

РЕШЕНИЕ

№ 5928

гр. София, 10.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 03.07.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **233** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД срещу ревизионен акт №Р-22221021002594-091-001/12.05.2022 г.. издаден от Г. И. М. - орган, възложил ревизията, и А. А. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1492 от 19.09.2022 г. на директора на ДОДОП С..

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА в частта на непризнат данъчен кредит, упражнен от ТОП Е. ЕООД в общ размер 54 021,14 лева. по пет броя фактури, издадени от доставчика Б. И. ЕООД с ЕИК[ЕИК] и начислените с акта лихви. Счита, че актът е незаконосъобразен, немотивиран и необоснован, съставен в нарушение на разпоредби на ЗДДС, ДОПК и изцяло в противоречие с практиката на ВАС и СЕС. Ревизионното производство било проведено изцяло формално от органите по приходите, липсвал конкретен анализ на изследваните доставки, изцяло са игнорирани от органите по приходите събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Дружеството се е отчитало своевременно по ДДС, нямало основание да бъдат определени различни от декларираните задължения, органите по приходите не са изпълнили задължението си по чл.3 от ДОПК за установяване безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица в производствата по ДОПК. Позовава се на практика на СЕС затова, че не е допустима национална практика, при която данъчният орган може да откаже да признае на данъчно

задълженото лице право да приспадне данъчен кредит поради зова, че издателят на фактурите или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика или негов подизпълнител, разходите в счетоводната им документация са неоправдани или в някои документи липсват подписи на посочените като доставчици лица, без да се доказва въз основа на обективни данни, че това право е упражнено с измамна цел или цел злоупотреба - С-18/13, С-80/11 и С-142-11 и С-324/11, С-78/12. Органите по приходите са извършили проверка за наличието на основание за ползване на данъчен кредит, като са извършили насрещна проверка на доставчика на дружеството „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД, като в акта се говори и за предходните негови доставчици, на които били извършвани ревизии и насрещни проверки по други ревизионни производства, които по никакъв начин не са свързани с дружеството, което представлява. Счита, че от събраните доказателства следва да им се признае правото на данъчен кредит по спорните доставки. Твърди, че са изпълнени всички изисквания на ЗДДС, за да е налице правото му на данъчен кредит. „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД е доставило на „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД лицензи за комуникационен сървър. От ревизираното лице били представени фактурите, издадени от цитирания доставчик, рамково споразумение за доставка на софтуерни продукти и оборудване, заявки и приемо-предавателни протоколи. Индивидуализирани са предметите на доставките, извършени за разплащания между страните. Лицензите са свързани с използването на софтуер, които самите лицензи отключват за ползване. Тоест на флашките/ донгълите, които е закупило дружеството има качен софтуер, който се активира чрез кода-лиценз. Лицензите представлявали код, който след като да се въведе на компютър или сървър активира софтуера, който да управлява компютъра или сървъра и да изпълнява функциите на телефонна централа. Всеки лиценз може да активира еднократно един софтуер на едно произволно устройство, например компютър. Целта на закупуване на тези лицензи от крайните клиенти е да използват налично устройство (компютър или сървър), което чрез активиране на софтуер да функционира като телефонна централа. В процесния случай, дружеството закупило софтуера с активиращия лиценз в електронен формат на флашка (flash drive/ USB dongle). В този случай крайният клиент, закупувайки лиценза (активиращия код) получава флашка, която съдържа софтуер и активиращ код (лиценза). Производителя предлага софтуер и лицензи за активирането им и чрез електронната си платформа, но в нашия случай ние сме закупили софтуера и лицензионни ге кодове на флашки. Макар да се нарича лиценз, търгуването с този вид стока не подлежи на лицензионни режими, тъй като само собственика на кода може да активира софтуера и да го използва. От счетоводна гледна точка лицензът се третира и заприхождава като стока. Счита, че органите по приходите не разбират спецификата на придобитата стока и не са направили анализ на нейната функционалност, наличност и приложно поле, което е довело до незаконосъобразни изводи. Счита, че реалността на доставката е доказал с това, че между страните са издадени фактури и са изпълнени формалните изисквания за отразяването им в дневниците за продажби и справките-декларации на доставчика, с осчетоводяването на фактурите и тяхното плащане, в случая аванс, който представлява юридически факт, който води до изискуемост на данъка. В заключение счита, че при последователен анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства може да се формулира категоричен извод, че в конкретната фактическа обстановка е настъпило съответното събитие в правния мир,

както и че са изпълнени всички законови изисквания за възникване и упражняване на правото на дружеството на данъчен кредит по процесните фактури.

В съдебно заседание и по съществото на спора жалбоподателят, редовно призован, не се представлява, не изразява становище по жалбата, не ангажира доказателства.

Ответникът директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител юрисконсулт М. иска съдът да отхвърли жалбата. Претендира се данъчен кредит по фактури за аванс, като не са налице доказателства за плащане на аванса и не са налице доказателства за осъществена доставка с предмет лиценз за комуникационен сървър. Не е доказано дали това е стока или услуга. Позовава се на мотиви в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед №Р-22221021002594-020-001/29.04.2021 г. е възложено извършването на ревизия на „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.03.2021 г. до 31.03.2021 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р22221021002594-020-002/07.10.2021 г. и №Р-22221021002594-020-003/05.11.2021 г. срокът е продължен до 08.12.2021 г.

Всички заповеди по хода на производството са издадени 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..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221021002594-092-001/24.01.2022 г., връчен електронно на 16.03.2022 г., ведно с доказателствата. Жалбоподателят не е подал възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221521006911-091-001/ 23.05.2022 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, връчен електронно на 28.06.2022 г.

Ревизията установява, че „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 08.08.2019 г. Дерегистрирано е по ЗДДС от 04.01.2021 г. - по инициатива на орган по приходите, след което на 04.02.2021 г. отново е регистрирано по ЗДДС. Декларираната му основна дейност е търговия на едро с компютърни и телекомуникационни системи и централи, електронни лицензии, телефони и персонални платки, както и доставки и монтаж на фотоволтаични централи. Твърди, че извършва дейност в офис и склад, нает от „ХОЛСЕЙТ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД в [населено място], [улица], Бизнес Център „А.“, ет.3./.. Едноличен собственик на капитала на наемодателя - „ХОЛСЕЙТ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД и ревизираното лице е А. К.. По ревизионната преписка е приложен договорът за наем на това дружество.

„ТОП Е.“ Е. няма регистрирани ЕКАФП с дистанционна връзка с НАП. Няма назначени лица по трудови правоотношения.

През данъчни периоди м. 03.2021 г. жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 54 021,14 лв. по пет фактури, издадени от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД с предмет: „аванс съгласно договор“ и „лиценз за комуникационен сървър“.

Ревизията е изисквала от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД документи и обяснения по

доставките, както и е извършила насрещна проверка на доставчика, който не е открит на адреса на доставчика, искането за представяне на документи му е връчено по реда на чл.32 от ДОПК.

Проверяваното лице не е представило документи и писмени обяснения в отговор на връченото му искане.

„БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД е отразило фактурите в дневника за продажби за съответния период с предмет: „аванс“ и „продажби на стоки“.

Съгласно данните в ИС на НАП, „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 02.12.2019 г. Дерегистрирано е по ЗДДС от 28.07.2020 г. - по инициатива на орган по приходите, след което на 26.02.2021 г. отново е регистрирано по ЗДДС.

В дневника за покупки на „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД за м. 03.2021 г. са включени фактури само от един доставчик: „КОМЕТА ФИНАНС 1“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], дружество с така наречения „рисков профил“ - дерегистрирано по ЗДДС, считано от 01.07.2021г.

При проверка в информационния масив на НАП от ревизията е установено, че „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД не е осигурител по чл. 5 от КСО, няма регистрирани трудови договори, не е декларирало обекти и складове, няма информация за собствени или наети активи, от дневниците за покупки не са установени данни за разходи за наем на помещения, офиси и др. обекти, от които да е извършвана дейността. Не са установени и данни за платени консумативи: ел. енергия, вода, ТЕЦ, интернет, телефонни и GSM услуги.

За „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД не са представени, нито от информационната система на НАП са установени данни за кадрова и материално – техническа обезпеченост за извършване на процесните доставки.

При горните факти ревизиращите са приели, че фактурите от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД не касаят реално извършени доставки по чл. 6 от ЗДДС и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на Д„ОДОП“–С., във връзка с която е постановено Решение № 1492/19.09.2022г., с което е потвърден. Решаващият довод на ответника след анализ на ангажираните от жалбоподателя доказателства – процесните фактури са непълни (неяснота относно софтуерния продукт, който се продава) и не могат да обосноват правото на данъчен кредит; недоказване на легитимни права нито от жалбоподателя, нито от неговия доставчик върху софтуерни продукти, описани под общото наименование „лицензи за комуникационен сървър“; не се установява и произхода на стоките като обекти на собственост, годни да бъдат прехвърлени от доставчика – не се установява по никакъв начин, че доставчикът е разполагал със стоки от вида „лиценз за комуникационен сървър“, които да може да прехвърли на ревизираното лице и в заключение, че жалбоподателят и неговият доставчик не са представили доказателства, с които да докажат реалността на доставките по спорните фактури и съответно правото на данъчен кредит.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-1032/24.11.2022г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като

редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените им правомощия, електронни подписи и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

Спорът е относно доказването на реалността доставките по петте фактури, издадени от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД с предмет: „аванс съгласно договор“ и „лиценз за комуникационен сървър“.

Съдът намира, че обосновано е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Доказателствата за доставките при ревизията са тези представени от самото ревизирано лице, без да са потвърдени с представени такива от доставчика „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД - рамково споразумение за доставка на софтуерни продукти и оборудване №1002/2021 от 18.01.2021 г., три заявки от 09.03.2020 г., 19.03.2020г., 29.03.2020 г. и три оферти от същите дати, но през 2021г. - от 24.03.2021 г. и 30.03.2021 г., приемо-предавателни протокола, копия на фактурите и извлечения от банкова сметка на жалбоподателя – л.105 – 121 по делото.

Следните факти и обстоятелства около доставките и страните по тях навеждат на извода за законосъобразност на отказа, преценени в съвкупност:

1.Фактурите и рамковото споразумение – липсва индивидуализиране на софтуерния продукт „лицензи за комуникационен сървър“. Съдът споделя анализа на решаващия орган относно неяснотата на предмета на доставките и съответно невъзможността да се проследи и провери неговия произход, предаването му и реализацията му след това, което води до неяснота на предмета на доставките. Остана неизяснен софтуерният продукт, който е фактуриран, в какво точно се изразяват тези „лицензи“. Рамково споразумение не помага за това изясняване, напротив, също и заявките и офертите, които също не съдържат яснота относно технически параметри, както насочва чл. 8, ал. 2 от споразумението, няма данни за инструкции за употреба или пък гаранции за продукта/оборудването, от които да се извлече конкретна информация за софтуера.

2.Заявките, спораумението и офертите се разминават и като дати: Прави впечатление, че представените заявки са по рамково споразумение от 2021г., но носят дата преди това – 09.03.2020г., 19.03.2020г. и 29.03.2020г., които са дати преди сключване на споразумението, докато офертите са от същите дати, но година по късно. Както заявките, така и офертите по тях, не носят никаква конкретна информация а

закупуваните лицензи и софтуерния продукт, в това число и технически параметри, за които се споменава в чл.8 от споразумението.

3.Приемо-предавателните протоколи – прави впечатление бланкетното оформяне на предаването „предаде...брой лицензи за комуникационен сървър“, като липса и каквото и да е конкретно място на предаване. Върху какъв носител са предадени лицензите също не е ясно от събраните доказателства, макар жалбоподателят да говори в жалбата си за "флашка (flash drive/ USB dongle)". В приемо-предавателни протоколи това не е посочено, нито пък е видно от заявките за доставка.

4.Доставчикът „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД не представя никакви доказателства за доставките, за произхода на лицензите, които продава на жалбоподателя, самият той няма данни да извършва стопанска дейност, включително такава с предмет софтуерни продукти, докато жалбоподателят сочи това сред основната си дейност. „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД няма никаква материална, техническа и кадрова обезпеченост, още повече такава в областта на продажбите на софтуерни продукти. Установяването на произход обаче е свързано с доказването на физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърлени. В случая по никакъв начин не се установява, че доставчикът е разполагал със стоки от вида - „лиценз за комуникационен сървър“, които да може да прехвърли на жалбоподателя.

Реалността на доставките на стоки и услуги е предпоставка за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит по чл. 6 и чл. 9 ЗДДС връзка с чл. 25, ал. 1, чл. 68, ал. 1 и чл. 68, ал.1 ЗДДС. Доказателствената тежест в този процес пада върху претендиращия данъчния кредит данъчен субект, който трябва с всички допустими по ДОПК доказателства и доказателствени средства да установи реалното осъществяване на фактурираните доставки. Включително и в съдебното производство, при изрично указана доказателствена тежест за жалбоподателя от съда да докаже реалността на доставките, същият не е ангажира никакви доказателства и прояви пасивно процесуално поведение пред настоящата инстанция по съществото на спора.

С оглед изложеното, съдът намира, че РА е законосъобразен. Събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. Жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 4971 лв. съобразно чл.7, ал.2, т.4 вр. с чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от горното съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД срещу ревизионен акт №Р-22221021002594-091-001/12.05.2022 г., издаден от Г. И. М. - орган,

възложил ревизията, и А. А. Н. - ръководител на ревизията, в частта потвърдена с решение № 1492 от 19.09.2022 г. на директора на Д"ОДОП"- С. – отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 54 021, 14 лв. по фактури, издадени от Б. И." ЕООД и начислените лихви.

ОСЪЖДА „ТОП ЕКУИПМЪНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 4971 лв. (четири хиляди деветстотин седемдесет и един лева).

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: