

# РЕШЕНИЕ

№ 5186

гр. София, 16.08.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав**, в публично заседание на 07.06.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Пламен Горелски**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **1584** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, вр. ЗДДС.

Образувано е по жалба от Р. Кр. Г., като управителя на [фирма], против Ревизионен акт № Р-2222132000536-091-001/30.09.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с Решение № 1698/29.12.2020 г.

В съдебното производство дружеството – жалбоподател е представлявано неприсъствено от упълномощен адвокат, който с писмени молби е заявил, че: поддържа жалбата и оспорва ревизионния акт; ангажира заключение на съдебносчетоводна експертиза; претендира възстановяване на разноските за водене на делото, съгласно представен договор за правна помощ, без представен списък.

Ответникът, чрез юрисконсулт оспорва жалбата, като счита, че и по време на съдебното производство не са опровергани заключенията на издателите на ревизионния акт, и тези на ответника. Желает юрисконсултско възнаграждение и възразява за прекомерен размер на адвокатското.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема следното.

Ревизията е първа за процесните данъчни периоди по ЗДДС – м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г. Възложена е с редовно издадена от компетентен орган по приходите заповед. Съставен е ревизионен доклад (л. 67 от делото), въз основа на който компетентни органи по приходите, след като отхвърлили възраженията срещу доклада са издали процесния РА № Р-2222132000536-091-001/30.09.2020 г. (л. 46). Актът е

оспорен пред директора на Дирекция „ОДОП“ - С. в частта, относно отказано правото на приспадане на данъчен кредит, в размер на общо 85 160 лева за данъчните периоди м.12.2019 г. и м. 01.2020 г., начислен в издадени от [фирма] и [фирма] фактури за доставки на електронни и безконтактни карти „proximity card“, и U. - устройства със софтуер. С оспорвания ревизионен акт, като е отказано да бъде признато право на приспадане данъчен кредит е намален размерът на декларирания за възстановяване данък за посочените данъчни периоди и е определен ДДС за възстановяване - 349, 95 лв., при деклариран - 85 509, 95 лв.

С Решение № 1968/29.12.2020 г. (л. 15) решаващият административен орган е потвърдил ревизионния акт.

Процесуалните действия на ревизиращите органи са описани подробно в доклада и са възприети изцяло от издателите на ревизионния акт.

Резултатите от насрещните проверки и събраните доказателства са дали основание на ответника, в производството по Глава осемнадесета ДОПК да приеме, че: не е доказано наличието на реални доставки, на документириани с издадените от [фирма] и [фирма] фактури, доставки на електронни и безконтактни карти, и U.-устройства с инсталиран софтуер. Този извод ответникът е формирал, след като е анализирал дефинициите по § 1, т. 14, т. 25 ДР ЗДДС (съответно за: „услуги, извършени по електронен път“; „стандартен софтуер“) и е приел, че: А/ софтуерът, предмет на доставките „proximity card“ - S. (S. card access) представлява доставка на „услуга“, по смисъла на чл. 9 ЗДДС, защото: е по поръчка на клиенти и е предназначен за конкретно потребление, поради което не е „стандартен софтуер“, доколкото сделката представлява прехвърляне на права върху програмен продукт, различен от стандартен софтуер; Б/ „доставката на услуга е свързана с престиране на определен резултат, което изисква наличие на документи, установяващи конкретен вид, характер и обем на услугата; съгласно т. 40 от Решение на СЕС, от 20 юни, 2013 г. по дело С-653/11 г., услугата подлежи на данъчно облагане, само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение, в рамките на което са разменени конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя; с оглед това, при извършване на преценка досежно реалността на престираните услуги е необходимо да се изследва: дали именно дружеството, издало фактурите е изпълнител (непосредствено или чрез подизпълнител) на фактурираните услуги; дали при възлагането им страните са договорили достатъчно конкретно вида на услугите, дължимия резултат и отделните компоненти, формирали договорената цена; резултатът, който е предаден, съответства ли на вложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и какви разходи са направени.

От своя страна жалбоподателят, макар и косвено е заявил с жалбата, че процесните доставки са такива, по смисъла на § 1, т. 25 ДР ЗДДС („стандартен софтуер“). Това становище е потвърдено и от адвокатата с молбата от 07.06.2021 г. (л. 102), който счита, че се касае за доставки на стоки.

През ревизираните периоди основната дейност на [фирма] е доставка на U.-устройства със софтуер, за управление диагностиката на автомобили и доставка по поръчка на електронни безконтактни карти с допълнителен код за защита, за нуждите на охранителни системи в частни и държавни учреждения, както и за нуждите за електронно идентифициране на персонала на търговски вериги, за клиентски модули, за идентифициране на клиенти на търговски вериги, и др.

За данъчен период м. 12.2019 г. дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, в общ размер на 37 700 лв. по две фактури (№ 86/23.12.2019 г.; № 89/31.12.2019 г.), издадени от [фирма] с предмет „аванс“ и покупка на 10 000 броя пластмасови карти (пластики) за ползване в търговски обекти, със защитен код.

За данъчен период м. 01.2020 г. [фирма] е претендирало данъчен кредит по фактури, както следва: 1. фактура № 10103/24.01.2020 г. от [фирма] (ДО 180 000 лв. и ДДС - 36 000 лв.) за доставка на 10 000 броя пластмасови карти, за ползване в търговски обекти, със защитен код; 2. фактура № 214/31.01.2020 г. от [фирма], с предмет „100 броя Dongle EL4632k Genii + Installed software“, съгласно предварително издадена проформа - фактура.

Вещото лице, което не е извършвало проверки на място, а е изследвало доказателствата по делото, по същество потвърждава фактите и обстоятелствата, въз основа на които ревизиращите органи и ответникът са изградили изводите си. Заключение на вещото лице (л. 107) не бе оспорено от страните. Според него:

1. За фактурите от [фирма]: сумите по фактурите за м.12.2019 г. ( 226 200 лв.) са платени на доставчика по банков път, на девет вноски, през месец 12.2019 г.; от [фирма] е представена счетоводна и търговска документация, видно от която картите са с произход Х. К., съгласно МД с ДО 2244, 15лв. и ДДС при внос - 448, 83лв.; стоките (10 000 бр. карти) са пристигнали в България и са предадени на управителя на [фирма], на 23.12.2019 г., /видно от разпечатка на D.; получени са от [фирма] на 24.12.2019 г., съгласно приемо-предавателен протокол и фактура от „Е.“; представен е Договор № 1/30.09.2019 г. с изпълнител [фирма] и предмет „разработка, криптиране и поддръжка (подобряване на софтуера, минимум с една версия годишно, за 2 години) на софтуер за база данни за „proximity card“, с лимит 20 000 позиции“; според договора, [фирма] получава пълни права за разпространяване и неограничена продажба на софтуера, разработен и продаден с фактура № 79/30.09.2019 г. от [фирма] (ДО 66 333, 33 лв. и ДДС - 13 266, 67 лв.), а [фирма] поема гаранционната поддръжка на картите; съгласно писмени обяснения от управителя на [фирма], продажната цена от 18 лева за 1 брой карта е формирана от следните разходи: разход за закупуване - 0, 23 лв. (за 10 000 бр. – 1 149 U. + митни сборове и куриерски разходи); разход за разработка на софтуер за 1 бр. – 3, 32 лв.; разход за обновяване на софтуер с 2 бр. версии -12 лв.; надценка (печалба) за 1 бр. – 2, 45 лв.; относно плащанията от [фирма], към [фирма] са представени 6 броя платежни нареждания, за периода от 16.01.2020 г., до 17.02.2020 г. за платени суми по банков път; стоките са изпратени чрез „Е.“ от [фирма], на [фирма], видно от товарителница № 5300165415196/23.01.2020 г. ( фактура от „Е.“, № [ЕГН]/24.01.2020 г.); фактурите са включени в дневника за продажби и в СД по ЗДДС, на доставчика [фирма].

2. За фактурата от [фирма]: стоките са изпратени чрез „Е.“, видно от товарителница № 5300167152020; плащането е по банков път, на 31.01.2020 г.; при насрещната проверка на [фирма] са представени: документи за произхода на стоката (инвойс - фактура от 21.11.2019 г., на стойност 650 долара; преводно нареждане за плащане; товарителница от D., видно от която стоката е с произход Китай); управителят е обяснил, че софтуерът, с търговско наименование „S.“ -е автодиагностичен (използва се за изследване на превозни средства); разработен е от [фирма]– носител на авторските права върху продукта и издател на фактури, с получател [фирма], както следва: №№: 69/20.01.20 г.; 70/20.01.20 г.; 71/22.01.20 г.; 72/24.01.20 г. - обща ДО - 15 509 лв. и ДДС - 3 101, 80 лв.; към фактурите са приложени платежни нареждания за

плащане от [фирма], към [фирма]; при насрещната проверка на [фирма] (основна дейност разработване и поддръжка на уебсайтове и услуги, в областта на информационните технологии) са представени: счетоводна и търговска документация, касаеща фактурите към [фирма], които са отразени в дневника за продажби и в СД по ЗДДС; преводни нареждания за плащане по банков път. Заключение на вещото лице е, че: [фирма], [фирма] и [фирма], както и [фирма] са представили всички, поискани им доказателства (фактури, договори, документи за плащане, документи за произход на стоката, товарителници и счетоводни справки) по повод на извършените доставки; от [фирма] доставките са отразени в дневниците за покупки и в справките –декларации; стоките по фактури №№ 86/23.12.2019 г. и 89/31.12.2019 г. са получени от [фирма] на 24.12.2019 г.; стоките по фактура № 10103/24.01.2020 г. са изпратени, чрез „Е.“ от [фирма], на [фирма], видно от товарителница № 5300165415196/23.01.2020 г.; за м.12.2019 г. и м.01.2020 г. [фирма] е декларирало ВОД на стоки, по смисъла на чл. 7 ЗДДС с контрагент – Gatev G. L. –Великобритания, VIN GB330651629, с обща данъчна основа -398 778,65 лв., отразени в кл. 15 на СД по ДДС, както следва: фактура № 3/24.12.2019 г., на стойност 101 895 евро за 10 000 бр. proximity card; стоката е изпратена, чрез D. и получена на 30.12.2019 г., съгласно декларация за потвърждение от Gatev G. L. и куриерски товарителници на D.; фактура № 4/24.01.2020 г., на стойност 101 997, 29 евро за 10 000 бр. proximity card; стоката е изпратена, чрез D. на 24.01.2020 г. и получена на 30.01.2020 г., съгласно декларация за потвърждение от Gatev G. L., куриерски товарителници на D.; за извършената доставка D. е издало фактура № [ЕГН]/31.01.2020 г.; на основание чл.125, ал. 2 ЗДДС, вр. чл. 117, ал. 2 ППЗДДС от [фирма] са подадени VIES декларации, с декларирана данъчна основа на ВОД, на стоки; в хода на ревизията и на вещото лице [фирма] е представило необходимите документи по чл. 45 ППЗДДС, удостоверяващи извършването на ВОД – фактури за доставки, куриерска товарителница и потвърждение за получаване.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД приема, че жалбата е процесуално допустима, а решението на ответника - Решение № 1968/29.12.2020 г. е валидно. Възражението от жалбата, че решението „е извън срока“, е неоснователно, с оглед нормата на чл. 155, ал. 1, вр. чл. 146 ДОПК. Жалбата е постъпила в Дирекция „ОДОП“ – С. на 23.10.2020 г., поради което и предвид поредицата почивни дни през м. 12.2020 г. Решение № 1968/29.12.2020 г. е постановено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК.

Каза се, че горните факти са описани в РД и са възприети от ответника, следователно не се оспорват. Отказът да бъде признато правото на приспадане на данъчния кредит е обоснован с анализ на наличните писмени доказателства, въз основа на който е прието следното.

I. Относно фактурите за преки доставки от [фирма] на „Пет флайт България“ Е. (две фактури с предмет „аванс и покупка на пластмасови карти (пластики) за ползване в търговски обекти, със защитен код (EM 125 KHZ proximity card with number.0,8 mm thickness).

[фирма] е получило пълни права да разпространява, продава неограничено и без териториални ограничения софтуер „S. –S. C. ACCESS“, според Договор № 1/30.09.2019 г. с изпълнител [фирма], за разработка, криптиране и поддръжка на софтуер база данни за „proximity card“, с лимит 20 000 позиции, Управителят на „Рекавъри инвест“ е пояснил, че: „характеристиките на софтуера са да открива автоматично протокола на автомобила, да чете VIN – сигнализация, в случай на

несъответствие между данните, с тези от документите на автомобила; разработчик на софтуера е [фирма], като същото е и носител на авторските права върху продукта.

II. Относно фактурите, издадени от [фирма] (покупка на 10 000 бр. пластмасови карти за ползване в търговски обекти, със защитен код) и [фирма] (100 бр. Dongle EL4S32k Genii + Installed software), през м. 01.2020 г.

Управителят на [фирма] е пояснил, че: осъществяваната дейност представлява допълнително записване на софтуер; софтуерът за самата диагностика се самоинсталира, след въвеждането на ключ от клиентите, при задействане на смарт-устройството; разработката на софтуера и инсталирането му на смарт-устройствата се извършва, чрез [фирма].

Аргументите да бъде дискредитирана за целите на ДДС доказателствената стойност на тези фактури са, че: [фирма] „няма кадрова и техническа обезпеченост, но извършва разнородни дейности; управителят на дружеството е бил управляващ, представляващ и работодател на много други дружества, някои от които със задължения в особено големи размери към Републиканския бюджет“; извършено е „фиктивно деклариране на доставки, с цел отклонение от данъчно облагане, а именно - неправомерно приспадане на данъчен кредит; доколкото не са приложени доказателства относно лиценза на продукта (сериен номер, дата, срок на използване и др.), от които да е видно, че същият е наличен и може да бъде използван легално, реалността на декларираните покупки от [фирма] и [фирма] не може да бъде доказана“.

Жалбата е неоснователна.

Съдът приема, че ревизиращите органи са изпълнили задължението си за обективно, пълно и всестранно изследване на всички, относими за случая факти и обстоятелства, доколкото са изисквали конкретни документи, извършили са насрещни проверки и са присъединили доказателства, представени за целите на предишни административни производства по реда на чл. 129 и сл. ДОПК. Крайният извод за липса на реални доставки е обоснован убедително, макар, че с РД и с ревизионния акт предметът на доставките не е дефиниран изрично, като вид-стоки или услуги. Заключение на С.Е, което Съдът кредитира, не променя горния извод, защото потвърждава вече констатирани и признати факти, но не опровергава изводите за липса на реални доставки, за които ще стане дума по – долу в настоящото решение.

Цитираният в предходните абзаци извод за липса на „приложени доказателства, относно лиценза на продукта (сериен номер, дата, срок на използване и др.), от които да е видно, че същият е наличен и може да бъде използван легално“ е потвърждение на становището на Съда за това, че релевантните за спора факти са изяснени всестранно и пълно. Действително, обяснено е, че: се касае за електронни и безконтактни карти „proximity card“, и U. - устройства със софтуер; софтуерът за самата диагностика се самоинсталира, след въвеждането на ключ от клиентите, при задействане на смарт-устройство; разработката на софтуера и инсталирането му на смарт-устройствата се извършва, чрез [фирма]. Издателите на ревизионния акт са възпроизвели дадените от страна на [фирма] обяснения, че: „закупувайки картите от доставчика си, дружеството има право да разпространява свободно копия на програмата за всеки следващ потребител, закупил карти от тях, независимо в коя държава е клиентът; инсталирането и пускането в действие на картите при крайния потребител се извършва от самия краен потребител, като единствено той разполага с данните, които въвежда в базата; търговското име на софтуера на „S.“ и със

закупуването му [фирма] има право да го разпространява за всеки следващ клиент“. Въпреки тези обяснения ревизиращите органи правилно са приели, че фактурите не документират реални доставки. В този ред на мисли Съдът не споделя аргументите на ревизиращите, че: прекият доставчик [фирма] и неговият предходен не са разполагали с кадрова обезпеченост за извършване на услугата „криптиране и въвеждане на софтуерен ключ“ за защита на всяка една карта, понеже десетте хиляди броя карти, предмет на внос са предадени на управителя на [фирма] на 23.12.2019 г. и са получени от ревизираното лице на 24.12.2019 г., като на същата дата са изнесени за Англия, следователно не е било физически възможно услугата за защита и криптиране на 10 000 бр. карти да е извършена в рамките на по-малко от един ден. Криптиране, което да е извършено от [фирма] и от [фирма] не се твърди от жалбоподателя, понеже такова не е било изискуемо от тези дружества. Признати са потвърдените от вещото лице и възпроизведени в РД факти за получаване на картите, предмет на внос от Х. К. и Китай, впоследствие изнесени за Gatev G. L. –Великобритания, VIN GB330651629, за което са налични счетоводни документи и които доставки са надлежно осчетоводени. Правилно обаче е отчетена липсата на каквито и да било конкретни данни и доказателства за: техническа спецификация на софтуер; начина и времето на предоставяне софтуера от автора [фирма], на [фирма] и впоследствие на [фирма]; разработването на конкретния софтуер и за приложението му. Данните за последното се изчерпват с представянето на копие от диплома на собственика на [фирма]. Фактурите, издадени от [фирма] и [фирма] не съдържат конкретни данни, индивидуализиращи софтуера, за да може да бъде установено, дали е този, описан в писмените обяснения, съответно - част ли е от предадените на ревизираното дружество U. - устройства с инсталиран софтуер. По никакъв начин не е удостоверен конкретният резултат от разработка на софтуер. Наличните в ревизионната преписка данни за това, че органи по приходите за признали ДДС по фактури от „Е.“ не сочи автоматично (както счита оспорващото дружество), че и доставките с предмет, описан в процесните фактури са реално извършени, именно от издателите на тези фактури. В този ред на мисли, Съдът споделя становището на ответника, че в случая се касае за доставки на услуги, а не на стоки, понеже става въпрос за *„услуги, които се предоставят по принцип автоматизирано — предвид естеството им, при минимална намеса на човешки фактор и които е невъзможно да бъдат предоставени при отсъствието на информационни технологии“*, по смисъла на чл. 7, § 1 от Регламент за изпълнение ЕС 283/2011 на Съвета, от 15.03.2011 г., за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО, относно общата система на данъка върху добавената стойност и предвид определението по § 1, т. 14 ДР ЗДДС.

За постигане ефекта от облагането с ДДС – само на добавената стойност, посредством еднократното му включване в крайната цена по конкретна доставка, съответно, за да бъдат изпълнени материалноправните изисквания за

припадането на косвения данък, на установяване неизменно подлежи, дали реално е била извършена доставка. Процесът на изследване реалността на всяка отделна доставка е свързан, както с вида ѝ, така и с наличието на доказателства и обективни признаци, анализът на които да покаже, че е било практически възможно издателят на данъчната фактура да се справи със съответната задача. В тежест на посочения във фактура „получател“, който има претенция да получи начисления ДДС, е да установи реалното извършване на фактурираната доставка, в условията на пълно насрещно доказване. В тази връзка Съдът счита, че коментиранията по-горе писмени доказателства, респ. – липсата на други подкрепят решението на ответника за потвърждаване на РА № Р-2222132000536-091-001/30.09.2020 г. Споделено от Съда е и мнението на ответника (ревизиращите органи по приходите), че фактурите не отразяват действително осъществени търговски отношения.

Съдът приема за неоснователни и останалите, изложени в жалбата възражения за процесуална незаконосъобразност на ревизионния акт.

Съставянето на РД, на 22.07.2020 г., т.е. – пет дни след срока, определен със ЗВР № 22221320000536-020-003/28.04.2020 г. не съставлява съществено нарушаване на установените процесуални правила (чл. 117, ал. 1 ДОПК), понеже не се е отразило на правото, ревизираното лице да организира защитата си, подавайки възражение срещу доклада. Наличието на предшестващи ревизионното производство административни производства за прихващане и/или възстановяване на ДДС също не се отразява на законосъобразността на РА № Р-2222132000536-091-001/30.09.2020 г., предвид чл. 129, ал. 2, т. 1, ал. 3, изр. второ и изр. трето ДОПК.

В заключение - Ревизионен акт № Р-2222132000536-091-001/30.09.2020 г., потвърден от ответника с Решение № 1968/29.12.2020 г. е издаден от компетентни органи по приходите, в резултат на правилно прилагане на относимите материалноправни разпоредби на ЗДДС. Съобразен е с установените в ДОПК процесуални правила. Актът е законосъобразен и обоснован. Постановен е в съответствие с изискванията за форма. Жалбата подлежи на отхвърляне, поради което е основателна претенцията на ответника за юрисконсултско възнаграждение. Съдът, на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет, при материален интерес от 85 160 лева (сумата, с която е намален размерът на декларирания за възстановяване ДДС) определя юрисконсултското възнаграждение, в размер на 3 085 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 14<sup>-ти</sup> състав

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** оспорването по жалбата от управителя на [фирма], против РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-2222132000536-091-001/30.09.2020 г., издаден от

органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с Решение № 1698/29.12.2020 г.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК:[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение, в размер на 3 085 лв. ( три хиляди, и осемдесет и пет лева).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

**СЪДИЯ:**