

РЕШЕНИЕ

№ 2542

гр. София, 12.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 15.03.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **760** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на „ИВТ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление- [населено място], [улица], ет. 1, чрез управителя И. В. Т. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221421004269-091-001/27.05.2022 г., издаден от В. А. Н.- орган, възложил ревизията и Р. Д. Дудушка– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1804/16.11.2022 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите. Релевира се липса на местна компетентност у издателите на процесния ревизионен акт, водеща до нищожност на същия. Позовавайки се на разпоредбите на чл. 7, ал. 1, чл. 8, ал.1, т. 3, чл. 11 ДОПК се оспорва възможността директорът на ТД на НАП С. да упълномощава органи по приходите от други териториални дирекции в страната (в случая от ТД на НАП В. Т.). В случая и упълномощаването от изпълнителния директор и заместник изпълнителния директор на НАП на служители от ТД на НАП В. Т. било недействително. По същество, РА се оспорва като незаконосъобразен. Неправилен бил извода, че не са изпълнени разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, като в случая във връзка с въпросните покупки били представени рамково споразумение № 1001/2019 от 19.08.2019г., приемо-предавателни протоколи, документи за направени банкови плащания, счетоводни справки, самите фактури, както и фактури от предходни доставчици.

Дружеството- жалбоподател закупило от „Екуипмънт Ънлимитед“ ЕООД лицензи за комуникационен сървър (Лицензи), които са били продадени от тях на „А. International of W. F.” I.– САЩ, като прекият им доставчик „Екуипмънт Ънлимитед“ ЕООД ги е придобил от „Перфект 2020“ ЕООД и „Рекорд 2019“ ЕООД. Последните две дружества самостоятелно закупили лицензните от ВРТ L.- САЩ. Т.е. процесните лицензи са с изяснен произход и са предмет на последваща облагаема доставка. Моли съда да отмени оспорвания акт.

С оглед данните по преписката, твърденията на страните и представените по делото доказателства, съдът установява от правна и приема от фактическа страна, следното: Ревизионното производство спрямо „ИВТ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗДВР/ №Р-22221421004269-020-001/27.07.2021 г. за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2019 г. до 31.03.2021 г., връчена на 27.07.2021 г., по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221421004269-020-002/07.10.2021 г. е променен ревизиращия екип. Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221421004269-020-003/27.10.2021 г. и №Р-22221421004269-020-004/24.11.2021 г. срокът е продължен до 23.12.2021 г. Със Заповед №Р-22221421004269-020-001/22.12.2021 г. ревизията е спряна, считано от 22.12.2021 г. до 22.03.2022 г. и е възобновена със Заповед №Р-22221421004269-143-001/23.03.2022 г., считано от 24.03.2022 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221421004269-020-005/28.03.2022 г. е определен срок за приключване на ревизията след възобновяването до 24.03.2022 г. Посочените заповеди са издадени от В. А. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощен със Заповед №З-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, Заповед №РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №З-ЦУ-2578/27.07.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №ЗЦУ-ОПР-2/19.04.2021 г. на изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221421004269-092-001/20.04.2022 г., връчен електронно на 28.04.2022 г., ведно с доказателствата. Жалбоподателят подал възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №8545/13.05.2022 г..

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22221421004269-091-001/ 27.05.2022 г., издаден от В. А. Н. – орган, възложил ревизията, и Р. Д. Дудушка, на длъжност главен инспектор по приходите– ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 07.06.2022 г. С РА са установени задължения за внасяне на данък върху добавената стойност /ДДС/ по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 162 666,68 лв., ведно с начислените лихви.

В хода на ревизионното производство, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени редица процесуални действия, описани в констативната част на РД, неразделна част от РА /чл. 120, ал. 2 от ДОПК/.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизиращия субект са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице №Р-22221421004269-040-001/31.08.2021 г. и

№Р-22221421004269-040-002/08.04.2022 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки: на „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД- пряк доставчик на ревизираното лице, както и на „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД с[ЕИК] и „РЕКОРД 2019“ с ЕИК[ЕИК]- в качеството им на предходни доставчици.

Към доказателствения материал по преписката са присъединени: Доказателствата от проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ на „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД, приключила с протокол №П-22221420109264-073-001/25.06.2021 г. Доказателствата от ревизия на „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД по ЗДДС за периодите от 01.10.2020 г. до 31.10.2020 г.; от 19.08.2020 г. до 30.09.2020 г.; от 01.08.2019 г. до 24.07.2020 г.; от 01.01.2021 г. до 31.01.2021 г. и от 01.11.2020 г. до 31.12.2020 г., приключила с ревизионен акт.

Във връзка със спорните фактури са представени: рамково споразумение, приемо-предавателни протоколи, банкови документи за плащане по фактурите, счетоводни справки, фактури за предходни доставки и писмени обяснения.

Анализирайки събраните в хода на ревизионното производство доказателства органите по приходите, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС, отказали на жалбоподателя правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 162 560,00 лв. по седем фактури, издадени от „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД, за данъчни периоди м. 08.2019 г., м.10.2019 г., м. 11.2019 г., м. 04.2020 г., м. 05. 2020 г., м. 06.2020 г. и м. 03. 2021 г.

РА е оспорен от „ИВТ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД по административен ред пред директора на ДОДОП – С. на основание чл. 152 от ДОПК и е потвърден с Решение № 1804/16.11.2022 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

По делото е приета административната преписка.

От правна страна:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно нормата на чл. 160, ал. 2 от 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.

Според разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. В настоящия случай Ревизионният акт /РА/ № Р-22221421004269-091-001/27.05.2022 г. е издаден от В. А. Н.- на длъжност началник- сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., орган, възложил ревизията, овластен със Заповед №З-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, Заповед

№РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №З-ЦУ-2578/27.07.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №ЗЦУ-ОПР-2/19.04.2021 г. на изпълнителния директор на НАП. Съответно заместник изпълнителния директор на НАП е оправомощен от Изпълнителния директор на НАП със Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на основание чл.12, ал.6 ДОПК и чл.10, ал.8 и ал.9 ЗНАП /л.17/. Съгласно чл.10, ал.9 ЗНАП (Нова – ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 1.01.2021 г.) при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Предвид това следва да се приеме, че В. Н. е компетентен орган по смисъла на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, възлагайки ревизия със Заповед № Р-22221421004269-020-001/27.07.2021 г., с която е определил същата да бъде извършена от Р. Д.- Главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/ и Т. И.- Главен инспектор по приходите. Неоснователни са доводите на жалбоподателя за липса на компетентност от страна на органите по приходите, издали оспорвания акт. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. ЗВР, заповедите за изменение на ЗВР, РД и РА са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, вр. чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 и представляват текстов запис, съхраняван в електронна форма. На основание чл. 184, ал. 1 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК ответникът по жалбата е представил същите по делото в заверен препис на хартиен носител. Посочените електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис от органите по приходите, посочени във всеки от тях като техен/техни издатели. От страна на ответника са представени разпечатки на удостоверенията към електронните подписи на лицата, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, от които е видна валидността на подписите на органите по приходите. Удостоверението за авторството показва, че сертификатът е квалифициран, съгласно Регламент 910/2014, Приложение 1 /Т. certificate is Qualified according to EU Regulation 910/2014, Annex 1/ и че частният ключ, свързан със сертификата, се намира във устройството за създаване на квалифициран подпис.

Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление, а адресат на същото е лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. Разпоредбата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ съдържа дефинициите за понятието електронен подпис и различните му форми /електронен подпис, усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис/, като същият препраща към разпоредбите на Регламент /ЕС/ № 910/2014. Квалифицираният електронен подпис има значение на саморъчен подпис. Според чл. 25, параграф 2 от Регламент (ЕС) № 910/2014, правната сила на квалифицирания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис.

Предвид това, съдът намира, че РА е издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и в съответствие с Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

На първо място, предмет на оспорване в настоящото производство са установените с РА задължения за внасяне на данък върху добавената стойност /ДДС/, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС, в резултат на отказано на „ИВТ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД правото на приспадане на данъчен кредит по седем фактури, издадени от „ЕКУИПМЪНТ ТЪНЛИМИТЕД“ ЕООД, за данъчни периоди м. 08.2019 г., м.10.2019 г., м. 11.2019 г., м. 04.2020 г., м. 05. 2020 г., м. 06.2020 г. и м. 03. 2021 г.

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). „ИВТ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан. Доказателствената тежест в производството е указана от съда с разпореждането за насрочване на делото, като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на

разпореждане с материална вещ като собственик. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО).

При тази правна рамка, възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от следния фактически състав, като отсъствието на който и да е елемент изключва възникването на това право: качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело C-18/13/; своенето на данъчния

документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС; получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/; отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/. В множество свои решения СЕС– напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33). От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и

Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от неособственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

В процесния казус се установява притежаване от дружеството-жалбоподател на издадени данъчни фактури за стоки от „ЕКУИПМЪНТ БЪНЛИМИТЕД“ ЕООД, с получател „ИВТ Дивелъпмънт“ ЕООД.

Установено е, че доставчикът „ЕКУИПМЪНТ БЪНЛИМИТЕД“ ЕООД е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 19.07.2019 г. Дерегистрирано е на 24.07.2020 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС и отново регистрирано на 19.08.2020 г.

При насрещната проверка на „ЕКУИПМЪНТ БЪНЛИМИТЕД“ ЕООД извършена за целите на ревизията управителят- А. К. писмено е заявил, че основната дейност на дружеството е разработка, внедряване и продажба на софтуерни продукти, търговия със софтуерни лицензи и продукти, както и с телекомуникационни системи и сървъри. Дружеството ползва офис, нает от „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД, което е със същия собственик и управител- А. Х. К., на адрес: [населено място] 1407, [улица], Бизнес Център „А.“, ет. 3. Приложен е договор за наем.

С оспорвания РА, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на ИВТ Д.“ ЕООД, за данъчни периоди м. 08.2019 г., м.10.2019 г., м. 11.2019 г., м. 04.2020 г., м. 05. 2020 г., м. 06.2020 г. и м. 03. 2021 г., по следните седем фактури, издадени от „ЕКУИПМЪНТ БЪНЛИМИТЕД“ ЕООД:

1. №[ЕГН]/30.08.2019 г. с ДО 16 000,00 лв., ДДС 3 200,00 лв. и с предмет на доставката - лиценз за комуникационен сървър 20 бр.;
2. №[ЕГН]/25.10.2019 г. с ДО 50 400,00 лв., ДДС 10 080,00 лв. и с предмет на доставката - лиценз за комуникационен сървър 63 бр.;
3. №[ЕГН]/25.11.2019 г. с ДО 104 000,00 лв., ДДС 20 800,00 лв. и с предмет на доставката - лиценз за комуникационен сървър 130 бр.;

4. №[ЕГН]/30.04.2020 г. с ДО 176 000,00 лв., ДДС 35 200,00 лв. и с предмет на доставката - лиценз за комуникационен сървър 220 бр.;
5. №[ЕГН]/27.05.2020 г., с ДО 57 600,00 лв., ДДС 11 520,00 лв. и с предмет на доставката - лиценз за комуникационен сървър 72 бр.;
6. №[ЕГН]/23.06.2020 г., с ДО 90 400,00 лв., ДДС 18 080,00 лв. и с предмет на доставката - лиценз за комуникационен сървър 113 бр.;
7. №[ЕГН]/22.03.2021 г., с ДО 318 400,00 лв., ДДС 63 680,00 лв. и с предмет на доставката - лиценз за комуникационен сървър 398 бр.

Притежаването на данъчна фактура не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя, в който смисъл са и мотивите на СЕС в Решение от 13 декември 1989 г., G. Н. BV срещу Staatssecretaris van Financiën /С-342/87, R., стр. 04227/ и Решение от 19 септември 2000 г. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG срещу Finanzamt Borken и Manfred S. срещу Finanzamt Esslingen /С - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973/. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено количеството и вида на стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие- чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Затова и по хипотеза индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ (в този смисъл решение № 12060/09.11.2016 г., постановено по адм. дело № 13532/2015 г. на ВАС и др.).

Във връзка със спорните фактури са ангажирани следните доказателства: рамково споразумение, приемо-предавателни протоколи, банкови документи за плащане по фактурите, счетоводни справки, фактури за предходни доставки, писмени обяснения.

Видно от приетото по делото като писмено доказателство Рамково споразумение за доставка на софтуерни продукти и оборудване №1001/2019 от 19.08.2019г. между „ИВТ ДИВЕЛОПМЪНТ“ ЕООД /възложител/ и „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД /изпълнител/, е с предмет- доставка на: сървъри, софтуерни продукти, IP RVX телефонни централи, процесорни и интерфейсни платки, др. оборудване,

компоненти, резервни части и аксесоари. Доставка е на база поръчка за доставка, подадена от възложителя. Определен е срок на валидност на споразумението 2 години и заплащане до 15 дни след доставка. В чл. 8, ал. 2 от споразумението е заложен подаване на заявки, а според чл. 10, ал. 1 и ал. 2 от споразумението, оборудването следва да бъде придружено с инструкции за експлоатация, като в чл. 9, ал. 4 се посочва, че „за всеки артикул съставен, съгласно настоящото споразумение се дава гаранция“. „Артикул“ са и самите носители, на които би следвало да се предаде лиценз за комуникационен сървър, но това върху какъв носител са предадени, не са ангажирани доказателства от страна на жалбоподателя. В тази връзка, правилно е прието от приходните органи, че рамковото споразумение не съдържа никаква конкретика по отношение на артикулите, предмет на спорните доставки. Нито жалбоподателят, нито неговият доставчик са доказали легитимни права върху софтуерни продукти, описани под общото наименование „лицензи за комуникационен сървър“.

Видно от приложенията към всяка фактура приемо-предавателен протокол: И. Т., в качеството си на управител на „ИВТ ДИВЕЛОПМЪНТ“ ЕООД приема от А. К. в качеството му на управител на „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД броя /сочи се броя на лицензите- „лиценз за комуникационен сървър“. В тези протоколи, както и във фактурите липсва конкретика относно прехвърлянето /за вида, наименованието на комуникационния сървър/, за материалния носител /на „CD“, „флаш памет“, по електронен път- по имейл/ и за начина и мястото на предаване на лицензиите, за наличие на права върху лицензи за комуникационен сървър, и за възможността тези права да бъдат прехвърляни на трети лица. Т.е. дори да се приеме тезата на жалбоподателя, че не е необходимо физическо отпечатване и съхранение на инструкции за ползване, както и нарочен документ за гаранция, въпреки заложеното в рамковото споразумение, както и че логически би следвало те да се намират при клиента, то следва да са налице обективни находки относно наличието на такива, а в случая такива не се установяват. При това положение е правилен извода на органите по приходите, че отразеното „прие....броя лицензи за комуникационен сървър“, не може да послужи като доказателство за приемо-предаване. В подкрепа на това ревизиращият екип изтъкнал противоречия в писмените обяснения, дадени от управителя на „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД- А. К. относно мястото и начина на предаване на лицензите за комуникационен сървър по спорните в настоящото производство фактури.

Във връзка с фактурите за „лиценз на комуникационен сървър“, издадени

на „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД от посочените предходни доставчици- „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД, „ДЕЛТА ПАРТНЕРС“ ЕООД и „КОМЕТА ФИНАНС БГ“ ЕООД следва да се отбележи, че при съпоставяне на счетоводните данни за изписани стоки от „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД по счетоводна сметка 304/1 „лиценз за комуникационен сървър“ са налични такива само за „ПЕРФЕКТ 2020“ ЕООД и „РЕКОРД 2019“ ЕООД. Последните две дружества обаче са посочили за предходен доставчик едно и също лице ВРМ L.– САЩ, но не са отразили в дневниците за покупки фактури от ВРМ L.– САЩ.

Априори, установяването на произхода на стоката не е необходим елемент по чл. 6, ал. 1 от ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112, нито е предпоставка за възникването и упражняването на право на приспадане на данъчен кредит, но е от съществено значение за доказване наличието на стоките в преките доставчици като условие да бъде прехвърлено правото на собственост върху тях. За да възникне право на данъчен кредит по спорните доставки, е необходимо по категоричен начин да се установи получаването на стоката при жалбоподателя именно от доставчика, посочен като такъв във фактурите. Т. доказване не е проведено, а именно, че доставчикът е разполагал със стоки от вида- „лиценз за комуникационен сървър“, които да може да прехвърли на ревизираното лице.

Относно ангажираните доказателства за извършените плащания по доставките, следва да се има предвид, че плащането е косвено указание за действителност на отношенията, което следва да се обсъди наред с останалите доказателства по делото. Относно необходимата връзка между платената цена и извършената доставка с решения по дела С-16/93, С-154/80 и С-102/86 С. е приел, че същата предполага наличието на пряка връзка между извършената доставка и получената насрещна престация. Такава причинна връзка между плащанията и получената облагаема доставка в разглеждания случай не е доказана.

Във връзка с последващата реализация, е установено наличие на префактуриране на лицензиите за комуникационен сървър по фактурите от „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД на А. INTERNATIONAL OF W. F. I. от САЩ, без да са приложени съпътстващи документи.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав намира, че не се доказва, че съставените данъчни документи отразяват реални стопански операции, което навежда на извод, че на ревизираното лице му е било известно участието му във формални сделки, без да има фактически осъществени престации, както правилно е приел решаващият административен орган.

Упражняването на данъчен кредит с фактура, по която не е осъществена

реална доставка от лицето, издало фактурата индикира, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. Тези изводи не са в противоречие с цитираните от жалбоподателя решения на СЕС, както и с други в същия смисъл, тъй като в своята константна практика СЕС приема, че право на данъчен кредит е налице само когато са извършени доставки, които обстоятелства подлежат на доказване с допустимите доказателствени средства, както в хода на ревизионното, така и в хода на съдебното производство. В процесния казус жалбоподателят не доказва това, поради което доводите изложени в жалбата са неоснователни.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочения в тях доставчик, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. В Решение от 20 юни 2013 г. по дело C-653/11 HER MAJESTYS, диспозитив, Съдът на Европейския съюз /СЕС/ напомня, че борбата с отклонението от данъчно облагане, избягването на данъци и евентуална злоупотреба е призната и насърчавана от Директива 2006/112/ЕО цел и води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел получаване на данъчно предимство. По аргумент от член 220, точки 4 и 5 от Директивата, фактурата е неправомерно изготвена, ако съответната сделка не е осъществена. В практиката си СЕС приема, че националните органи имат право да сметат като белязана от измама една фиктивна доставка, за която, без тя да е осъществена, е издадена фактура със знанието за тази измама. В това отношение представянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателствата, може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС /Решение от 07.12.2010 г. по дело C-285/09 R., т. 49 на СЕС/.

На следващо място, органите по приходи са направили корекции на декларираните от „ИВТ ДИВЕЛОПМЪНТ“ ЕООД резултати по ЗДДС общо в размер на 1 416,54 лв., поради неизпълнение на условията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, по следните фактури:

- Неправомерно ползван през м. 08.2019 г. данъчен кредит в размер на 24,20 лв. по Фактура №[ЕГН]/16.08.2019г., издадена от нерегистрирано по ЗДДС лице – Б. Д. В. с ДО 121,00 лв. и ДДС 24,20 лв.;
- Повече от един път е ползван данъчен кредит, както следва: 20,48 лв. през м. 05.2020г. по фактура №[ЕГН]/28.05.2020г., издадена от "АТГ" с ДО 102,40лв. и ДДС 20,48лв.; 102,73 лв. през м. 09.2020г. по отразена фактура в дн. за покупки №[ЕГН]/17.02.2020г., издадена от „Ф.“ с ДО

513,63лв. и ДДС 102,73лв.; 370,00 лв. през м. 10.2020г. по отразена фактура в дн. за покупки №[ЕГН]/20.10.2020г., издадена от „ЕР Д. И.“ с ДО 1850,00 лв. и ДДС 370,00 лв.; 50,00 лв. през м. 02.2021г. по фактура №[ЕГН]/28.02.2021г., издадена от „А. М. КОНСЕПТ“ с ДО 250,00 лв. и ДДС 50,00 лв.;

- П. данъчен кредит, без да притежава първичен счетоводен документ, както следва: 681,34 лв. през м. 05.2020г. по фактура №116/04.05.2020г., издадена от „У. ЛИЗИНГ“ с ДО 3406,70лв. и ДДС 681,34лв.; 50,00 лв. през м. 05.2020 г. по фактура №[ЕГН]/04.08.2020г., издадена от „ЕЛ Е. 03“; 60,00 лв. през м. 07.2020 г. по фактура №[ЕГН]/29.06.2020 г. от „К. СЕРВИЗ 04“ с ДО 300,00 лв. и ДДС 60,00 лв. ;

- П. данъчен кредит в размер на 29,71 лв. през м. 01.2021г. по проформа фактура №[ЕГН]/14.01.2021г., издадена от „АНГРО Т.“ с ДО 148,53лв. и ДДС 29,71 лв.

- П. данъчен кредит по фактури, издадени на трето лице– „ИВТ КОНСУЛТ“ с ЕИК[ЕИК], а именно: 18,47 лв., през м. 02.2021 г. по ф-ра №800101805/02.02.2021 г., издадена от „С.“; 9,61 лв. през м. 03.2021 г. по ф-ра №[ЕГН]/09.03.2021 г., издадена от „АУТОДОР БИЗНЕС Г.“.

Съдът намира, че правилно са извършени посочените корекции в размер на 1 416,54 лв., като следва да се отбележи, че жалбоподателят не е изложил аргументи, подкрепени с доказателства, които да разколебаят този извод.

С оглед изложеното съдът намира, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, в размер на 12 322.75 лева, определен по реда на чл. 8, ал. 1, вр. чл.7, ал.2, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София- град, 73- ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ИВТ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление- [населено място], [улица], ет. 1, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221421004269-091-001/27.05.2022 г., издаден от В. А. Н.- орган, възложил ревизията и Р. Д. Дудушка– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1804/16.11.2022 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено

място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени задължения за внасяне на данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност общо в размер на 162 666,68 лв. и лихви за забава в размер на 29 152.17 лева.

ОСЪЖДА „ИВТ ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление- [населено място], [улица], ет. 1, да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика „С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 12 322.75 лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14- дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: