

РЕШЕНИЕ

№ 938

гр. София, 17.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,
в публично заседание на 20.01.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **6980** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по Жалба Вх. № 22581/21.07.2020г., по описа на АССГ, изпратена чрез Дирекция ОДОП, на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. В, ет. 6, ап. 47, чрез процесуален представител адв. И. Р., срещу Ревизионен акт №Р-22220519001554-091-001 от 09.01.2020 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията и Д. П. Д. – ръководител на ревизията, изцяло потвърден изцяло с Решение № 555/06.04.2020г. на Директор Дирекция ОДОП, ЦУ НАП-С., с който на жалбоподателя за днъчни периоди от м. 11.2018 г. до м. 04.2019 г. е начислен данък върху добавената стойност общо в размер на 49 433,58 лв. по доставки доставки към R. L., VIN GB849844665; за същите периоди е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 55 838,94 лв. по фактури, издадени от доставчика [фирма], ЕИК[ЕИК], а за данъчните периоди м. 01.2019 г. и м. 03.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 336,99 лв. по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], както и акцесорните вземания за лихви, поради извод за липса на реалност на доставките.
Жалбоподателят, оспорва отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, както и допълнително начислен за спорните периоди ДДС, като излага съображения за незаконосъобразност на акта, поради необоснованост и неправилно прилагане на материалния закон. Намира, че в хода на ревизионното и съдебното производство са събрани достатъчно доказателства, които обосновават извод за

реалност на процесните доставки. Излага съображения, че неправилно е приложен материалния закон по отношение третирането на доставки на електронни услуги, за което са налице достатъчно доказателства, обосноваващи извод за облагането им по този специален ред на ЗДДС и третирането на място на изпълнение на доставката. Иска от съда отмяна на РА, като незаконосъобразен, поради необоснованост и противоречие с материалния закон. Претендира съдебно-деловодни разноски.

Ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, в съпроводително писмо при представяне на административната преписка оспорва жалбата. В съдебно заседание не изпраща представител .

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител, не представя становище.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220519001554-020-001 от 14.03.2019 г., с която на [фирма], е възложено извършването на ревизия за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.11.2018 г. до 31.01.2019 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 27.03.2019 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 27.06.2019 г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, са издадени Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220519001554-020-002 от 17.05.2019 г., с която в обхвата на ревизията са включени и периодите от 01.02.2019 г. до 30.04.2019 г., №Р-22220519001554-020-003 от 24.06.2019 г., с която е определен срок до 27.07.2019 г. и №Р-22220519001554-020-004 от 25.07.2019 г., определяща срок за завършване на ревизията до 27.08.2019 г. Всички заповеди в хода на производството са издадени от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220519001554-092-001 от 24.09.2019 г., връчен електронно на 16.10.2019 г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №53-00-2549#4/02.12.2019 г., към което са приложени доказателства във връзка с доставките от [фирма], преценено от органите по приходите и в хода на административното обжалване като неоснователно.

Ревизията приключва с издаването на Ревизионен акт №Р-22220519001554-091-001 от 09.01.2020 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Д. П. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Р. акт е връчен електронно на 20.01.2020 г.

С оспорения РА на дружеството е определен данък върху добавената стойност /ДДС/ за внасяне в размер на 17 299,23 лв. и лихви в размер на 2 617,92 лв., при деклариран от лицето резултат за ревизираните периоди - ДДС за възстановяване общо в размер на 92 346,63 лв. Определените задължения произтичат от допълнително начислен данък върху добавената стойност общо в размер на 49 433,58 лв. и отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 58 175,93 лв., ведно със съответните

лихви, предмет на спор в настоящото производство.

Установено е в хода на ревизионното производство и не е спорно между страните, че за процесните данъчни периоди основна дейност на жалбоподателя е консултантска дейност по стопанско и друго управление. Според представените счетоводни документи, декларираните приходи са от услуги.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22220519001554-040-001/22.03.2019 г., №Р-22220519001554-040-002 от 20.05.2019 г. и №Р-22220519001554-040-003 от 23.07.2019 г., в отговор на които са представени документи, обсъдени в РД. На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК] и др., резултатите от които са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/. С протокол №1004902/26.08.2019 г. са приобщени документи, събрани в хода на извършена ревизия, приключила с РА №Р-22220518005544-091-001 от 24.04.2019 г. Извършени са други процесуални действия, подробно описани в РД.

Въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства, ревизиращите органи са преценили, че са налице основания за извършване на корекции както в частта на извършените от дружеството доставки, така и в частта на получените такива.

1/. За извършените доставки и начисления данък по предоставянето на услуги от [фирма] на дружеството R. L., получател със седалище Великобритания, в хода на ревизионното и съдебно производство се установява следното:

Установено е, че за данъчните периоди от м. 11.2018 г. до м. 04.2019 г. [фирма] е декларирало доставки на услуги по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС с място на изпълнение на територията на друга държава членка на ЕС, получател на които е R. L., VIN GB849844665 /валиден/. Доставките са документирани с 6 фактури, данните за които са описани в таблица на стр. 5 от РД. Фактурите са с една и съща данъчна основа – 49 433,60 лв., а вписаният в тях предмет е: „Месечна такса“ или „I. service-C.“. Данък ДДС не е начислен, с отбелязване на основаниято за това- чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. По отношение на плащанията за доставките е установено плащане от страна на получателя по доставката на услуги по банков път, в [фирма]. Този факт изцяло се потвърждава и от заключението на ВЛ Ю. Д. по приетата в съдебното производство ССЧЕ.

Въз основа на ИПДПОЗЛ №Р-22220519001554-040-003 от 23.07.2019 г., от [фирма] е изискано да представи документи /договори, приемо-предавателни протоколи, обяснения, документи за нает подизпълнител и др./, относими към доставките на услуги по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС с получател R. L., VIN GB849844665. Видно от представения Договор за „ко-локация“ на телекомуникационно оборудване №010/2018 от 02.04.2018 г., сключен между [фирма] - оператор и R. L. - клиент, операторът предоставя за временно ползване срещу заплащане на възнаграждение, 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. В т. 4 на договора е записано, че инсталацията на оборудването на клиента /R. L./ се извършва от клиента под надзора на квалифициран персонал на оператора / [фирма]/ или само от оператора, в случаите когато това е изрично уговорено с ордер. Взаимното свързване на оборудването на клиента с оборудването на оператора или на клиент на оператора се извършва само от

оператора в рамките на предоставяните услуги. В т. 8 е посочено, че операторът / [фирма]/ има право да извършва ремонтни дейности и преустройства, необходими за поддръжка, разширяване или преустройство на центъра за ко-локация, доколкото това не представлява пречка за нормалното предоставяне на услугите. Същият извършва планирана профилактика на центъра за ко-локация, за което уведомява писмено клиента в срок от 10 календарни дни преди извършването на дейностите. Планираните профилактики не могат да надвишават повече от една планирана профилактика месечно, като всяка една такава планирана профилактика не може да продължава повече от 3 часа и не може да предизвиква повече от 15 минути прекъсване на услугите. Съгласно приложение №1 към договора, услугата резервиране на място за бъдеща ко-локация на оборудване включва: 1/. Размер - 10 комуникационни клетки /800 x 1 000 мм/; 2/. Разсеяна мощност - 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; 3/. Местоположение - България, 1592, С.,[жк], Т. -2, център за данни. Съгласно Приложение №2 към договора, поддръжката от първо и второ ниво се предоставя пряко от оператора на съоръжението /Т. Л./, Мрежов оперативен център /М./ 24 часа в денонощието.

Представен е и Договор №1/02.01.2018 г., за ко-локация на телекомуникационно оборудване, сключен между [фирма], ЕИК[ЕИК] – оператор и [фирма] - клиент, съгласно който операторът предоставя за временно ползване срещу заплащане на възнаграждение определено в ордера /Приложение №1 към договора/ помещения шкафове и/или rack unit за колокация на телекомуникационно оборудване в собствени или наети от оператора помещения, посочени в ордера, както и допълнителни услуги съгласно условията на договора. Представен е приемо-предавателен протокол, съгласно който считано от 02.01.2018 г. [фирма] е започвало да ползва услугите, предоставени от [фирма] по Договор №1/02.01.2018 г. и Приложение №1 към него, а именно: 1/. Колокация на оборудване в размер – 10 комуникационни шкафа с проектирана площ на шкаф 800x1000 мм/; 2/. Локация: [населено място] 1592,[жк], Център за данни –Т. 2.

След анализ на представените документи, ревизиращите органи са достигнали до заключението, че [фирма] предоставя на клиента си като услуга съвкупност от различни престации. Прието е, че е налице една единна доставка по предоставяне на помещение за ко-локации /на сървъри - шкаф/ за разполагане на техника в недвижим имот – център за ко-локация, който е оборудван и със съответните системи и осигурява условия, съобразени с нуждите на IT оборудването, като целта на клиента е да си осигури ползването на такова пространство, което да му осигури необходимите условия за съхранение, работа и свързаност на IT оборудването му. Доставената от [фирма] услуга има за предмет недвижим имот, разположен на територията на техническия център в [населено място],[жк], Т. - 2, център за данни. Предоставянето на физическо пространство за съхранение на съответната техника на клиента с цел ко-локиране, представлява същественият и абсолютно необходим елемент от цялостната комплексна услуга.

Според представено в хода на ревизионното производство обяснение Вх. №53-00-2549/29.08.2019 г., от жалбоподателя, според което издадените на R. L. фактури документират извършени „електронни услуги“ като именно на това основание същите са декларираны като услуги по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС с място на

изпълнение на територията на друга държава членка на ЕС. Въз основа на събраните документи в хода на ревизионното производство и анализ на съдържанието на представения договор за ко-локация на телекомуникационно оборудване №010/2018/02.04.2018 г., сключен между [фирма] и R. L., и Договор за ко-локация на телекомуникационно оборудване №1/02.01.2018 г., сключен между [фирма] и [фирма], ревизиращите органи, са направили извод, че: 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 спорните услуги по доставките, не попадат в обхвата на услуги, предоставяни по електронен път.

В обобщение на изложеното е прието, че услугата ко-локация на телекомуникационно оборудване, предоставена от [фирма] на R. L., попада в обхвата на услугите по чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС /предоставяне на право на ползване, свързано с недвижим имот/, доколкото същата представлява физическо позициониране на телекомуникационно оборудване в специализирано помещение. В конкретния случай, локацията на телекомуникационното оборудване е България, 1592, С.,[жк], Център за данни - Т. 2. Съгласно чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС, мястото на изпълнение на доставка на услуга е мястото, където се намира недвижимият имот. Предвид горното, на основание чл. 86, във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, за извършените доставки на услуги от [фирма] към R. L. с място на изпълнение на територията на Република България, съгласно чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС, е начислен за периодите от м. 11.2018 г. до м. 04.2019 г. ДДС общо в размер на 49 433,58 лв., като за всеки месец тази сума е 8 238,93 лв.

В хода на съдебното производство е допуснато изготвянето на ССЧЕ и СТЕ, заключенията по които са приети, неоспорени от страните и кредитирани от съда като обективни и компетентни.

От заключението на ВЛ Ю. Д., се установява, че всички доставки на услуги, са надлежно осчетоводени, в съответствие с ЗСч и НСС, потвърдени са и извършените плащания по банков път.

От заключението на ВЛ инж. Ж. К., по приетата СТЕ, се установява, че: По своята същност, услугата "ко-локация" представлява физическо разполагане на телекомуникационно оборудване, сървъри, компютърни системи, както и други продукти на информационните технологии (ИТ), в специализирана колокационна среда, като необходимостта от такава среда се обезпечават от съвременните Центрове за данни (Data Centers), в които са обособени специални помещения за ко-локация на такъв тип оборудване, и където се предоставя самата услуга „ко-локация“. Д. центърът от своя страна представлява сграда или част от сграда, включваща в себе си различни съоръжения и инфраструктура, функциониращи и свързани помежду си по такъв начин, че да могат да осигурят необходимите условия и параметри на работната среда за нормално, безопасно, надеждно и непрекъсваемо функциониране на колокираното оборудване. В тази връзка, клиентите които обикновено ползват услугата „ко-локация“, са компании (фирми, организации), при които непрекъснатостта на дейността е критична – те разчитат на своите информационни системи да поддържат и управляват основните им дейности. Ако тези системи спрат да функционират, операциите

на компанията могат да бъдат нарушени или дори да спрат напълно. Наред с това, информационната сигурност също е от изключителна важност и поради тази причина е необходимо дейта центърът да може да предостави необходимата среда, която да свежда до минимум шансовете от евентуален пробив в сигурността или нежелана загуба на информация. Основните изисквания към центровете за данни са: - Сградата да покрива необходимите конструктивни изисквания за сеизмична устойчивост, пожароустойчивост, товароносимост на етажите, разположение, разпределение, предназначение, височина на помещенията и т.н.; - Електрически системи за осигуряване на качествено непрекъсваемо електрическо захранване с определени параметри, степен на резервираност и обезпеченост - силови трансформатори, кабелни трасета и силови кабели, електро-разпределителни табла, електро-комутационна апаратура, източници на резервно ел.захранване (генератори) с автоматично управление и превключване, източници на непрекъсваемо токозахранване (UPS + батерийни системи), мълниезащита и заземяване; - Системи за прецизна климатизация и вентилация за поддържане на определени стойности на температура, относителна влажност и въздухоток в помещенията; - Системи за ранно предупреждение при пожар (V.), конвенционална система за автоматично пожароизвестяване и пожарогасене, системи за детекция на вода, системи за видео наблюдение и контрол на достъпа, физическа охрана – за осигуряване защитеност на средата от бедствия, аварии и външна намеса; - Кабелни системи за различни видове външно и вътрешно телекомуникационно окабеляване за осигуряване на необходимата мрежова свързаност на колокираното оборудване; - Системи за отдалечен мониторинг, управление и контрол на поддържащите системи и съоръжения в центъра за данни.

ВЛ посочва, че: Организацията на колокационното пространство в центъра за данни се осъществява чрез използването на специализирани телекомуникационни и сървърни шкафове (racks), подходящо разпределени и разположени в колокационните зали, в които се разполага и монтира колокираното оборудване. По стандарт тези шкафове (racks) могат да бъдат с различна монтажна широчина – 10, 19, 21 или 23 инча (“), като техният обем във височина е разпределен на отделни монтажни единици, наречени rack units (U) , където $1U = 1.75" = 4.445$ cm. Самото колокирано оборудване най-често също е предназначено за монтаж и разполагане в такъв тип шкафове, затова в този случай то също се специфицира с височина в rack unit (U), като това е и един от параметрите на услугата „колокация“.

ВЛ дава отговор, че : мрежовата свързаност е необходима, за да може реално колокираното оборудване да изпълнява своето основно предназначение. От друга страна електронният достъп осигурява възможност на администратора на оборудването (в повечето случаи клиентът) да осъществява различни манипулации по него – софтуерни конфигурации, ъпдейти, ъпгрейди, преинсталация на операционна система, разрешаване и отстраняване на различни софтуерни проблеми, рестарт на оборудването и т.н. ВЛ посочва, че: в много редки случаи се налага физическа човешка намеса по оборудването, като например: при нужда от хардуерен ъпгрейд (добавяне на компоненти) или ремонт (подмяна на компоненти) по сървъра, хардуерен рестарт

(изключване от електрическото захранване) или демонтаж оборудването. При нормалната работа на сървъра, не се изисква физическа човешка намеса, поради възможностите които дава отдалеченият електронен достъп до оборудването.

ВЛ посочва, с оглед спецификата на електронното оборудване и гарантираната среда, в която то функционира, физическият достъп на външни лица се провежда при спазването на строг контрол, базиран на вътрешните правила за достъп и сигурност на колокационния оператор. Клиентът няма постоянен физически достъп до оборудването, колокирано в дейта центъра. Най-често посещението и допускането на Клиента в дейта центъра става след предварително уведомление от негова страна, при спазване на всички правила за вътрешния ред и сигурността на центъра за данни. На Клиента може да бъде предоставен отдалечен електронен достъп до оборудването му, колокирано в центъра за данни както е описано по-горе в т. 2. Може да му бъде осигурен и физически достъп, при спазване на условията и съгласно процедурите, посочени в т. 4. При нормалната работа на сървъра, не се изисква физическа човешка намеса, поради възможностите които дава отдалеченият електронен достъп до оборудването.

2/. По отношение на получените доставки и данъчния кредит от доставчика [фирма]:

В хода на ревизията е установено, че за периодите от м. 11.2018 г. до м. 04.2019 г. [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 55 838,94 по 6 фактури /описани на стр. 12 и 13 в РД/, издадени от [фирма]. Фактурите са с една и съща данъчна основа /46 532,46 лв./ и ДДС /9 306,49 лв./, и предмет – „Консултантска услуга по договор“ и „I. service-C.“.

От ревизираното дружество е представен посреднически договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги от 01.01.2016 г., сключен между [фирма] - доверител и [фирма] - агент, съгласно който доверителят възлага, а агентът приема да извърши консултантски и посреднически услуги, свързани с откриване на потенциални клиенти, с които [фирма] да сключи договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги. Задълженията на агента, както и уговорките относно размера на възнаграждението и сроковете за плащане са описани подробно на стр. 13 от РД. Към договора е представен Анекс №1 от 01.02.2016 г., съгласно който [фирма] и [фирма] се съгласяват, че по силата на договора агентът [фирма] е осъществил преговори от името на доверителя [фирма] с А. I. L., К., Х. К., в резултат на които е сключен договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги между доверителя [фирма] и А. I. L., К., Х. К.. В анекса е посочено, че по силата на договора с А. I. L., К., Х. К. доверителят [фирма] получава възнаграждение под формата на еднократна първоначална такса и месечна такса за извършени услуги.

Установено е, че плащането по издадените фактури е извършвано по банков път, както следва: на 04.12.2018 г. по фактури №[ЕГН] от 28.11.2018 г. и №[ЕГН] от 03.12.2018 г. - 57 100,00 евро и на 25.01.2019 г. по фактура №100000024/25.01.2019 г. - 28 550,00 евро. Този факт

се потвърждава и от заключението по ССЧЕ.

Въз основа на извършена насрещна проверка на доставчика [фирма], в хода на ревизионното производство са приети: Декларация от Т. Ц. М., управител на [фирма], с която е декларирано, че дейността на дружеството е информационни технологии, телекомуникационни и консултантски услуги, разработка, внедряване и поддръжка на софтуер, оптимизация на база данни и др. Дейността се финансира със средства на собственика и средства от стопанска дейност. Няма наети обекти, няма наети лица на граждански договори. Услугите са извършвани от Т. Ц. М.. Като подизпълнител е избрано [фирма]. Представен е и Посреднически договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги от 21.01.2016 г. сключен между [фирма] - доверител и [фирма] – агент. Съгласно предмета на договора, [фирма] като възложител възлага на [фирма] като изпълнител, да извърши консултантски и посреднически услуги за откриване на потенциални клиенти за дружества, предоставящи електронни и комуникационни услуги, сключили договор с възложителя. Към договора е приложено Допълнително споразумение от 01.02.2016 г., с което страните се съгласяват, че изпълнителят [фирма] е осъществило преговори с А. I. L. K., X. K., в резултат на които е сключен договор за предоставяне на електронни комуникационни услуги между клиент на възложителя и посоченото дружество с предвидени месечни плащания в размер на 22 840,00 евро. За изпълнението поговора са представени 3 фактури, издадени от [фирма] на [фирма] и 3 фактури, издадени от [фирма] на [фирма], данните за които са описани на стр. 14 от РД, както и документи удостоверяващи извършени плащания по банков път.

В хода на ревизионното производство, ревизиращите органи са установили, че са налице противоречиви обяснения от [фирма] по отношение на обстоятелството кой е реалният изпълнител на посредническите услуги, фактурирани на [фирма]. В представена декларация е заявено, че услугата е извършена от управителя на [фирма] – Т. Ц. М., но в същото време е представен договор с подизпълнител - [фирма] и фактури, издадени от него към [фирма]. След справка в Агенция по вписванията е установено, че Т. Ц. М. е управител както на [фирма], така и на [фирма]. Въз основа на представени по искане на ревизиращите органи допълнителни обяснения и документи от подизпълнителя [фирма] е представено писмено обяснение, в което е посочено, че услугата е осъществена от Ю. В. М., който е пребивавал в [населено място], Великобритания. Консултантското съдействие при проведените срещи и преговори с клиента са проведени в края на 2015 г. и началото на 2016 г. Като доказателства са приложени самолетен билет с направление С. - Л. на 02.08.2015 г. и непереведени и в нечетлив вид документи. На приложените документи не се чете година на издаване, а само дата: 22 юли с дестинация М. - С. П.; 26 септември с дестинация С. - Л.; 15 октомври с дестинация М. - И.; 06 октомври К. - М.; 9 септември с дестинация С. - М.; 12 октомври с дестинация С. - М.; 9 декември с дестинация С. - М.. Според органите по приходите, представените документи не доказват по никакъв начин, че пътуванията са извършени с цел командировка за среща с конкретни контрагенти.

От [фирма] не са представени документи, че Ю. М. или Т. М. са пътували в чужбина, в т.ч. до Х. К. или друга страна за среща с представители на А. I. L. -

дружеството, за което се твърди, че е извършено посредничество. Не са представени заповеди за командировка с които [фирма] за периодите 2015 г. и 2016 г. е командировало Ю. М. или Т. М. за преговори с клиента А. І. L.. Не са представени документи, доказващи осчетоводени разходи в счетоводството на [фирма] във връзка с тези пътувания - изплатени дневни, пътни, нощувки и др. При проверка в информационния масив на НАП от ревизиращите органи е установено, че [фирма] е вписано в Търговския регистър на 01.12.2015 г. В тази връзка е прието, че представените документи за пътуванията на Ю. М. не могат да бъдат свързани с дейността на дружеството, тъй като до 01.12.2015 г. дружество [фирма] не е съществувало като правен субект. При проверка на данните в Агенция по вписванията е установено, че през м. 01.2016 г. [фирма] е с управител Т. Ц. М. и едноличен собственик на капитала Ю. В. М.. Установено е, че за лицето Ю. В. М. няма подадена годишна данъчна декларация за 2016 г., респективно няма декларираны получени доходи от трудови правоотношения по §1, т. 26, буква „и“ от Допълнителните разпоредби на *Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/*. В писмените обяснения е посочено, Ю. В. М. е заемал длъжността „Водещ, преговарящ със стратегически партньори и организации“ в Международния гигант „Г.“. Представен е документ съставен на чужд език с логото на Г. с дата 22.08.2019 г. и неофициален превод, подписан от Т. М. - управител на [фирма]. В него е посочено, че Ю. М. работи в Г. Швейцария на длъжност „Водещ, преговарящ със стратегически партньори и организации“ от 22.05.2009 г. до момента, в офис, находящ се в [населено място], Швейцария. От представения документ е видно, че за периода, за който са представени документите за пътуванията във връзка с преговорите лицето Ю. М. е нает от Г. Швейцария и е с месторабота Швейцария и тези пътувания е възможно да са свързани с изпълнение на договорните му отношения с Г. Швейцария. Не са представени в хода на ревизионното и съдебно производство доказателства установяващи наличието на гражданско или трудово правоотношение с дружеството подизпълнител и Ю. М., данни и доказателства относно действително провеждане на срещи преговори, физически и/или по електронен път в изпълнение на консултантския договор, място на преговори, параметри на преговорите, не са представени разходни документи, свързани с командировки, пътувания, срещи, във връзка и в изпълнение на поръчката по консултантския договор. При проверката на [фирма], от дружеството е представен документ до [фирма] съставен на чужд език, който е с дата 11.07.2019 г. и печат на А. І. L. и изписано име S. F. - представляващ на чуждестранното дружество. Представен е неофициален превод на документа на български език с подпис от Т. М., в качеството на управител на [фирма]. Съгласно представения превод г-н С. Ф. дава информация на г-н Д. - управител на [фирма] относно срещите на Ю. М. с г-н Ф. във връзка с подписания договор. Посочва се, че г-н Ф. се е запознал с г-н М. на годишни симпозиуми и събития във връзка с IT сектора. Ефективните преговори относно евентуален договор между [фирма] и А. І. L. са започнали 2015 г. в Л., където са обсъдени потребностите на компанията, а също и какво пазарът и останалите доставчици предлагат. Тези срещи са конфиденциални и много

детайли по отношение на тяхното естество не могат да бъдат предоставени. Когато всички подробности по изискваните услуги са установени е подписан договорът от първи февруари 2016 г. За целите на ревизията от страна на [фирма] не е представен такъв документ. В хода на насрещната проверка на [фирма] не са представени документи доказващи, че издател на този документ е А. I. L., кой го е изискал, по какъв начин е получен този документ /по електронен път, чрез куриерска служба, на ръка и др./. В хода на ревизията с Протокол №1004902/26.08.2019 г. е приобщен представен от [фирма] формуляр за поръчка №1/01.01.2016 г. от клиент А. I. L. до В. I. L.. Тъй като датата на поръчката е 01.01.2016 г., ревизиращите органи са отбелязали, че контакт между двете дружества е бил направен преди [фирма] да бъде регистрирано като юридическо лице и да може да предприеме действия за това. Дружеството е вписано в Агенция по вписванията на 20.01.2016 г.

В хода на ревизията при проверка на данните в информационния масив на НАП, е установено, че Т. Ц. М. е управител на [фирма] и [фирма], във връзка с което двете дружества се явяват свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК. Посочено е също така, че дейността на [фирма], [фирма] и [фирма] е в известна степен „взаимообвързана“, доколкото и трите дружества са регистрирани с едно и също седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх. В, ет. 6, ап. 47, един и същи електронен адрес: [електронна поща], както и едно и също дружество – [фирма] извършва счетоводното им обслужване.

Въз основа на събраните доказателства и техния анализ, ревизиращите органи са приели, че е налице нереалност на доставките, като с издадените от [фирма] фактури се цели неправомерно ползване на право на приспадане на данъчен кредит за доставки, които ревизираното дружество реално не е получило. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури общо в размер на 55 838,94 лв.

От приетото по делото в хода на съдебното обжалване Заключение на ВЛ Ю. Д., се потвърждават изцяло изводите на ревизиращите органи във връзка с установеното надлежно осчетоводяване на процесните доставки и плащания, както между дружествата и техния подизпълнител, така и дължимите плащания на ДДС към бюджета и тяхното отразяване по справки-декларации. Установено е от ВЛ, че за данъчни периоди м. 11.2018 г., 12. 18 г., 01.2019 г., 02.2019 г., 03.2019 г. и 04.2019 г., процесните фактури за доставки към [фирма] са намерили отражение в дневниците за продажби на [фирма] за процесните периоди. В дневниците за продажби на [фирма] за данъчни периоди м. 11, м. 12. 2018 г. и м. 01., м. 02., 03. и м. 04. 2019 г. са включени фактурите за доставки към [фирма]. [фирма], като доставчик на [фирма] през процесните периоди е декларирал извършените от него процесни доставки пред НАП в справки-декларации и дневници за продажбите. че процесните фактури за покупки са намерили отражение в дневниците за покупки на [фирма] за процесните периоди. Доставките към „Б. ИНВЕСТ“ са осчетоводени по счетоводни сметки сметка 411 клиенти, 504 разплащателна сметка във валута, 703 приходи от продажби на услуги и 45321 начислен

данък за продажбите. В дневникците за покупки на [фирма] за данъчни периоди м. 11, м. 12. 2018 г. и м. 01.2019г. са включени фактурите за покупки от [фирма]. Фактурите за покупки от [фирма] са осчетоводени по счетоводни сметки сметка 401 доставчици, 504, 602 разходи за външни услуги и 45311 начислен данък за покупките пълен кредит. [фирма] е разчел дължимия резултат по ЗДДС за периода с бюджета. Приходите от доставките към „Б. ИНВЕСТ“ са осчетоводени по счетоводна сметка 703 приходи от продажби на услуги. За [фирма] се установява, че извършените доставки към [фирма] са осчетоводени по сметка 411 клиенти, 4532 начислен данък за продажбите, 703 приходи от продажби на услуги. [фирма] в качеството си на подизпълнител на [фирма] по процесните доставки към [фирма] е отразил в счетоводството си приходи от доставките си към [фирма] е по дебита на счетоводна сметка 703 приходи от продажба на услуги. В дневниците за продажби на [фирма] за данъчни периоди м. 12. 2018 г. и м. 04. 2019 г. са включени фактурите за доставки към [фирма]. М. капитал“ О., в качеството си на подизпълнител на [фирма] по процесните доставки към [фирма] е декларирал доставките към [фирма] в подадените пред НАП справки-декларации, дневници за продажбите. Тези фактически установявания в Заключението на ВЛ по ССЧЕ, са в съответствие с доказателствата и фактите установени от ревизиращите органи в хода на ревизионното производство. Съдът намира, че документално доставките са надлежно счетоводно отразени, което е отразено и в хода на ревизионното производство и не се оспорва по делото. Обосноваването на реалността на доставките, с други съпровождащи документи, както и писмени доказателства, тежестта за което носи ревизиращото лице-не са представени в хода на съдебното производство.

3/ По отношение на доставките от [фирма], за данъчни периоди м. 01.2019 г. и м. 03.2019 г.:

Ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 336,99 лв. по две фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Данните за фактурите са следните: №[ЕГН]/20.12.2018 г. с данъчна основа /ДО/ – 9 347,96 лв., ДДС – 1 869,59 лв., предмет - „Договор за проектантски услуги от 28.11.2017 г., аванс 40 %“; № [ЕГН]/07.03.2019 г. с ДО – 2 336,99 лв., ДДС – 467,40 лв., предмет – „По договор за проектантски услуги 28.11.2017 г. и анекс 10.11.2018 г., окончателно плащане“. При преглед на банкови документи е установено, че на 16.01.2019 г. е преведена сума в размер на 11 217,55 лв., а на 13.03.2019 г. - 2 804,29 лв. Към фактурите, от страна на ревизираното лице е представен Анекс №1 от 05.11.2018 г., сключен между [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] във връзка с Договор за проектантски услуги, подписан на 28.11.2017 г. между [фирма] и [фирма]. В чл. 1 на анекса е посочено, че страните приемат, че Договорът за проектантски услуги, подписан на 28.11.2017 г. между [фирма] и [фирма] е изпълнен в обем от 100 % в частта, предвидена в Раздел I, чл. 1, т. 1.1. - Обхват на дейностите при изработване на план за регулация и застрояване /ПРЗ/. В чл. 4 е записано, че [фирма], [фирма] и [фирма] изразяват съгласие след като са анализирали извършеното до момента, че няма пречки от финансово или друго естество, предвиденото в Раздел I, чл. 2, т. 1.2 да

бъде извършено от [фирма]. С чл. 5 съответно е договорено, че [фирма] и [фирма] не възразяват да продължат изпълнението на Договора от 28.11.2017 г., като [фирма] встъпва като страна по него и приема да изпълни задълженията по Раздел I, чл. 2, т. 1.2. Останалите клаузи на анекса са описани на стр. 19 от РД. В хода на ревизията от [фирма] е представен Договор за проектантски услуги от 28.11.2017 г., сключен между [фирма] /възложител/ и [фирма] /изпълнител/, по силата на който възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши срещу възнаграждение изработване на ПУП План за регулация и застрояване за имоти с кадастрални идентификатори 68134.1972.1581 и 68134.1972.3001, УПИ - 1493, 1494, 1495, 1363 и УПИ X — 1581, квартал 107а, м. В. - Вец - С. - Обслужващи обекти на околновръстния път, район „В., [населено място] и издаване виза за проектиране на обща площ от 7 922 кв.м. Обхватът на дейностите при изработване на план за регулация и застрояване е посочен в чл. 1, т. 1.1 на договора, а в чл. 1, т. 1.2 са описани процедури и съгласуване на ПРЗ. Въз основа на анализ на договора, при ревизионното производство, органите по приходите са констатирали, че в Раздел I има само чл. 1, а чл. 2 е в Раздел II „Права и задължения на възложителя“. Съгласно този член, възложителят се задължава да заплати на изпълнителя уговореното по чл. 8 от настоящия договор възнаграждение, да предостави на изпълнителя необходимата информация и документация, касаеща изпълнението на настоящия договор. Въз основа на тези данни и техния анализ, ревизиращите органи са посочили, че от подписания Анекс №1/05.11.2018 г. не става ясно, коя част от договора от 28.11.2017 г. за проектантски услуги се възлага за изпълнение на [фирма]. Посочено е, че ревизираното дружество не е представило документи, доказващи вида на извършените услуги от [фирма]. В хода на ревизията е представен Анекс от 10.11.02018 г., между [фирма] и [фирма], с който се прекратява Договор за проектантски услуги от 28.11.2017 г. по взаимно съгласие. В т. 2 от анекса е посочено, че „по договора е изпълнен чл. 1, т. 1.1“. На следващо място е посочено, че не са ангажирани документи, от които да е видно кое лице от страна на доставчика е извършило услугата. При проверка на данните в информационния масив на НАП е установено, че [фирма] няма назначени лица на трудов договор и не е подавало Справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения. От дружеството не са подавани декларация обр. 1 и обр. 6 за начислени и изплатени възнаграждения. По данни от Търговския регистър, за периода на издаване на фактурите едноличен собственик на капитала и управител на [фирма] е Д. Н., гражданка на С. с постоянно местожителство [населено място]. При проверка в информационния масив на НАП е установено, че за лицето Д. Н. не са установени данни за ЛНЧ на територията на Република България, няма подадена Г. за 2018 г., респективно няма декларирани получени доходи от трудови правоотношения по §1, т. 26, буква „и“ от ДР на ЗДДФЛ. От страна на Д. Н. не е подадена декларация за извършване на дейност с личен труд и самоосигуряване като едноличен собственик в [фирма]. При проверка на данните в информационния масив на НАП е установено, че за 2018 г. от [фирма] не е подадена Г. по чл. 92 от *Закона за корпоративното подоходно*

облагане /ЗКПО/. Извършен е анализ на дневниците за покупки на [фирма], при който е установено, че са декларирани единствено вътреобщностни придобивания на стоки, като не е установено наличие на доставки за проектантски услуги от подизпълнители.

Въз основа на тези доказателства и техния анализ, ревизиращите органи са приели, че не е доказана реалност на доставките по процесните фактури, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, на [фирма] е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 336,99 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

От Заключението на ВЛ Ю. Д. по ССЧЕ, във връзка с посочените доставки се установява, че: са налице валидни доказателства за извършено плащане по банков път по разплащателната сметка на [фирма], от страна на възложителя-ревизираното лице по процесните фактури. От извършената проверка в масивите на НАП се установи, че в дневниците за продажби на [фирма] за данъчни периоди м. 12. 2018 г. и м. 03. 2019 г. са включени фактурите за доставки към [фирма]. [фирма], в качеството на доставчик към [фирма] е декларирал доставките към [фирма] в подадените пред НАП справки-декларации, дневници за продажбите. От извършените плащания от [фирма] по фактурите за доставки от [фирма], и от анализа на дневниците за продажбите на [фирма] приложени към Справки декларации за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м. 12. 2018 г. и м. 03. 2019 г., се установява, че [фирма] е разчел с бюджета дължимия резултат по ЗДДС за периода

Съдът намира, че документално доставките са надлежно счетоводно отразени, което е отразено и в хода на ревизионното производство и не се оспорва по делото. Обосноваването на реалността на доставките, с други съпровождащи документи, както и писмени доказателства, тежестта за което носи ревизиращото лице-не са представени в хода на съдебното производство.

В хода на съдебното производство са приети на хартиен и магнитен носител доказателства, установяващи надлежно връчване по електронен път на актове в хода на ревизионното производство, с валиден КЕП, поради което и не се констатира нарушение на административно производствените правила, обосноваващи отмяната на оспорения акт на това основание.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е ***неоснователна***.

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

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации

и представените по делото доказателства, че оспореният Ревизионен акт, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Въз основа на изложеното и на основание приложените по делото писмени доказателства, съдът намира, че оспореният акт е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не страда от наличието на процесуални пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания

1/. По отношение на начисления ДДС по доставки към R. L., VIN GB849844665:

Съгласно §1, т. 14 от ДР на ЗДДС, за формулиране на понятието „услуги, извършени по електронен път“ законът препраща към съответните членове и 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.

Видно от договор за ко-локация на телекомуникационно оборудване №010/02.04.2018 г., сключен между [фирма] /оператор/ и R. L. /клиент/, предмет по него е предоставяне за временно ползване 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. Изрично е посочено, че пространството за ко-локация може да се използва само по предвиденото предназначение. В чл. 2.3. е предвидено, че услугата „отдалечен съпорт“ представлява основен технически съпорт от инженер на оператора, като например: *захранване и рестартиране на устройства; включване и изключване на кабели и конектори; измерване и тестване на кабелите и др.* В чл. 8 е предвидено операторът да има право да извършва ремонтни дейности и преустройства, необходими за поддръжката, разширяването или преустройството на центъра за ко-локация, ако това не е пречка за нормалното предоставяне на услугите. В чл. 9 е уредено операторът да извършва планирана профилактика на центъра за ко-локация, за което писмено уведомява клиента в срок от 10 календарни дни преди извършването на дейностите. Планираните профилактики не могат да надвишават повече от една планирана профилактика месечно, като всяка една такава планирана профилактика не може да продължава повече от 3 часа и не може да предизвиква повече от 15 минути прекъсване на услугите. Местоположението на центъра за ко-локация е: България, 1592,

С.,[жк], Т. -2, център за данни. От заключението по СТЕ, по делото, безспорно се установява, че процесните услуги по ко-локация имат за съществен елемент, съхранението на електронно оборудване, свързано технологично по електронен път с получателя на услугата, но от данните по делото и експертното заключение на ВЛ по СТЕ, съдът прави извод, че се касае за физическото съхранение на материални носители на информация, локализирани на конкретно място-териториално обособено, за съхранение на тази база данни от информация, към която се осъществява непрекъснат достъп по електронен път. Технологичният електронен достъп обаче, е съпровождащ елемент на услугата, доколкото основен е-физическото съхранение на материални технически носители на въпросните база данни, т.е. тази услуга е обоснована от наличието на локализирано място, специално оборудвано за целта сграда и по същество представлява държание на материални технически носители на база данни, до които се осъществява достъп по електронен път. Не е налице една престация- услуги предоставяни по електронен път, по смисъла на закона и правото на ЕС, а е налице услуга, за която съществения и определящ елемент е мястото на съхранение на технологичните носители на база данни-сграда, конкретно пригодена и съответстваща на изискванията за предоставяната услуга. Ето защо правилно ревизиращите органи са определили, че е налице предоставянето на физическо пространство за съхранение на съответната техника на клиента с цел ко-локиране, което попада в обхвата на нормата на чл. 21, ал.4 от ЗДДС и място на изпълнение на територията на Република България.

В конкретната хипотеза, съгласно приложения договор, следва да се приеме, че става въпрос за услуга по смисъла на ЧЛ. 25 ал.4- услуга с непрекъснато изпълнение-за определен срок на договора. В този случай, в съответствие с нормата на ал. (4) (Изм. - ДВ, бр. 108 от 2006 г., в сила от 01.01.2007 г., изм. - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г., изм. - ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г.) При доставка с периодично или непрекъснато изпълнение, с изключение на доставките по чл. 6, ал. 2, всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо.

Въз основа на изложеното, в съответствие със събраните доказателства, съдът прави извод, че изводите на ревизиращите органи, за липсата „електронни услуги“, по смисъла на закона, в процесния случай е правилен и обоснован, поради което и жалбата в тази част е неоснователна и като такава следва да се остави без уважение.

2/. По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури и отказаното право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури по т.2 и 3 от фактическата част на това решение:

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството, по процесните доставки, се свежда до материалната законосъобразност на акта, в тази част, във връзка с отказаното право на признаване на данъчен кредит, за доставките, посочени в РА /съответно РД/, по т.2 от това решение, поради липса на реалност на доставките, за процесния период. Жалбоподателят

оспорва материалната законосъобразност на този извод, като посочва, че доставките са реално осъществени. Намира, че надлежното счетоводно отразяване, наличието на договори и приемо-предавателни протоколи, при доставчиците и при ревизираното лице, в достатъчна степен обосновават ползването на данъчен кредит. За твърденията си излага аргументи, като посочва практика на С..

По делото не се спори относно фактическите констатации, установени в ревизионното производство от ревизиращия орган. Същите се потвърждават от писмените доказателства по приетата от съда административна преписка в хода на съдебното обжалване и от заключението на ВЛ по приетата ССЧЕ. По делото не се спори, а се установява и от събраните доказателства, че ревизираното лице-жалбоподател, е регистрирано по ЗДДС, води счетоводство, което отговаря на изискванията на ЗСч. Спорните фактури, отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от ЗСч, като към всяка са приложени съпътстващи договори и приемо-педавателни протоколи. Същите са идентични по съдържание.

Предметът на настоящия спор не касае фактически констатации по ревизионния акт. Спорът е правен и се отнася до тълкуването и прилагането на Закона за ДДС, във връзка с изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на доставките, поради което е и налице използването на фактури с невярно съдържание, което прави сделките, документално необосовани, а с това и по своя характер симулативни.

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който поражда правни последици само ако са налице всички негови елементи. Правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Изводът за липса на реална доставка на услуга се базира на установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. При обжалването на РА не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит, но следва да бъде установено дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован.

Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на

приспадане. Този извод следва от тълкуването на разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и С.. Правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя. В съдебното производство жалбоподателят не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит. От събраните писмени доказателства от приходната администрация, приложени в съдебното производство, се установява, че същият не разполага с други преки или косвени доказателства, установяващи реалността на доставките, освен фактури и идентични договори и документи за извършено плащане, както и идентични приемо-предавателни протоколи, които не позволяват индивидуализация на конкретна доставка, както и безспорното установяване на извършена от юридическото лице чрез негови подизпълнители или лица, наети по трудово и гражданско правоотношение лица, притежаващи компетентност да извършат конкретните доставки. Наличието само на договор, протоколи и фактури, не е достатъчно за доказване реалността на доставките. Макар и да приемем, че ревизираното лице, не носи отговорност за поведението на своите доставчици, възможностите им за кадрова и техническа обезпеченост или техни задължения към приходната администрация, всеки получател по доставка, има задължението да прояви минимална добросъвестност, като изисква и съхранява при себе си съпровождащи доставките документи, каквито в случая не са налични, с цел удостоверяване и доказване на правата си пред приходната администрация. Събраните в хода на ревизионното производство доказателства и техния обективен анализ, обосновават извод за правилност на изводите на ревизиращите органи за липса на реално изпълнение на доставките по процесните фактури.

В решението си по делото „Б.“ от 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 С. е дал задължително тълкуване на разпоредбите на Директива № 112/2006 г. относно общата система на ДДС, свързано с преценката на това дали извода на приходната администрация за липса на реалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС. В него е посочено, че от константната съдебна практика на С. се установява, че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на ЕС обща система на ДДС.

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение

по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело M. и D., посочено по-горе, точка 40). Освен това 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 (вж. Решение по дело С. P., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело T., C-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция. Това решение на С., както и Решение от 21 юни 2012 г. по дело M. и D., C-80/11 и C-142/11 следва да се съобразят с някои други основополагащи принципи на правото на приспадане на данъчен кредит. Идентично е и произнасянето на С. с Определение от 03,07,2013год по дело C-572/11 Мениджърски бизнес решения срещу ДДОДОП: Член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност.

Според съда, за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, или с документалното и обективиране в договори и приемо-предавателни протоколи, както и

формалното плащане, а с изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индигия за реалността на имущественото разместване при изпълнението. Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя не са ангажирани доказателства, опровергаващи изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на процесните доставки. Не са представени други доказателства, различни от събраните в хода на ревизионното производство, които да установят чрез пълно и главно доказване реалност на процесните доставки, поради което и въз основа на изложените по-горе мотиви, съдът приема, че законосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Липсата на реалност на доставките на услуги, обективирани в процесните фактури и приложените към тях договори и приемо-предавателни протоколи, води до обоснования извод за наличието на симулативни сделки, които прикриват друго различно съглашение между страните, доколкото е безспорно установена и липсата на кадрова обезпеченост на ревизираното лице, за текущия период, да извърши част от доставките със свой наличен ресурс, или да ползва предходен доставчик, без наличието на опосредена сделка на комисионер. Този извод се подкрепя в достатъчна степен от приложените и анализирани подробно доказателства от ревизиращите органи.

Следва да се отбележи, че съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи или за извършване на конкретни услуги, индивидуализирани по вид, характер обем, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. В случая, не е налице данъчно събитие, поради което и фактурите и договорите, не се основават на реална доставка, не са документално обосновани и поради наличието на достатъчно доказателства за знание в жалбоподателя за участие в изкуствена правна конструкция, която по своя характер представлява по смисъла на ЗДДС данъчна измама, няма изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит.

Съдът намира, че при така установените факти ответникът е достигнал до правилни изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от доставчиците на жалбоподателя, за процесния период. В хода на съдебното производство, се установи, че органите по приходите правилно приемат, че не е налице реална доставка по смисъла на чл. 9 ЗДДС и

съответно е налице обстоятелство по чл. 70, ал. 5 ЗДДС, т.е, че данъкът по процесните доставки на услуги е начислен неправомерно. Доколкото е правилен и законосъобразен извода за отказано право на данъчен кредит по ЗДДС за процесния период, основателно е и акцесорното вземане за лихви за забава, определени в оспорения РА.

В обобщение съдът намира, че РА, потвърден, в оспорената част с Решение № 555/06.04.2020г. на Директор Дирекция ОДОП, ЦУ НАП-С., е правилен и законосъобразен и като такъв следва да бъде изцяло потвърден, а депозираната жалба отхвърлена като като неоснователна.

При този изход от правния спор, ответната страна има право на съдебно-деловодни разноски, каквито не са претендирани, поради което и не се присъждат.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 63-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ Жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. В, ет. 6, ап. 47, срещу Ревизионен акт №Р-22220519001554-091-001 от 09.01.2020 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията и Д. П. Д. – ръководител на ревизията, изцяло потвърден изцяло с Решение № 555/06.04.2020г. на Директор Дирекция ОДОП, ЦУ НАП-С., *като неоснователна.*

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: