

РЕШЕНИЕ

№ 24073

гр. София, 11.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 81 състав, в
публично заседание на 19.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Стоян Тонев

при участието на секретаря Лилия Благоева и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **10724** по описа за **2024** 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 след като по касационна жалба на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, [населено място], ВАС, с Решение №11287/08.12.2022 г по адм.дело №1977/2022г. по описа на ВАС е отменил Решение №6916/23.11.2021 г. на Административен съд - София - град, постановено по адм. д. №11290/2020 г., в частта му, в която е отменен РА №Р-22220319006778-091-001/23.03.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение №1405/11.09.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, относно отказано право на данъчен кредит в размер на 5 060 лв. и съответните лихви по фактури с номера [ЕГН]/07.09.2018 г.; [ЕГН]/13.09.2018 г.; и [ЕГН]/26.09.2018 г., издадени от „МИРАЖ 23“ ЕООД, и е върнато делото в тази част за ново разглеждане от друг съдебен състав на същия първоинстанционен съд.

Съгласно Решението на ВАС: “ Протоколът от 01.09.2018 г. е оспорен от ответника като неавтентичен с твърдения, че подписът за „изпълнител“ в него не е на Д. М. – едноличен собственик на капитала, управител и представляващ дружеството – доставчик „МИРАЖ 23“ ЕООД. В производството по реда на чл. 193 ГПК автентичността на този частен документ не е доказана от страна на жалбоподателя с допустимите доказателства /гласни/ и доказателствени средства /съдебно-графологична експертиза/.

Безспорно в тежест на жалбоподателя е да докаже наличието на облагаеми доставки на услуги по процесните фактури /облагаема доставка на услуга/ - в този смисъл и Определение на СЕС от 15 юли 2015 по дело С-123/14, Италес, т. 44; Решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-87/12, Е. К,

т. 37; Решение на СЕС от 15 септември 2016 г. по дело C-516/14, Barlis 06, т. 40 и т. 46. Формална предпоставка е притежаването на фактура с изискуемото от закона съдържание и по-конкретно данни за обхвата и естеството на услугите и данни за момента на предоставянето на услугите /виж т. 26, т. 30 и т. 41 от решението на СЕС по делото Barlis 06/.

В хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество осъществява дейността си в офис, находящ се в [населено място] на [улица], ет.1 който ползва на основание договор за наем с „Ню Айдиас Консулт“ ЕООД, и разполага с компютърна техника и офис оборудване.

Настоящият касационен състав намира, че за установяването на спорния факт относно това налице ли е доставка на специализиран софтуер за управление на човешките ресурси, така както е описан в офертата от „МИРАЖ 23“ ЕООД с дата 18.07.2018 г. /л.61 от делото/, е било необходимо да бъде назначена от съда съдебно-техническа експертиза със задача да отговори на този въпрос след проверка на компютърната конфигурация на „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ЕООД в офиса, в който осъществява дейността си, както и на въпроса възможно ли е да са се установи времето на внедряване на специализирания софтуер, при условие че се установи наличието на такъв. За целта първостепенният съд е следвало да даде на жалбоподателя конкретни указания по реда на чл. 171, ал. 4, предложение последно АПК. Следвало е също така да укаже на жалбоподателя, че е негова тежестта да докаже изпълнението на услугите, така както са описани във фактурите “.

В съдебно заседание жалбоподателят „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, чрез управителя Х. Г., поддържа жалбата и моли Съда да отмени РА в частта му, предмет на разглеждане в настоящото производство.

Ответникът директорът на ДОДОП – С. – град – редовно уведомен, представлява се от юрк. Й., с пълномощно по делото, моли жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана, тъй като оспореният ревизионен акт, в разглежданата в настоящото производство част, е законосъобразен. Акцентираща на обстоятелството, че при предходното разглеждане на делото е открито производство по чл. 193 от ГПК и с оглед правилно разпределената доказателствена тежест, автентичността на оспорените частни документи не е доказана от страна на жалбоподателя. Претендира разноси по представен списък по чл.80 от ГПК, за юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 639,82 лева, съгласно Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа /Загл. изм. – ДВ, бр. 14 от 2025 г./ изчислено върху материалния интерес в размер на 5799,38 лева за три съдебни инстанции, по 879,94 лв. за инстанции, ДТ в размер на 73,90 лв., заплатена по сметка на ВАС.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност намира за установено следното от фактическа страна:

По делото е установено, че със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220319006778-020-001/23.10.2019 г./л.36 /, връчена по електронен път на 13.11.2019 г., е възложено извършването на ревизия на жалбоподателя „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД за данъчен период 01.09.2018г - 30.09.2018 г. ЗВР е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия/ЗИЗВР/ №Р-22220319006778-020-002/09.01.2020 г. /л.34/ връчена по електронен път на 23.01.2020г. Всички заповеди са издадени от В. А. В., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на и. д. директор на ТД на НАП С./л.29/.

В хода на ревизионното производство са били извършени процесуални действия, подробно описани в РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА. С Протокол № Р-22220319006778-ППД-001/03.01.2019 г. към ревизията са присъединени доказателства от проверка на дружеството, приключила с Протокол № П-22220319036929-073-001/27.09.2019 г. Извършен е преглед на първични счетоводни документи и документи, на място в офиса на

дружеството, за което е съставен Протокол обр. Кд-73 №1607281/29.01.2020 г.

Съгласно чл. 45, ал. 2 от ДОПК са поискани писмени обяснения и са извършени насрещни проверки на други задължени лица - доставчици на жалбоподателя. Резултатите от тях, инкорпорираны в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, са подробно описани в ревизионния доклад.

С оглед установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, с което са изисквани счетоводни регистри, писмени обяснения и всички относими към процесните доставки доказателства /договори, фактури, доказателства за плащане, приемо- предавателни протоколи/.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220319006778-092-001/27.02.2020 г., срещу който, не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с РА №Р-22220319006778-091 -001/23.03.2020 г., издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на лицето на 25.03.2020 г. по електронен път.

Ревизионният акт е бил обжалван пред директора на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП. В частта, относима към настоящия процес, относно отказаното ПДК по фактури с номера [ЕГН] от 07.09.2018 г.; [ЕГН] от 13.09.2018 г.; и [ЕГН] от 26.09.2018 г., издадени от „МИРАЖ 23“ ЕООД и начислени лихви; директорът е приел липса на кадрова и техническа обезпеченост на „МИРАЖ 23“ ЕООД. Коментирал Договор от 01.08.2018г., ППП от 01.09.2018г. и трите фактури. Според директора на ДОДОП няма категорична свързаност между предмета на договора, с който е възложена разработката на софтуер и издадените фактури с предмет „поддръжка на софтуер по договор“. Освен това, дори да се приеме, че доставките са свързани с договора, то е налице разминаване, свързано с фактурирането на доставката, като в този случай не са спазени формалните изисквания за правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото към датата на данъчното събитие 01.09.2018г. /датата на ППП/ от дружеството „МИРАЖ 23“ не е издадена фактура или в следващите 5 дни от настъпването на данъчното събитие, във връзка с което събитие РЛ е упражнило ПДК в общ размер 5060 лв./ според договора общата цена на услугата е 25 300, 00 лева без начислен ДДС/.

Предмет на оспорване при предходното разглеждане на делото е било отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури, включени в дневниците за покупки на жалбоподателя „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ЕООД от двама доставчици, както следва:

- фактура № [ЕГН]/30.09.2018 г. с предмет „услуга“ и начислен ДДС в размер на 3 000.00 лв., издадена от доставчик „СТС СОФТУЕР“ АД, ЕИК[ЕИК]:

- фактури № [ЕГН]/07.09.2018г., № [ЕГН]/13.09.2018 г. и

- № [ЕГН]/26.09.2018 г. с предмет „услуга“ и начислен ДДС в общ размер на 5 060.00 лв., издадени от доставчик „МИРАЖ 23“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

С Решение №11287/08.12. 2022 г по адм.дело №1977/2022г. по описа на ВАС е отменил Решение №6916/23.11.2021 г. на Административен съд - София - град, постановено по адм. д. №11290/2020 г., в частта му, в която е отменен РА №Р-22220319006778-091-001/23.03.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение №1405/11.09.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, относно отказано право на данъчен кредит в размер на 5 060 лв. и съответните лихви по фактури с номера [ЕГН]/07.09.2018 г.; [ЕГН]/13.09.2018 г.; и

[ЕГН]/26.09.2018 г., издадени от „МИРАЖ 23“ ЕООД, и е върнато делото в тази част за ново разглеждане от друг съдебен състав на същия първоинстанционен съд.

Предмет на съдебен контрол пред настоящия състав на АССГ е цитирания РА №Р-22220319006778-091-001/23.03.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение №1405/11.09.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, относно отказано право на данъчен кредит в размер на 5 060 лв. по фактури с номера [ЕГН]/07.09.2018 г.; [ЕГН]/13.09.2018 г.; и [ЕГН]/26.09.2018 г., издадени от „МИРАЖ 23“ ЕООД и са начислени съответни лихви, които изчислени за периода 15.10.2018г. до 23.03.2020г./ датата на РА/ възлизат на 339,38 лева.

С РА, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 5 060.00 лв., по три фактури с издател „ МИРАЖ 23“ ЕООД, включени в дневниците за покупки за ревизирия период, по аргумент, че не се установяват реални доставки.

От събраните по делото доказателства е установено, че на 15.10.2018г. е подадена справка-декларация по ЗДДС за месец 09.2018г. от жалбоподателя „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД. За визирания данъчен период дружеството – жалбоподател е упражнило право на данъчен кредит/ПДК/ в размер на 5 060 лв. по фактури с номера [ЕГН]/07.09.2018 г., [ЕГН]/13.09.2018 г. и [ЕГН]/26.09.2018 г./ л.237-л.239 от адм.д.№ 11290/2020г./, издадени от „МИРАЖ 23“ ЕООД.

По делото е установено, че основната дейност на дружеството- жалбоподател през разглеждания период е разработване и поддръжка на софтуерни продукти. Обектът, в който се извършва основната дейност на ревизираното дружество, е в [населено място], [улица], ет. 1, във връзка с което е представен договор за наем. „Ню айдиас“ АД, ЕИК[ЕИК] е било едноличен собственик на капитала на ревизираното дружество през ревизирия период, и е било наемодател на посочения обект на [улица], ет. 1 /през ревизирия период правно - организационната форма на ревизираното дружество е била ЕООД/.

Относно доставките на услуги от „МИРАЖ 23“ ЕООД:

С цел доказване реалността на трите доставки, от „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД ЕИК[ЕИК] е предоставен договор от 01.08.2018 г/ л.199, адм.д. №11290/2020г. на АССГ/, според който дружеството „МИРАЖ 23“, в качеството си на изпълнител, се задължава да предостави срещу възнаграждение и при условията на този договор, следната услуга “разработване на специализиран софтуер“ /без описание на конкретни характеристики и описание на възложените дейности/ за сумата от 25 300.00 лв. без включен ДДС, на „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД. Договорен е срок на изпълнение един месец и плащане до 30 дни от приемане на изпълнението. Предоставен е приемо-предавателен протокол 01.09.2018 г./л.201/, според който от ревизираното дружество е получен предметът на гореописания договор - „разработен софтуер за управление“. Представени са копия от фактури с предмет „поддръжка софтуер по договор“ № [ЕГН]/07.09.2018 г. с начислен ДДС в размер на 1 700.00 лв., № [ЕГН]/13.09.2018 г. с начислен ДДС в размер на 1 600.00 лв. и № [ЕГН]/26.09.2018 г. с начислен ДДС в размер на 1 760.00 лв. По делото е приложена и оферта / л.61/ от „Мираж 23“ ЕООД.

При извършената насрещна проверка и във връзка с изпратено ИПДПОЗЛ №22221019203369-040-001 от 29.11.2019 г., връчено по електронен път на 11.12.2019 г., от „МИРАЖ 23“ ЕООД не са били представени документи и доказателства за реалността на доставките.

Установено е, че управителят на „МИРАЖ 23“ ЕООД - Д. А. М., който е и едноличен собственик на капитала, не е декларирал, че изпълнява трудова дейност като самоосигуряващо се лице, а според справка в информационните масиви на НАП, за Д. М. са превеждани здравноосигурителни вноски от Дирекция „Социално подпомагане“ с основание „социално слаби

лица, настанени в домове за социални грижи“ и „социално слаби лица, получаващи целеви помощи по реда на Закона за социалното подпомагане“.

За „МИРАЖ 23“ ЕООД е установено, че има натрупани задължения към държавния бюджет в големи размери, нямало подадена Годишна данъчна декларация за 2018 г. и е deregистрирано по ЗДДС на 28.05.2019 г. по инициатива на орган по приходите.

От жалбоподателя „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД при предходното разглеждане на делото в с.з. са били представени два граждански договори/ГД/ за наети лица с цел доказване на кадрова обезпеченост на претендираното, че е негов доставчик дружество „МИРАЖ 23“ ЕООД, представлявано от управителя и едноличен собственик Д. М., в които обаче липсват данни за какво точно и за какъв срок ще бъдат използвани наети от „МИРАЖ 23“ лица.

При предходното разглеждане на делото / адм. дело № 11290/2020г. по описа на АССГ/ с определение от 27.04.2021 г. по искане на процесуалния представител на ответника, съдът е открил производство по оспорване на автентичността на посочените в молбата на ответника /на л. 205 по делото писмени документи/.

Била е разпоредена проверка, но липсва определение по чл. 194 от ГПК, вр. чл. 144 от АПК.

Относно фактурите в ЗСч и ЗДДС няма изисквания за подписи на страните по сделката.

Извършеното оспорване на Договор от 01.08.2018 г. сключен между дружеството- жалбоподател „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД като възложител / носещ подпис на управителя му/ и „МИРАЖ 23“ЕООД, представлявано от Д. М., като изпълнител/л.199/, както и на Приемо - Предавателен протокол 01.09.2018 г. /л.201/, според който от ревизираното дружество следва да е получен предметът на гореописания договор - „разработен софтуер за управление“, е успешно, относно подписите за управителя на „МИРАЖ 23“ ЕООД - Д. А. М.. Съдът приема, че в производството по реда на чл. 193 ГПК автентичността на тези частни документи / Договор от 01.08.2018 г. с „Мираж 23“ЕООД и ППП от 01.09.2018 г., с който „Мираж 23“ЕООД предава на „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД „разработен специализиран софтуер за управление“- като 01.09.2018 г. следва да е датата на данъчното събитие, съгласно чл. 25, ал. 2 ЗДДС/ не е доказана от страна на жалбоподателя с допустимите доказателства /гласни/ и доказателствени средства /съдебно-графологична експертиза/. След като жалбоподателят не е ангажирал доказателства, съобразно разпределената му доказателствена тежест по чл.193, ал.3 ГПК, съдът приема оспорването за доказано, респективно че оспорените договор и ППП не съдържат автентичен подпис на посоченото, да ги е съставило и подписало лице - управителят на „МИРАЖ 23“ ЕООД - Д. А. М..

Следва да се маркира, както се посочва в Решение № 10726 от 24.11.2022 г. на ВАС по адм. д. № 2920/2022 г., VI о.- „относно откритото производство по чл. 193 ГПК, вр. с чл. 144 АПК за оспорване истинността на писмени документи, следва да се отбележи, че не е налице съществено процесуално нарушение, тъй като действително първоинстанционният съд не се е произнесъл с нарочно определение, като не е длъжен да постановява и изричен диспозитив в решението, а единствено да развие съображения в мотивите на решението, което е и сторил...“.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства, от предходното разглеждане на делото.

С Определение № 22568/06.11.2024г. Съдът изрично е указал на жалбоподателя, че е негова доказателствената тежест да установи правото си на данъчен кредит по фактури с номера [ЕГН]/07.09.2018 г., [ЕГН]/13.09.2018 г. и [ЕГН]/26.09.2018 г., издадени от „МИРАЖ 23“ ЕООД и докаже изпълнението на услугите, описани във фактурите.

При новото разглеждане на делото, с оглед и указанията на ВАС, е назначена съдебно – техническа /компютърна/ експертиза, със задачи: „Налице ли е доставка на специализиран

софтуер за управление на човешките ресурси, така както е описан в офертата от „МИРАЖ 23“ ЕООД с дата 18.07.2018г. /л.61/ след проверка на компютърните конфигурации на „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД в офиса, в който осъществява дейността си, както и възможно ли е да се установи времето на внедряване на специализирания софтуер, при условие че се установи наличието на такъв.“

В изпълнение на поставените му от Съда задачи, вещото лице е посочило, че е извършило проверка на място, като му е бил предоставен необходимия достъп от жалбоподателя „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД, за целите на експертизата. Вещото лице е установило, че в сървърите на „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД и в достъпните места за съхранение на информация в интернет пространството няма данни за специализиран софтуер, така както е описан в офертата на от „МИРАЖ 23“ ЕООД с дата 18.07.2018г. Експертът е заключил, че към момента на проверката не е налице специализиран софтуер за управление на човешките ресурси, така както е описан в офертата от „МИРАЖ 23“ ЕООД с дата 18.07.2018г. /л.61 от адм. д.№ 11290/2020г./ Съдът кредитира заключението по СТЕ като обосновано и обективно. Същото не е оспорено от страните.

Съдът кредитира и заключението на вещото лице по ССЧЕ от предходното разглеждане, като обективно и логично, компетентно изготвено.

При така установената фактическа обстановка съдът, осъществявайки пълна служебна проверка на валидността и законосъобразността на оспорвания РА съгласно разпоредбата на чл. 168 от АПК вр. § 2 от ДОПК, намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт, с който се установяват задължения, и имаща правен интерес от обжалването, до компетентния съд и след изчерпване на процедурата по административното оспорване на РА, поради което същата е допустима.

Разгледа по същество жалбата е неоснователна.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл.119, ал.2 от ДОПК. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, оправомощен от директора на ТД на НАП и от ръководителя на ревизията, определен в ЗВР. В случая ревизионният акт е издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП, С., възложила ревизията, оправомощена със Заповед № РД-01 -818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП – С./ по т.3 от заповедта/ и от Н. Ц. Р., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, вписана в ЗВР № Р-22220319006778-020-001/23.10.2019г. Ръководителят на ревизията е този, който е посочен в заповедта за възлагане на извършване на ревизията по чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл. 120 от ДОПК. РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, с посочени фактически констатации и съображения на екипа. РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Документите, издадени от органите по приходите в проведеното ревизионно производство са създадени като електронни документи, 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./. В този смисъл, приложима е фикцията, регламентирана в чл. 3, ал.2 от ЗЕДЕУУ относно писмената форма на издадения РА. Доказателствената стойност на подписан с КЕП електронен документ е приравнена на подписан

писмен документ. Разпоредбата на чл. 184, ал. 1 от ГПК е приложима в настоящото производство, съгласно § 2 от ДР на ДОПК, поради което създадените електронни документи са възпроизведени като преписи на хартиен носител, надлежно заверени от ответната страна. От приложените доказателства е видно, че органите издали ЗВР,РД, РА притежават валидни КЕП.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна. Спазен е и срокът по чл. 109 от ДОПК.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

По приложението на материалния закон съдът отчете следното:

Възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от: качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя / т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13 - „...от текста на член 168, буква а/ от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице“/; притежаването на данъчния документ от получателя - чл. 71, т. 1 ЗДДС; получаването на стоките/услугите по доставката / правото на приспадане на начислен ДДС по принцип е свързано „с действителното извършване на облагаема сделка“- т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/; отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ / т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11- „от член 168 от Директивата за ДДС следва, че ...данъчнозадълженото лице, което в това си качество придобива стока, използва тази стока за нуждите на своите облагаеми дейности..., то има право да приспадне дължимия за тази стока или платен ДДС...“/. Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

Съгласно общото правило на чл. 154, ал. 1 ГПК във връзка с § 2 от ДР ДОПК, лицето което, претендира право на данъчен кредит, следва да докаже по пътя на главно и пълно доказване, че са налице законоустановените предпоставки по чл. 68 от ЗДДС и чл. 69 от ЗДДС за възникване на правото на данъчен кредит. Основание за този извод се намира, освен в цитираната разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: „следва да се напомни, от една страна, че лицето, което иска да си приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това /вж. Решение от 26 септември 1996 г. по дело Enkler, С-230/94, Recueil, стр. I-4517, точка 24/, и от друга страна, че запитващата юрисдикция следва в съответствие с националните правила за доказването да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора в главното производство, за да определи дали „Е.-К“ може да упражни право на приспадане ...“

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга /т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 на СЕС/ и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали

при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои лица.

Константната съдебна практика приема, че за да се упражни законосъобразно правото на данъчен кредит, е необходимо по безспорен начин да се установи, в случая, че услугата е действително извършена – чл. 9, ал. 1 ЗДДС / доставка на услуга е всяко „извършване“ на услуга / във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС/ за правото на ДК се изисква да е действително „получена“ услуга по облагаема доставка/ и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, ал. 2 ЗДДС/ данъчното събитие възниква на датата, на която „услугата е извършена“/. Необходимостта от установяване на обективното извършване на доставките не се признава и от СЕС. Съгласно Решение на Съда /трети състав/ от 31 януари 2013 година по дело C-643/11 /„ЛВК - 56“ ЕООД срещу Директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ - [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите/, т.2 -, Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че член 167 и член 168, буква а/ от Директива 2006/122, 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 данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение че липсва действително извършена облагаема сделка..“

Следва да се отбележи, че обезпечеността на доставчиците - материално-техническа и кадрова, сама по себе си, не е предпоставка за правото на данъчен кредит, като в този смисъл е и практиката на СЕС, вкл. Решение на Съда /седми състав/ от 13 февруари 2014 година по дело C-18/13 /„Макс Пен“ ЕООД срещу Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, С./ т.1 : “ Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице да извърши приспадане на данъка върху добавената стойност, начислен в издадените от доставчик фактури, когато, въпреки че услугата е била доставена, се установява, че тя не е била действително извършена от този доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната им документация или се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, стига да са изпълнени следните две условия - посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама - нещо, което запитващата юрисдикция следва да провери“.

В настоящия казус юридическите факти, които пораждат изискуемост на данъка и възникване на правото на приспадане, са доставянето и получаването на услугата между страните по пряката доставка. Съгласно чл. 154, ал. 1 ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК доказателствената тежест за установяването им, е на ревизираното лице – получател по доставките, което твърди, че са изпълнени условията за признаване на правото на данъчен кредит.

По отношение на фактурите с номера [ЕГН]/07.09.2018 г., [ЕГН]/13.09.2018 г. и [ЕГН]/26.09.2018 г., издадени от „МИРАЖ 23“ ЕООД с посочен предмет „поддръжка на софтуер по договор“,

Съдът след анализ на представените доказателства относно тези доставки, намира, че не се установява реалното внедряване на софтуера, от кого е инсталиран, от кого ще бъде поддържан, за какъв период, как ще се организира въвеждането на информацията.

Офертата на „МИРАЖ 23“ ЕООД до жалбоподателя „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД и записаното, че е „за разработване на специализиран софтуер, ориентиран към потребностите на дружеството Ви и заетите в него“ сочи, специализираният софтуер за управление на човешките ресурси да е за собствените нужди на жалбоподателя, а не във връзка с осъществяването на следваща облагаема на доставка, поради което и ССЧЕ, не установява такава конкретна реализация на този продукт в полза на някой от клиентите на дружеството- жалбоподател /сметка Приходи от продажби на разработен софтуер, на л. 180 с изброени клиенти/. В тази именно връзка е от съществено значение обстоятелството, че при проверка, на място в офисите на ревизираното лице, на компютърните конфигурации, в „сървърите на фирмата“ и „в достъпните места за съхранение на информация в интернет пространството“, вещото лице по допуснатата съдебно- техническа/ компютърна/ експертиза, безспорно е установило, че няма никакви данни за съществуването на такъв софтуер. В устните състезания, управителят на „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД заявява, че не може да докаже, че софтуерът действително е доставен и ползван, защото „сървърите гърмят“, но доказателства в такава насока не са ангажирани, а следва да се припомни, че съгласно чл. 154, ал. 1 ГПК във връзка с § 2 от ДР ДОПК, доказателствената тежест, че услугата е действително извършена и съответно е получена от дружеството- жалбоподател „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД е на жалбоподателя.

Договорът от 01.08.2018 г. и Приемо- предавателния протокол от 01.09.2018 г. са оспорени по чл. 193 от ГПК, относно тяхната автентичност, досежно подписа за управителя на доставчика „МИРАЖ 23“ ЕООД - Д. А. М., и оспорването е успешно, поради което документите не следва да бъдат ценени. Както се посочи, при услугите, съгласно чл. 9 от ЗДДС, следва да се установи предаване на резултата от доставчика на получателя, а в случая това не е сторено. След като представеният ППП от 01.09.2018 г. към Договора от 01.08.2018г. с „МИРАЖ 23“ЕООД / с който ППП „МИРАЖ 23“ЕООД следва да е предал на „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД „ разработен специализиран софтуер за управление“/ е оспорен успешно за автентичността му, е дължим извод за липса на реално осъществено приемо-предаване на резултата по услугата. Още повече, че експертът по съдебно- техническа/ компютърна/ експертиза не е установил данни, в т.ч. архивни, в „сървърите на фирмата“ и „в достъпните места за съхранение на информация в интернет пространството“, за наличие на разработен специализиран софтуер за управление на човешките ресурси, с параметрите по офертата от „МИРАЖ 23“ от 18.07.2018г. Следва да се посочи/ във връзка с успешно оспорените за автентичността им частни документи/ и че жалбоподателят в случая не твърди /и данните по делото не сочат/ наличие на хипотезата на чл. 301 ТЗ, именуван „Действия без представителна власт“.

При преценка на всички релевантни факти, Съдът намира, че РА в частта му относно отказано право на данъчен кредит в размер на 5 060 лв. по фактури с №№ [ЕГН]/07.09.2018 г., [ЕГН]/13.09.2018 г., и [ЕГН]/26.09.2018 г., издадени от „МИРАЖ 23“ ЕООД и относно начислените в тази връзка лихви за забава, е издаден в съответствие с материалния закон и административно-производствените правила, като отказът да бъде признато право на данъчен кредит за жалбоподателя, за процесния период, е основателен и законосъобразен, поради което жалбата следва да се отхвърли.

При този изход на делото съдът намира за основателно направеното искане на процесуалния представител на ответника за присъждане на разноски на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК. Материалният интерес по делото е 5799,38 лева /формиран, като сбор от сумите по отказано

право на данъчен кредит общо в размер на 5 060 лв. по трите фактури и начислените, за периода 15.10.2018г. до 23.03.2020г., лихви в размер на 339,38 лева/, и съгласно чл. 8, ал.1, вр. чл. 7, ал.2 т.2 Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа /Загл. изм. – ДВ, бр. 14 от 2025 г./ юрисконсултското възнаграждение възлиза на по 879,94 лева за всяка от инстанцииите-настоящата и тези от предходното разглеждане, общо 2639,82 лева, както и 73,90 лв. заплатена държавна такса по сметка на ВАС, или всичко 2713,72 лв.

Така мотивиран, на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалба на „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ ООД с ЕИК:[ЕИК], представлявано от управителя Х. А. Г., срещу РА №Р-22220319006778-091-001/23.03.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение №1405/11.09.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, относно отказано право на данъчен кредит в размер на 5 060 лв. по фактури с номера [ЕГН]/07.09.2018 г.; [ЕГН]/13.09.2018 г.; и [ЕГН]/26.09.2018 г., издадени от „МИРАЖ 23“ ЕООД, и са начислени лихви в размер на 339,38 лева.

ОСЪЖДА „СТС СОФТУЕР БЪЛГАРИЯ“ООД с[ЕИК] да заплати на Национална агенция по приходите сумата от 2713,72 лв., разноси по делото.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд на РБ, в 14-дневен срок от съобщението до страните, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: