. в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчен период месец 12.2019 г. по издадена фактура №197 от

23.12.2019 г. от „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД [населено място].

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите – [населено място] да заплати на „БАЛЧО ИНВЕСТМЪНТ ГРУП" АД с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] 1151, [улица], представлявано от управителя Е. К. С., сумата в размер на 2 750 (две хиляди седемстотин и петдесет) лева, представляваща направените по делото разноски.

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

СЪДИЯ: