

РЕШЕНИЕ

№ 25467

гр. София, 26.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64 състав, в
публично заседание на 01.07.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калинка Илиева

при участието на секретаря Розалия Радева и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **5035** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „АРГУС БИЗНЕС КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221023002872-091-001//04.01.2025 г., в частите, в които е изменен и потвърден с решение № 417/21.03.2025 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, както следва:

изменен е РА относно установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м.02, м. 04. о м. 11.2022 г. и

потвърден е РА в часта за резултата по ЗДДС за данъчни периоди - м.11.2019г., от м. 01.2020 г. до м. 02.2020 г., от м. 07.2020 г. до м. 01.2022 г., м. 03.2022 г., от м. м. 05.2022 г. до м. 10.2022 г. и от м. 12.2022 г. до м. 01.2023 г. и м. 03.2023 г., ведно със съответните лихви.

Жалбоподателят оспорва така определените задължения. Твърди, че в обжалваното решение мотивите относно облагането по реда на ЗКПО са приложими и по отношение на неотменената част от РА — в частта, свързана с доначисляване на ДДС.

Твърди, че в нарушение на чл. 3, ал. 2 ДОПК, в хода на ревизионното производство са допуснати съществени процесуални нарушения на разпоредбите на ДОПК, които се отразяват върху

правилността на издадения РА. Органите по приходите са направили извод, че жалбоподателят дължи внасяне на ДДС въз основа на документи, представени от трети лица, които не са преки участници в ревизионното производство. Не е направена никаква съпоставка между представените от третите лица документи и документацията, нахождаща се при ревизираното лице. Не е анализирано дали са извършвани плащания, които могат да бъдат обвързвани с фактурите, за които се твърди, че дружеството не е отчело по предвидения в ЗДДС и ППЗДДС ред. Не е извършена проверка дали в действителност са налице данъчни събития, които да налагат издаването на тези документи и съответно начисляването на ДДС. В нарушение на чл.5 ДОПК ревизиращият екип не е положил никакви усилия да изясни действителната фактическа обстановка.

Събирани са доказателства, свързани с това дали ревизираното лице е извършило облагаеми доставки като счита, че чрез насрещна проверка не следва да се установяват такива факти. Данните, събрани в хода на насрещните проверки единствено могат да служат за допълване на доказателствения материал, а не за самостоятелно основание, въз основа на което да се направи извод, че ревизираното лице е осъществило облагаеми доставки.

Поради допуснатите съществени процесуални нарушения материалният закон, свързан с облагането с ДДС не е приложен правилно.

Съгласно чл. 2 т. 1 ЗДДС, транспониращ чл. 2 5 1, б. в) от Директива 2006/112, с ДДС, се облага всяка възмездна доставка на услуга. Понятието доставка на услуга е обективно по характер и се прилага независимо от целите и резултатите от конкретните сделки. Доставката на услуга ще подлежи на облагане с ДДС, ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (Решение на СЕС от 20 юни 2013 г. по дело C-653/11, Rai| Newey, т. 40, т. 41). Отчитането на действителното икономическо и търговско положение представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС.

Основата за облагане на доставката на услуга е действително получената във връзка с тях насрещна престация. Следователно тази насрещна престация представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена според обективни критерии (т. 28 от Решение на СЕС от 29 юли 2010 г. по дело C-40/09, Astra Zeneca).

За да е облагаема, доставката на услуги трябва да е извършена възмездно съгласно чл. 2, т. 1 ЗДДС, транспониращ член 2, параграф 1, буква з) от Директива 2006/112, а тя да е извършена възмездно, само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. Случаят е такъв, ако съществува пряка връзка между предоставената услуга и получената ѝ равностойност (Решение от 16 септември 2021 г., Българска национална телевизия, C-21/20, т. 31, Решение на СЕС от 24 февруари по дело C-605/20, Suz!on Wind Energy Portugal - Energia Eylica Unipessoal Lda, т. 62). Пряка връзка съществува, когато двете престации взаимно се обуславят, т.е. едната от тях се извършва само при условие, че ще се извърши и другата, и обратно (Решение на СЕС от март 2020 г., san Domenico Vetrark, т. 26, Решение на СЕС от 25 ноември 2021 г. по дело C-334/20, т.

27).

Счита, че в настоящия случай не се установява получаването на насрещна престация, която да съответства на съдържанието на фактурите, представени от трети лица. Ревизиращите органи не са извършили анализ на предполагаемите доставки, за да установят дали за този вид доставки следва да се приложи „стандартна ставка на данъка „намалена ставка на данъка „нулева ставка“ или се касае за освободени доставки. Документите, представени от трети лица, не са установени да са налични при жалбоподателя. Това обстоятелство поставя под въпрос факта дали тези документи действително са издадени от сочения за доставчик. В тази връзка следва да се има предвид, че лицата, сочени за получатели на процесните фактури, не са приспаднали данъчен кредит, което допълнително поставя под съмнение факта дали се касае за извършване на доставки от страна на ревизираното лице. Не следва да се прилага чл.85 ЗДДС, доколкото в хода на ревизията не се установи жалбоподателят да е издал процесните фактури съответно да е получил плащане по тях.

От така изложеното счита, че в хода на ревизионното производство не се установи наличието на неотчетени облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС, за които жалбоподателят да е бил длъжен да начисли ДДС. Ето защо моли да се отменят оспорените актове. Претендира разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“. [населено място] при Централно управление на НАП моли да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в обжалваното решение. Твърди, че издаденият ревизионен акт е законосъобразен, начислен е процесният данък, с лихвите за просрочие. Възразява като недоказано извършено заплащане на разход за процесуално представителство в размер на 23 500 лева, отбелязано в приложеното пълномощно. Претендира разноски.

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта.

Жалбата е в срок. Подадена е от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Относно фактите.

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ от 12.05.2023 г., изменена със ЗВР от 17.8.2023 г. и от 12.5.2023 г., издадени от началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б., оправомощена със заповед № 3-ЦУ-869/3.5.2023 г. на директора на ТД на НАП Б., както и заповед № РД-0102379/4.5.2023 г. на директора на ТД на НАП С., както и заповед № 3-ЦУ-1315/22.6.2023 г. на зам.изпълнителния директор на НАП, както и заповед № РД-01-67/2.11.2023 г. на директора на НАП С. е възложено извършването на ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения за данък върху добавена стойност /ДДС/ по ЗДДС за данъчни периоди от 1.12.2019 г. до 31.12.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ от 31.10.2023 г., срещу констатациите на който е подадено писмено възразение, прието за процесуално допустимо, но е

отхвърлено като неоснователно..

Ревизията е приключила с РА № Р-22221023002872-091-001//04.01.2025 г., издаден от началник сектор „Ревизии“ - орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП Б. - ръководител на ревизията.

Установени са допълнителни задължения по за ДДС в размер на 392 462,27 лв. и са начислени лихви от 88 904,73 лв. в оспорената част.

Основната дейност на жалбоподателя е дейности по услуги по резервация на хотелски настанявания, самолетни билети, превоз на пътници и багаж.

. На жалбоподателя е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице. Изпратени са и искания за представяне на документи от трети лица. В отговор ревизираното дружество е представило исканите относими документи, които ще бъдат обсъдени по-долу.

Установява се, че дружеството не е водило редовно счетоводство – формата на счетоводството не осигурява синхронизирано аналитично и синтетично счетоводно отчитане.

Жалбоподателят, в качеството на изпълнител, е сключил договор за обществена поръчка с възложител Министерството на здравеопазването - № РД-11-443/7.11.2019 г. с предмет осигуряване на логистика по време на обучение по проект BG 05П9О3001 „Подобряване на условията за лечение на спешните състояния“ по оперативна програма „Развитие на човешките ресурси 2014-2020“. По силата на този договор жалбоподателят се задължил да осъществява хотелско настаняване, и изхранване, наемане на зала за провеждане на събитията, осигуряване на транспорт и логистика, осигуряване на лектори за всеки ден от обученията.

Дружеството е изпълнявало и два договора с МРРБ със същия предмет, както и международни лектори за всяка конференция.

За изпълнение на задълженията по тези договори жалбоподателят е сключвал други договори, с трети лица

Жалбоподателят е издал фактури, в изпълнение на тези договори както следва:

1. На МЗ на обща стойност 1 602 910,20 лв.
2. На МРРБ – на стойност 262 541,13 лв.
3. На Прокуратурата – за 69 980 лв.
4. На „Булгаргаз“ ЕАД – за 25 289,15 лв.

По делото се установява /в този смисъл и заключението по ССЕ – т.1/, че издадените на посочените контрагенти фактури НЕ са били включени в дневниците за продажби и справки декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Вещото лице в т.1 от заключението дава подробно описание на фактурите.

С оспореното решение на ОДОП РА е изменен като е констатирано, че част от фактурите са отразени със закъснение, поради което по отношение на тяхната стойност са начислени лихви–

фактури, издадени на МЗ на стойност общо за 19 875,15 лв. с ДДС, в м. 03.2022 г. Ето защо са изменени резултатите за м. 02.2022 г., като е определен ДДС за внасяне в размер на 10 888,80 лв. и за м. април 2022 г. – 179,39 лв. и за м. 11.2022 г. – 1329,59 лв.

За останалите данъчни периоди: м.11 2019 г., от м. 01.2020 г. до м. 02.2020 г., от м. 07.2021 г. до м. 01.2022 г., м. 03.2022 г., от м. 05.2022 г. до м. 10.2022 г., от м.12.2022 г. до м. 01.2023 г. и м. 03.2022 г. РА е оставен в сила.

При така установените факти, настоящия съдебен състав на АССГ, като извърши цялостна проверка за законосъобразността на оспорения акт съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, предвиждащ, че съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му, намира следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г., както и последното т.р. №3/26.6.2025 г., по т.д. № 2/2024 г, с което се прие, че не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция.

Актът е подписан с електронен подпис, като са представени документи, от които се установява наличието на такъв, както и подписването на акта от издалия го орган.

Оспореното в това производство решение е издадено от компетентен орган –директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

Относно спазването на процесуалните правила. При служебната проверка по чл.160 ал.2 от ДОПК, съдът НЕ констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила.

Неоснователно е твърдението на жалбоподателя, че в ревизионното производство не следва да се събират документи от тези лица. Нещо повече – насрещната проверка е редовен инструмент за събиране на доказателства в ревизионното производство.

Предвид изложеното, както и предвид установеното от събраните по делото доказателства следва да се направи извод, че не се установява твърдението на жалбоподателя за наличие на допуснати съществени процесуални нарушения при събиране и преценка на доказателствата както в ревизионното производство, така и при обжалване пред по-горестоящ орган.

Нещо повече – установява се, че жалбоподателят е издавал фактури, начислявал е ДДС, но тези фактури НЕ са били отразявани в справки декларации и дневници за продажби – така и заключението по ССЕ. В този смисъл, неоснователно е възражението в жалбата, че е трябвало да

се изследват контрагентите по сделките, вкл. и представените от тях доказателства.

Видно от заключението по ССЕ, което съдът цени като обективно, обосновано и пълно, процесните фактури не са включени в дневниците /т. 1/, по тези фактури са извършени плащания /т. 2 от заключението – така извлечение за сметка 4010 „Доставчици“, с изключение на фактурата, издадена от Прокуратурата/, като основания са посочени „провеждане на логистика за теоретични обучения по договор“ – за МЗ; „организиране и провеждане на събития и кампании – за фактурите на МРРБ и „самолетни билети и медицинска застраховка“ – за Прокуратурата /т. 3 от заключението/.

Предвид установеното от заключението по СС не е необходимо – така, както се твърди в жалбата, да се извършва съпоставка между представените от третите лица документи и документацията, намираща се при ревизираното лице, както и дали са извършвани плащания, които могат да бъдат обвързвани с фактурите. Не е необходимо да бъде извършена проверка дали в действителност са налице данъчни събития, които да налагат издаването на тези документи и съответно начисляването на ДДС доколкото самият жалбоподател, като е начислил ДДС и е издал фактурите, е признал тези, неизгодни в процесния случай за него, факти.

Същевременно, от страна на жалбоподателя не са представени доказателства в подкрепа на твърденията му в жалбата /въпреки указаната му доказателствена тежест/, които да оборят констатациите в оспорените актове.

Предвид така установеното следва да се приеме, че са налице предпоставките по чл. 126, ал. 3, т. 1 ЗДДС за извършване на корекции в справките декларации.

По отношение на фактурите, издадени от „Булгаргаз“ ЕАД настоящият състав намира, че е законосъобразен изводът, че не следва да се определя 0 % ставка ДДС, на основание чл. 36, ал. 1 ЗДДС.

Посочените фактури са издадени от жалбоподателя на това дружество и имат основание „самолетни билети“ и по една фактура – мед.услуги“ и „рекламни материали“. Към всяка една фактура е приложен протокол за доставка на самолетен билет с имената на пътниците.

Съгласно чл. 36, ал. 1 ЗДДС Облагаема доставка с нулева ставка е доставката на услуги, предоставяни от агенти, брокери и други посредници, действащи от името и за сметка на друго лице, когато са свързани с доставките, посочени в тази глава.

Съгласно чл. 29, ал. 1 ЗДДС Облагаема доставка с нулева ставка е превозът на пътници, когато превозът се извършва:

1. от място на територията на страната до място извън територията на страната, или
2. от място извън страната до място на територията на страната, или
3. *между две места на територията на страната, когато е част от превоз по т. 1 и 2.*

В процесния случай фактурите, издадени на „Булгаргаз“ ЕАД, удостоверяват доставка на услуги

по „самолетни билети“. Същевременно, не се установява, че е сключил договор, съдържащ бележите на чл. 36, ал. 1 ЗДДС, относно дейностите по чл. 29, ал. 1 ЗДДС а именно – да е извършвал посредническа дейност от името и за сметката на друго лице, с документите по чл. 37 ППЗДДС, а именно:

1. договор за извършване на посредническа услуга във връзка с продажба на самолетни билети за международен транспорт;
2. отчет за извършените продажби на самолетните билети, изготвян и представян на авиокомпанията съгласно договора с нея и съдържащ като задължителни реквизити наименованието на авиокомпанията, номера на билета, направлението на полета, единичната цена на всеки билет, размера на отстъпката (комисиона);
3. отчет за извършените продажби на самолетните билети, съдържащ като задължителни реквизити наименованието на авиокомпанията, номера на билета, направлението на полета, единичната цена на всеки билет, размера на таксата за продажба на самолетен билет;
4. фактура за доставката.

От жалбоподателят са изискани всички документи относно сделката, такива са изискани и от „Булгаргаз“ ЕАД, като не са представени посочените по-горе, с изключение по т. 4. Ето защо и невключените в дневниците фактури, издадени на този доставчик, в които е отразена нулева ставка, следва да се обложат с 20 % - така, както е посочено в оспорените актове.

Ето защо съдът намира, че жалбата е неоснователна.

По разностите. На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. ал. 1, т. 5 от Наредбата за адвокатските възнаграждения жалбоподателят би следвало да дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, съответно на обжалваемия интерес и съобразно представения списък – в размер на 23 895,44 лв.

Същевременно обаче, настоящият състав намира, че така начислено, възнаграждението е прекомерно, доколкото е съобразено единствено с размера на определения данък за възстановяване. Ето защо то следва да бъде намалено като се съобрази както фактическата и правна сложност на делото, така и извършените процесуални действия. Ето защо следва да се определи възнаграждение в размер на 2000 лв.

Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АРГУС БИЗНЕС КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221023002872-091-001//04.01.2025 г., в частите, в които е изменен и

потвърден с решение № 417/21.03.2025 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, както следва:

изменен е РА относно установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м.02, м. 04. о м. 11.2022 г. и

потвърден е РА в частта за резултата по ЗДДС за данъчни периоди - м.11.2019г., от м. 01.2020 г. до м. 02.2020 г., от м. 07.2020 г. до м. 01.2022 г., м. 03.2022 г., от м. м. 05.2022 г. до м. 10.2022 г. и от м. 12.2022 г. до м. 01.2023 г. и м. 03.2023 г., ведно със съответните лихви.

ОСЪЖДА „АРГУС БИЗНЕС КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Националната агенция по приходите, дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП сумата от 2000 лв. разноски.

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

При подаване на касационна жалба, тя следва да бъде придружена с доказателства за внесена по сметка на ВАС държавна такса от 1700 лв.

При невнасяне на дължимата държавна такса жалбата следва да бъде върната.