

РЕШЕНИЕ

№ 205

гр. София, 08.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 80 състав,
в публично заседание на 12.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Виржиния Петрова

при участието на секретаря Цветелина Заркова, като разгледа дело номер **7701** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД” ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], представлявано от управителя А. Х. К., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221021004471-091-001 / 15.08.2022г., издаден от Д. Б. К.-орган възложил ревизията и М. П. Г.-Н. – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение № 321/13.03.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), произтичащи от непризнат данъчен кредит в общ размер на 84846.41 лв. и са определени лихви за забава в размер на 24341.22лв. за данъчни периоди м.03.2021г. и м.04.2021г.

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

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез

процесуалния си представител-юрк.Б., оспорва жалбата. Изпраща административната преписка. Депозира писмени бележки, претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител, не изразява становище по жалбата и законосъобразността на РА.

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

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е отменил за данъчен период м.06.2021г. и потвърдил в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221021004471-020-001 от 04.08.2021г. връчена електронно на 10.08.2021 г., изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221021004471-020-002 от 09.11.2021 г. е възложено извършването на ревизия на „ЕКУИПМЪНТ БНЛИМИТЕД“ ЕООД за установяване на задължения по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.02.2021 г. до 30.06.2021 г.

Ревизионното производство е спирано със Заповеди №Р-22221021004471-023-001 от 10.11.2021 г. и №Р-22221021004471-023-002 от 25.02.2022 г., и възобновявано съответно със Заповеди №Р-22221021004471-143-001 от 10.02.2022 г. и №Р-22221021004471-143-002 от 15.03.2022 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221021004471-020-003 от 28.03.2022г. е определен срок за приключване на ревизията до 28.04.2022 г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22221021004471-092-001 от 12.05.2022 г., връчен електронно на ЕКУИПМЪНТ БНЛИМИТЕД ЕООД на 25.06.2022 г. От дружеството не е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22221021004471-091-001 от 15.08.2022 г. е издаден от Д. Б. К.-орган възложил ревизията и М. П. Г.-Н. – ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Връчен е електронно на 25.09.2022г. С РА на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 84846.41 лв. и са определени лихви за забава в размер на 18845.99 лв. от доставчик БАЛКАН ИНКОМ ЕООД по 5 фактури с предмет “лиценз за комуникационен сървър” и „аванс съгласно договор” през данъчен период м.03.2021г. и м.04.2021г.

На основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещна проверка на прекия доставчик на жалбоподателя - „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД, резултатите от която са обективирани в протокол, описан подробно в РД.

Изготвеното за целите на проверката ИПДИОЗЛ до проверяваното дружество е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В законоустановения срок от прекия доставчик не са представени изискваните документи - счетоводни регистри, доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, информацията относно това кой реално е извършил фактурираните доставки, договори, приемо предавателни протоколи и др. Не са

представени доказателства и за превъзлагане на доставките на трети лица.

Установено е, че от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД са издадени 5 фактури с данъчна основа в общ размер на 424 232.06 лв. и ДДС в размер на 84 846.41 лв. с вписан предмет на доставка: „аванс съгласно договор" и „лиценз за комуникационен сървър“. От ревизираното дружество във връзка със спорните доставки са представени единствено копия на процесите фактури и аналитични регистри на счетоводни сметки: 401 „Доставчици“, 504 „Разплащателна сметка във валута“ и 503 „Разплащателна сметка в лева“. Не е представен договора, във връзка с който са платени авансите, не са представени и съпроводителни/придружаващи документи към фактурата за доставка на лицензите.

Ревизиращите органи са извършили анализ на събраните доказателства, както и на възможността именно посочения във фактурите доставчик да е извършил спорните доставки с наличния кадрови, материален и технически ресурс.

След извършени служебни проверки в информационния масив на НАП - ПП СУП, органите по приходите са установили, че спорният доставчик не е разполагал със служители, наети по трудово правоотношение за ревизираните периоди. Не е представена и информация за изплатени доходи и удържан данък на наети по извън трудови правоотношения физически лица. Установено е, че няма данни за наличие на склад или друг търговски обект, където да са съхранявани стоките. За 2021 г. няма данни за подадена ГДД по реда на чл. 92 от ЗКПО, т.е. няма доказателства, че прекия доставчик е бил действащо предприятие към датите на издадените от него фактури, че е притежавал материален, технически и кадрови ресурс за извършване на дейност, както и че издадените от негово име документи - фактури, счетоводни регистри и други, отразяват действителни сделки и събития и представляват документи с вярно съдържание.

Отделно от гореизложеното, органите по приходите са установили, че на „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС, която обхваща периода от 26.02.2021 г. /датата на регистрация по ЗДДС/ до 31 03.2021 г. в т.ч. и периода на издаване на 4 /четири/ от проверяваните фактури. За резултатите от ревизията е издаден РД. Формиран е извод, че липсват доказателства за реално извършвана дейност от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД предвид факта, че от дружеството не са представени документи, в т.ч. не е предоставен достъп на органите по приходите до счетоводната документация. В хода на производство е извършена насрещна проверка на единствения доставчик на „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД – „КОМЕТА ФИНАНС 1“ ЕООД, при която не е открит управляващият или представляващият дружеството и не е предоставен достъп до счетоводна документация.

От ИС на НАП е установено, че на „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД са извършвани Проверки за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ и насрещни проверки, при които изготвяните ИПДПОЗЛ са връчвани по реда чл. 32 от ДОПК От дружеството отново не са представяни документи, свързани с дейността му, не е представяна счетоводна отчетност.

От съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията документи, предоставени от ревизираното лице и информацията, събрана при извършената насрещна проверка на прекия контрагент на „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД, ревизиращите органи са констатирани, че няма реално изпълнение на доставките по издадените фактури.

При извършена проверка в отчетни регистри по ЗДДС - дневници за продажби на „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД и дневници за покупки на ревизираното дружество за

периода от 01.01.2021 г. до периода на ревизията е установено, че няма отразена издадена окончателна фактура във връзка с платените „аванси съгласно договор“.

Във връзка с горното е формиран извод, че не са налице доказателства за реално извършени доставки на стоките впоследствие, както и наличие на предпоставки за извършване на такива доставки въобще. Посочено е, че след изтичане на срока на договора /който не е представен/ и след като активите не са доставени, е следвало да бъде издадено КИ за цялата сума на платените аванси.

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

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Всички заповеди в хода на производството са издадени от Д. Б. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2. т. 1 от ДОПК със Заповед №3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. и Заповед №3-ЦУ-2641 от 04.08.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-787 от 08.11.2021г. на директора на ТД на НАП С..

Решение № 321 от 13.03.2023г. също е издадено от компетентен орган –директор на Д“ОДОП“-С.. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

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

Спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, ревизионно производство е образувано в рамките на 5- годишния срок.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на

ревизията. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство. В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В срока по 117, ал.5 ДОПК не е подадено възражение срещу РД.

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

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

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

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

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този

положителен факт.

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

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойносттаване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

По делото са представени заверени копия на документи, изходящи единствено от ревизираното лице и имащи отношение към процесните доставки. С жалбата пред съда са представени процесните фактури, рамков договор от 15.02.2021г., заявка за доставка от 24.02.2021г., оферта от 01.03.2021г. и приемо-предавателен протокол, в които предметът на доставката не е индивидуализиран, не става ясно кой е собственикна лицензите, за какъв софтуер се отнасят, кой притежава телекомуникационния сървър. Не без значение е и обстоятелството, че тези документи са представени за първи път едва с жалбата пред Съда.

На ревизираното дружество е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД с предмет на доставка „аванс съгласно договор“ /4 фактури/ и „Лиценз за комуникационен сървър“ /1 фактура/.

Съдържанието на част от процесните фактури е само по себе си основание за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит. Съгласно чл. 71, т.1 от ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане при условие, че притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС. С разпоредбата на чл. 114. ал. 1 от ЗДДС са регламентирани подробно изискванията към първичните счетоводни документи /фактури/. Едно от тях е визираното в чл. 114, ал.1, т.9, а именно, че фактурата задължително съдържа количеството и вида на стоката, вида на услугата. В конкретния случай, в по-голямата част от издадените от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД фактури е вписан предмет „Аванс съгласно договор“, като не са посочени никакви индивидуализиращи договора данни /номер, дата/. Нито в хода на ревизията, нито при съдебното оспорване е представен самият договор, сключен с посоченото лице, въз основа на който да се установи какви уговорки са направени относно плащанията и във връзка с какви бъдещи доставки са издадени фактурите за авансови плащания. Това означава, че съставените фактури са непълни. Обосновава се изводът, че изначалната непълнота на фактурата пречатства приспадането на ДДС дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. Следователно, на още по-силно основание, отказът е допустим, в случай като процесния, когато няма ангажирани писмени документи за конкретизация на условията, при които е следвало да бъдат направени плащанията, както и за предмета на бъдещите доставки.

Във връзка с обстоятелството, че по-голямата част от фактурите /4 броя/ са с предмет „Аванс съгласно договор“ следва да се посочи, че с разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС е уреден специфичен случай на изискуемост на данъка при осъществено авансово плащане. Смисълът на нормата е да се установи по-ранна дата на изискуемост на данъка за получателя на плащането. От своя страна разпоредбата на чл. 68, ал.1, т.2 от ЗДДС предоставя право на платеща да приспадне от данъчните си задължения по този закон извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка.

Това обаче не следва да води до еднозначния извод, че по всяка фактура, която документира авансово плащане следва автоматично да се признава правото на данъчен кредит. Приспадането на данъчен кредит зависи от това дали е налице реално осъществена доставка, съгласно чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС във връзка чл. 6/9 от закона. В тази връзка разпоредбата на чл 68, ал.1, т.2 от ЗДДС касаеща авансово плащане, отново разглежда случаите на възникнало впоследствие данъчно събитие по облагаема доставка. Обстоятелството, че фактурите са издадени за авансови плащания, не преклудира необходимостта от преценка за наличие на последващо извършване на облагаема доставка по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. В подкрепа на гореизложеното е и приетото от СЕС в решение от 21.02.2006 т. по дело С-419/02г. по отношение на правото на данъчен кредит при авансовите плащания, а именно, че доставките на стоките и услугите са

предмет на ДДС, а не плащанията във връзка с тях. В т. 28 от решение на СЕС от 19 декември 2012 г. по дело № С-549/11 „ОРФЕЙ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, е посочено, че за да бъде ДДС изискуем преди още стоките или услугите да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно, в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. В случая ревизиращите органи са се съобразили изцяло с практиката на СЕС определяща, че за да бъде данъкът изискуем при авансово плащане е необходима пълна информация относно данъчното събитие, а именно бъдещата доставка или бъдещото изпълнение трябва да се знае и по-специално, когато се извършва авансово плащане стоките или услугите трябва да бъдат много точно идентифицирани, като в този случай идентифицирането на стоките трябва да бъде ясно както по отношение на техния вид и специфични особености, така и по отношение на техния доставчик и по отношение на времето на доставката им. В разглеждания случай не са представени договори, с които да са очертани параметрите на бъдещите доставки, за които се извършват авансовите плащания. Изобщо не става ясно дали се касае за доставки на стоки или на услуги. Приложимостта на чл. 25. ал. 7 от ЗДДС се отрича при наличието на авансови плащания, при които страните не са посочили точно стоките или услугите и имат възможност да избират измежду едни или други от тях, както и при възможността по взаимно съгласие да отлагат многократно срока на доставката, т.е. да е налице неяснота в тази насока. Съобразявайки това, ревизиращите органи правилно са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД фактури с предмет „Аванс съгласно договор“.

При липсата на договори не може да се счита, че плащанията са направени с основание, респективно, че изискуемостта на данъка е възникнала в условията на чл. 25, ал.7 от ЗДДС и за доставчика е възникнало задължение да начисли ДДС по реда на чл. 86 от ЗДДС. Отделно липсват категорични доказателства и за извършени авансови плащания, предвид, че както от ревизираното дружество, така и от спорния доставчик не са представени платежни документи, извлечения от банкови сметки и др. Приложените от „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД аналитични регистри на счетоводни сметки 504 и 503 не доказват, че е осъществен фактическият състав на плащането, а именно получаването на паричната престация в патримониума на кредитора. Това съответно означава, че за ревизираното лице не би следвало да възникне правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал.1, т.2 от ЗДДС по спорните фактури.

По една от фактурите, издадени от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД с №0...030 от 30.03.2021 г. на стойност 15 000.00 лв. и ДДС - 3 000.00 лв. е вписан като предмет на доставка „Лиценз за комуникационен сървър“. Както беше отразено по-горе в решението, от прекия доставчик не са представени никакви

доказателства във връзка със спорните доставки. Лицензите за комуникационен сървър са отразявани в счетоводството на ревизираното дружество като стока, поради което доставчикът би следвало да представи доказателства за придобиване на стока от вписания във фактурите вид и количество, за заприходяването и изписването ѝ в счетоводството му, за прехвърляне на собствеността върху същата на жалбоподателя. Такива документи не са ангажирани.

От „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД не са ангажирани никакви доказателства във връзка с доставката на лицензи за комуникационен сървър, такива не са представени и от „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД. Липсват договори, заявки, електронна и друга кореспонденция във връзка със спорната доставка, как и от кого точно са изготвени лицензите и в какво се изразяват, информация за това кой, кога и къде е получил стоките, т.е. в случая не са налице доказателства, удостоверяващи фактически развили се облигационни отношения между ревизираното дружество и „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД. Във фактурата са описани доставки, които не могат да се свържат с каквито и да било факти от обективната действителност и от които може еднозначно да се направи извод, че доставка от същия вид действително е осъществена от вписания във фактурата издател. Освен това наличието на фактура не е достатъчно като условие за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Поради характеристиката ѝ на частен документ и тъй като с фактура се удостоверява фактически състав, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици - формиране на данъчен кредит, той носи тежестта да докаже правопораждащия факт - извършването на доставка. Именно този факт не е доказан на нито един етап от развитото се ревизионно производство, както и при административното оспорване и съдебното такова.

Произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал.1 от ЗДДС и чл. 14, ал.1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникване и упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Доказването на такъв произход е индиция за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърлени, биха могли да обезпечат тежестта върху жалбоподателя насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалността на фактурираните доставки. В случая не е доказано именно, че издателят на фактурата е притежавал стоката по вид и количество, за която се твърди, че е доставена на ревизирания субект. По изложените съображения, настоящата инстанция намира, че органите по приходите правилно са отказали на ревизираното лице правото на приспадане на данъчен кредит и по фактура №0...030 от 30.03.2021 г. издадена от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД с посочения в нея предмет „Лиценз за комуникационен сървър 20 броя“.

В обобщение на гореизложеното, съдът приема, че изводите на органите по приходите за липса на реални доставки по фактурите, издадени от „БАЛКАН

ИНКОМ“ ЕООД са правилни и РА следва да бъде потвърден като законосъобразен относно непризнатия данъчен кредит в общ размер на 84 846.41 лв. за данъчни периоди м. 03 и м. 04.2021 г., ведно със съответните лихви за забава.

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

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

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

По изложените съображения съдът намира, че законосъобразно, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, с РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 84 846.41 лв. за „ЕКУИПМЪНТ БНЛИМИТЕД " ЕООД по фактурите издадени от „БАЛКАН ИНКОМ“ ЕООД.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени от посочения във фактурата доставчик. Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният

анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанието за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предпоставя и не изисква установяване на произход на стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях.

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

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

правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери своето разрешение съобразно решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчният кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

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

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

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

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

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 9017,50 лв., определено съгласно чл.8, ал.1, вр.чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, Трето отделение, 80 състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД” ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], представлявано от управителя А. Х. К., срещу ревизионен акт № Р-22221021004471-091-001 / 15.08.2022г., издаден от Д. Б. К.-орган възложил ревизията и М. П. Г.-Н. – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение № 321/13.03.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), произтичащи от непризнат данъчен кредит в общ размер на 84846.41 лв. и са определени лихви за забава в размер на 24341.22лв. за данъчни периоди м.03.2021г. и м.04.2021г.

ОСЪЖДА “ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД” ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], представлявано от управителя А. Х. К., да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 9017,50 лв. (девет хиляди и седемнадесет лева и петдесет ст).

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

СЪДИЯ :

