

РЕШЕНИЕ

№ 7125

гр. София, 09.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20 състав, в публично заседание на 18.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Светлана Димитрова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **6656** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управлението: [населено място], [улица], бизнес сграда „Х. Т.“, партер, представлявано от управителя М. Т. К., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221019003059-091-001/28.01.2020 г., издаден от Е. М. С. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и Д. П. Д. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 810/15.05.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-С. при ЦУ на НАП.
Предмет на оспорване в настоящото съдебно производство е ревизионен акт № Р-22221019003059-091-001/28.01.2020 г., в частта с която са установени задължения по ЗДДС в размер общо на 297,31 лв., от които ДДС -276,22 лв. и лихви - 21,09 лв, произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 71, ал.1, т.1 и т.2 във вр. с чл. 46, ал.1 от ЗДДС, в общ размер на 10 943.97 лева.
В жалбата се твърди, че оспореният ревизионен акт е незаконосъобразен, необоснован, постановен в противоречие с материалния закон и при допуснати процесуални нарушения. Неправилно е възприета фактическата обстановка, тъй като основната дейност на дружеството няма нищо общо с използване на криптовалути или отпускане на кредити. Не е взето предвид, че дружеството притежава на финансови активи под формата на В. и Е. единствено за да финансира проекта си.
В с.з. от 18.11.2020 г. процесуалният представител на жалбоподателя адв. М.

поддържа жалбата и заявява, че не претендира присъждането на разноски.

Ответникът – директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП-С., не се явява, не се представлява и не взема становище по жалбата.

СГП - редовно уведомена, не изпраща представител за участие в процеса.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221019003059-020-001/10.05.2019 г., връчена на 13.05.2019 г., издадена от Е. М. С. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне задълженията на дружеството по ЗДДС за периода от 01.01.2019 г. до 31.03.2019 г. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221019003059-020-002/19.07.2019 г. е разширен обхватът на ревизията и са добавени периодите от 01.04.2019 г. до 30.06.2019 г. Със заповедта за възлагане на ревизията съобразно изискванията на чл.113, ал.1 ДОПК са определени данните за ревизираното лице по чл.81, ал.1, т.2-5 ДОПК, както и ревизиращите органи по приходите и срокът за извършване на ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/№Р-22221019003059-092-001/04.11.2019 г.от ръководителя на ревизията главен инспектор по приходите Д. Д. и старши инспектор по приходите К. П.. Ревизионният доклад връчен на ревизираното лице на 25.02.2020 г. по електронен път.

Ревизията приключва с РА № Р-22221019003059-01-001/28.01.2020 г., издаден от Е. М. С. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Д. П. Д. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на ревизираното дружество на 25.02.2020 г. по електронен път. Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП“ с жалба вх.№ 53-03-927/10.03.2020 г. С Решение № 810/15.05.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС, считано от 02.04.2018 г. На ревизираното лице са връчени ИПДПОЗЛ № Р-22221019003059-040-001/13.05.2019 г. и № Р-22221019003059-040-002/22.07.2019 г. И в двата случая исканите документи и обяснения са представени в определения 14-дневен срок. В представените писмени обяснения се декларира, че: Дружеството сключва договори с различни компании, произвеждащи дигитални активи (например, блокчейн компании, които емитират собствена валута). Целта е [фирма] да има възможност да приема максимално много от съществуващите виртуални валути, като впоследствие ще започнат да се приемат и други дигитални активи. По този начин, максимално много хора могат да използват своите дигитални активи като обезпечение за кредити; Дружеството сключва договори с кредитни институции (банки, небанкови финансови институции, peer-to-peer и други), които да използват предоставяните от дружеството услуги за регистър. Целта е финансовите институции да разширят допустимите активи, които приемат като обезпечение по заеми и по този начин да достигнат до повече потенциални кредитополучатели; Преки клиенти на дружеството се явяват финансовите институции. По същество, те не променят нищо в бизнес модела си – техен основен доход остава предоставянето на кредити на физически и

юридически лица. Започвайки работа с [фирма] те могат да започнат да приемат и различни видове дигитални активи като обезпечение. За крайния потребител, банката (финансовата институция) си остава единствена точка на контакт, а банката продължава да продава кредити, както винаги до сега. По отношение на техническите аспекти в обясненията е посочено, че платформата ще бъде стандартизирана, но с възможност за избор на различни функционалности от всяка финансова институция. Параметрите, свързани с риск мениджмънт също могат да бъдат изцяло променени. Всяка финансова институция ще има възможност да избере от редица функции и нива на риск при управление на залозите (например, ниво на цена, при което следват да се изисква допълнително обезпечение; ниво, при което активът следва да се продаде; видове активи, които се приемат и много други).

Дружеството е посочило, че разработването на платформата за депозиране на дигитални активи е в начален етап, като до този момент е наличен първоначален прототип, демонстриращ основните функции. Прототипът е разработен от българска компания, част от С..

По отношение на финансирането на проекта ревизираното дружество е избрало I. С. О. /ICO/ – процес, при който различни блокчейн проекти създават собствена „валута“ под формата на различни coin-и или token-и и започват да я продават на широката публика с цел събиране на финансиране. Първичното предлагане на виртуални монети (ICO), подобно на crowdfunding, се извършва чрез издаване на виртуални монети (т.нар. „токени“) посредством използване на блокчейн технологията. Компанията, издаваща токена, подготвя документ (W.), който подробно описва проекта, който ще бъде финансиран чрез ICO. Инвеститорите участват в набирането на средства, като от своя страна предоставят фиатни валути, като например евро, долар или криптовалута (B., E. и др.) на ICO дружеството, като в замяна получават от техните token-и или coin-и. По принцип токени, които инвеститорът би могъл да получи в процеса на едно предлагане на дигитални монети, притежават различни функции: гаранционна, функция на виртуална разменна валута, токени, обезпечени с активи и токени за услуги. Целта на закупуване на T. e: да се подкрепи проекта; да се използва токена след време (в системата на проекта); спекулативна.

По отношение на избора на платформа за ICO дружеството е пояснило, че първоначално е започнало работа с българската компания L., която е специализирана в разработването на софтуер за блокчейн индустрията. Идеята е била те да разработят за дружеството мини-платформа, посредством която то да може лесно да продава собствената си валута и по този начин да набере финансиране. В процеса на работа е установено, че тяхното решение не би отговорило на всички потребности на дружеството, поради което договора с тях е прекратен и е започнало сътрудничество с друг доставчик T. G. (S.), които предоставят лиценз за готова вече платформа. Ревизираното дружество е използвало тази платформа за набиране на финансиране в продължение на няколко месеца и е прекратило работата с тях към януари 2019 г.

Въз основа на събраните доказателства ревизиращите органи са приели, че извършваната от дружеството дейност е свързана със създаване на децентрализирана мултиплатформена мрежа за приемане на обезпечения под формата на криптовалута и блокчейн активи. Констатирани са също така, че по своята същност услугата, която ще се предлага, е сходна на регистър за особени залози, където участват три страни - финансова институция, предоставяща заеми, потребители имащи нужда от кредит и регистър, в който се вписват залозите, свързани със заемите, като разликата се състои

във вида на активите, които се приемат като залог. В заключение органите по приходите приемат, че в случая се касае за дигитални активи, които могат да включват криптовалути, блокчейн активи и други финансови активи в дигитална форма и че в ревизирия период дружеството притежава финансови активи под формата на криптовалути - В. и Е..

За ревизирия период е формиран данъчен кредит по подробно описани фактури в ревизионния доклад с предмет на доставката: рекламни, консултантски, интернет и административни услуги, покупка на онлайн платформа за криптовалути. Дружеството е получател по доставки на услуги от данъчно задължени лица регистрирани на територията на ЕС и извън съюза, извършващи независима икономическа дейност. Като получател по доставките дружеството е начислило ДДС в издадени протоколи по чл. 117 от ЗДДС, които е отразило в дневниците за продажби и дневниците за покупки за съответните периоди. Органите по приходите са приели, че предоставяните от ревизираното дружество услуги са свързани с доставка на финансови услуги, които съгласно чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС представляват освободени доставки. В тази връзка е направен извод, че получените от дружеството доставки, по които претендира право на приспадане на данъчен кредит, са предназначени за извършване на освободени доставки и на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и по тази причина не е налице право на приспадане на данъчен кредит. В подкрепа на този извод ревизиращите органи са се позовали на практика на СЕС и по-конкретно на Решение на СЕС от 22.10.2015 г. по дело С-264/14 г. В заключение органите по приходите приемат, че правото на приспадане на данъчен кредит не е налице по всички декларираните доставки в дневниците за покупки, както на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, така и на основание т. 2 от същата разпоредба. Приели са, че от една страна получените доставки са свързани с извършване на последващи освободени доставки и същевременно са предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Направен е извод, че основните покупки се свеждат до консултантски и интернет услуги, които също не могат да бъдат отнесени по дейностите, свързани с изграждането на софтуерна платформа.

Органите по приходите са констатирани, че фактурите за покупки са осчетоводени като текущ разход и не се отчитани в отделна счетоводна сметка, формираща себестойността на изграждания дълготраен нематериален актив, каквато е заявената от ревизираното дружество бъдеща платформа за депозирание на дигитални активи. В резултат на това, съответните разходи не са калкулирани като стойност на разработвания нематериален актив и не се обвързват с реализирането на приходи от неговата последваща експлоатация.

С оспорения ревизионен акт и потвърждаващото го решение е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС по всички декларираните покупки в дневниците за покупки за ревизирия периоди общо в размер на 11 220,19 лв. След извършените корекции на деклариания резултат за всеки от периодите в обхвата на ревизията, с РА е установено задължение за внасяне на ДДС в размер на 276,22 лв., ведно с лихви в размер на 21,09 лв., при деклариран резултат ДДС за възстановяване в размер на 10 943,97 лв.

При така установените факти съдят достигна до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред

съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

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

Настоящият съдебен състав намира, че оспореният РА № Р-22221019003059-091-001/28.01.2020 г. е издаден от компетентен орган в кръга на предоставените му правомощия и в предвидените от закона форма и съдържание. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване. Видно от приложените копия на процесните РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, същите са подписани с електронен подпис. Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Въпреки цитираните разпоредби, ответникът е представил и надлежни доказателства за издадените КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА. Атаквания РА е в предвидените форма и съдържание по чл. 120, ал.1 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. 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. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

По приложението на материалния закон:

Ревизиращите органи са отказали право на приспадане на данъчен кредит по всички декларираны покупки в дневниците за покупки в общ размер на 11 220,19 лв., като след извършените корекции на декларирания резултат за всеки от процесните данъчни периоди с РА е установено задължение за внасяне на ДДС в размер на 276,22 лв., ведно с лихви в размер на 21,09 лв., при деклариран резултат ДДС за възстановяване в размер на 10 943,97 лв.

Този извод е неправилен.

На първо място неоснователно ревизиращият екип е приел, че получените от дружеството доставки не са свързани с извършваната от него дейност. През ревизирания период основната дейност на [фирма] е създаването на софтуер и децентрализирана електронна платформа към него за приемане на обезпечения под формата на криптовалута и блокчейн активи. Дейността съответства и на обявения в Търговския регистър предмет на дейност - създаване на софтуер и електронни платформи позволяващи широко разпореждане с електронни активи, включително и чрез тяхното залагане и използване за обезпечение, както и всяка друга дейност по смисъла на чл. 1 от ТЗ. Видно от представените фактури дружеството е закупувало различни услуги - консултантски, счетоводни, административни, маркетингови, услуги за развитие на софтуер и др. Тези получените услуги, за които е отказано

правото на приспадане на данъчен кредит, са свързани именно с извършваната от дружеството основна дейност, посочена по-горе. Произволни са изводите на стр.3 от РА, че получените услуги са неотнормисими към създаването на софтуерната платформа. Не става ясно въз основа на какви доказателства е направено това заключение от ревизиращия екип.

Като допълнителен аргумент в РА се сочи, че ревизираното лице няма извършени облагаеми доставки през ревизирания период. Този довод също е несъстоятелен. От единствените доказателства в тази насока - обясненията на ревизираното лице, се установява, че разработването на софтуерната платформа за депозирание на дигитални активи е все още в начален етап, като до този момент е наличен първоначален прототип, служещ за демонстрация на основните функции. Едва след създаването на софтуер и децентрализирана електронна платформа към него, те ще бъдат предоставяни чрез лицензионни договори на трети лица. Проектът не е завършен и към момента на ревизията е в начален етап. Потвърждение за това може да се намери в представена оборотна ведомост към 30.06.2019 г. - сметка 212 „Програмни продукти“ е с дебитно салдо в размер на 94 252,63 лв. Следва да се има предвид, че придобитите активи могат да се използват за облагаеми доставки освен към момента на закупуването им, но може и да предстои да се осъществи в един последващ момент. В последния случай също възниква право на данъчен кредит. Обстоятелството дали една доставка се използва или ще се използва за извършване на облагаеми доставки не може да се прецени към момента на възникване на правото на данъчен кредит и упражняването му по реда на чл. 71, т. 1, във връзка с чл. 72 от ЗДДС. Ако към момента на възникване на данъчния кредит не се признае правото на приспадане с презумпцията, че стоките или услугите няма да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, се преклудира възможността това право да бъде упражнено при последващото използване на тези стоки или услуги за осъществяването на облагаеми доставки.

В заключение съдът намира изводите на ревизиращия екип в тази насока за изцяло необосновани, почиващи не на доказателства, а на предположения.

На второ място неправилно ревизиращите органи са приели, че ревизираното дружество ще предоставя на своите клиенти услуги по отпускане на кредити, обезпечени с дигитални активи, съответно тези услуги ще са свързани с доставка на финансови услуги, които на основание чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС са освободени доставки. От доказателствата по делото се установява, че дейността на [фирма] няма нищо общо с предоставяне на финансови услуги. Дейността на дружеството не е предоставяне на кредити, а създаването на софтуер и децентрализирана електронна платформа към него, които следва да бъдат предоставени на трети лица, чрез лицензионни договори или договори за предоставяне на правото на ползване на софтуера срещу определена цена. Обстоятелството, че софтуерът, респективно изработването на децентрализирана мултиплатформена мрежа, са предназначени за приемане на

обезпечения под формата на криптовалюти и блокчейн активи, не променя характерът на процесната услуга. Тази дейност по смисъла на чл.12, ал.1 ЗДДС представлява облагаема доставка, поради което неправилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Въз основа на гореизложеното съдът намира, че жалбата е основателна и оспореният ревизионен акт следва да бъде отменен като постановен в нарушение на материалния закон.

С оглед липсата на претенции за присъждане на разноски и по аргумент от чл. 81 ГПК, този въпрос съдът не обсъжда.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 20 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК] Ревизионен акт № Р-22221019003059-091-001/ 28.01.2020 г., издаден от Е. М. С. – началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и Д. П. Д. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП-С., с който са установени задължения по ЗДДС, в размер на 276.22 лв. и са определени лихви за забава в размер на 21,09 лв., потвърден с решение № 810/15.05.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - [населено място] при ЦУ на НАП.

Решението е окончателно и не подлежи на обжалване съгл. чл. 160, ал. 6, изр. 2 ДОПК.

СЪДИЯ: