

РЕШЕНИЕ

№ 12335

гр. София, 18.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав,
в публично заседание на 18.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **7834** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД с ново наименование „ВИТЕЗ ПРОСПЕКТ“ АД, ЕИК –[ЕИК], подадена чрез изпълнителния директор Х. С., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22222521003268-091-001 от 31.03.2022 г., издаден от Й. Д. М. – орган, възложил ревизията, и Н. П. П. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1016 от 27.06.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят излага съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, като издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон. Твърди, че в случая не е налице хипотезата на чл. 78, ал. 4 ЗДДС за корекция на ползвания данъчен кредит с аргумент, че сключените договори с доставчиците са реално изпълнени. Оспорва също така и констатациите в РД свързани с липсата на кадрова и техническа обезпеченост на изпълнителите по спорните фактури. В тази връзка се позовава на практика на СЕС. Счита, че незаконосъобразно за данъчен период м. 03.2021 г. РА е издаден по общия ред, а не този по чл. 133-134 ДОПК предвид наличието на влязъл в сила АПВ. Иска се отмяната му и присъждане на разноски по делото.

В съдебно заседание оспорващият, чрез адв. И., поддържа жалбата и моли съда да я уважи и отмени ревизионния акт в обжалваната му част. Претендира разноски, за което представя списък. Подробни съображения излага и в писмени бележки.

Отговорният - директор на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. З., оспорва жалбата. Изразява становище за законосъобразност на РА по съображения

изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“ – С. и моли същият да бъде потвърден. Представя заверено копие на административната преписка. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на претендирания от жалбоподателя адвокатски хонорар. Аргументи за неоснователност на жалбата развива и в писмени бележки.

Софийска градска прокуратура редовно призована, не се явява, не се представява, не излага становище по жалбата.

Административен съд София-град, Трето отделение, 44 - ти състав, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания в настоящото производство РА е започнало въз основа на ЗВР № Р-22222521003268-020-001 от 09.06.2021 г. /л. 26,27/, връчена на 14.06.2021 г. по електронен път. Заповедта е издадена от Й. Д. М. – началник на отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция „СДО“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-2047/31.10.2019 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 19).

Ревизията е с предмет определяне на задължения за корпоративен данък за периода от 01.01.2015 г. - 31.12.2020 г. , данък върху представителните разходи за периода от 01.01.2015 г. - 31.12.2020 г.; данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура за периода от 01.01.2015 г. - 31.12.2020 г.; данък върху разходите за превозни средства за периода от 01.01.2015 г. – 31.12.2015 г.; данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периода от 01.01.2015 г. - 31.12.2020 г.; данък върху разходите в натура, обвързани с личното ползване по чл. 204, ал. 1, т. 4 ЗКПО; данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периода от 01.12.2015 г. до 31.12.2020 г., данък върху доходите на ФЛ - свободни професии, граждански договори и др. за периода от 01.12.2015 г. до 31.12.2020 г.; данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.10.2015 г. до 31.12.2020 г., ДДС за периода от 01.12.2015 г. – 30.04.2021 г.; ДОО за осигурители за периода от 01.12.2015 г. до 31.12.2020 г.; вноски за здравно осигуряване - за осигурители за периода от 01.12.2015 г. до 31.12.2020 г., Универсален пенсионен фонд – за осигурители за периода от 01.12.2015 г. до 31.12.2020 г.; професионален пенсионен фонд за периодите от 01.12.2015 г. до 31.12.2020 г.

Съгласно горепосочената заповед ревизията е следвало да бъде извършена от Н. П. П. – гл. инспектор по приходите – ръководител на ревизията, Б. Д. Г. – гл. инспектор по приходите, Р. Т. Д. – гл. инспектор по приходите и С. Д. М. – инспектор по приходите.

Първоначално е определен срок за приключване на ревизията - 3 месеца от връчване на ЗВР. Със ЗИЗВР № Р-22222521003268-020-002 от 13.09.2021 г. /л. 24-25/ и ЗИЗВР № Р-22222521003268-020-004 от 03.11.2021 г. /л. 20-21/ срокът за извършване на ревизията е удължен до 12.11.2021 г. и до 11.02.2022 г.

Със ЗИЗВР № Р-22222521003268-020-003 от 28.10.2021 г. /л. 22-23/ е разширен обхвата на ревизията, като е включено установяване на задължения за ДДС и за д.п.м.08.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22222521003268-092-001/14.03.2022 г. /л. 28-150/, с който е направено предложение за установяване на задължения за ДДС общо в размер на 428 083,82 лв. и са установени надвнесени данък върху доходите на физическите лица и задължителни осигурителни

вноски. Констатациите по ЗДДС се съдържат на л. 46 и сл. от РД.

От ревизираното лице /РЛ/ не е подадено възражение срещу РД.

Ревизията приключва с издаването на процесния РА /л. 151-175/ от Й. Д. М. – началник на отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция „СДО“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Н. П. П. – гл. инспектор по приходите – ръководител на ревизията, който е връчен електронно на 04.04.2022 г.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства се установява следното:

1. Относно доставчика „ИННОВА БИЛД“ ЕООД – извършена е насрещна проверка, за резултатите от която е съставен Протокол №П-22002321113643-141-001/31.08.2021 г. /л. 487- 488/. Във връзка с получено по ел. път ИПДПОЗЛ от 25.06.21 г. от дружеството са представени следните документи: спорната фактура /л. 489/, проформа фактура № 900003/21.10.2019 г. /л. 489 гр./ с данъчна основа 350 000.00 лв. и ДДС 70 000.00 лв., платежно нареждане за превод на сума в размер на 420 000 лв. /л. 490/; Договор за изпълнение на строителни работи от 21.10.2019 г. /л. 295-297/ с възложител „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД и изпълнител „ИННОВА БИЛД“ ЕООД, споразумение за здравословни и безопасни условия на труд /л. 298 гр. - 299/; потвърждение на салда за баланс към 31.12.2019 г.

Съгласно договора, доставчикът приема да извърши със собствена строителна механизация, квалифицирани машинни оператори и труд или при изрично съгласие от страна на Възложителя - чрез подизпълнители, срещу определено възнаграждение услуги с механизация и строителни работи (СР), които дейности са необходими за реализация на проект: „АМ Х., участък от края на ПВ „К.“ до пресичането с път П-35, вкл. ПВ „П.“ от км. 122+260 до км. 139+340, участък от км. 132+420 до км. 133+361. В договора е уговорен срок за изпълнение на възложените строителни работи до 31.03.2021 г.

В хода на административното производство е установено, че горепосоченият доставчик не разполага с кадрова обезпеченост, не е актувал процесните СМР в изпълнение на догова от 21.10.2019 г. , не е върнал получения аванс, извършена му е и ревизия по ЗДДС за периода от 01.01.2019 г. до 31.03.2020 г., приключила с РА №Р-22002320001187-091-001/16.11.2020 г., в хода на която не били представени първични счетоводни документи и регистри, хронологии на счетоводни сметки, банкови документи, главни книги, оборотни ведомости и друга счетоводна и търговска документация. Установено било, че дружеството упражнява право на данъчен кредит предимно по фактури, издадени от дружества, включени в масив РИСК, или deregистрирани по ЗДДС.

Ревизиращият екип е приел, че доставчикът не е изпълнил задълженията си по сключения договор в уговорения срок – 31.03.2021 г., което е основание за развалянето му, респ. и на доставката, за която е издадена фактурата за авансово плащане. Това налагало извод, че РЛ е следвало по арг. от чл. 78, ал. 4 ЗДДС да коригира размера на ползвания данъчен кредит в данъчния период, през който се разваля доставката, независимо дали авансово платената сума му е възстановена и дали доставчикът му е издал кредитно известие, т. е. през м. март 2021 г. Установено било, че „ИННОВА БИЛД“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на 24.08.2021 г. на основание чл. 176, ал. 3 от ЗДДС. Направен е извод, че по тази причина за жалбоподателя е било налице основание за корекция на размера на ползвания данъчен кредит по процесната фактура още през м. 08.2021 г., като е следвало да издаде

протокол по реда на чл. 66, ал. 1 от ППЗДДС.

Предвид горните констатации, органите по приходите, на основание чл. 78, ал. 5 във връзка с чл. 78, ал. 4 от ЗДДС, са коригирали размера на ползвания данъчен кредит със сумата от 70 000,00 лв. по фактура № 1002/22.10.2019 г. /л. 294 гр./ с предмет „аванс по договор за СМР от 21.10.2019 г.“, като са преценили, че корекцията следва да се извърши за м. 08.2021 г. - данъчният период, през който доставчикът е регистриран по ЗДДС стр. 105 от РД /л. 80 гр./.

2. Идентична фактическа обстановка е установена и по отношение на доставчика „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД /стр. 60-64 от РД – л. 57 гр. – 59 гр./ С Протокол №П-22221021113657-141-001/16.08.2021 г. /л. 246-250/ е документирана извършената на дружеството насрещна проверка относно фактури № 2/17.10.2019 г. /л. 276/ с начислен ДДС в размер на 50000 лева и № 17/31.10.2019 г. /л. 275/ с начислен ДДС в размер на 77 000,00 лв., издадени за извършени авансови плащания по договор от 17.10.2019 г. При насрещната проверка не е представен договор за строителни работи, сключен с „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД и Анекс №1, във връзка с които са издадени процесните фактури, но са приложени банкови извлечения за получено плащане за периода от съответно 15.10.2019 - 21.10.2019 г. и 31.10.2019 г.

От този доставчик е представен договор от 02.10.2019 г. /л. 277-279/ със срок за изпълнение 31.03.2021 г. сключен от него с подизпълнител „МИКРЕМ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД касаещ обект „АМ Х., участък от края на ПВ „К.“ до пресичането с път II-35. вкл. ПВ „П.“ от км. 122+260 до километър 139+340, участък от км. 132+420 до км. 135+780“ и издадени от последния фактури за авансови плащания. С Анекс от 06.01.2020 г. страните са удължили срока до 30.06.2020 г., в който възложителят ще плати на изпълнителя сума в размер от 730 000.00 лв. без ДДС. Приложено е Споразумение за здравословни и безопасни условия на труд към договор от 17.10.2019 г. /л. 206/, ведно с Приложение № 1 към договор от 17.10.2019 г. /л. 207/. В хода на ревизията са представени писмени обяснения от „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД – л. 262, от съдържанието на които се установява, че фактурите не са платени към подизпълнителя „МИКРЕМ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, дружеството не притежава технически и кадрови потенциал, за да извърши строително-монтажни дейности, възложени от клиента „Автомострали Хемус“ АД, поради тази причина подписва договор с подизпълнител „МИКРЕМ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, не са представени ППП, както и актувани с протоколи строителни дейности и ежедневни геодезически измервания на строителната площадка, като се представят договор с подизпълнителя и фактури, както и главна книга на счетоводните записвания.

В хода на ревизията е установено, че СМР по договора от 17.10.2019 г. не са извършени, като от доставчика не са върнати получените от РЛ аванси, липсват и доказателства за преговаряне на сроковете за изпълнение на възложените с договора дейности. Констатирано е също така, че доставчикът е регистриран по ЗДДС на 02.08.2021 г. по инициатива на орган на приходите на основание чл. 176 от ЗДДС.

Установено било, че през периода от 01.10.2019 г. до 31.12.2019 г. в „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД има назначени 4 лица по трудов договор, а именно: 2 лица на длъжност общ работник назначени на 4 часов работен ден, 1 лице технически ръководител строителства назначен на 2 часа работен ден и 1 лице приложен специалист по социална работа, който е освободен на 31.10.2019 г. Дружеството не

притежава ДМА и НДМА и няма налични материални и стокови запаси, както и не разполага с регистриран ЕКАФП.

В хода на административното производство е извършена и насрещната проверка на предходния доставчик „МИКРЕМ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, за която е съставен Протокол №П-02002020200066-141-001 от 12.01.2021 г. /л. 901-902/. Представени са фактури, издадени от подизпълнителя „МИКРЕМ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД към изпълнителя „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД /л. 253-256/, както и декларация на основание чл. 56, ал. 1 ДОПК от „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД от 23.11.2020 г. /л. 280/.

Присъединени са документи от друго производство с Протокол КД-73 №П-22221021113657-П.-001/06.08.2021 г. /л. 251-252/. Установено е, че за 2018 г. „МИКРЕМ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО, в която декларира дейност К. 4520 „Услуги по техническо обслужване и ремонт на автомобили“, а за 2019 г. не е подавана ГДД. Дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС от 20.10.2008 г. и дерегистрирано на 07.02.2020 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Съгласно изготвена справка в информационния масив на НАП към датата на извършване на доставките в дружеството няма назначени лица на трудови договори, както и не са подавани данни за изплатени доходи по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ по извънтрудови правоотношения. Видно от публикуваните в сайта на НАП, съобщения по чл. 32 от ДОПК задълженото лице е издирвано и не е открито от органите по приходите за връчване на съобщения и други документи регламентирани с ДОПК. Лицето не е декларирало извършвана стопанска дейност през 2019 г. с ГДД по чл. 92 от ЗКПО и не притежава регистриран ЕКАФП.

Предвид изложеното органите по приходите са стигнали до аналогичен извод с този свързан с „ИННОВА БИЛД“ ЕООД, а именно, че към периода на дерегистрация на доставчика по ЗДДС е възникнало основание за коригиране на ползвания данъчен кредит по издадените фактури за авансови плащания на основание чл. 78, ал. 5 във връзка с чл. 78, ал. 4 от ЗДДС. Така за д.п. м. 08.2021 г. ревизиращите са извършили корекция на размера на ползвания ДК със сумата от 127 000 лева, т.к. „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД е било дерегистрирано на 02.08.2021 г.

3. Аналогично за м. 03.2021 г. е извършена корекция на ползван данъчен кредит в общ размер на 194 676 лв. по фактури № [ЕГН]/17.10.2019 г. /л. 202/ - с предмет „аванс по договор от 17.10.2019 г.“, № [ЕГН]/31.10.2019 г. /л. 202 гр./ с предмет „авансово плащане съгласно анекс 1“ и фактура с №[ЕГН]/10.10.2019 г. /л. 209/ с предмет „плащане по договор с акт 1 от 10.10.2019 г.“, издадени от „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД. Съгласно констатациите в РД на стр. 105 /л. 80/ с АПВ № П-22222521069952-004-001 от 28.04.2021 г. /представен в хода на съдебното производство от жалбоподателя/ е извършена проверка по прихващане или възстановяване и на задълженото лице е възстановен ДДС в размер на 4564715,09 лв. по приключила процедура по приспадане на ДДС по реда на чл. 92, ал. 1, т. 4 от ЗДДС за периода от 01.01.2021 г. – 31.03.2021 г., като така за РЛ в РД е прието, че остава за донасяне ДДС в размер на 194676 лв., ведно със съответните лихви. Констатациите във връзка с извършената корекция са изложени в РД стр. 65-69 на л. 60-62.

Извършена е насрещна проверка, за която е съставен ПИНП № П-22221021146747 - 141-001 от 08.09.2021 г. /л. 195- 198/. Доставчикът е представил копия на спорните фактури; банкови извлечения; Договор за строителство от 10.10.2019 г. /л. 209 гр. – 211/ за обект: „Реконструкция на общински пътища №PVN 1045 [населено място] -

Долна / III -118/ Долна Митрополия - Горна Митрополия /PVN 1047/ и PVN 2047 III - 118 Подем Долна Митрополия /П. - Т./III-3004/ на територията на [община] по ПРСР 2014-2020 г. по обособени позиции“ за Обособена позиция № 1 с предмет: „Изпълнение на СМР за реконструкция на общински път № PVN 1045 [населено място] - Долна /III-118/ Долна Митрополия - Горна Митрополия /PVN 1047/ по ПРСР 2014-2020 г. и Обособена позиция № 2 с предмет: „Изпълнение на СМР за реконструкция на общински път № PVN 2043 /III 118 Подем - Долна Митрополия П. - Т./ III-3004/ по ПРСР 2014- 2020 г. със срок на изпълнение 26.11.2019 г. и Договор за строителство от 17.10.2019 г. за извършване на услуги с механизация и строителни работи (СР), необходими за реализацията на проект: „АМ Х., участък от края на ПВ „К.“ до пресичането с път II-35, вкл. ПВ „П.“, от км 122+260 до км 139+340, участък от км 133+919 до км 134+983“ с крайна дата 31.03.2021 г.; анекс № 1 от 30.10.2019 г. /л. 207 гр./, Приложение № 3 към договора от 17.10.2019 г. прието с Анекс 1/30.10.2019 г. /л. 208/ и към тях и счетоводни справки. Към договора от 10.10.2019 г. липсват Анекс за продължаване срока за изпълнение на възложените СМР, който видно от чл. 4 от договора е до 26.11.2019 г., както и количествено- стойностна сметка по приложение № 1, което следва да установи начина на калкулиране на крайната цена на договорените СМР по видове и количества, което е неразделна част от този договор. Съответно към договор за строителство от 17.10.2019 г. /л. 203 - 205/ са приложени Анекс от 30.10.2019 г. /л. 207 гр./, с който страните „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД договарят възлагане и изпълнение на допълнително видове услуги по договор за строителство от 17.10.2019 г. на обща стойност 169 000 лв. без ДДС, както и Приложение 3 /л. 208/, в което са изброени видове СМР с обща цена 338 000.00 лв. без ДДС, която е различна от договорените цени с Договора от 17.10.2019 г. и Анекс. По отношение и на двата договора от доставчика не са представени протоколи за установяване на действително извършени работи и подлежащите на заплащане натурални видове СМР. Представени са писмени обяснения от „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД – л. 212, в които е посочено, че „в счетоводството на „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД, освен приложените документи /горепосочените договори/ други атове за строителни дейности, ППП или актувани дейности не са постъпвали до този момент“. Представено е споразумение за здравословни и безопасни условия на труд – Приложение 2 към договор от 10.10.2019 г., сключено между РЛ и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД / 219 гр./.

На л. 218 от делото е представена сметка – опис № 01/09.10.2019 г. за изплащане на завършени СМР до 09.10.2019 г. на стойност 504 380 лв. без ДДС и 100876 лв. ДДС , както и акт № 1 от 09.10.2019 г. за действително извършени работи – двустранно подписан от възложителя „Автомагистрали Хемус“ АД и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД. Видно от датата на подписване на документите 09.10.2019 г. същите не могат да бъдат отнесени към нито един от представените договори от доставчика „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД сключени на 10.10.2019 г. и 17.10.2019 г. От друга страна договорът с подизпълнител „ДКА 60“ ДЗЗД е от 01.10.2019 г. и също предхожда сключването на договорите от изпълнителя „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД с РЛ. Това води на извод, че дейностите договорени от прекия доставчик „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“

ЕООД с РЛ не са изпълнени от подизпълнителя ДКА 60 ДЗЗД.

За удостоверяване участието на подизпълнител от доставчика са представени договор от 01.10.2019 г. /л. 213-215/ с „ДКА 60“ ДЗЗД, ЕИК[ЕИК]. за обект: „АМ Х., участък от края на ПВ „К.“ до пресичането с път II-35. вкл. ПВ „П.“, от км 122+260 до км 139+340. участък от км 132+420 до км 135+780“ и Анекс към договор за изпълнение на строителни работи от 06.01.2020 г. / л. 216/, с който се променя крайният срок за плащане на сумата по договора в размер на 450000 лв. без ДДС до 30.06.2021 г. при задължение за представяне на фактури, анекси и протоколи на стойност равна на стойността на извършената работа с включен ДДС. Във връзка с приложените фактури, издадени за авансови плащания е констатирано, че не са представени доказателства за извършени плащания към подизпълнителя „ДКА 60“ ДЗЗД. Представени са фактури, издадени от ДЗЗД „ДКА 60“ към „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД /л. 225-229/, анекс към договор за изпълнение от 06.01.2020 г. сключен между изпълнителя „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД и подизпълнителя ДЗЗД „ДКА 60“ л. 230-231.

При проверка в информационните масиви е установено, че „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД към датата на издадените фактури м. 10.2019 г. е имало регистрирани 7 трудови договори на следните длъжности: 2 лица на длъжност технически сътрудник, които трудови договори са прекратени на 01.04.2021 г. и 01.06.2021 г.; 1 лице на длъжност технически сътрудник, който трудов договор е прекратен на 01.07.2021 г.; 2 лица на длъжност общ работник, от които единият на 4 часа, които трудови договори са прекратени на 01.07.2021 г., 1 лице на длъжност организатор дейности, който трудов договор е прекратен на 19.04.2021 г. и 1 лице на длъжност инженер строителни дейности, който трудов договор е прекратен на 01.06.2020 г.

Установено е, че на доставчика „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.06.2017 г. до 30.11.2017 г. и от 01.08.2019 до 30.11.2019 г., приключила с издаването на РА №Р-22221020006254-091-001/29.06.2021 г. /л. 464 – 468/, в който е констатирано, че дружеството не притежава кадрови и технически потенциал за извършване на договорените СМР, няма заведени ДМА, няма транспортни средства и друга механизация.

От ответника в хода на съдебното производство е представен и РД от 04.06.2021 г., издаден на „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД / л. 469- 486/. Задълженото лице е deregистрирано по реда на ЗДДС от 29.03.2021 г., тъй като с Решение № 260526/29.03.2021 г. / л. 497-501/ на СГС, Търговско отделение, 20-ти състав, е постановено прекратяване дейността на предприятието „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД в несъстоятелност. Представен е и списък на приетите от синдика вземания на кредитори на „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД / л. 502-504/, в който в т. 2 е посочено ревизирано лице и цитирани спорните по делото фактури.

За целите на ревизията е извършена проверка в информационните масиви на НАП, в резултат на която е установено, че на подизпълнителя „ДКА 60“ ДЗЗД е извършена ревизия по реда на чл. 122 от ДОПК за периода от 14.08.2019 г. до 31.03.2020 г. по ЗДДС и за периода от 14.08.2019 г. - 31.12.2019 г. по ЗКПО приключила с издаване на РА от 11.02.2021 г. /л. 506 – 511/ и РД от

02.12.2020 г. /л. 512- 520/. „ДКА 60“ ДЗЗД с ЕИК[ЕИК] е регистрирано по ЗДДС на 14.08.2019 г. и дерегистрирано по ЗДДС на 09.10.2020 г. по реда на чл. 176 от ЗДДС. Дружеството няма регистрирани трудови договори, не са заведени дълготрайни активи, няма транспортни средства и друга механизация за строителна дейност.

С Протокол №П-22221021146747-П.-001/07.09.2021 г. /л. 199-200/ са присъединени към настоящото производство, извършена проверка на предходен доставчик - „ДКА 60“ ДЗЗД и извършена ревизия на „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД, ведно със събраните доказателства за периода на издадените фактури от „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД към „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД. Въз основа на събрания доказателствен материал издателите на оспорвания акт са стигнали до идентични изводи, а именно, че изтичането на срока по договора и липсата на изпълнени и актувани СМР представляват основание за разваляне на договора, респ. на доставките, документирани с издадените фактури за авансови плащания. Доколкото доставчикът е дерегистриран по ЗДДС през м. 03.2021 г. органите по приходите са заключили, че през този период следва да бъде извършена корекция по реда на чл. 78, ал. 5, във връзка с чл. 78, ал. 4 от ЗДДС на упражненото през м. 10.2019 г. право на данъчен кредит в общ размер на 194 676,00 лв. по фактурите, издадени от „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД.

Така с оспорения РА е установен ДДС за довносяне в размер на 416 607,32 лв. и лихви 36719,93 лв.

РА е обжалван в срока по чл. 152 от ДОПК срок с жалба вх. № 53-04-127/19.04.2022 г. /л. 182-187/ по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-30-17/28.04.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. пред компетентен орган - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

В същата са изложени съображения за незаконосъобразност на РА по отношение на непризнатото право на данъчен кредит за данъчни периоди м. 04.2020 г., м. 03.2021 г. и м. 08.2021 г. в общ размер на 421 883,80 лв. касаещ фактурите, издадени от „ИМПЕРИЯ СТАНКЕТИ ГРУП“ ЕООД, „ИМОБИЛЯРЕ 88“ ЕООД; „ИННОВА БИЛД“ ЕООД, „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД; „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД. Решаващият административен орган е установил, че във връзка с първото посочено дружество ревизиращия екип не е извършил корекция на упражненото право на приспадане на данъчен кредит, независимо от изложените в доклада мотиви за възникнали основания за това.

По отношение на останалите дружества е установена сходна фактическа обстановка, а именно упражнено право на ДК от ДЗЛ по фактури за извършени авансови плащания по договори за строителство, по които не е установено изпълнение на договорените работи.

По отношение на второто дружество - „ИМОБИЛЯРЕ 88“ ЕООД директорът на Д „ОДОП“ – С. е намерил жалбата за основателна и отменил РА, в частта относно отказания ДК за данъчен период м. 04.2020 г. в размер на 30207,80 лв. по фактура № 178/29.04.2020 г.

Досежно другите трима доставчика „ИННОВА БИЛД“ ЕООД, „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД, решаващият

административен орган не е възприел възраженията в жалбата и е потвърдил данъчния акт в тази част, като законосъобразен с Решение № 1016 от 27.06.2022 г. /л. 8-15/.

Този резултат е обоснован предвид следното:

- сроковете за изпълнение на договорените СМР с горепосочените дружества, във връзка с които са издадени фактури за авансови плащания, са изтекли, както по договорите с преките, така и с предходните доставчици.
- РЛ не представя доказателства и не твърди, че изпълнението по фактурираните авансови плащания за бъдещо извършване на СМР с доставчиците, е започнало;
- доставчиците, включително наетите от тях подизпълнители, не притежават кадрова и техническа обезпеченост за извършване на реална търговска дейност.

Според решаващия орган обаче неправилно с ревизионния акт е прието, че фактът на дерегистрация по ЗДДС на доставчика се явява основание за прилагане на разпоредбата на чл. 78, ал. 4 от ЗДДС.

Независимо от горното директорът на Д „ОДОП“ е приел обаче, че в случая са налице предпоставките по чл. 78, ал. 4 ЗДДС за извършване на корекция на ползвания ДК. Същият не е споделил тезата на РЛ, че договорите с доставчиците „ИННОВА БИЛД“ ЕООД, „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД не са развалени. В тази връзка в решението са изложени и следните мотиви:

-С Решение № 260526/29.03.2021 г. на СГС, ТО, 20-ти състав, е постановено прекратяване дейността на предприятието на „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД и обявяването му в несъстоятелност. Вземането на „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД по платените аванси по договори за изпълнение на строителство е включено в списъка на приетите от синдика вземания на кредиторите на „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД. Следователно задълженото лице не може да очаква изпълнение на сключените договори и да твърди, че те не са прекратени, а продължават да се изпълняват.

- За „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД е установено, че на 05.03.2021 г. жалбоподателят е изпратил до доставчика покана от 05.03.2021 г. /л. 492/ незабавно да пристъпи към работа или да възстанови изцяло сумите по неизплатения аванс, в противен случай ще потърси защита на правата и интересите си по предвидения в закона ред, включително като инициира обявяването му в несъстоятелност. В поканата е посочено, че не е изпълнена никаква част от възложените с договора и анекса работи, а срокът на изпълнението му изтича същия месец. В писмо до НАП изх. №246/03.05.2021 г. /л. 521/ по повод констатациите в Протокол №П-22222252019857/24.02.2021 г. задълженото лице е отбелязало, че е изпратило поканата до некоректния длъжник, с когото са правени множество напразни опити за осъществяване на контакт. Посочено е, че ако в 10-дневен срок не започне изпълнение на договора или не бъдат възстановени сумите по авансите „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД ще поиска издаване на кредитни известия по фактури № 2/17.10.2019 г. и № 17/31.10.2019 г.

- Също така с Решение № 304/07.12.2021 г. на СГС, ТО, 20 състав / л. 493-496/ по молба на жалбоподателя е открито производство по несъстоятелност на

„ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, като е определена първоначална датата на неплатежоспособността 24.02.2020 г. В мотивите на решението съдът е приел, че договорът е развален с извършено изявление от „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД, отправено с нотариална покана от 20.04.2021 г.

Относно данъчния период, в който органите по приходите са извършили корекцията Решаващият орган е отбелязал, че действително същата е извършена с РА няколко месеца по-късно - през м. 08.2021 г., когато доставчикът е deregистриран по ЗДДС, но това не е във вреда на задълженото лице, а напротив - довело е до начисляване на лихви в по-нисък размер, поради което това не е квалифицирано като съществено процесуално нарушение, доколкото към този момент вече са възникнали условията за извършване на такава корекция.

-По отношение на „ИННОВА БИЛД“ ЕООД е отбелязано, че независимо от твърденията на жалбоподателя, не са налице данни за реално изпълнение на договора. Съгласно чл. 7 (1) от сключения на 21.10.2019 г. договор, същият се прекратява с изтичане на срока му, който в случая е 31.03.2021 г. След тази дата липсват данни както за предоговоряне на сроковете, така и за изпълнение на възложените строително-монтажни работи.

По изложените по-горе аргументи е потвърден РА в оспорената му част относно извършената корекция на ползваното право на ДК свързано с фактурите, издадени от „ИННОВА БИЛД“ ЕООД, „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД, с позоваване и на практиката на СЕС, обективизирана в решение по дело С – 107/13.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, доказателства удостоверяващи притежаването на електронни подписи от лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител /л. 176/, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис; доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията.

С молба от 19.10.2022 г. допълнително са представени от оспорващия следните доказателства: договор за строителство от 19.08.2019 г., ведно с К., споразумение за безопасни и здравословни условия на труд, сметка опис № 01/09.10.2019 г. , Акт № 1 от 09.10.2019 г. /л. 353-356/, сключен между РЛ и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД за извършване на СМР на обект: „Реконструкция на общински пътища №PVN 1045 е. Горна -Долна /III-118/ Долна Митрополия - Горна Митрополия /PVN 1047/ и PVN 2047 III - 118 Подем Долна Митрополия /П. - Т./III-3004/ на територията на [община] по ПРСР 2014-2020 г. по обособени позиции“ за Обособена позиция №1 с предмет: „Изпълнение на СМР за реконструкция на общински път №PVN 1045 [населено място] - Долна /III-118/ Долна Митрополия - Горна Митрополия /PVN 1047/ по ПРСР 2014-2020 г. и Обособена позиция № 2 с предмет: „Изпълнение на СМР за реконструкция на общински път № PVN 2043 /III 118 Подем - Долна Митрополия П. - Т./ III-3004/ по ПРСР 2014- 2020 г., с уговорен срок за изпълнение – 26.11.2019 г. ; Фактура № [ЕГН] от 24.08.2021 г., издадена от РЛ към „Автомагистрали“

ЕАД – С., ведно с ППП за извършени услуги с механизация от 24.08.2021 г. /л. 359-360/; АПВ от 28.04.2021 г. /л. 361-367/.

С молба от 09.11.2022 г. л. 372 от жалбоподателя са представени допълнително следните доказателства: Констативен акт /Приложение № 15 към чл. 7, ал. 3, т. 15 за установяване годността за приемане на строежа от 19.03.2020 г. и от 10.08.2020 г. подписан от възложителя [община] и изпълнителя ДЗЗД „Пътища Долна Митрополия 2016“ /л. 373-401/, ведно с фактура № [ЕГН] от 01.12.2020 г. , издадена от РЛ към [община] / л. 402/ и Протокол от 01.12.2020 г. за приемане на извършени СМР /л. 403-407/, двустранна сметка № 1 – л. 408; Фактура № [ЕГН] от 01.12.2020 г. – л. 409, издадена от РЛ към [община], протокол за приемане на извършени СМР / л. 410-413/; Фактура № [ЕГН] от 29.12.2020 г. л. 416 и ППП от 29.12., както и ППП, сключени между възложителя „Автомагистрали“ ЕАД и „Автомагистрали Хемус“ АД / л. 417 – 422/.

От жалбоподателя е представена покана от 20.04.2021 г. до „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД връчена чрез ЧСИ М. Б., в която се сочи пълно неизпълнение по договора от 17.10.2019 г., съответно как се възстановят сумите по неусвоения аванс, като от докладни записки на обектовия ръководител на РЛ от 04.11.2019 г. и 20.11.2019 г. е видно, че доставчикът не е започнал и няма намерение да извърши възложените с договора и анекса работи.

С молба от 27.06.2023 г. от процесуалния представител на жалбоподателя са представени допълнително писмени доказателства, по които е работило вещото лице по допуснатата от съда СТЕ / л. 579- 725/ - фактури и ППП, подписани между РЛ и „Автомагистрали“ ЕАД.

С молба от 26.10.2023 г. от процесуалния представител на жалбоподателя са представени на хартиен носител Сертификат 1 от 22.12.2020 г., ведно с първични документи /измервателни протоколи приложения – акт обр. 12, въз основа на които са изготвени сертификатът и съпътстващите го междинен отчет и доклад за изпълнение на подучастък 3.2 от участък 3 на АМ „Х.“ – л. 744-884, ведно със СД – диск – л. 745. Акт. Обр. 12 удостоверяват извършени СМР с възложител Агенция „Пътна инфраструктура“, консултант – ДЗЗД „Х. консулт“, строител „АВТОМАГИСТРАЛИ“ ЕАД и проектант – ДЗЗД „АМ – Х. 2016“.

С молба от 04.12.2023 г. – л. 913 са представени допълнително писмени доказателства от оспорващия – л. 914-936.

Съдът намира, че представените с допълнителните молби подробно описани по-горе писмени доказателства /неоспорени от ответника/ не могат да се обвържат по никакъв начин с процесните по делото фактури, издадени от „ИННОВА БИЛД“ ЕООД, „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД, по отношение на които с РА е извършена корекция на ползвания от ДЗЛ данъчен кредит.

В с.з. от 12.03.2024 г. адв. И. представи книга – АМ Х. за инструктаж по безопасност и здраве при работа – начален инструктаж – л. 952-978; рамков договор за осигуряване на здравословни и безопасни условия на труд от 01.06.2019 г. сключен между „Автомагистрали Хемус“ АД и „Хигия сейфти“ ЕООД /л. 980-984/; Предписание № 00152 от 15.12.2020 г., издадено от „Хигия

сейфти“ ЕООД за обект АМ Х. – лот 3-2 /л. 979/, от съдържанието на което се установява, че „ИННОВА БИЛД“ ЕООД и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД и други дружества допускат до работа лица, които не са назначени на трудов договор, които не документират задължителния ежедневен инструктаж, нарушенията са сериозни и неизрядните лица ще бъдат отстранени от строителната площадка.

По искане на ответника в с.з. на 23.04.2024 г. е открито производство по чл. 193 ГПК по оспорване на автентичността на представеното от оспорващия Предписание № 00152 от 15.12.2020 г. , издадено от „Хигия сейфти“ ЕООД за обект АМ Х. – лот 3-2.

В о.с.з. от 18.06.2024 г. от оспорващия са представени нови доказателства /л. 999- 1004/ – от дирекция „Инспекция по труда“ [населено място] относно „ВМП строй“ ЕООД, пет броя АУАН от 17.03.2023 г. касаещ „ВМП строй“ ЕООД.

По делото е прието заключение на съдебно-техническа експертиза /л. 726-730/, което е изготвено въз основа на писмените доказателства приложени с административната преписка, както и допълнително ангажираните от жалбоподателя в хода на съдебното производство писмени доказателства.

По делото са събрани и гласни доказателства чрез разпита на св. И. Р. О. - ръководител на обект на автомагистрала „Х.“, строяща се в момента на лот 3.2. в с.з. на 27.06.2023 г. Същият разяснява подробно процеса на актуване на СМР между държавното предприятие Автомагистрала и Автомагистрала Х.. Свидетелят пояснява, че на място е подписвал документи за свършена работа; води присъствена книга, но само на неговите работници не и на тези на подизпълнителите.

В с.з. на 23.04.2024 г. е разпитан св. А. А. Р. – работил при ревизираното лице през периода 2019-2020 г. като технически ръководител. Свидетелят сочи, че за част от работата дружеството е ползвало подизпълнители, но не може да се сети кои фирми са били подизпълнители /л. 992/, единствено посочва „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД и „ИНКРЕДИБЪЛ“.

В с.з. на 18.06.2024 г. е разпитан св. В. С. С. – експерт по ЗБУТ, работещ в „Хигия сейфти“ ЕООД във връзка с откритото производство по оспорване на представеното от процесуалния представител на жалбоподателя Предписание, издадено от „Хигия сейфти“ ЕООД. Същият потвърди, че именно той е подписал предписанието. Разяснява също така подробно в какво са се състояли контролните му функции във връзка със сключения рамков договор с РЛ.

При така установеното от фактическа страна съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е депозирана в законоустановения срок от легитимиран субект и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, същата е неоснователна.

На основание чл. 160, ал. 2, ал. 3 във връзка с ал. 4 от ДОПК, след като провери наличието на основания за нищожност на оспорения акт и прецени неговата законосъобразност и обосновааност, съдът винаги дължи решаване на делото по същество, вкл. да установи дължимост на данъчното или

осигурителното задължение на друго основание, различно от правното основание в акта. В този смисъл е т.4 от Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. по тълкувателно дело № 7/2004 г.

При извършване на служебната проверката по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от органа по приходите, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията, съобразно правилото на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, и определя задължения за периода, за който е възложена ревизията. Издаден е в изискуемата форма и в съдържанието му са изложени фактическите и правните основания за постановяването му. Публичните вземания са конкретизирани по основание, по размер и по субект.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от Заповед № РД-01-2047/31.10.2019 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 19), с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Й. Д. М., в качеството ѝ на началник на отдел „Ревизии и проверки“, в дирекция СДО при ТД на НАП С., функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, който да издаде и РА съобразно предвиденото в чл.119, ал.2 ДОПК. Същият е издаден от териториално и материално компетентни органи - възложителя на ревизията Й. М. и от гл. инспектор по приходите Н. П. – ръководител на ревизията.

Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., 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 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, а именно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

Направените с ревизионния акт установявания кореспондират изцяло с възложените предметни и времеви предели на ревизията.

При извършената от съда служебна проверка не са установяват допуснати от органите по приходите съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обосноват отмяната на РА единствено на това основание.

Неоснователни в тази връзка са възраженията в жалбата, че ревизията е извършена по общия ред, а не по този регламентиран в чл. 133-134 ДОПК, с аргумент, че за данъчен период м. 03.2021 г. е налице влязъл в сила АПВ.

Обстоятелството, че относно горепосочения данъчен период има издаден АПВ не означава, че последваща ревизия за същия данъчен период е допустима само при условията на чл. 134, ал. 1 - 4 във връзка с чл. 133, ал. 1-2 от ДОПК. Съгласно чл. 129, ал. 3 изр. второ от ДОПК независимо от извършването на прихващане или възстановяване, включително когато актът за прихващане и възстановяване е обжалван, задълженията за данъка или задължителните осигурителни вноски подлежат на установяване чрез извършване на ревизия. Именно такъв е и настоящия случай, при който независимо, че за ревизирания период м.03.2021 г. има издаден АПВ е допустимо задълженията за ДДС да се установят, чрез ревизия, която следва да се извърши по общите правила, а не по тези предвидени за задължения определени с влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред – чл. 133 от ДОПК. Това е така защото цитираният от жалбоподателя АПВ е издаден след изменението на разпоредбата на чл. 129, ал. 3 ДОПК, и е влязъл в сила, като необжалван, поради което няма пречка възлагането на ревизията да се осъществи по общия ред на чл. 112 и сл. от ДОПК, в който смисъл е и ТР № 1/25.06.2012 г. на ОСК на ВАС.

При преценка относно съответствието на ревизионния акт с материалноправните разпоредби, съдът съобрази следното:

Спорът по делото се свежда до въпроса законосъобразна ли е извършената от приходната администрация корекция през данъчни периоди м. 03 и м. 08. 2021 г. на ползването от жалбоподателя право на приспадане на платения ДДС по фактурите, издадени „ИННОВА БИЛД“ ЕООД, „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД, във връзка с извършени авансови плащания на основание чл. 78, ал. 4 ЗДДС.

Ответникът поддържа, че СМР услугите не са реализирани от горепосочените дружества в уговорените в договорите срокове, представени в хода на ревизията. От друга страна изтъква, че доставчиците, както и техните подизпълнители не разполагат с кадрова и техническа обезпеченост, не представят преки доказателства, обективиращи вида, количества и стойност

на строителните дейности, което съставлява допълнителен аргумент за липса на реално осъществени доставки.

В хода на административното и в съдебното производство жалбоподателят застъпва тезата, че СМР, във връзка с които са направени авасовите плащания, са реално изпълнени, договорите не са развалени, поради което незаконосъобразно с РА е извършена корекция на ползвания по тях данъчен кредит.

Настоящият състав намира тези възражения на РЛ за неоснователни, като в тази връзка съобрази следното:

В решенията по дела С-37/95, С-110/94 и С-110/94 на СЕО, са тълкувани разпоредбите на чл. 4, § 1 и чл. 17, § 2 от Директива 77/388/СЕС (Шеста Директива) и е прието, че правото на данъчен кредит, веднъж възникнало, поради намерението на лицето да осъществява облагаеми доставки, се запазва, дори ако планираните дейности са преустановени и облагаеми доставки не са извършени, както и че правото на данъчен кредит не отпада с обратна сила, а остава незасегнато, дори ако впоследствие възникнат обстоятелства, извън контрола на лицето, поради които не се е стигнало до извършване на последващи облагаеми доставки. В т. 55 - 61 от Решението по дело С-78/12 СЕС се разяснява, че "за възникването на евентуално задължение за корекция на подлежащата на приспадане сума на платения ДДС по получени доставки, чл. 185, § 1 от Директивата установява принципа, че подобна корекция се прави по-специално когато след изготвяне на справка-декларация по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на съответната сума за приспадане /така и Решение от 29 ноември 2012 г. по дело Gran Via Moinești, С-257/11/.

Следователно, чл. 184 и чл. 185, § 1 от Директива 2006/112 могат да се прилагат само ако първо е било извършено приспадане на ДДС по облагаема доставка, тоест само в случай, че съответното данъчнозадължено лице преди това е получило право да приспадне ДДС при условията, предвидени в чл. 168, буква а) от тази Директива. Следователно чл. 185, § 1 от Директива 2006/112 допуска да се коригира сумата на ДДС за приспадане само ако съответното данъчнозадължено лице преди това е получило право да приспадне този данък при условията, предвидени в чл. 168, буква а) от Директивата". По делото не е било спорно, че по процесните фактури на ревизираното лице е признато право на данъчен кредит.

В съдебната практика се приема, че за да бъде ДДС изискуем, преди още стоките или услугите да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т. е. на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. При условие че са осъществени авансови плащания за все още неопределени точно доставки, те не подлежат на облагане с ДДС. От разпоредбите на чл. 86 и чл. 68 от ЗДДС, както и от самият механизъм на данъка добавена стойност следва извода, че данъкът добавена стойност при авансови плащания е във функционална зависимост от реалното изпълнение на договорените бъдещи доставки. Безспорно е, че с ДДС се облагат доставките на стоки или услуги, а не плащанията, извършени като насрещна престация за такива доставки (виж

Решение от 9 октомври 2001 г. по дело Cantor Fitzgerald International, C-108/99, т. 17, Решение от 21 февруари 2006 г. по дело BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments, C-419/02, т. 50, Решение на СЕС от 3 май 2012 г. по дело C-520/10, Lebara т. 26).

Съобразно чл. 25, ал. 7 от ЗДДС /в относимата за спора редакция/, когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане.

Въпреки, че според ЗДДС авансовото плащане не е данъчно събитие, то е основание за начисляване на ДДС, поради неговата изискуемост, респ. и за възникване на право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Следва да се има предвид обаче, че разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 2 от ЗДДС не въвежда безусловно право на данъчен кредит при извършване на авансово плащане, тъй като това би било в противоречие с логиката на този косвен данък. Следователно, изпълнението на доставката, за която е извършено самото авансово плащане трябва да се разглежда в цялост, защото то не създава презумция за извършването на облагаема доставка. Доколкото авансовото плащане не може да се разглежда изолирано от последващата доставка, за която то е направено, то органите по приходите правилно са предприели съответните действия за установяване фактическото изпълнение на договорите, по които жалбоподателят е получил фактурираните авансови плащания и е ползвал данъчен кредит. Безспорно, за да е налице право на данъчен кредит, процесните доставки трябва да са реално предоставени и извършени от издателите на съответните фактури. Липсата на доставка винаги е основание за отказ на ДК. Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира както в общата процесуална разпоредба на чл. 154. ал. 1 от Гражданския процесуален кодекс /ГПК/ във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от Решение на СЕС от 18.07.2013 г. подело C-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Данните по делото сочат, че към датата на приключване на събирането на доказателства в първоинстанционното производство – 18.06.2024 г. липсват такива, установяващи извършени доставки на СМР услуги по договорите сключени от РЛ с „ИННОВА БИЛД“ ЕООД, „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД.

Ето защо, при положение, че в продължение на почти четири години доставките не са осъществени, се поставя въпросът за това налице ли е промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане на ДДС, платен за авансово за бъдещи доставки, която е настъпила след изготвяне на справка-декларацията по ДДС, и ако да, налага ли тази промяна корекция на приспаднатия данък.

Според настоящия съдебен състав отговорите на така поставените въпроси са положителни. В случая следва да намери приложение Решение от 13 март 2014 г. на СЕС по дело C-107/13 "Ф.". В т. 52 и т. 53 от това свое решение СЕС приема, че при обстоятелства, сходни с тези по настоящия правен спор, данъчната администрация може да изисква корекция на приспаданията от данъчнозадълженото лице ДДС и този извод не може да бъде поставен под въпрос от обстоятелството, че дължимият от доставчика ДДС също не бил коригиран (към спорните фактури за авансови плащания няма издадени КИ и сумите не са върнати). Това е така, защото в случаите на начислен ДДС при липса на облагаема сделка двете страни не се третират непременно еднакво. От една страна, в съответствие с чл. 85 ЗДДС, транспониращ чл. 203 от Директива 2006/112, издателят на фактура дължи начисления в нея ДДС дори и при липса на облагаема сделка. От друга страна, в съответствие с чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, транспониращ чл. 167 от посочената директива, упражняването на правото на приспадане от получателя на фактурата е ограничено единствено до данъка по облагаеми с ДДС сделки (виж т. 54 от решението на СЕС по делото Ф. и цитираното там Решение от 31 януари 2013 г. по дело Л.-56, С-643/11, т. 46 и т. 47).

В случая жалбоподателят, чрез пълно и главно доказване, не установи спорните по делото факти, като не ангажира доказателства, които да опровергават изводите на данъчната администрация. Извод в обратен смисъл не може да бъде изведен от заключението на СТЕ, което съдът кредитира, като обективно и компетентно изготвено. Вещото лице П. изрично сочи, че в представената по делото преписка не са налични актове за изпълнение на работи от страна на „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и сочения от него подизпълнител „МИКРЕМ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, а по отношение на „ИННОВА БИЛД“ ЕООД единствено споменава, че има подписан договор с РЛ /л. 295/, като по този договор няма отчетено изпълнено СМР и има само отчетена фактура за авансово плащане. В този смисъл са и дадените обяснения в хода на ревизията от „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД – л. 262, от съдържанието на които се установява, че „фактурите не са платени към подизпълнителя „МИКРЕМ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, дружеството не притежава технически и кадрови потенциал, за да извърши строително-монтажни дейности, възложени от клиента „Автомострали Хемус“ АД, поради тази причина подписва договор с подизпълнител „МИКРЕМ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, не са представени ППП, както и актувани с протоколи строителни дейности и ежедневни геодезически измервания на строителната площадка, като се представят договор с подизпълнителя и фактури, както и главна книга на счетоводните записвания.“

В случая не следва и да се пренебрегват и събраните в хода на административното производство доказателства, а именно, че с Решение № 304/07.12.2021 г. по т.д. № 964/2021 г. на СГС, ТО, 20 състав, по молба на жалбоподателя е открито производство по несъстоятелност на „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, като е определена първоначална датата на неплатежоспособността 24.02.2020 г. Съобразно изложеното в решението „...от събраните писмени доказателства се установява, че на 17.10.2019 г. между „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД като възложител и „ЛОСК

ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД като изпълнител е сключен договор за извършване на услуги с механизация и строителни работи на автомагистрала „Х.“, срещу заплащане на възнаграждение, чиято ориентировъчна стойност към датата на сключване на договора е определена на 500 000,00 лв. без ДДС На 30.10.2019 г. е сключен анекс, по силата на който на изпълнителя са възложени за изпълнение допълнителни дейности срещу допълнително възнаграждение в размер от 385 000 лв. без ДДС. С платежно нареждане от 17.10.2019 г. възложителят е превел на изпълнителя сумата от 300 000 лв. - авансово плащане, а с платежно нареждане от 31.10.2019 г. е заплатена сумата от 462 000 лв. - плащане по анекса. От изложеното е видно, че молителят е бил изправен в задължението си за заплащане на възнаграждение по договора за СМР. Същевременно длъжникът не твърди и не доказва да е изпълнил своите задължения по договора, поради което изявлението на възложителя за развалянето му, отправено с нотариална покана от 20.04.2021 г., е породило своя потестативен ефект. Щом договорът е развален, длъжникът дължи връщане на полученото, от което следва, че молителят е негов кредитор с изискуемо парично вземане, възникнало от търговско правоотношение, и съответно се явява активно материално легитимиран да иска откриване спрямо ответника на производство по несъстоятелност.“ Вземанията на жалбоподателя по договор за СМР от 17.10.2019 г. и анекс №1 от 30.10.2019 г. за авансови плащания по фактури № 2/17.10.2019 г. и № 17/31.10.2019 г., издадени от „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, са включени в одобрения с определение № 995 от 25.03.2022 г. от съда по същото дело списък на приетите от синдика вземания на кредиторите на „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, от което следва, че „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД /сега „Витез проспект“ АД/ признава, че не е получило и не очаква изпълнение по този договор. В тази връзка следва да се посочи, че в хода на ревизионното производство жалбоподателят „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД е представил покана до „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД с изх. №293/20.04.2021 г. чрез частен съдебен изпълнител М. Б. с цитираното съдържание, като е подчертано, че неизпълнението по договора и анекса към него е пълно, а срокът за извършване на строителните работи е изтекъл на 31.03.2021 г. Посочено е, че според докладните записки на обектови ръководител от 14.11.2019 г. и от 20.11.2020 г. е видно че доставчикът не е започнал и няма намерение да извършва възложените с строителни работи, както и че от страна на възложителя не е приемана каквато и да е работа. Също така с писмо с изх.№ 246/03.05.2021 г. от „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД до ревизиращия екип е посочено, че във връзка с неизпълнението на договорените СМР от страна на „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД дружеството има намерение да поиска издаване на кредитни известия към фактури №2/17.10.2019 г. и №17/31.10.2019 г. В хода на съдебното производство жалбоподателят не е представил нови доказателства относно наличието на доставки по фактурираното авансово плащане към „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД.

Съвкупният анализ на горепосочените доказателства води до единствения извод за липса на реално изпълнение на възложените с договорите строителни дейности от страна на „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, респ. за законосъобразност на извършената с РА корекция на ползвания данъчен

кредит.

По делото вещото лице П. единствено установява наличието на издаден акт № 1 от 09.10.2019 г. /л. 218 гръб/ на стойност 504 380 лв. без ДДС за обект „Реконструкция на общински път № 1045 [населено място] – Долна /III-118/ Долна Митрополия. Според вещото лице изпълнението е съгласно договор между „АВТОМАГИСТРАЛИ Х. АД и изпълнител „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП ЕООД от 10.10.2019 г. /л. 209 – гръб/. В тази част съдът не кредитира заключението и не може да приеме за доказано изпълнение на договора доколкото актът, на който се позовава вещото лице за изпълнение на СМР е с дата предхождаща датата на сключване на договора между страните – 10.10.2019 г. От друга страна в дадените писмени обяснения от 23.08.2021 г. /л. 212/ в хода на административното производство доставчикът „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП ЕООД изрично сочи, че „в счетоводството на дружеството освен представените документи /договори/ други актове за строителни дейности , ППП или актувани дейности не са постъпвали“.

В хода на съдебното производство във връзка с оспорване на констатациите на органите по приходите по искане на жалбоподателя бе разпитан негов служител св. И. О. - технически ръководител на обекта Автомагистрала „Х., лот 3.2., който изрично в отговор на поставен въпрос от страна на процесуалния представител на ответника сочи, че книгите за инструктаж били ангажимент и се водели от служители на конкретните дружества-подизпълнители. Следователно, ако такива книги действително са били водени, то закрепените в тях обстоятелства не могат да се установяват със свидетелски показания.

За удостоверяване участието на двете дружества при извършване на СМР на обект К. в хода на съдебното производство е представена Книга за инструктаж – начален по безопасност и здраве АМ “Х.“ - „ВИТЕЗ ПРОСПЕКТ“ АД, която съдържа данни за находящите се на обекта работници, техния работодател, изпълнявана длъжност, датата на провеждане на инструктажа, подпис на инструктирания и на лицето, осъществило инструктажа. От съдържанието ѝ не може да се индивидуализира кой е строителният обект, във връзка с който се изготвя, същата не съдържа относими данни за работници на подизпълнителите „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД.

Единствените доказателства, в които са споменати дружествата „ИННОВА БИЛД“ ЕООД и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД, са представеното предписание, издадено от „Хигия сейфти“ ЕООД, и събраните в хода на съдебното производство гласни доказателства чрез разпита на В. С. /служител в „Хигия сейфти“ ЕООД/, който е извършвал дейност в изпълнение на Рамков договор за осигуряване на здравословни и безопасни условия на труд от 01.06.2019 г. Чрез тези показания обаче не може да бъде обоснован извод по отношение на какви дейности и за кой период касаят извършената от С. контролна дейност още по-малко да бъдат обвързани по какъвто и да било начин с процесните договори. В тази връзка основателно ответника се позовава на нормата на чл. 164, ал. 1, т. 3 от ГПК, приложима и по настоящото дело на основание §2 от ДР на ДОПК, в хипотезите, когато на установяване подлежи изпълнението на договор на стойност по-голяма от 5 000,00 лв. От друга страна цитираното предписание не съдържа индивидуализиращи данни за конкретните

физически лица, дата на установяване на нарушението и др.. В тази връзка следва да се посочи, че ангажираните от процесуалния представител на жалбоподателя актове за установяване на административно нарушение, съставени от контролен орган в дирекция "Инспекция по труда" - Л., касаят друго дружество, извършващо СМР на обекта на ревизираното лице -, „В. СТРОЙ“ ЕООД и друг период.

Отделно при преценката на доказателствената стойност на свидетелските показания на всички разпитани в съдебното производство лица, съдът отчита и тяхната евентуална заинтересованост от изхода на делото, доколкото те са или служители на жалбоподателя, или на дружествата, осъществяващи договорен със същото контрол по ЗБУТ или технически надзор.

Извод за изпълнение на договорите сключени с тримата доставчици не може да бъде обоснован и въз основа на допълнително представените с молба от 09.11.2022 г. /л. 372 – 422/, както и с молба от 26.10.2023 г. /л. 744 и сл./ в хода на съдебното оспорване писмени доказателства, вкл. и на ел. носител, тъй като същите не могат да се обвържат по никакъв начин с конкретно възложените от РЛ на процесните доставчици строителни дейности. Същите обективират преди всичко развилите се отношения между РЛ и възложителя му „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ ЕАД, както и [община], но въз основа на тях не може да бъде прието, че е налице изпълнение на договори и свързаните с тях аваносови плащания получени от доставчиците „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, „ИННОВА БИЛД“ ЕООД И „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД.

Предвид изложените данни за отсъствие на какъвто и да било трудов и технически ресурс на процесните доставчици настоящият състав намира, че новопредставената от жалбоподателя таблица с проценти на реално извършените от главните доставчици договорени СМР е произволна доколкото посочените данни за вида на извършените от конкретните доставчици дейности и съответстващата им позиция в сертификатите, както и количеството извършена работа не могат да се съпоставят нито със строителната документация между основния възложител и ревизираното лице, в която не е споменато използването на подизпълнители, нито с приемо-предавателни протоколи за извършени строителни дейности между жалбоподателя и неговите преки доставчици. В тази връзка следва да се подчертае, че съобразно приложените договори с жалбоподателя, е предвидено съставянето на дневни и месечни двустранно подписани протоколи за действително приети и извършени строителни работи, каквито не са представени както в хода на ревизионното производство, така и в контролното производство пред директора на Д „ОДОП“ – С., така и в настоящото съдебно производство. Фактът, че според приложените строителни книжа между ревизираното лице и главния възложител „АВТОМАГИСТРАЛИ“ ЕАД са приети за извършени СМР, при това към много по-късна дата, не следва да се приравнява на доказано изпълнение от страна на доставчиците „ИННОВА БИЛД“ ЕООД, „ЛОСК ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД при положение, че липсват такива протоколи за реално предадени строителни работи между самите подизпълнители и жалбоподателя. Неподкрепено с писмени доказателства е и изтъкнатото пред съда обстоятелство, че извършените СМР се актуват по веригата от

изпълнители и подизпълнители едва след приемането и актуването им от главния възложител и основния изпълнител на обекта.

Отделно основание, за да се приеме, че доставките на СМР не са извършени от „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД, е и Решение от 29.03.2021 г. по т.д. № 2289/2020 г. на СГС, ТО, 20 състав, с което е постановено прекратяване дейността на „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД и обявяването му в несъстоятелност. С определение от 09.09.2021 г. по същото дело е одобрен списък на приетите от синдика вземания на кредиторите на „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД, предявени в срока по чл. 685, ал. 1 от Търговския закон, който е публичен и е публикуван в Търговския регистър. Видно от приложения списък вземането на „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД по платените аванси фактура № [ЕГН]/17.10.2019 г. за СМР по договор от 17.10.2019 г. и анекс №1 от 30.10.2019 г. към договора и по фактура №[ЕГН]/31.10.2019 г. по договор за изпълнение на строителство е включено в списъка на вземания на кредиторите на „ЕФ ЕМ ДЖИ ГРУП“ ЕООД като изискуемо и непогасено. От посоченото следва, че самият жалбоподател признава, че не е получил изпълнение и не очаква бъдещо такова по сключения договор, поради което не може да твърди, че същият не е прекратен.

Съвкупно изложеното обуславя краен извод за неоснователност на жалбата, поради което тя следва да се отхвърли съгласно правомощието на съда по чл. 160, ал. 1 предл. последно ДОПК.

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК в полза на ответника следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 21571,16 лева, определен на основание чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения при материален интерес по делото – 423029 лева. От страна на жалбоподателя не е направено възражение за прекомерност на претендираното от ответника юрисконсултското възнаграждение, поради което съдът не намира основание да го коригира с оглед тълкуванията на СЕС по дело С-438/22.

Воден от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 44 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АВТОМАГИСТРАЛИ ХЕМУС“ АД с ново наименование „ВИТЕЗ ПРОСПЕКТ“ АД, ЕИК –[ЕИК], подадена чрез изпълнителния директор Х. С., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22222521003268-091-001 от 31.03.2022 г., издаден от Й. Д. М. – орган, възложил ревизията, и Н. П. П. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1016 от 27.06.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „ВИТЕЗ ПРОСПЕКТ“ АД, ЕИК –[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 21571,16 лева /двадесет и една хиляди петстотин седемдесет и един лева и шестнадесет стотинки/ разноски по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния

административен съд на Република България в 14 - дневен срок от връчването на преписи на страните.

СЪДИЯ: