

РЕШЕНИЕ

№ 3354

гр. София, 29.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 21.05.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **436** 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 ДОПК.

Образувано след жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] срещу ДРА № Р-22221017006937-091-001/25.04.2019г., изменен с Решение №1446/26.08.2019г. на Директор ОДОП. Прави искане да бъде постановено решение с което да се отмени ревизионният акт, като незаконосъобразен и постановен при съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

В съдебно заседание, чрез процесуалния си представител поддържа жалбата и моли да бъде уважена и да му се присъдят направените по делото разноски.

Ответникът – Директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], редовно уведомен, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата, като неоснователна и недоказана и моли съда да потвърди обжалвания ревизионен акт и да му присъди юрисконсултско възнаграждение.

По фактите.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221017006937-020-001/12.10.2017 г., връчена по електронен път на 20.10.2017 г., изменена със Заповеди №Р-22221017006937-020-002/25.10.2017г.,Р-22221017006937-020-003/18.01.2018г.,Р-2

2221017006937-020-004/08.02.2018г.Р-22221017006937-020-005/29.03.2018 г., спряна със Заповед№Р-22221017006937-023-002/09.02.2018 г. и възобновена със Заповед №Р-22221017006937-143-001/29.03.2018 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от м. 06. до м. 08.2017 г. Всички заповеди са издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Сроктът за извършване на ревизията е 10.05.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221017006937-092-001/11.06.2018 г., връчен електронно на 11.06.2018 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221017006937-091-001/25.04.2019 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 07.05.2019 г. С РА са определени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер 381 470,00 лв. в следствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 353 115,67 лв. и доначислен ДДС в размер на 28 354,84 лв.

Издаден е РА №П-22222519081332-003-001/14.05.2019 г. за поправка на РА /РАПРА/, с който е поправена допусната техническа грешка на стр. 24 от РА, където неправилно е посочена за периода 01.06-31.08.2017 г. сума за възстановяване в размер на 129 107,00 лв., вместо 0,00 лв.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени 2 Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221017006937-040-001/27.10.2017 г. и №Р-22221017006937-040-002/26.01.2018 г. Документи са представени на 06.11.2017 г. и 06.02.2018 г.

Съгласно представени писмени обяснения, изисканите договори са изети при претърсване и изземване на 17.01.2018 г. Действията са извършени от В. В. – следовател в СО при СП, по прокурорска преписка №504/2017 по описа на СО при Специализираната прокуратура, с разрешение на съдия Л. Г. от Специализирания съд - Определение по ЧНД №126/2017 г.

С Протокол №1263796/09.05.2018 г. към настоящото производство е приобщен Договор за административни услуги от 17.12.2014 г., сключен между с О. С. Л. Д. и [фирма].

С Протокол №1101673/20.12.2018 г. са приобщени отговорите получени по линията на международния обмен от приходната администрация в Германия.

С Протоколи №1397523/07.02.2018 г. и №1227417/03.05.2018 г. са документирани посещения в офиса на задълженото лице на адрес [населено място], пл. „С.“ №6А, където са прегледани първичните счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация за ревизираните периоди.

При преглед на събраните доказателства е установено, че основна дейност на

дружеството е административно обслужване, включващо предоставяне на услуги по организация, финансово-счетоводни услуги, маркетингови услуги, консултантски услуги, услуги по обслужване на клиенти, софтуерни услуги, администриране на парични средства, администриране на софтуерни продукти и други. Дейността му включва цялостно административно обслужване на О. Л., регистрирано в Д. с рег. №IC20140882, с представляващ Д-р Р. И.. Представен е договор от 17.12.2014 г., сключен с този основен клиент, съгласно който ревизираното лице извършва IT поддръжка, поддръжка на платежни услуги, извършване на маркетингови и бизнес анализи, правни услуги, предоставяне за ползване на офис помещения и др. Дейността се извършва чрез интернет сайт <https://www.onecoin.eu>, собственост на О. Л.. Ревизираното лице осъществява дейността си в офис под наем, намиращ се на посочения по-горе адрес. Отчетността е заведена съгласно изискванията на ЗДДС и Закона за счетоводството /ЗСч./, нарушения не са установени.

Съгласно представения договор с О. Л. – Д., дружеството се задължава да заплати на ревизираното лице /агента/ възнаграждение в размер на направените разходи плюс надбавка, а агентът се задължава до 01 март на текущата година да издаде фактура с приложение към нея с разбивка на всичките разходи за предходната година. Във връзка с това, ревизираното лице е издало на О. Л. фактура №[ЕГН]/01.03.2018 г. за административни услуги за 2017 г. по протокол от 01.03.2018 г. на стойност 11 461 801,99 лв. и начислена печалба 5.25% в размер на 601 744,60 лв., общо 12 063 546,59 лв. Описаните услугите са посочени от ревизираното лице като такива по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС /получател е задължено лице, установено извън територията на Общността/, поради което не е начислило данък за тези доставки съгласно чл. 86, ал. 3 от ЗДДС. От органа по приходите приложението на посочения член е прието за правилно, предвид мотивите в решение на директора на дирекция ОДОП С. №510/16.04.2018 г.

В хода на ревизията е установено, че през ревизирания период дружеството е извършило облагаеми доставки - продажба на стоки в магазин на адрес [населено място], [улица].

Ревизираното лице е осъществило вътреобщностно придобиване /ВОП/ от дружества в Европейския съюз с валидни VIN номера, които представляват: обзавеждане за нает имот в [населено място], закупено от S. KG – Р. с VIN DE134214316, А. с VIN DE812779422 и софтуерни услуги от В. АВ с VIN SE556519949301, като всички направени разходи по тези доставки влизат в данъчна основа и се префактурират на О. Л. - Д.. За ВОП и получените услуги дружеството е издало протоколи по чл. 117 от ЗДДС, които е включило в дневниците си за покупки и за продажби по ЗДДС за ревизираните периоди. Доставките са описани подробно в табличен вид в РД/РА.

При проверка в системата V. е установено, че през ревизирания период [фирма] не е декларирано доставки на стоки и услуги или е декларирано различен размер на получените доставки от S. & Schenk R., DE244251633; A. AG, DE127751697; H. K. Luer W. P., DE119459367; D. E. DE127751697; Z. T., DE260725964 /установени са несъответствия на данните, отразени в системата по отношение на декларираните от чуждестранните лица доставки, които не са отразени от ревизираното лице/.

С цел изясняване на причините за установените несъответствия са изпратени молби за обмен на информация до органите на приходната администрация в Германия в съответствие с чл. 7, 15 и 25-27 от Регламент ЕС 2010/904/ЕС.

Изпратена е молба за административно сътрудничество с референтен номер VAT_BG_027741_DE_rrrrr_20180606_G_RI относно H. Kьhn Lьer W. - Р. с VIN

DE119459367. В получен отговор на 21.11.2018 г., е посочено следното: „Управителят на [фирма] Р. И. се е срещнала с V. B. от H. Kьhn Lьег W. - P. през лятото на 2016 г. Преди започване на следващата правна консултация, „У. Н. С.“ и адвокатска кантора H. Kьhn Lьег W. - P. с VIN DE119459367 са сключили споразумение за хонорарите /приложено копие/. Споразумението е подписано от Р. И. от името на [фирма]. Сумата от 36 786,00 евро, която сте посочили се състои от три фактури: фактура от 04.07.2017 г. на стойност 3 072,33 евро; фактура от 04.08.2017 г. на стойност 5 110,60 евро; фактура от 13.09.2017 г. на стойност 28 603,30 евро. Всички фактури се адресират до [фирма] BG201531600. Общата фактурирана сума в размер на 91 541,00 евро, която сте посочили в молбата, е съставена по следния начин: фактура от 06.10.2017 г. на стойност 25 659,45 евро, фактура от 01.11.2017 г. на стойност 26 552,90 евро, фактура от 06.12.2017 г. на стойност 21 220,10 евро, фактура от 22.12.2017 г. на стойност 18 109,30 евро. Всички фактури са платени по банков път по сметката на адвокатската кантора в D. B. AG. Всички услуги са били предоставени в офиса на фирмата във Ф.. Копие на фактурата от 06.10.2017 г. е приложено като пример.“

От получените отговори във връзка с декларирани ВОД на услуги от посочените дружества е формиран извод, че ревизираното лице е получател на услуги, за които съгласно чл. 21 ал. 2 от ЗДДС мястото на изпълнение е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, както и на стоки, за които данъкът също е дължим от получателя, съгласно чл. 82 ал. 2 т. 3 от ЗДДС. Данъкът се начислява чрез издаване на протокол по чл. 117 от ЗДДС. Съгласно чл. 86 от ЗДДС регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем е длъжно да го начисли, като издаде данъчен документ, включи този документ в справката-декларация по ЗДДС и посочи документа в дневника за продажби за съответния данъчен период. От ревизираното дружество са изискани доказателства относно причините за неначисляване на данък във връзка с получените доставки на услуги, но такива не са представени. На основание чл. 86 от ЗДДС, във връзка с чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС за данъчен период м. 07.2017 г. и м. 08.2017 г. е доначислен данък в размер на 3 191,88 лв.

Изпратена е молба за административно сътрудничество с референтен номер VAT_BG_027740_DE_gtttg_20180831_G_RI относно A. AG с VIN DE812779422. В получен отговор на 28.11.2018 г. е посочено, че са издадени фактури RE 65922/07.07.2017 г. на стойност 1 550,42 евро; RE BE80995/ 07.06.2017 г. на стойност 36 015,89 евро; RE 65923/07.07.2017г. на стойност 16 725,33 евро; RE80977/06.06.2017 г. на стойност 19 546,95 евро; RE66505/04.08.2017 г. на стойност 1 026,31 евро, общо 74 864,90 евро или 146 423,02лв. Фактурите са платени авансово на 07.06. и 08.06. Предмет на издадените фактури са прибори, посуда и други предмети за дома. На основание чл. 86 от ЗДДС, във връзка с 84 от ЗДДС, ревизираното лице е начислило ДДС с два протокола №159/02.06.2017 г. на стойност 7 646,10 лв. и №161/16.06.2017 лв. на 44,17 лв. На основание чл. 86 от ЗДДС, във връзка с чл. 84 от ЗДДС за данъчни периоди м. 06, м. 07 и м. 08.2017 г. е доначислен ДДС в общ размер 25 162,96 лв. /14 088,19+7 148,85+3 925,92/, по фактурите, за които не са издадени протоколи.

Предмет на Договора за административни услуги от 17.12.2014 г. между О. Л. и [фирма] е извършване на административни услуги във връзка с разработване на платформа за онлайн обучение и последващата и поддръжка. Прието е, че

ревизираното лице не е следвало да начисли ДДС в общ размер на 124 597,25 лв. по издадената фактура.

В РА е посочено, че О. Л. е регистрирано в О. арабски емирства /Д./, което въвежда разплащания с уанкойн /one coin/ като виртуална криптовалута, която служи като платежно средство, уреждащо платежни услуги. За разлика от биткойн, който е децентрализирана криптовалута и всеки може да се включи в добива му, когато си поиска, уанкойн е централизиран - цялата търговия с него се извършва на вътрешен сървър след закупуване на пакет. Дружеството притежава всички материални, технически и ресурсни обезпечения за извършване на дейността.

Българското дружество [фирма] е търговски представител на дубайското дружество и в тази връзка е представен договора от 17.12.2014 г. като договор за пълно административно обслужване, включващ както редица допълнителни услуги като маркетингови, финансово - счетоводни, консултантски, също и такива, които са в основата на търговията с виртуалната криптовалута /onesone/ като поддръжка на сървър, разработка на платформи и тяхното администриране, административна на парични средства, услуги по обслужване на клиенти др. Видно от представени счетоводни регистри е установено, че ревизираното лице е завело сметка 491 Доверители, в която са отчетени парични средства с доверител О. Л., които суми са постъпили от клиенти, във връзка със закупуване на пакети. Началното салдо на сметката към 01.06.2017 г. е в размер на 32 454 708,33лв., а салдото към 31.08.2017 г. е 32 554 708,33лв. Съгласно данните от оборотната ведомост към 31.08.2017 г. на ревизираното лице, същото притежава в сметка 214 следните програмни продукти - Платформи О., О., Е., С. и У. сайт О. Л..

От анализа на извършените насрещни проверки на доставчиците на [фирма] е установено, че получените услуги са пряко свързани с продажбата на виртуалната криптовалута /one coin/ под формата на закупуване на пакети за обучения. [фирма], ЕИК[ЕИК] поддържа и създава нови функционалности в уеб базираната софтуерна система за обучение на възложителя и поддържа офис мрежата, компютърната и копирната техника в офисите на възложителя. [фирма], ЕИК[ЕИК] извършва експертно, организационно и методологическо подпомагане на дейността на [фирма] при изготвянето и прилагането на необходими насоки, правила и процедури във връзка с управлението и изпълнението на проекта; изграждане, обучение и оперативно подпомагане на екипа при осъществяване на административното, техническо и финансово управление на проекта, както и експертно и организационно съдействие. [фирма], ЕИК[ЕИК] предоставя интернет и маркетинг услуги, подробно описани в РА. Ревизираното лице е получател по доставки на консумативи с марка А. от „Ай стайл“ Е., ЕИК[ЕИК] и получател на услугата „поддръжка на сървър“ от [фирма], ЕИК[ЕИК].

През ревизирания период в [фирма] има 94 наети лица на трудови договори, в т.ч. на длъжности финансов мениджър, мениджър човешки ресурси, специалисти с контролни функции, служител запитвания, специалист контрол приходи, аналитици база данни, специалисти маркетинг и реклама, специалисти регулации, шофьор, административен секретар, домакин сграда и др.

Анализирайки естеството на услугите, които [фирма] получава в качеството си на доставчик, както и неговите кадрови и материални ресурси, е прието, че под формата на представения договор от 17.12.2014 г. с О. Л. е налице прикрита доставка, свързана в продажба на виртуална криптовалута /onesone/. При ревизията е установено, че по

издадената фактура №[ЕГН]/01.03.2018 г. няма извършено плащане между страните по банков път. Сумата е прихваната от салдото на сметка 491 Доверители, в която са отразени постъпили суми от клиенти /физически лица от целия свят/, във връзка с закупуване на пакети за търговия с виртуалната валута. Следователно, плащайки по процесната фактура на практика ревизираното лице е получател на суми от продажбите на криптовалутата чрез изградената система в интернет пространството. В случая не е налице реално извършване на услугата, но ревизираното лице поддържа информационната мрежа вкл. нает персонал за търговия с т.н. валута onecoin. Българското дружество се явява търговският представител на официалното дубайско дружество, което извършва продажбите в интернет пространството под формата на „пакети за онлайн обучения“. Цялостната му дейност е свързана с O. L., като му осигурява също така и база в страната под формата на наети скъпи недвижими имоти с луксно обзавеждане и охрана, луксозни транспортни средства, организиране на фирмени събития и др. услуги във връзка с тяхното обслужване.

Поради изложеното и на основание чл. 86 от ЗДДС, във връзка с чл. 82, ал. 2, т. 3 и чл. 84 от ЗДДС, е доначислен ДДС поради установени несъответствия на данните, отразени в системата по отношение на декларираните от чуждестранните лица доставки, за които ревизираното лице не е издало протоколи по фактури, издадени от HEUKING K&H L&ER WOJTEK - P. с VIN DE119459367 в размер на 3 191,88 лв. за доставка на правни услуги и A. AG VIN DE812779422 в размер на 25 162,96 лв. за доставка на стоки – предмети за дома.

Издаден е ДРА № P-22221017006937-091-001/25.04.2019г., който е обжалван по административен ред и е изменен с Решение №1446/26.08.2019г. на Директор ОДОП. В срока за обжалването му е постъпила жалба чрез административния орган по повод на която е образувано и настоящото производство.

От правна страна.

Съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на обжалвания акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, при спазване на установената форма, процесуалните и материалните изисквания на закона.

Първо възражение - РА е издаден извън срока. За да достигне до този извод жалбоподателя е посочил, че за резултата от проверката е изготвен РД от 11.06.2018г., връчен му на 14.08.2018г. , поради което е следвало РА да бъде издаден до 19.02.2019г., а видно от същия е издаден на 25.04.2019г.

Съдът намира така релевираното възражение за неоснователно. Ревизионният акт се издава в 14 дневен срок от подаване на възражението или от изтичане на срока за подаване на възражението (чл.119, ал. 3 от ДОПК). Обстоятелството, че не е подадено възражение от страна на жалбоподателя не дава възможност на административния орган да пристъпи към издаване на РА преди изтичането на този срок. Противното би довело до процесуално нарушение и би било самостоятелно основание за отмяна на акта.

По останалите възражения по същество на спора.

Съдът намира, че спорът между страните е свързан с установяване на обстоятелствата около извършеното корегирание на право на данъчен кредит с коефициент по чл.73 от ДДС за получени доставки.

Съгласно разпоредбата на [чл. 73, ал. 1 от ЗДДС](#) регистрирано лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки или услуги, които се използват както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право. Размерът на частичния данъчен кредит се определя, съобразно разпоредбата на ал. 2 от същия текст, като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент, изчислен с точност до втория знак след десетичната запетая, получен като отношение между оборота, отнасящ се за доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности. Разпоредбата на ал. 4 определя какво включва оборотът, отнасящ се за всички доставки и дейности на лицето.

В рамките на производството по безспорен начин е установено, че жалбоподателят извършва както облагаеми доставки, така и необлагаеми доставки по договори за заем/ стр.5-6 от РД/ ,съгласно които същото получава възнаградителна лихва- общо в размер на 683 394,03лв. Договорите за кредит срещу лихва представляват освободена доставка съгл. Чл.46 ал.1 т.1 от ЗДДС за лицето, което го отпуска. Ето защо и спрямо жалбоподателя следва да намери приложение нормата на чл.73 от ЗДДС. В тази насока следва да се приеме за достоверно определяне на размерите на оборотите на жалбоподателя според подадените от него като приложения към справките декларации по ЗДДС дневници за продажби, в които са посочени издадените фактури по аргумент от ал. 3 и 4 от чл.73 от ЗДДС. Съобразявайки разпоредбата на чл.73, ал.5 от ЗДДС към конкретните факти по делото, съдът намира, че доколкото за 2016 г. [фирма] е формирало оборот по ал. 3 в общ размер на 2 110 147,88 лв. /издадени ф-ра №116/01.03.2016 г. с ДО 131 781,52 лв. и ф-ра №8-7/28.09.2016 г. с ДО 1 955 830,00 лв. на „О. Л.“, ф-ра №8-5/01.03.2016 г. с ДО 348,25 лв. на [фирма] и продажби на физически лица без фактури с ДО 22 188,11 лв. , За 2016 г. [фирма] е формирал оборот по ал. 4 в общ размер на 2 793 421,44 лв. /оборот по ал. 3 и извършените освободени доставки в размер на 683 273,56 лв. /. В резултат на така проведените изчисления коефициента по чл. 73, ал. 2 от ЗДДС следва да бъде определен в размер на 0,76. За пълнота на изложението следва да се има предвид, че с Решение №1168/25.02.2019 г. Административен съд София град се е произнесъл в този смисъл, като е отхвърлил оспорването на РА №Р-2221017002826-091-001/23.01.2018 г., потвърден с Решение №510/16.04.2018 г. на директора на Дирекция ОДОП С.. В т.см. е и решение №13246/08.10.2019г. По адм.д. № 5500/2019г. На ВАС.

При така очертана фактическа обстановка след съответните преизчисления следва да бъде изменено упражненото право на данъчен кредит от дружеството както следва: За м. 06.2017 г. правото на приспадане на данъчен кредит за този период следва да бъде редуцирано със сума в размер на 16 142,88 лв. лв. /67 262,02 лв. x 0,76 /; За м. 07.2017 г. правото на приспадане на данъчен кредит за този период следва да бъде редуцирано със сума в размер на 16 072,92 лв. /66 970,49 лв. x 0,76 /; За м. 08.2017 г. правото на приспадане на данъчен кредит за този период следва да бъде редуцирано със сума в размер на 11 260,77 лв. /46 919,86 лв. x 0,76 /.

Доколкото изводите на съда съвпадат с тези на административния орган относно правилното определяне на приложимия коефициент и при липса на разминаване на

данните за размера на пълния данъчен кредит по доставките, то е налице съответствие на оспореното решение с материалния закон, поради което и жалбата се явява неоснователна и ще следва да бъде отхвърлена.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на ответника се дължат разноски в производството в размера на 1 400 лв.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] срещу ДРА № Р-22221017006937-091-001/25.04.2019г., изменен с Решение №1446/26.08.2019г. на Директор ОДОП.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция ОДОП-НАП-С. сумата от 1400 лева разноски.

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

СЪДИЯ: