

РЕШЕНИЕ

№ 42822

гр. София, 19.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в
публично заседание на 20.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **820** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по ред на чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на "Бояр инвест" ЕООД със седалище в [населено място], обл.С. и адрес на управление:[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-2222102300345-091-001/15.08.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., изменен с Решение № 1635/16.11.2023 г., което е поправено с Решение № 1759/13.12.2023 г., и двете издадени от Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП. Първоначално с подадената са оспорени определените на дружество-жалбоподател задължения за данък върху добавената стойност, произтичащи от непризнато право на данъчен кредит в размер на 2 336,99 лв. за данъчен период м.декември 2017 г., ведно с лихва от 1 316,11 лв.; както и от доначислен данък върху добавената стойност в размер на 57 403,61 лв. за данъчен период м.април 2018 г., ведно с лихва от 31 162,46 лв.

В хода на съдебното производство, с молба от 14.11.2024 г. жалбоподателят оттегли жалбата досежно частта от РА, с която е отказано правото на данъчен кредит в размер на 2 336,99 лв. по фактури, издадени от "Евромакс-9" ЕООД за данъчен период м.декември 2017 г., и 1316,11 лв. лихва. С протоколно определение от 14.11.2024 г. Съдът остави жалбата без разглеждане в тази ѝ част, поради което не дължи произнасяне по нея.

С оглед на горното настоящото дело се оспорва РА в частта на доначислен ДДС в размер на 57 403,61 лв. по фактури, издадени към RETN Ltd-Великобритания за данъчен период м.април 2018 г., ведно с лихва от 31 162,46 лв.

В жалбата се релевират доводи за незаконосъобразност и необоснованост на издадения

ревизионен акт. Жалбоподателят поддържа, че актът е постановен при неправилно определяне от органите по приходите мястото на изпълнение и характера на спорните доставки. Отрича дадената от приходната администрация квалификация на услугите по ко-локация като услуги, свързани с недвижим имот, и направения извод, че мястото на изпълнение е на територията на България. Подателят на жалбата твърди, че тези услуги следва да бъдат третираны като електронни услуги, които не са обвързани с недвижим имот, и поради това не са с място на изпълнение на територията на страната. Настоява, че именно поради тази правна преценка не е начислил ДДС върху разглежданите доставки. Позицията се на практика на ВАС и на Съда на ЕС, касаеща сходни данъчни правоотношения. Поддържа се, че фактическите констатации на органите по приходите не намират опора в събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Прави искане за отмяна на ревизионния акт и присъждане на сторените съдебни разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв.Д., който поддържа жалбата, моли Съда да отмени РА в обжалваната част. Претендира разноски по списък. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП –се представлява от юк.И., която оспорва жалбата, моли Съда да я отхвърли като неоснователна и недоказана. Намира за законосъобразен обжалвания РА. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя на 28.11.2023 г. (л.24). Жалбата е подадена на 12.12.2023 г., видно от положения вх.№ 53-04-900 и при наличието на правен интерес. Ето защо същата е процесуално допустима и следва да бъде разглеждана по същество.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221023000345-020-001/26.01.2023 г., връчена на 07.02.2023 г. по електронен път, издадена от П. Г. Г., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне задължения на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от 01.12.2017 г. до 30.04.2018 г. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22221023000345-020-002/04.04.2023 г. и № Р-22221023000345-020-003/04.05.2025 г., с които срокът за извършване на ревизията е продължаван, последно до 06.05.2023 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-91/21.02.2022 г. (л.146) и със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. (прил.1) на Директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221023000345-092-001/16.06.2023 г., връчен електронно на 05.07.2023 г. Срещу констатациите на РД ревизираното лице е подало възражение вх.№ 53-00-1758/01.08.2023 г. Същото е обсъдено в РА и е преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221023000345-091-001/15.08.2023 г., издаден от П. Г. Г., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. - орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р., гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 28.08.2023 г.

При ревизията е установено, че дейността на дружеството е консултантска и съгласно представените счетоводни документи, декларираните приходи са от услуги.

На ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от 08.02.2023 г., в отговор на което са представени документи, обсъдени в РД. Към доказателствата са приобщени документи и доказателства, които са събрани в хода на извършена предходна ревизия, ведно с протоколи за извършени насрещни проверки. Направени са и проверки и в информационната система на НАП.

С РА на задълженото лице допълнително е начислен ДДС в размер на 57 403,061 лв., на основание чл.86 във вр.с чл.67, ал.2 ЗДДС по фактури № 27/02.04.20218 г. и № 27/02.04.20218 г. с предмет "резервиране на място за бъдеща ко-локация на оборудване", издадени към RETN Ltd, VIN GB849844665, Великобритания.

Към фактурите е представен договор за ко-локация на телекомуникационно оборудване № 010/02.04.2018 г., сключен между жалбоподателя (оператор) и RETN Ltd (клиент), по силата на който операторът, следва да предостави за временно ползване на клиента помещения, шкафове и/или rack unit за ко-локация на телекомуникационно оборудване в собствени или наети от оператора помещения, както и допълнителни услуги, съгласно условията на договора. С Приложение №1 е договорено, че услугата резервиране на място за бъдеща ко-локация на оборудване включва 10 комуникационни клетки, резервирана мощност до 50 kw общо захранване за 10 клетки, което може да бъде разпределено неравномерно между клетките, като максимално допустимата мощност за една клетка е 7,5 kw на клетка за съседни клетки. Местоположението е в България, [населено място],[жк], "Телепойнт-2 център за данни". Съгласно Приложение №2 към договора поддръжката от първо и второ ниво се предоставя пряко от оператора на съоръжението /Телепойнт Лтд/, мрежов оперативен център с мощ 24 часа в денонощието.

При изпълнението на услугите по ко-локация за RETN Ltd инсталирането на оборудването се извършва от клиента под надзора на оператора или, когато е предвидено с изричен ордер, изцяло от последния. Взаимното свързване на оборудването на клиента с оборудването на оператора или с това на други клиенти се извършва единствено от оператора в рамките на предоставяните услуги. Операторът има право да извършва ремонтни дейности и преустройства, необходими за поддръжка, разширяване или оптимизация на центъра за ко-локация, при условие че това не пречи на нормалното предоставяне на услугите. Договорено е също операторът да провежда планирана профилактика на центъра, като за това уведомява писмено клиента поне 10 календарни дни предварително. Профилактиките се извършват не повече от веднъж месечно, продължават до 3 часа и не предизвикват прекъсване на услугите за повече от 15 минути.

След анализ на тези документи ревизиращите органи са приели, че описаните дейности съставляват неделима услуга по ко-локация, включваща не само предоставяне на физическо пространство, но и съпътстващи елементи – климатизация, електрозахранване, пожарозащита, охрана и мрежова свързаност, които са неразривно свързани с конкретния имот, в който услугата се предоставя. На това основание са приели, че услугата има пряка връзка с конкретен недвижим имот и съгласно чл.21, ал.4, т.1 ЗДДС мястото на изпълнение е на територията на страната. Тъй като дружеството не е начислило данък върху тези доставки, на основание чл.86 във вр.с чл.67, ал.2 ЗДДС ревизията е начислила ДДС общо в размер 57 403,61 лв.

Във връзка с описаната констатация на жалбоподателя са определени и лихви, посочени в таблицата на РА.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1635/16.11.2023 г., издадено "за" Директора на Д"ОДОП"-гр.С., РА е отменен в частта за данъчни периоди м.януари, м.февруари и м.март 2018 г. във връзка с упражнено право на данъчен кредит по фактурите, издадени от "Структурни технологии" ЕООД, ведно с начислените лихви; и е изменен в частта за м.декември 2017 г. и за спорния по настоящото дело

м.април 2018 г., като установеният резултат за периода ДДС за внасяне в размер на 54 725,20 лв. е изменен на ДДС за внасяне в размер на 45 418,71 лв. ведно със съответните лихви. Това решение е изменено с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 1759/13.12.2023 г., издадено "за" Директора на Д"ОДОП"-гр.С., относно данъчни периоди м.декември 2017 г., м.януари, м.февруари и м.март 2018 г. В частта за данъчен период м.април 2018 г. не е била налице ОФГ в Решение № 1635/16.11.2023 г., поради което същото не е изменено и резултатът по него е останал непроменен.

В хода на съдебното производство с молба от 14.11.2024 г. жалбоподателят оттегли жалбата досежно частта от РА, с която е отказано правото на данъчен кредит по извършени доставки на услуги от "Евромакс-9" ЕООД за данъчен период декември 2017 г. в размер на 2 336,99 лв. главница и 1316,11 лв. лихви за забава. В тази връзка съдът с Определение от 14.11.2024 г. остави жалбата без разглеждане в тази ѝ част, поради което не дължи произнасяне по нея.

В хода на съдебното производство беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице д-р П. К., която даде заключение по следните задачи:

1. По кои фактури е доначислен ДДС. Да се опишат по предмет, стойност и размер на ДДС за всяка фактура.
2. Към фактурите съставени ли са съпътстващи документи, от които да може да се установи характера и естеството на доставките.
3. Какви споразумения са сключени между жалбоподателя и чуждестранния му партньор.
4. Извършени ли са плащания по фактурите от жалбоподателя към чуждестранния партньор, по какъв начин е извършено плащането, в какъв размер и на кои дати.
5. Има ли писмени потвърждения от получателя за получаване на услугите; има ли съставени приемо-предавателни протоколи или други съпътстващи документи.
6. Какви счетоводни отразявания има във връзка с реализацията на спорните доставки.
7. Може ли да се направи обвързка на фактурите с платежните документи и със съпътстващите документи.
8. Притежавал ли е британският получател валиден ДДС номер и същият декларира ли е доставката като В ОП.
9. Водено ли е редовно счетоводството на жалбоподателя за ревизирувания период.
10. Жалбоподателят декларира ли е надлежно за целите на ЗДДС процесиите доставки към RETN Ltd за периода април 2018 г.
11. Има ли плащания от RETN Ltd по процесиите доставки.
12. Жалбоподателят осчетоводил ли е доставките към RETN Ltd за процесния период април 2018 г и плащанията по тях.

По делото беше допусната съдебно-техническа експертиза с вещо лице инж.И. Б., която даде заключение по следните задачи:

1. Каква е същността на услугата по ко-локация, както е уговорена в Договор за колокация на телекомуникационно оборудване 010/2018 от 2 април 2018 г.
2. За да се счита услугата по-колакация за предоставена, необходимо ли е в дата-центъра, където се разполага оборудването на клиент, да се осъществи мрежова свързаност и да се представи електронен достъп до сървър.
3. Дистанционно, по електронен път ли се осъществява достъпа на клиента до неговото оборудване (сървър) при предоставянето на услугата по колокация.
4. След ко-локирането на сървър на клиента в дата-центъра, нужна ли е физическа човешка намеса от страна на клиента, за да се счита за осъществена услугата по ко-локация.
5. Дата центърът предоставя ли постоянен и неконтролиран физически достъп на клиента до

неговото оборудване (сървър), когато се извършва услуга по ко-локацията.

Съдът кредитира експертните заключения като компетентно изготвени и даващи отговор на поставените задачи. Същите са мотивирани, съответстват на събраните доказателства и следва да се приемат и за обосновани предвид представените по делото писмени доказателства, които са послужили за формиране на експертните изводи на вещите лица и не представляващи част от административната преписка. Експертите са анализирали коректно събраните доказателства и са изградили последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Дадени са изчерпателни отговори на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти, като това се отнася до заключението на ССЕ и на СКТЕ.

В хода на съдебното производство се представиха следните писмени доказателства:

Представени от жалбоподателя: удостоверение за съществуването и представителството на "Бояр инвест" ЕООД; Преводи от заклет преводач на спорните фактури № 27/02.04.2018 г. и № 28/02.04.2018 г.; Потвърждение за валиден ДДС номер на РЕТН Лтд. от правителствения сайт на Великобритания; Писмо за приемане от 02.04.2018 г.

Представени от ответника: Заповед за командировка № 2247/07.12.2023 г.; доказателства за връчване на ЗВР; възражение срещу РД вх.№ 53-00-1758/01.08.2023 г.; писмени разпечатки от файла за служебно извършена проверка на електронния подпис на всеки от електронно подписаните документи и валидност на електронните подписи; справка за електронните адреси на ревизираното дружество, на които са връчвани документи в хода на ревизионното производство; информация за служебни ел.адреси на органите по приходите.

Представени от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите по ревизията Е. М. Н. (л.336).

Представени от "Информационно обслужване" АД справки относно издадени квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис на П. Г. Г., Ц. Г. Р. и Л. Н. С. (л.113).

При така установеното от фактическа страна Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на първото ревизионно производство, както и повторното такова. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година 2017 г.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представените по делото заповеди: № РД-01-91/21.02.2022 г. (л.146) и № РД-01-849/31.10.2022 г. (прил.1), и двете на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че ЗВР и последващите ЗИЗВР по първоначалната и по повторната ревизия

са издадени от компетентен орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

В процедурата по извършване на повторната ревизия не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способы - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило. Изпълнено е изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл.3 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.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. 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. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава

електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД и "Информационно обслужване" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП 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, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от B-Trust Operational CA QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичните регистри, поддържани от доставчиците на удостоверителни услуги и достъпни на адреси: <https://www.b-trust.org/bg> и <https://www.stampit.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в тези регистри показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трети лица, издатели на КЕП – "Борика" АД и "Информационно обслужване" АД. От същите се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

Спорът е свързан с това дали законосъобразно е доначислен ДДС по фактурите, издадени към RETN Ltd, VIN: GB849844665.

Ревизираното лице е издало тези фактури, в които не е начислило ДДС, като се позовава на чл.21, ал.2 във вр.с чл.86, ал.3, предл.3 ЗДДС и твърди, че получателят на доставката трябва да приложи механизма на обърнато начисляване и е длъжен сам да си начисли данък и да го разчете с бюджета на държавата, където е установен - в случая Великобритания. Ревизираното лице третира доставките на услуги с получател – данъчно задължено лице и ползва общото правило за определяне на мястото на изпълнение.

Разпоредбата на чл.3 ЗДДС определя като данъчно задължено лице всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

Между страните липсва спор по фактите, свързани с дейностите, извършвани от жалбоподателя през ревизирания период, свързани с отдаване под наем на помещения, шкафове и/или rack unit за ко-локация на телекомуникационно оборудване в собствени или наети от оператора помещения, както и допълнителни услуги, съгласно условията на договора на регистрирано във Великобритания дружество RETN LTD, VAT: GB849844665 и седалище: London E14 9GE, U.K., 5th floor 3 Harbour Exchange Square по силата на договор № 010/02.04.2018 г.

Не е спорно, че местоположението на центъра за ко-локация, където "Бояр инвест" ЕООД ще предостави услугите по Договор № 010/2018 на RETN Ltd, е в България.

Спорен е въпросът дали доставките на процесните услуги попадат в приложното поле на чл.21, ал.4, т.1 ЗДДС.

Ревизираното лице третира доставките на услуги с получател - данъчно задължено лице и ползва общото правило за определяне на мястото на изпълнение.

Съгласно чл.21, ал.1 ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно незадължено лице, е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. Нормата на чл.21, ал.2 ЗДДС определя, че когато получателят е данъчно задължено лице, мястото на изпълнение при доставка на услуга е там, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Независимо от статута на получателя по доставката, разпоредбата на чл.21, ал.4, т.1 ЗДДС въвежда специално правило за определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуга - мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира недвижимият имот, когато услугата е свързана с недвижим имот.

За определяне данъчното третиране на услугата колокация за целите на ДДС, ревизията е изследвала специалните разпоредби за определяне на мястото на изпълнение на доставка на услуги и по конкретно свързана ли е тя с недвижим имот или не - чл.21, ал.4, т.1 ЗДДС и дали тя представлява услуга, извършена по електронен път (стр.10 от РД).

Съгласно § 1, т. 14 от ДР на ЗДДС, за формулиране на понятието "услуги, извършени по електронен път" законът препраща към съответните норми на Директива 2006/112/ ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност и Регламент за изпълнение (ЕС) №1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011. В тези нормативни актове са посочени и изброени видовете услуги, попадащи в обхвата на това понятие.

Съгласно разпоредбата на чл.31а, § 1, б."а" от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 г. на Съвета от 07 октомври 2013 година за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, както е посочено в чл. 47 от Директива 2006/112/ЕО, са само тези услуги, които имат достатъчно пряка връзка с такива имоти. Услугите се разглеждат като услуги, които имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, когато произтичат от недвижими имоти и тези имоти представляват съставен елемент на услугата и са от основно и съществено значение за доставяните услуги. В § 2, б."з" от същата разпоредба е указано, че § 1 обхваща по-специално следните случаи - отдаване под наем или аренда на недвижими имоти, различно от посоченото в § 3, б."в", включително складирането на стоки, за което определена част от имота е предоставена за изключително ползване на клиента.

От договора за ко-локация на телекомуникационно оборудване от 02.04.2018 г. се установява, че предмет на същия е предоставянето за временно ползване на помещения, шкафове и/или rack units за ко-локация на телекомуникационно оборудване, разположени в собствени или наети от оператора помещения, като изрично е посочено, че предоставеното пространство може да се използва единствено съобразно предназначението му. С чл.2.3 услугата "отдалечен съпорт" е договорена като базова техническа поддръжка, осъществявана от инженер на оператора, включваща действия като захранване и рестартиране на устройства, включване и изключване на кабели и конектори, измерване и тестване на кабели и други сходни операции. Разпоредбата на чл.8 предвижда, че операторът има право да извършва ремонтни дейности и преустройства, необходими за поддръжката, разширяването или реконструкцията на центъра за ко-локация, при условие че тези дейности не възпрепятстват нормалното предоставяне на услугите. Съгласно чл.9 операторът извършва планирана профилактика на центъра за ко-локация, за която уведомява клиента писмено най-малко 10 календарни дни предварително. Планираните профилактики не могат да бъдат повече от една месечно, всяка с продължителност до 3 часа и с допустимо прекъсване на услугите до 15 минути. Посоченото местонахождение на центъра за ко-локация е в България, [населено място],[жк], Телепойнт-2, център за данни.

От заключението по съдебно-техническата експертиза безспорно се установява, че процесните услуги по ко-локация включват като съществен елемент съхранението на електронно оборудване, което е технологично свързано по електронен път с получателя на услугата. Данните по делото, съвкупно с експертното заключение, обосновават извода, че се касае за физическо съхранение на материални носители на информация, локализирани на конкретно, териториално обособено място, предназначено за съхранение на съответните бази данни, което сочи, че става въпрос за място за съхранение на оборудване, което място е трайно прикрепено към земята, а последната без всякакво съмнение е позиционирана в страната ни.

Този извод не се променя от обстоятелството, че до базите данни се осъществява непрекъснат електронен достъп. Електронният достъп представлява съпътстващ елемент на услугата, доколкото определящият и основен компонент е именно физическото съхранение на материалните технически носители, съдържащи съответните бази данни. Услугата е обективно обусловена от наличието на конкретно локализирано помещение – специално оборудвана сграда, пригодена за целите на предоставяната ко-локация. По съществото си тя представлява държане и осигуряване на физическо пространство за разполагане и съхранение на техническите носители, към които впоследствие се осигурява електронен достъп.

При тези фактически данни не е налице единна електронна услуга по смисъла на националното законодателство и правото на ЕС, а услуга, при която същественият и определящ елемент е мястото на съхранение на технологичните носители — сграда, конкретно пригодена за тази цел. Поради това правилно ревизиращите органи са приели, че става въпрос за предоставяне на физическо пространство за съхранение на техниката на клиента с цел ко-локация, попадащо в приложното поле на чл.21, ал.4 ЗДДС, с място на изпълнение на територията на България.

От изложената фактическа обстановка е видно, че доставяната от "Бояр инвест" ЕООД услуга има за предмет недвижимия имот – съответния технически център. Предоставянето на физическо пространство на клиентите за разполагане и съхранение на техните сървъри с цел колокиране представлява съществен и абсолютно необходим елемент от цялостната комплексна услуга. Това се дължи на факта, че останалите компоненти на услугата са неразривно свързани със сградата, в която се предоставя пространството, като

тя е оборудвана с противопожарни системи, климатизация и електроснабдяване, осигуряващи необходимата енергийна мощност и сигурност за функционирането на сървърите и предоставянето на комплексните услуги.

По силата на чл.31а, § 1 от Регламент № 1042/2013 - услуги, свързани с недвижими имоти, както е посочено в чл.47 от Директива 2006/112/ЕО, са само тези услуги, които имат достатъчно пряка връзка с такива имоти. В случая такава връзка е налице, доколкото предоставянето на физическо пространство в колокационния център за съхранение на сървърите на клиентите се осъществява при условията на обвързване на услугата с конкретен имот и характеристиките на имота формират съществен елемент от доставката. Част от имота се предоставя за изключително ползване от клиента, като това осигурява необходимата физическа и техническа база за реализацията на комплексната услуга. Европейският законодател е допълнил в чл.31а, § 1, б."а" от регламента, че услугите се разглеждат като такива, които имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, когато произтичат от недвижими имоти и тези имоти представляват съставен елемент на услугата и са от основно и съществено значение за доставяните услуги. Съдът намира, че именно теза показатели в случая са налице и това води до извода, че услугите са свързани с недвижими имоти. В същия смисъл е и разпоредбата на чл.31а, § 2, б."н" от цитирания регламент, според която за доставка на услуги, свързани с недвижими имот, се приема и поддръжката и ремонта, инспекцията и надзора на машини или оборудване, ако тези машини или оборудване се определят като недвижими имоти.

Колкото до мрежовата свързаност, на която се позовава ревизираното лице, тя се предоставя единствено на клиентите, чиито сървъри са разположени в предоставеното пространство на недвижимия имот — конкретния технически център. Следователно същността на услугата е обусловена от физическото пространство и неговото оборудване, което я квалифицира като услуга, пряко свързана с недвижим имот.

Предвид изложеното Съдът счита, че в разглеждания случай за извършваните от ревизираното лице комплексни колокационни услуги е изпълнено изискването, наложено с практиката на СЕС, а именно предоставянето на клиентите на цялостно или частично право на ползване на конкретен недвижим имот, който представлява съществен елемент от услугата. Това обуславя квалификацията ѝ като услуга, свързана с недвижим имот.

В този смисъл следва да се приложи разпоредбата на чл.21, ал.4 ЗДДС, като за място на изпълнение на доставката се счита местоположението на недвижимия имот, предоставен за ползване по договор № 010/2018 във връзка с услугите по ко-локация.

Въз основа на изложеното Съдът преценява, че изводите на ревизията относно липсата на електронни услуги по смисъла на закона са правилни и обосновани. Поради това жалбата е неоснователна и следва да се отхвърли.

При този изход на спора заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл.7, ал.2, т.3 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 8 370,95 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1, изр.трето от ДОПК, Административен съд-София град,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "Бояр инвест" ЕООД със седалище в [населено място], обл.С. и адрес на управление:[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-2222102300345-091-001/15.08.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., изменен с Решение № 1635/16.11.2023 г., което е поправено с Решение № 1759/13.12.2023 г., и двете издадени от Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно доначисления на дружеството ДДС в размер на 57 403,61 лв. по фактури, издадени към RETN Ltd-Великобритания за данъчен период м.април 2018 г., ведно с лихва от 31 162,46 лв.

ОСЪЖДА "Бояр инвест" ЕООД със седалище в [населено място], обл.С. и адрес на управление:[жк],

[улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 8 370,95 лв. (осем хиляди триста и седемдесет лева и 95 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: