

РЕШЕНИЕ

№ 5875

гр. София, 09.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65 състав, в публично заседание на 13.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **9255** по описа за **2022** 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 по жалба на “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД” ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], представлявано от управителя А. Х. К., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221020006566-091-001 / 12.01.2022г., издаден от Г. И. М. на длъжност “началник на сектор”, възложил ревизията и А. А. Н. на длъжност “главен инспектор по приходите” – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение № 873/06.06.2022г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в общ размер на 504 802,76 лв. и са определени лихви за забава в размер на 82 993,65 лв.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на РА. Твърди се, че липсва конкретен анализ на изследваните доставки, че изцяло са игнорирани събраните в ревизионното производство доказателства, че дружеството е спазило стриктно разпоредбите на ЗДДС, поради което е налице правото му на данъчен кредит. Пзовава се на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и на Върховния административен съд (ВАС). Моли съда да отмени РА като незаконосъобразен. Не претендира присъждане на разноски.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Изпраща административната преписка. Не претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата и законосъобразност на РА.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221020006566-020-001 от 02.11.2020 г., връчена по електронен път на 29.12.2020 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията първоначално обхваща задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.08.2019 г. до 24.07.2020 г. и от 19.08.2020 г. до 30.09.2020 г.

Със заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22221020006566-020-002 от 11.01.2021 г., №Р-22221020006566-020-003 от 02.03.2021 г. и №Р-22221020006566-020-004 от 04.03.2021 г. е разширен обхватът на ревизията по ЗДДС с данъчни периоди от 01.10.2020 г. до 31.10.2020 г., от 01.01.2021 г. до 31.01.2021 г. и от 01.11.2020 г. до 31.12.2020 г.

Със ЗИЗВР №Р-22221020006566-020-005 от 26.03.2021 г. и №Р-22221020006566-020-006 от 29.04.2021 г. срокът за приключване на производството е продължен. Със заповед №Р-22221020006566-023-001 от 31.05.2021г., на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК, ревизионното производство е спряно и е възобновено със заповед №Р-22221020006566-143-001/01.09.2021 г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22221020006566-092-001 от 16.09.2021 г., връчен на управителя на Е. ЪНЛИМИТЕД ЕООД на 27.10.2021 г. От дружеството не е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22221020006566-091-001 от 12.01.2022 г. е издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията и А. А. Н. – ръководител на ревизията., на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Връчен е електронно на 16.03.2022г. С РА на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 504 802,76 лв. и са определени лихви за забава в размер на 82 993,65 лв. от следните доставчици:

„КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД по 5 фактури с предмет “лиценз за комуникационен сървър” през данъчен период м. 07.2020г., м. 08.2020г., м. 09.2020г., м. 10.2020г., м. 01.2021г. с ДДС в общ размер 66943,02 лв.

“ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД през данъчни периоди м. 02. 2020г.; м. 03.2020г., м.

04.2020г., м.05.2-2-г. и м. 06.2020г. по 11 фактури с предмет: “Услуга- ERP софтуерно задание”, “лиценз за комуникационен сървър”, “аванс”, „медицински маски за многократна употреба № 95” с ДДС в общ размер на 285432,90 лв.

“РЕКОРД 2019”ЕООД през данъчен период м. 08.2019г, м.09.2019г., м.10.2019г. и м.11.2019г. по 6 фактури с предмет “лиценз за комуникационен сървър” и “аванс” с ДДС в общ размер на 105552, 00 лв.

“МУЛТИМЕКС ГРУП”ЕООД по две фактури с предмет “лиценз за комуникационен сървър” през данъчни периоди м. 12.2019г. и м.01.2020г. с ДДС в общ размер на 18750,00лв.

„ДЕЛТА ПАРТНЕРС”ЕООД по фактура № [ЕГН]/02.12.2020г. с предмет “лиценз за комуникационен сървър” и ДДС в размер на 18150,00лв.

„ТОП ЕКУИПМЪНТ”ЕООД по фактура № 38/27.11.2020г. с предмет “персонализиране и настройка на ЕРП- система за клиент на Възложителя” с ДДС в размер на 9974,80лв.

В хода на ревизията при извършените насрещни проверки от КОМЕТА ФИНАНС“ ЕООД, „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД, „РЕКОРД 2019“ ЕООД и „ДЕЛТА ПАРТНЕРС“ ЕООД не са представени документи. От „МУЛТИМЕКС ГРУП“ ЕООД е представена единствено фактура №0...02 от 20.12.2019 г., издадена на ревизираното дружество.

От „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД са представени фактура №0...038 от 27.11.2020 г.; приемо-предавателен протокол; счетоводен регистър на сметка 411 „Клиенти“; сертификати за специалност от „L.“ и „НР Р. L.“ и диплома за завършено средно образование, издадени на А. Х. К. - управител на „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД.

При извършена в хода на ревизията справка в информационните системи на НАП е установено, че в „КОМЕТА ФИНАНС“ ЕООД, „РЕКОРД 2019“ ЕООД, „МУЛТИМЕКС ГРУП“ ЕООД, „ДЕЛТА ПАРТНЕРС“ ЕООД и „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД няма назначени лица по трудови правоотношения. В „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД е назначено по трудови правоотношения едно лице, на длъжност логопед. „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД, „КОМЕТА ФИНАНС“ ЕООД и „ДЕЛТА ПАРТНЕРС“ ЕООД не са подали годишна данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2020 г.; „РЕКОРД 2019“ ЕООД за 2019 г., „МУЛТИМЕКС ГРУП“ ЕООД за 2019 г. и 2020г.

Установено е, че фактурите, издадени на ревизираното дружество са включени в дневниците за продажби и справки-декларации по ЗДДС от проверяваните доставчици.

От “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД”ЕООД са представени фактури, банкови извлечения за извършени плащания, оборотни ведомости, рамково споразумение от 21.08.2018 г. за доставка на софтуерни продукти и оборудване, сключено с „РЕКОРД 2019“ ЕООД, две заявки за доставка по него и приемо-предавателни протоколи; рамково споразумение от 04.12.2019 г. за доставка на софтуерни продукти и оборудване, сключено с „МУЛТИМЕКС ГРУП“ ЕООД, заявка за доставка № 1 от 10.12.2019г. и приемо-предавателни протоколи; рамково споразумение от 04.12.2019 г. за доставка на софтуерни продукти и оборудване, сключено с „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД и заявка към него

За да откажат да признаят правото на данъчен кредит, ревизиращите са направили извод, че липсват доказателства за получаване на доставки по фактурите, издадени от „РЕКОРД 2019“ ЕООД, „МУЛТИМЕКС ГРУП“ ЕООД, „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД, „КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД, „ДЕЛТА ПАРТНЕРС“ ЕООД и „ТОП

ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД. Относно доставките на стоки - лиценз за комуникационен сървър и медицински маски за еднократна употреба са се позовали на липсата на предоставени счетоводни данни за материални сметки от страна на доставчиците, от които да е видно осчетоводяване на придобиването и изписването на стоките по вид и количество. Приели са за недоказано, че доставчиците са придобили и са имали наличности от съответния вид към датата на доставките. Относно доставките на услуги от „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД /персонализиране и настройка на ЕРП-система/ и „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД /ERP софтуерно задание/ са приели, че няма безспорни доказателства за извършване на услугите конкретно от тези доставчици, поради липса на материална, кадрова и техническа обезпеченост, информация, как е калкулирана цената на тези услуги и данни за лицата, извършили услугите и тяхната квалификация.

С посочените мотиви ревизиращите са приели, че липсват реални доставки по издадените фактури от „КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД, „РЕКОРД 2019“ ЕООД, „МУЛТИМЕКС ГРУП“ ЕООД, „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД, „ДЕЛТА ПАРТНЕРС“ ЕООД и „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД. С РА е прието, че представените в хода на ревизията документи от ревизираното лице не са достатъчни да докажат реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 /9 от ЗДДС, документирани с процесните фактури, поради което, на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС на “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД”ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 504 802,76 лв.

На 29.03.2022 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” С. е подадена жалба, вх. №53-06-2707 по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-521 от 05.04.2022г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД оспорва РА №Р-22221020006566-091-001 от 12.01.2022 г.,

Като е съобразил събраните в хода на ревизионното производство доказателства, изложеното в ревизионния доклад и ревизионния акт, възраженията на жалбоподателя и действащата през процесния период нормативна уредба, директорът на дирекция “ОДОП” – С. е намерил жалбата на “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД”ЕООД срещу РА за неоснователна.

Съобразно приложените към административната преписка доказателства, директорът на дирекция “ОДОП” С. е приел за правилни и законосъобразни изводите на органите по приходите.

Решаващият орган е приел, че в конкретния случай издателите на акта са обсъдили събраните в хода на ревизията доказателства и са съобразили обстоятелствата от съществено значение за правилното решаване на спора, в резултат на което са формирани обосновани изводи за липса на доказателства за реално извършени доставки от посочените в процесните фактури доставчици.

Относно доставките с предмет „лиценз за телекомуникационен сървър“, решаващият орган е приел, че от жалбоподателя не са представени доказателства, които да изясняват конкретния предмет на получените доставки - липсват доказателства за софтуерния продукт, който е бил закупен, поради което е обосновал извод, че не е конкретизиран продуктът, като не е описан предметът на доставките, а само „лиценз“, поради което изначалната непълнота на фактурата препятства приспадането на ДДС, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството

и стойността на фактурираните сделки, а в процесния случай въобще няма ангажирани писмени документи за конкретизация на предмета на доставките.

Относно доставките от „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД и „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД с предмет услуги - „ERP софтуерно задание по договор“ и „Персонализиране и настройка на ЕРП система за управление на счетоводството и бизнеса на клиент на възложителя“, анализирайки събраните в хода на ревизията доказателства, директорът на дирекция “ОДОП” С. е намерил, че не са налице документи, които да индивидуализират извършеното от доставчиците като конкретен вид дейност, брой дни и ценова ставка на ден на услугите, за да може да се приеме, че към определена дата е възникнало данъчно събитие по смисъла на 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с което да бъдат издадени процесните фактури.

По отношение на фактура №0...01 от 24.02.2020 г. с данъчна основа в размер на 89 968,18 лв. и ДДС в размер на 17 993,64 лв. и фактура №0...02 от 28.02.2020 г. с данъчна основа в размер на 20 536,22 лв. и ДДС в размер на 4 107,24 лв., издадени от „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД, с предмет на доставките „ERP софтуерно задание по договор“ е изтъкнал липсата на представени доказателства - договори или други документи, които описват характеристиките на доставеното, както от доставчика, така и от жалбоподателя и на липсата на персонал у „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД.

Относно фактура №0...038 от 27.11.2020 г. с предмет на доставката „Персонализиране и настройка на ЕРП-система за клиент на възложителя“ с данъчна основа в размер на 49 874,00 лв. и ДДС в размер на 9 974,80 лв., издадена от „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД се е позовал на липса на данни за конкретно извършените дейности в приемо-предавателния протокол от 27.11.2020 г. и липса на задание на клиента и информация за клиента, за когото е предназначена доставката, поради което е приел, че не може да се направи обоснован извод какво точно е извършено от доставчика и дали резултатът от дейността му действително е предоставен на жалбоподателя.

В решението на директора на дирекция “ОДОП” С. е изведен извод, че поведението на жалбоподателя не би могло да се определи като добросъвестно. Ревизираното лице 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 доставка на услуга.

Относно отказаното с РА право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 999,50 лв. по фактура №0...03 от 20.03.2020 г. и в размер на 4 518,90 лв. по фактура №0...10 от 27.04.2020 г., издадени от „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД, с предмет на доставката медицински маски е изтъкнал недоказания произход на стоките, като е приел, че това е индиция за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърлени.

Относно фактура №10...01 от 02.12.2020 г. с данъчна основа в размер на 90 750,00 лв. и ДДС в размер на 18 150,00 лв., издадена от „ДЕЛТА ПАРТНЕРС“ ЕООД, се е позовал на факта, че не са представени документи, както от доставчика, така и от жалбоподателя, поради което не е установен предметът на доставката.

Относно фактура №0...013 от 29.04.2020 г. с данъчна основа в размер на 15 291,67 лв. и ДДС в размер на 3 058,33 лв. и фактура №0...017 от 15.05.2020 г. с данъчна основа в размер на 9 166,67 лв. и ДДС в размер на 1 833,33 лв., издадени от „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД, с вписан предмет „аванс съгласно договор“, не са посочени никакви индивидуализиращи договорите данни /номер, дата/. Решаващият орган се е позовал на практиката на СЕС, съгласно която, за да бъде данъкът изискуем при авансово

плащане е необходима пълна информация относно данъчното събитие, а в разглеждания случай изобщо не става ясно дали се касае за доставки на стоки или на услуги. Заключил е, че при липсата на договори не може да се счита, че плащанията са направени с основание, респективно, че изискуемостта на данъка е възникнала в условията на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и за доставчика е възникнало задължение да начисли ДДС по реда на чл. 86 от ЗДДС.

В хода на съдебното производство от страна на ответника са представени всички събрани в хода на ревизията доказателства, както и тези, събрани при първата ревизия на жалбоподателя. По делото като доказателства, представени от ответника и част от административната преписка, са приети всички процесни фактури, по които с РА е отказано право на данъчен кредит на жалбоподателя, в т.ч. и фактура №0...054 от 04.01.2021 г., издадена от „КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД, за която в решението на директора на дирекция “ОДОП” С. се твърди, че не е представена. Приети са и други писмени доказателства, събрани в хода на ревизията и необсъдени от органите по приходите, като: рамкови споразумения, оферти, заявки и приемо-предавателни протоколи с “РЕКОРД 2019”ЕООД; М. Г.”ЕООД и “ПЕРФЕКТ 2020”ЕООД. От страна на жалбоподателя с писмена молба с формулирани задачи е поискано допускане на съдебно-счетоводна експертиза. Съдът е уважил искането, като в определението, с което е сторено това е определен и депозит за извършване на експертизата, съгласно чл. 76 ГПК, вр.с §2 ДР на ДОПК, според който всяка страна предварително внася в съда разносните по действията, които е поискала. В дадения срок и след допълнително дадената на страната възможност жалбоподателят, не е изпълнил указанията на съда за представяне на доказателства за внесен депозит за извършване на допуснатата ССЕ, поради което след предупреждение за последиците, определението с което е допуснато събирането на исканото доказателство е отменено. Поведението на жалбоподателя съдът цени с оглед разпоредбата на чл. 161 ГПК, според която с оглед на обстоятелствата по делото съдът може да приеме за доказани фактите, относно които страната е създавала пречки за събиране на допуснати доказателства. На страните е указана доказателствената тежест в процеса, като в тежест на жалбоподателя е да установи фактите, на които основава твърденията си в жалбата и своите възражения.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК и приетите по делото заповед № РД-02-128/18.02.2020г. на директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119

ал.2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия.

Решение № 1890/02.12.2022г. също е издадено от компетентен орган –директор на Д“ОДОП“- С.. Компетентността на органа, подписал посочените по- горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство. Спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, ревизионно производство е образувано в рамките на 5- годишния срок.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство. В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е

изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В срока по 117, ал.5 ДОПК, удължен от органите по приходите, не е подадено възражение срещу РД.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това налице ли е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на жалбоподателя, издадени от преките доставчици.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това 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. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа

правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Предмет на част от доставките, във връзка с които с РА е отказано право на данъчен кредит са “лиценз за комуникационен сървър”, което се третира като стока и съгласно, установеното в хода на ревизията и посоченото в жалбата. Това означава лиценз за инсталиране и използване на софтуер на сървърен компютър. Лицензът за сървърен софтуер дава правото на потребителите на устройствата за достъп до сървъра, на който е инсталиран софтуерният продукт. По този начин притежателят на сървърния лиценз може да определя и контролира броя на копията на дадена програма, разрешена за използване въз основа на лицензните права. Лицензите са свързани с използването на софтуер, който самите лицензи отключват за ползване. Касае се за флашки/ донгли (flash drive/ USB dongle), на които има качен софтуер, който се активира чрез кода – лиценз. Лицензите представляват код, който, след като се въведе на компютър или сървър, активира софтуера, който да управлява компютъра или сървъра и да изпълнява функциите на телефон. Всеки лиценз може да активира еднократно един софтуер на едно устройство или централа. Целта на закупуване на тези лицензи е крайните потребители да могат да използват налично устройство (компютър или сървър), което чрез активиране на софтуер да функционира като телефонна централа. Крайният клиент, закупувайки лиценза (активирация код) получава флашка, която съдържа софтуера и активирация код. Тези факти са установени в хода на ревизията и не се оспорват от жалбоподателя.

На две от спорните фактури, издадени от “ПЕРФЕКТ 2020” ЕООД са друг вид стока – медицински маски.

Предмет на друга част от фактурите, за които с РА е отказано право на данъчен кредит са услуги - „ERP софтуерно задание по договор“ и „Персонализиране и настройка на ЕРП система за управление на счетоводството и бизнеса на клиент на възложителя“.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като

количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

Относно доставките на стоки, в случая се касае за доставка на родовоопределени вещи и собствеността на такива вещи, съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗЗД се прехвърля чрез предаване или определяне по друг начин. Релевантно е да се установи, че получената от жалбоподателя стока, е в изпълнение на престацията по договори именно с установените преки доставчици. В тази връзка е необходимо да се изследва изпълнението на фактическия състав на чл. 6 от ЗДДС, за процесните доставки от съответните доставчици.

По делото са представени заверени копия на документи, изходящи единствено от ревизираното лице, (с изключение на представените от „ ТОП ЕКУИПМЪНТ“ЕООД) и имащи отношение към процесните доставки. В тях не се съдържат счетоводни регистри, от които би могло да се установи, какъв е начинът на тяхното счетоводно отразяване в счетоводството на двамата доставчици.

Като частни документи договорите, приложенията към тях оферти, заявки, приемо-предавателните протоколи не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

1. Относно доставките от „**КОМЕТА ФИНАНС БГ**“ **ЕООД** с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по 5 фактури с ДДС в общ размер на 66943,02 лв.: фактура № [ЕГН]/06.07.2020г.; фактура № [ЕГН]/11.08.2020г.; фактура № [ЕГН]/30.09.2020г.; фактура № №54/04.01.2021г и фактура № 42/20.10.2020г. с предмет „лиценз за комуникационен сървър“. В хода на ревизията при извършените от ревизиращите проверки в ИС „контрол“ е установено, че фактурите, издадени от „КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД са включени в дневниците за продажби и справките декларации на доставчика.

От „КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД не са представени никакви документи. Доказателства съпътстващи фактурите не са представени и от жалбоподателя. Липсват договори, приемо-предавателни протоколи, стокови или складови разписки, липсват каквито и да е доказателства, че доставчикът е разполагал със стоките, предмет на петте фактури, както и че собствеността върху тях е прехвърлена на получателя. Следва да се отбележи, че във фактурите липсват данни за конкретизиране предмета на доставките, доколкото не е посочено за

какъв комуникационен сървър се отнасят. Предмет на тези фактура са стоки – родово определени вещи, които както бе посочено, се материализират като флашки/ донгли, съдържащи код. Във фактурите стоките са описани с брой и единична цена, но те не са двустранно подписани, за да се приеме, че притежават белезите на приемо-предавателен протокол. Преки доказателства за реалното осъществяване на доставките - за предаване на стоките, в настоящия случай не са представени. Фактурите като частни документи без достоверна дата не притежават материална доказателствена сила, обвързваща съда. При това положение следва извод, че реалността на доставките на стоки не е доказана по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС, поради липсата на доказателства, които да установят, че тези стоки са били в патримониума на доставчика и съответно са преминали в патримониума на жалбоподателя. Не е представено нито едно доказателство, че доставчикът е разполагал със стоките, как и къде са съхранявани. За да може продавачът да прехвърли правото на собственост е необходимо да разполага със стоките предмет на доставката, за което в случая липсва дори индиция. Не се съдържат по делото извлечения от счетоводни регистри (материални с/ки) на дружеството доставчик, за да се анализира движение на стоки.

Последващата реализация на фактурираните стоки представлява косвено доказателство за реалността на доставката. В случая използването на стоките от конкретните доставки не може да бъде проследено и въпреки изрично дадените от съда указания за разпределение тежестта на доказване в процеса, от жалбоподателя не се ангажираха доказателства в тази насока.

В подкрепа на извода за липса на реална доставка е и фактът, установен в ревизионното производство, че дружеството няма назначени работници на трудов договор, както че от страна на доставчика „КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД не са подавани годишни данъчни декларации (ГДД) по реда на ЗКПО за съответните отчетни периоди, поради което не може да се установи извършвало ли е дейност дружеството през процесния период и съответно имало ли е възможност да извърши конкретните доставки.

Във връзка с така изложеното се налага извода, че не са изпълнени на изискванията чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 82, ал. 1 от същия закон и чл. 86, ал. 1, т. 2 и т. 3 от ЗДДС, от което следва, че за ревизираното лице по фактурите, издадени от „КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД не възниква правото на приспадане на данъчен кредит, съгласно чл. 68 от ЗДДС в размер общо на 66943,02 лв.

2. С РА е отказано право на данъчен кредит в размер на 18150,00лв. по фактура №[ЕГН]/02.12.2020г.с предмет на доставката „Лиценз за комуникационен сървър“ 121 бр., издадена от „Д.

ПАРТНЕРС"ЕООД.

В РД е посочено, че от проверяваното дружество не е представено копие на горепосочената фактура, поради което и директорът на дирекция „ОДОП“ С. в решението си е приел, че не е установен предметът на доставката. На стр. 124 от делото заедно с административната преписка е представен заверен препис от процесната фактура (както и в доказателствата, представени от ответника с молба от 29.08.2023г.) и е приет като доказателство по делото. Фактурата не е подписана, а в предметът ѝ липсва конкретизиране на вида на стоката – за какъв точно продукт комуникационен сървър се отнася лицензът, място на предаване или др., поради което не може да се приеме, че съдържа реквизити на приемо-предавателен протокол.

От доставчика не са представени банкови или касови документи за извършени плащания по фактурата, както и фактури издадени от предходни доставчици.

При извършената в хода на ревизията проверка е установено, че фактурата е включена в дневник на продажби и справка-декларация на "ДЕЛТА ПАРТНЕРС" ЕООД, но това не доказва реалността на фактурираната доставка. Събраните доказателства не доказват по безспорен начин реално получаване на стока от процесния доставчик. Недоказано остана наличието на стоката у доставчика и предаването ѝ на жалбоподателя, както и използването на тази стока в неговата дейност.

При липса на каквито и да е доказателства за реалност на доставката, притежаването на фактура от страна на жалбоподателя не е достатъчно условие за признаване правото на данъчен кредит, поради което законосъобразно с РА, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 18150,00лв. за „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД "ЕООД по фактурата издадена от „ДЕЛТА ПАРТНЕРС " ЕООД.

3. С РА е отказано право на данъчен кредит в размер общо на 18750,00лв. по две фактури издадени от „**МУЛТИМЕКС ГРУП"ЕООД**: фактура № 8/20.12.2019г. с предмет „лиценз за комуникационен сървър“ – 100 бр. и фактура № 15/22.01.2020г. с предмет „лиценз за комуникационен сървър“ – 25 бр. От органите по приходите е установено, че фактурите са включени в дневниците на продажби и справка-декларациите на "МУЛТИМЕКС ГРУП" ЕООД, че дружеството няма назначени работници на трудов договор и не е подало ГДД за 2019г. и 2020г. От „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД „ЕООД във връзка с доставките от„МУЛТИМЕКС ГРУП"ЕООД, са представени фактурите, платежно нареждане от 14.04.2020г. за превод на 45500,00лв, както и неспоменатите в РД, РА и решение № 873/06.06.2022г. на директора на

дирекция „ОДОП“ С., но налични сред представените от ответника и приетите по делото писмени доказателства – рамково споразумение за доставка на софтуерни продукти и оборудване № 1008/2009 от 04.12.2019г. между „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД, възложител и „МУЛТИМЕКС ГРУП“ ЕООД, изпълнител; заявка за доставка № 1 по рамковото споразумение от 10.12.2019г.; два приемо-предавателни протокола от 20.12.2019 и от 22.01.2020г. и оферта № 183/12.12,2019г. от „МУЛТИМЕКС ГРУП“ ЕООД до „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД за 125 бр. лиценз за телекомуникационен сървър.

Представените писмени доказателства, съпътстващи фактурите, по своята същност представлява частни документи без достоверна дата и не разполагат с обвързваща съда доказателствена сила. При съвкупния анализ на тяхното съдържание следва, че те не допринасят съществено за доказване какъв точно е предметът а процесните доставки. Съгласно рамковото споразумение възложителят възлага, а изпълнителят приема да доставя софтуерни продукти и оборудване, съгласно поръчка за доставка, подадена от възложителя по подадена позиция от настоящия договор. Тези позиции, обаче са описани отново твърде общо („лицензи за комуникационен сървър“) без описание на артикул, цена и пр. Представена е заявка от възложителя от 10.12.2019г. за доставка на 125 бр. лицензи за комуникационен сървър на цена от 750 лв. без ДДС. На 12.12.2019г. е изготвена оферта № 183 от М. Г."ЕООД за 125 бр. лицензи за комуникационен сървър с единична цена 750 лв. Прави впечатление, че липсва логика в посоченото споразумение, според което доставката се извършва съгласно поръчка за доставка, подадена от възложителя, който заплаща цената на оборудването съгласно поръчката за доставка, от което следва, че възложителят определя цената на стоката, която закупува с поръчката си. При така уговореното изготвянето на оферта се явява ненужно. В рамковия договор също липсва посочване на цена или на конкретна стока. От съдържанието на споразумението липсва всякаква информация, която да конкретизира вида на стоката. Какъв точно е сървърът, за който се продава лиценз. При това положение предметът, посочен във фактурите, не може да бъде свързан с представеното рамково споразумение чрез заявката и приемо-предавателните протоколи. При анализ на съдържанието на представеното рамково споразумение, освен липсата на търговска и житейска логика в начина, по който в т. 3 от споразумението е уговорено цената да се определя съгласно поръчката от възложителя, се установява, че без да се индивидуализират предадените лицензи за комуникационен сървър (с фабричен, производствен номер или по друг начин) няма как да се изпълнят и клаузите в споразумението, свързани с рекламации (т.6) или гаранционното обслужване (т.15). По начина, по който стоките са описани в представените приемо-предавателни

протоколи, не може да се установи какво точно се предава на посочената дата и съответно не биха могли да се изчислят и гаранционните срокове или срокът за рекламация, който тече за всеки лиценз поотделно от неговото предаване. Липсва и място на предаване, както и основание за предаването на стоката. Поради изложеното, приложените два приемо-предавателни протокола не допринасят за индивидуализирането на стоките и съответно не удостоверяват прехвърлянето на собствеността върху тях. При липса на всякаква конкретика в представените частни писмени документи и липса на доказателства, че доставчикът е разполагал със стоките, а получателят ги е използвал в икономическата си дейност, недоказана остава и реалността на фактурираните доставки, поради което законосъобразно с РА е отказано право на данъчен кредит в размер общо на 18750,00лв. по двете фактури издадени от „МУЛТИМЕКС ГРУП“ЕООД.

4.Изложеното се отнася и за фактурите с предмет “лиценз за комуникационен сървър”, издадени от **“РЕКОРД 2019” ЕООД**. С РА е отказано право на данъчен кредит в размер на 105552,00 лв. по шест фактури издадени от „РЕКОРД 2019“ЕООД: фактура № [ЕГН]/29.08.2019 г. с предмет на доставката “Лиценз за комуникационен сървър- 20бр.; фактура № [ЕГН]/16.09.2019г.с предмет на доставката “Лиценз за комуникационен сървър”- 12бр; фактура № [ЕГН]/ 24.10.2019 с предмет “аванс съгласно договор”; фактура № [ЕГН] /25.10.2019г. с предмет “аванс съгласно договор”; фактура № [ЕГН]/ 25.10.2019г. с предмет” лиценз за комуникационен сървър” – 250 бр. и 2 бр. “Приспадат аванс” и фактура № [ЕГН]/ 22.11.2019г. с предмет “Лиценз за комуникационен сървър” - 372бр.

В хода на ревизията при насрещната проверка доставчикът не е открит и не е представил доказателства и обяснения. При извършените справки е установено, че фактурите са включени в дневниците за продажби и справките декларации на доставчика, както и че последният не разполага с лица, назначени по трудови правоотношения и не е подавал ГДД за 2019г. Във връзка с доставките от „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД са представени, освен фактурите, издадени от „РЕКОРД 2019 "ЕООД; банково извлечение за извършени плащания; Рамково споразумение от 21.08.2019г. за доставка на софтуерни продукти и оборудване /IP PBX-телефонни централи, лицензи за комуникационен сървър, други софтуерни продукти, други периферни и телекомуникационни устройства, резервни части и аксесоари;/ приемо-предавателни протоколи за предадени лицензи за комуникационен сървър; заявки и оферти.

Представеното рамково, приемо-предавателни протоколи, оферти и заявки са идентични с тези, сключени с “МУЛТИМЕКС ГРУП” ЕООД и съображенията на съда относно тяхната доказателствена сила са

идентични. При анализ на представените доказателства се обосновава извод, че предметът на доставките остава неясен, а представените частни документи не доказват предаване на стоката и нейното индивидуализиране.

С оглед характера на доставките и вида на стоките – лиценз за комуникационен сървър, жалбоподателят би следвало да разполага с доказателства, които да изясняват конкретния им предмет – какъв софтуерен продукт е бил закупен. В случая не е конкретизиран продуктът, като не е описан предметът на доставките. От изложеното следва, че в случая не е спазено предвиденото в чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС изискване, свързано с това в документите да бъде налична достатъчна информация относно количеството и вида на стоките и вида на услугите е необходимо, за да се прецени дали доставката е осъществена /стоката предадена, резултатът от услугата получен/ и дали стоките и услугите са използвани от получателя във връзка с осъществяваната от него независима икономическа дейност. В случая не са представени достатъчно доказателства относно фактическата доставка на стоките - лиценз за комуникационен сървър.

Притежаването на фактура от страна на ревизираното дружество не е достатъчно условие за признаване правото на данъчен кредит, когато не са налице безспорни доказателства за извършване на доставките. Липсват и доказателства, че доставчикът е разполагал със стоката, не може да се проследи и използването ѝ в дейността на получателя.

В подкрепа на извода за недоказаност на фактурираните доставки на стоки е и установеното в хода на ревизията, че на „МУЛТИМЕКС ГРУП“ ЕООД и „РЕКОРД 2019“ ЕООД са извършени ревизии по ЗДДС и издадени РА, с констатации, че от дружествата не са представени документи за получените и извършени доставки и в издадените им РА е прието, че ДДС по фактурите към към „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД е начислен неправомерно, но същият е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

Относно фактурите с предмет “аванс съгласно договор” същите не могат да бъдат обвързани с конкретен договор. Във фактурите липсва посочване на конкретен договор. Обвързването с представеното рамково споразумение, оферти и заявки не може да бъде направено, доколкото липсват доказателства за реалност на доставката на стоки по това споразумение.

Поради изложеното законосъобразно с РА, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, е прието, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 105552,00лв. за „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД " ЕООД по фактурите издадени от „РЕКОРД 2019 " ЕООД.

5. Изложените доводи относно фактурите, издадени от “МУЛТИМЕКС ГРУП“ ЕООД и „РЕКОРД 2019“ ЕООД се отнасят в пълна степен и за

фактура № [ЕГН] / 31.03.2020 с предмет “лиценз за комуникационен сървър” -825 бр., с ДДС 122925,00 лв; **фактура № [ЕГН]/ 28.04.2020г.** с предмет “лиценз за комуникационен сървър”-250бр и ДДС 37450,00 лв.; **фактура № [ЕГН] / 27.05.2020** с предмет “лиценз за комуникационен сървър” -92 бр., с ДДС 13800,00 лв; за **фактура № [ЕГН] / 22.06.2020** с предмет “лиценз за комуникационен сървър” -178 бр., с ДДС 26700,00 лв., издадени от “**ПЕРФЕКТ 2020**” ЕООД. Доставчикът отново не е открит. От него не са представени никакви документи. В хода на ревизията е установено, че дружеството има едно лице, назначено по трудови правоотношения, считано от 15.06.2020 г. на длъжност „логопед“. Дружеството не е подало ГДД за 2020г. ,т. е. дружеството не декларира реално извършвана дейност. Във връзка с доставките от “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД” ЕООД са представени фактурите, издадени от „ ПЕРФЕКТ 2020 ”ЕООД; банкови извлечения за извършени плащания; рамково споразумение от 14.02.2020г. за доставка на софтуерни продукти и оборудване; заявка за доставка на 520 броя лицензи за телекомуникационен сървър на цена 750 лв. без ДДС от 10.04.2020г, идентични с тези представени за доставките от М. Г.“ ЕООД и „РЕКОРД 2019“ ЕООД, но не са придружени от оферта и премо-предавателен протокол. Наличие на стоки у доставчика „ПЕРФЕКТ 2020 ”ЕООД не се доказва. Не са ангажирани и доказателства във връзка с вида на стоката, нейното предаване и съответно прехвърляне на правото на собственост върху нея. Не се установява и последващото ѝ използване от жалбоподателя, както и данни за съхраняване и транспорт.

С РА е отказано и право на приспадане на данъчен кредит по кредит в размер на 4 999,50 лв. по **фактура №0...03 от 20.03.2020** г. и в размер на 4 518,90 лв. по **фактура №0...10 от 27.04.2020** г., издадени от „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД, с предмет на доставката “медицинска маска за многократна употреба N95” общо 10075 бр. Представените фактури не са подписани, не са придружени от нито един документ, доказващ пряко или косвено изпълнение на тези доставки. Липсват приемо-предавателни протоколи, стокови или складови разписки, доказателства за транспорт и съхранение на стоките, доказателства, че доставчикът е разполагал с тях, както и че жалбоподателят ги е получил. Като родово определени вещи за доставките по тези две фактури са валидни доводите, изложени относно доставките от “КОМЕТА ФИНАНС БГ”ЕООД и „ДЕЛТА ПАРТНЕРС“ ЕООД.

С РА е отказано и право на данъчен кредит по **фактура №0...013 от 29.04.2020** г. с данъчна основа в размер на 15 291,67 лв. и ДДС в размер на 3 058,33 лв. и **фактура №0...017 от 15.05.2020** г. с данъчна основа в размер на 9 166,67 лв. и ДДС в размер на 1 833,33 лв., издадени от „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД, с предмет „аванс съгласно

договор“. Във фактурите не е посочен конкретен договор с дата или друг индивидуализиращ признак. Не е приложен такъв договор нито в хода на ревизията, нито по-късно. От представените доказателства не би могло да се установи какъв е предметът на посочения договор. Поради изложеното законосъобразно с РА е прието, че съдържанието на фактурите не отговаря на изискването на чл. 71, т.1 от ЗДДС. Независимо, че предмет на тези фактури е авансово плащане на основание чл. 27, ал.7 ЗДДС и чл.68, ал.1, т.2 ЗДДС, съгласно практиката на СЕС (решение по дело С-419/02 и решение по дело С-520/10), за да бъде ДДС изискуем преди още стоките или услугите да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно, в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. В случая неизяснен остава предметът на договора, по който е платен аванс. Съдът споделя доводите на ответника, че в с оглед липсата на всякакви доказателства, следва извод, че плащанията са направени без основание, респективно, че изискуемостта на данъка е възникнала в условията на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и за доставчика е възникнало задължение да начисли ДДС по реда на чл. 86 от ЗДДС, поради което за жалбоподателя не би следвало да възникне правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по спорните фактури.

На следващо място с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит и по **фактура № [ЕГН] / 22.02.2020 ; фактура № [ЕГН] / 28.02.2020 и фактура № [ЕГН] / 30.03.2020г** с предмет “ERP - софтуерно задание, проучване и внедряване по договор за клиент на възложителя. Предмет на трите фактури е предоставяне на услуга. Към тях обаче не са представени никакви съпътстващи документи, изходящи от която и да е от страните, от които би могло да се установи какъв е предметът на фактурираните услуги. Липсва споменатият във фактурата договор с клиент на възложителя. Не е посочено кой е клиента, за да се проследи последващата реализация на резултата от предоставената услуга. Не са представени и попосочените “задание, проучване и внедряване” или протоколи за тяхното извършване. Липсват всякакви доказателства преки и косвени за наличие на договорни отношения между „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД и “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД”ЕООД.

След като не са представени описаните в самата фактура документи (договор с клиент на възложителя, задание и пр.) и други документи, удостоверяващи какво включва описаното проучване и внедряване, остава неизяснен и въпросът как точно е формирана фактурираната цена и по какъв начин е изпълнена услугата. Липсват всякакви данни как

е формирана цената на услугата и от кого е извършена и къде, поради което не може да се приеме за доказано, че тя е извършена.

Относно кадровата обезпеченост на доставчиците в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

В процесния случай обаче следва да се има предвид, че липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците не е единствена причина за отказване на правото на данъчен кредит, а тези факти са обект на преценка от съда, заедно с останалите събрани доказателства. По-важното в случая обаче е, че липсват преки доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право.

Доказателствата за извършено плащане също не са пряко доказателство за извършване на услугата.

По изложените съображения съдът намира, че законосъобразно, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, с РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 285432,90лв. за „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД " ЕООД по фактурите издадени от „ПЕРФЕКТ 2020 " ЕООД.

6. На последно място с РА, на основание чл. 68, ал.1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл.25, ал.2 от ЗДДС и чл.9 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД "ЕООД по фактура №38/27.11.2020г. с предмет на доставка –“персонализиране и настройка на ЕРП-система за клиент на Възложителя” на стойност- 49874,00лв. и ДДС- 9974,80лв., издадена от **"ТОП ЕКУИПМЪНТ" ЕООД.**

В хода на ревизията е установено, че “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД "ЕООД и "ТОП ЕКУИПМЪНТ" ЕООД са свързани лица по смисъла на § 1, т.3 от допълнителните разпоредби на ДОПК и А. К. е представляващ и на двете дружества. Този доставчик е единственият, който е открит в хода на ревизията. При насрещната проверка, във връзка с доставката по процесната фактура от доставчика са представени копие на фактура № 38/ 27.11.2020г.; приемо-предавателен протокол за персонализиране

и настройка на ЕРП-система за управление на счетоводството и бизнеса за клиент на Възложителя. - сч. регистър на с/ка „411“ - сертификати за специалност от "L." и "HP P. L." и диплома за завършено средно образование издадени на А. Х. К.-управител на "ТОП ЕКУИПМЪНТ" ЕООД. Установено е, че фактурата е включена в дневника за продажби на "ТОП ЕКУИПМЪНТ" ЕООД. Дружеството към периода на извършената доставка няма назначени лица на трудов договор.

Въпреки представените писмени обяснения и приемо-предавателен протокол предметът на предоставената услуга не би могъл да бъде установен. Според приемо-предавателния протокол са фактурирани 51 човекодни на стойност 500 евро без ДДС. Каква работа е извършена през тези дни обаче не се установява. Посочено е, че с протокола се потвърждава приемането на извършените услуги, но какви са те, какви дейности включват, как е формирана цената на услугата и на кой клиент на "ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД" ЕООД е предоставена не може да бъде установено, въпреки че писмените обяснения са дадени от представляващия и двете страни по фактурата А. К.. В писмените обяснения се твърди, че той лично е извършил услугата (, за което притежава квалификация, видно от приложените дипломи) и че липсва договор между получателя и доставчика, тъй като и двете дружества са собственост и се управляват от едно и също лице. Въпреки това, не е посочен нито клиентът на „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ЕООД, споменат в предмета на спорната фактура, нито как е формирана цената на услугата, и какви дейности са извършени.

Логиката "ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД" ЕООД да превъзложи извършването на услуга за негов клиент на друго дружество, като на практика собственикът именно на "ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД" ЕООД е извършил услугата, се открива в установеното в хода на ревизията, че "ТОП ЕКУИПМЪНТ" ЕООД декларира в дневник покупки за м.11.2020г. доставки от рисков контрагент: „КОМЕТА ФИНАНС БГ" ЕООД с ползван данъчен кредит в размер на 98720,00лв. За м.11.2020г. е начислен ДДС при продажбите в размер на 114521,46лв. и резултат за периода ДДС за внасяне-15801,46лв., от които са внесени ефективно- 1200,18лв. Ползвания неправомерно данъчен кредит- 98720,00лв. от „КОМЕТА ФИНАНС БГ" ЕООД почти компенсират начисления ДДС в дневник продажби В резултат на това е деклариран и внесен по-малко ДДС в републиканския бюджет

С оглед на установените факти и липсата на доказателства за предмета на услугата и на това, че е извършена от посочения доставчик, то законосъобразно с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит на „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД" ЕООД по фактура № 38/27.11.2020г с ДДС- 9974,80лв., издадена от "ТОП ЕКУИПМЪНТ"

ЕООД.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване. Съгласно общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса, 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, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени от посочения във фактурата доставчик. Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанието за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предпоставя и не изисква установяване на произход на стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на стока в случая. За признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на СЕС по дело C-152/02 и решение на СЕС по дело C-324/11. С това доказване страната в случая не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателят трябва да отговаря, каквито са доводите на жалбоподателя или че администрацията е прехвърли върху данъчния субект собствените са задължения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално от посочения в тях доставчик, то както доставчикът, така и самият получател следва да

притежават доказателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не може да бъде доказателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсват.

Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно, от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Т.е. ако лицето, въпреки че е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави други писмени доказателства, за това че е придобил правото да се разпорежда като собственик с дадена стока, извън притежаваната от него фактура и данни за счетоводното ѝ отразяване, то правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери своето разрешително съобразно решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9/ от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчния кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

Жалбоподателят цитира практика на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11., но в процесния случай няма противоречие с тази практика, защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С цитираното от жалбоподателя Решение на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

В т. 63 и 64 от същото решение е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Р. К., Ф., Juźwiak, Oriowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Предвид изложеното, съдът намира, че изводът на приходната администрация за липса на доказателства, установяващи, че коментираните доставки на стоки и услуги са извършени от посочените доставчици се явява фактически и правно обосноваван. Правилно и законосъобразно с процесния РА на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит по спорните фактури, в резултат на което са определени и процесните фискални задължения, ведно с прилежащата им лихва за забава.

С оглед изложеното, жалбата против РА се явява неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 27283,89 лв., определено съгласно чл.7, ал.2, т.6, вр. с чл. 8, ал.1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските

възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, LXV състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД” ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], представлявано от управителя А. Х. К., срещу ревизионен акт № Р-22221020006566-091-001 / 12.01.2022г., издаден от Г. И. М. на длъжност “началник на сектор”, възложил ревизията и А. А. Н. на длъжност “главен инспектор по приходите” – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение № 873/06.06.2022г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер на 504 802,76 лв. и са определени лихви за забава в размер на 82 993,65 лв.

ОСЪЖДА “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД” ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], представлявано от управителя А. Х. К., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 27283.89 лв. (двадесет и седем хиляди двеста осемдесет и ри лева и осемдесет и девет ст).

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14 – дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ :