

РЕШЕНИЕ

№ 9238

гр. София, 17.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в публично заседание на 20.02.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **12322** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано след отменително решение № 8319/04.07.2024г на ВАС, постановено по адм.дело № 2725/2024г на същия съд , с което е отменено и върнато за ново разглеждане оспорването на „Омега Айдиас“ ООД с ЕИК[ЕИК] , срещу ревизионен акт (РА) № Р-22002222003118-091-001/01.12.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) - [населено място], потвърден с решение № 241/20.02.2023 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ (ОДОП) – [населено място] при ЦУ на НАП, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчните периоди от м.02.2021 г. до м.04.2021 г. Прието е от касационната инстанция ,че при първоначалното разглеждане на жалбата на „Омега Айдиас“ ООД срещу РА № Р-22002222003118-091-001/01.12.2022 г.,изд. От орган по приходите при ТД на НАП С. са допуснати съществени процесуални нарушения ,свързани с непопълването на делото с относими към спора основани доказателства ,в резултат на което са направени правни изводи непочиващи на факти ,установени в производството .Необосновани били изводите на първоинстанционния съд относно това подлежи ли на облагане в България предоставената услуга в полза на „REXX TRADING CO“ LTD, X. K. и приложимо ли е изключението по чл.47 от Директива 2006/112/ЕО към настоящият случай.

С оглед на това ,ВАС е дал указания ,които съгласно чл. 224 от АПК са задължителни

за по-нататъшното разглеждане на делото , да изиска от органа цялата административна преписка послужила за издаване на ревизионния акт, включително и доказателствата послужили за издаване на предходния ревизионен акт, както и договора сключен между "Омега Айдиас" ООД и „REXX TRADING CO“ LTD . Въз основа на така представените доказателства да се произнесе ,относно приложимостта на чл.21, ал.4, т.1 от ЗДДС, на Директива 2006/112/ЕО и на Регламент за изпълнение /ЕС/ №1042/2013 г. - относими към поставения за разглеждане спор. Постановено е също така ,при новото разглеждане на делото първоинстанционният съд на основание чл.226, ал.3 АПК да се произнесе по разносните включително и за тези пред настоящата инстанция.

В изпълнение на горепосочените указания, настоящия състав на АССГ ,с разпореждане № 923/09.01.2025г е разпределил доказателствената тежест в процеса,като е указал на жалбоподателя да представи доказателства във връзка с твърденията си в жалбата и по – конкретно за наличието на предпоставките за приложение на чл.47 от Директива 2006/112/ЕО, а на ответника че следва да докаже наличието на основания за издаване на обжалвания акт,както и да представи цялата административна преписка послужила за издаване на ревизионен акт № Р-22002222003118-091-001/01.12.2022 г., , потвърден с решение № 241/20.02.2023 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ (ОДОП) – [населено място] при ЦУ на НАП, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчните периоди от м.02.2021 г. до м.04.2021 г. ; доказателствата послужили за издаване на предходния ревизионен акт №Р-22220621003426-091-001/23.02.2022 г. издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място], в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за същия данъчен период, включително договора сключен между "Омега Айдиас" ООД и „REXX TRADING CO“ LTD .

С придружително писмо от ответника / стр.13 от делото / са представени изисканите доказателства , обособени в отделна папка , като приложение към делото . На лист 51-56 вкл от приложението се намират договора от 30.05.2019г / а не 31.05.2019г , както е посочил ВАС/ и анекс от 10.06.2019г сключени между жалбоподателя и „REXX TRADING CO“ LTD.

Спора по фактите , така както са установени при първоначалното разглеждане на делото не беше повдигнат при новото разглеждане от настоящия състав, поради което не следва да се преповтаря изложената фактическа обстановка по отмененото решение по адм.дело № 3287 /2023г на АССГ .

Въпроса ,на която следва да отговори настоящия състав ,при новото разглеждане на спора е досежно наличието на основания за приложение на Директива 2006/112/ЕО и на Регламент за изпълнение /ЕС/ №1042/2013 г , във вр. с чл.21, ал.4, т.1 от ЗДДС.

В РД № Р-22002222003118-092-001/11.11.2022 г.,който съгл.чл.120 от ДОПК е неразделна част от оспорения РА е посочено ,че през ревизирия период / 01.02.2021 -30.04.2021г /,като регистрирано по ЗДДС лице , жалбоподателя е декларирал единствено извършени доставки на услуги по чл.69 ал.2 от ЗДДС .

Извършените доставки на услуги по отдаване под наем на 60бр сървърни компютърни конфигурации ,съгласно договор от 30.05.2019 и анекс към него от 10.06.2019г . с дружество регистрирано в Х. К. - „REXX TRADING CO“ LTD, поради което на основание чл.86 ал.3 от ЗДДС . Цитирания договор е квалифициран от органа по приходите като договор за ко-локация. Посочено е ,че по силата на горепосочените

договори „ОМЕГА АЙДИАС“ ООД предоставя на клиента си – „REXX TRADING CO“ LTD съвкупност от различни престации, тъй като предоставената услуга включва и допълнителни услуги - осигуряване възможност за цялостна поддръжка и управление на сървърите, в това число инсталация, наблюдение на системите, отстраняване на проблеми /в т.ч. ремонтни дейности и преустройства/, професионална поддръжка на сървърите /в т.ч. планирана профилактика/ и други, чрез намеса на човешки фактор, поради което е прието, че процесите доставки не попадат в обхвата на услугите, предоставяни по електронен път. Стигнат е извод, че в случая е налице единна доставка по колокация на сървъри, като целта на клиентите е да си осигурят ползването на такова пространство, което да им осигури необходимите условия за съхранение, работа и свързаност на IT оборудването им. Установяват, че в тази единна доставка влизат елементи, които са тясно свързани и образуват едно неделима, икономическа престация – предоставяне и ползване на инфраструктура за разполагане на сървъри в недвижим имот/център за колокация/.

Според практиката на СЕС , когато една сделка се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които тя протича, за да се определи дали за целите на ДДС са налице две или повече различни доставки или една-единствена доставка (решение от 4 септември 2019 г., КРС Н., С-71/18, EU:С:2019:660, т. 35 и цитираната съдебна практика). Дадена доставка трябва да се счита за една-единствена по-специално когато една или множество доставки съставляват една основна доставка, а другата доставка или доставки съставлява(т) една или множество съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната. По-конкретно, една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите представлява не цел сама по себе си, а начин да ползват при най-добри условия основната услуга на доставчика (решение от 4 септември 2019 г., КРС Н., С-71/18, EU:С:2019:660, т. 38 и цитираната съдебна практика).

В случая следва да се определи дали доставка на услуги за съхранение в център за данни , трябва да се счита за свързана с недвижим имот по смисъла на тази разпоредба, в който случай мястото на доставка на тази услуга ще бъде мястото, където се намира недвижимият имот.

Съгласно т. 57 и т.58 от цитираното решение на СЕС ,макар услугите за съхранение в център за данни да не са сред изброените в член 47 от Директивата за ДДС доставки, доколкото това изброяване да не е изчерпателно, то за да попадат в приложното поле на посочената разпоредба ,следва да е безспорно установена пряка връзка на тази услуга с недвижим имот. Тази съдебна практика по същество е кодифицирана в член 31а, параграф 1, букви а) и б) от Регламента за изпълнение, който гласи, че услугите, свързани с недвижими имоти, както е посочено в член 47 от Директивата за ДДС, са само тези услуги, които имат достатъчно пряка връзка с имотите, какъвто е случаят, от една страна, когато произтичат от недвижими имоти, и тези имоти представляват съставен елемент на услугата и са от основно и съществено значение за доставяните услуги, както и, от друга страна, когато се предоставят за недвижими имоти или са насочени към недвижими имоти с цел правно или физическо изменение на тези имоти. Както обаче изрично следва от разпоредбата на член 31а, параграф 2, буква з) във връзка с член 31а, параграф 3, буква б) от Регламента за изпълнение не може да се счита, че отдаването под наем на недвижимо имущество с цел съхраняване на стоки представлява услуга, свързана с недвижим имот, по смисъла

на член 47 от тази директива, ако никоя определена част от недвижимия имот не е предоставена за изключително ползване от клиента.

В настоящия казус ,видно от съдържанието на представения договор за наем от 30.05.2019 и анекс към него от 10.06.2019г ,сключен между жалбоподателя и „REXX TRADING CO“ LTD ,предмет на договора са сървърни конфигурации / 292 броя , намалени с анекса към договора до 60бр./ с инвентарни номера и конфигурация , описани подробно в приложение № 1 към договора. Съгласно договор за наем от 30.05.2019 г., сключен между „ОМЕГА АЙДИАС“ ООД /наемодател/ и „REXX TRADING CO“ LTD /наемател/, сървърните конфигурации ще бъдат ползвани по избран от наемателя начин според предназначението им. При подписване на договора, наемодателят е предал наемните обекти на наемателя работещи и в пълна техническа изправност, заедно с един брой запечатан плик, в който се съдържат един брой адрес за достъп, както и всички необходими потребителски номера и пароли. Наемодателят се задължава да реагира в рамките на 24 часа след заявяването на възникнал хардуерен проблем. Начина на действие за отстраняване на повредата се уточнява за всеки конкретен случай, но всяка повреда следва да бъде отстранена до 48 часа след заявяването ѝ. При невъзможност за отстраняване на повредата, наемодателят осигурява обратна сървърна конфигурация с аналогични характеристики за срока на ремонта. Наемната цена за наетата сървърна конфигурация е в размер на 125 лв. за месец и ще бъде заплащана по посочена банкова сметка на наемодателя. Наемателят заплаща наем всеки месец на наемодателя до 10-то число в текущия месец, съгласно чл. 12 за наемните обекти посочени в Приложение №1 срещу издадена фактура от наемодателя.

Към договора е представен анекс от 10.06.2019 г., с който броят на отдадените под наем сървърни конфигурации се променя на 60, описани подробно в приложение №1, неразделна част от договора. Променя се наемната цена за наета конфигурация в режим на използване, като се определя нова цена от 500 лв. месечно, плащана по банков път . Включен е нов текст в чл. 12, според който за използваните през текущия месец сървърни конфигурации, наемодателят изпраща справка/протокол за конфигурациите в режим на ползване и въз основа на нея издава фактура.

Липсва уговорка къде ще бъдат поставени наемните обекти / сървърните конфигурации/ ,които съобразно характеристиката на тези „стоки“ следва да бъдат поставени в сървърни шкафове ,позиционирани в определен недвижим имот,доколкото сам по себе си сървърният шкаф не може да се квалифицира като недвижим имот.

Наложилото се определение за услугата Ко-локация е ,че тя представлява електронна услуга по предоставяне на отдалечен достъп до сървър, поддържането му в изправност и осигуряване на непрекъсваема дистанционна интернет връзка с него. Свързана е с физическо разполагане на сървърно и/или телекомуникационно оборудване на клиент в специализирано помещение/ център за данни/,предоставящо условия за непрекъснато и безпроблемно функциониране на това клиентско оборудване. Услугата се ползва основно от компании от телекомуникационния сектор- доставчици на интернет услуги,телефония,доставчици на съдържание. Без електронен достъп клиентът не може да управлява оборудването си- не може да прави конфигурационни промени,да настройва нови услуги,да извършва софтуерна поддръжка на оборудването си. За сървър е необходимо физическото му инсталиране и оттам нататък всички други дейности по него могат да се осъществяват по

интернет, чрез дистанционен достъп, предоставен на клиента. В редки случаи – при дефектирал модул, който трябва да се замени клиентът може да поръча на доставчика на услугата да извърши тази подмяна вместо него. Клиентското оборудване остава заключено в центъра за данни и клиентът няма постоянен достъп. Той може да получи достъп само в определен времеви диапазон за предварително оторизирани негови служители след предварителна заявка. Такъв достъп се осъществява под надзора на доставчика на услугата. Клиентът има постоянен дистанционен достъп до оборудването си посредством интернет.

Съгласно горесцитираното решение на СЕС от 02.07.2020 г по дело С-215/19г – т. 2 от същото посочва, че Член 47 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2008/8, и член 31а от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112, изменен с Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че услуги за съхранение в център за данни, в рамките на които техният доставчик предоставя на клиентите си сървърни шкафове, за да инсталират в тях своите сървъри, и ги снабдява със съпътстващи стоки и услуги, като електроенергия и различни услуги, които да осигурят използването на тези сървъри при оптимални условия, не представляват услуги, свързани с недвижим имот по смисъла на посочените разпоредби, когато клиентите не разполагат с изключително право да използват частта от сградата, в която са монтирани сървърните шкафове, какъвто е настоящия случай. За да се приеме, че доставката е свързана с недвижим имот по смисъла на същата разпоредба, доставката на услуги трябва да е свързана с точно определен недвижим имот и самият той да е предмет на доставяните услуги. Такъв по-специално е случаят, когато точно определен недвижим имот трябва да се счита за съставен елемент от доставката на услуги, тъй като е централен и абсолютно необходим елемент от нея (вж. в този смисъл, решение от 27 юни 2013 г., RR D. G. Turnkey Solutions P., C-155/12, EU: C: 2013: 434, т. 34 и 35). Очевидно, че в случая не недвижимият имот е предмет на доставката, а услугата по ко- локация. Достъпът на клиента до имота, който е съизмерим с ползването му и държането му е подложено на редица ограничения, регламентирани в чл.6 от договора за наем от 30.05.2019г, което изключва както ползването, така и държането на имота от клиента - „REXX TRADING CO“ LTD т.е следва да се приеме, че услугите предоставени по процесния договор от 30.05.2019г са изцяло по електронен път и не може да се приложи хипотезата на чл. 21 ал.4 т.1 от ЗДДС. Ето защо оспорения РА според настоящата инстанция е незаконосъобразен и следва да се отмени. Направено е искане за присъждане на разноски в полза на жалбоподателя, но липсват доказателства за това, освен за заплатена ДТ за първоинстанционно и касационно производство, общо в размер на 127лв. Водим от горното съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт (РА) № Р-22002222003118-091-001/01.12.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) - [населено място], потвърден с решение № 241/20.02.2023 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ (ОДОП) – [населено място] при ЦУ на НАП, с което на „Омега Айдиас“ ООД с ЕИК[ЕИК], представлявано от Г. С. е установения резултат по ЗДДС за данъчните периоди от м.02.2021 г. до м.04.2021 г. в размер на 9000лв, на основание чл.86 ал.2 от ЗДДС и 584..79лв лихви на осн.чл.175от ДОПК като незаконосъобразен

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП да заплати на „Омега Айдиас“ ООД с ЕИК[ЕИК] ,представявано от Г. С. сумата 127лв – разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14 дневен срок от съобщението на страните

Съдия: