

РЕШЕНИЕ

№ 17755

гр. София, 23.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в
публично заседание на 23.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разглежда дело номер **8282** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по повод на жалба с вх. № 31172 от 28.08.2023 г. по описа на Административен съд – София град (АССГ) и вх. № 53-04-557 от 27.07.2023 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ - С. (ДОДОП) при Национална агенция за приходите решение (НАП), подадена от „Био По Ди Ес Строй“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], вх. Г, ет. 3, ап. 22, представлявано от управителя Н. Л. Д. чрез адв. В. Б. адв. Т. Т. от САК, АД „Бърчев и Танев“, с адрес [населено място], [улица], ет. 2 срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222–17220–04709–091-001 от 06.04.2023 г., издаден от Д. И. В., на длъжност началник на сектор „Ревизии“, дирекция Контрол“ при ТД на НАП Б., възложил ревизията и А. Т. М., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 989 от 14.07.2023 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ [населено място].

Оспорващият моли съдът да отмени РА, потвърден с решението на ответника, като незаконосъобразен, необоснован и неправилен, постановен при неправилно приложение на материалния закон и процесуалните правила. Посочва се, че органите по приходите са тълкували определени факти и обстоятелства по начин, който противоречи на правилата на формалната и правна логика и който е довел до едно незаконосъобразно определяне на публични задължения на жалбоподателя. Инвокират се доводи, че в РА липсва изложение на фактическите констатации на орган, издал акта, а направо са преповторени изводите от ревизионния доклад. Не било посочено и пояснено как органът по чл. 119 ДОПК е достигнал до изводите си и какъв анализа на

събраните в производството доказателства и обстоятелствата по преписката е направил. В тази връзка с жалбата се посочва, че представените с възражението аргументи не са анализирани в РА, а просто формално е отказано правото на данъчен кредит. Твърди се, че при издаването на РА грубо са нарушени основните принципи на административното производство, съдържащи се в чл. 3, чл. 5, чл. 6 и чл. 37 от ДОПК. Не на последно място в жалбата е посочено, че при издаването на РА не е взето предвид обстоятелството, че през данъчен период м. 02.2023 г. са сторнирани фактурите, издадените от цитираните във възражението доставчици. В хода на съдебното производство, жалбоподателят редовно призован, не се явява, представлява се от адв. Б., който поддържа жалбата, предлага да се уважи и РА да се отмени като неправилен и незаконосъобразен. Претендира сторените съдебно – деловодни разноски по делото в размер на заплатената държавна такса и възнаграждение на вещото лице, изготвило приетата съдебно-счетоводна експертиза. Ответникът – директорът на Д „ОДОП”, редовно призован, не се явява и не се представлява. Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издадена Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2222-17220-04709-020-001 от 15.09.2022 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, Г. Д. П., в качеството си на заместник на Д. И. В., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б., е възложила извършването на ревизия на „Био Пи Ди Ес Строй“ ЕООД. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Данък върху добавената стойност за периода от 01.02.2022 г. до 31.03.2022 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от А. Т. М., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Д. Д. П., на длъжност старши инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена на 10.10.2022 г. по електронен път.

Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-2222-17220-04709-020-002 от 10.10.2022 г., издадена от Д. В., е продължен срока за извършване на ревизията до 10.01.2023 г. Заповедта е връчена на 18.10.2022 г. по електронен път.

Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-2222-17220-04709-020-003 от 10.11.2022 г., издадена от Д. В., са добавени следните видове задължения по периоди: Данък върху добавената стойност за периода от 01.04.2022 г. до 31.08.2022 г. Не е променен срокът за извършване на ревизията. Заповедта е връчена на 10.11.2022 г. по електронен път.

Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-2222-17220-04709-020-004 от 05.01.2023 г., издадена от Д. В., е продължен срока за извършване на ревизията до 10.02.2023 г. Заповедта е връчена на 05.01.2023 г. по електронен път.

Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-2222-17220-04709-020-005 от 01.02.2023 г., издадена от Д. В., е продължен срока за извършване на ревизията до 10.03.2023 г.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р-2222-17220-04709-092–001 от 09.03.2023 г., връчен на 14.03.2023 г. по електронен път. Срещу РД е подадено възражение на 29.03.2023 г.

Издаден е РА № Р-2222-17220-04709-091–001 от 06.04.2023 г., с който са установени задължения за довносяне в размер общо 579 453,65 лв., от които 533 976,39 лв. главница и 45 477,26 лв. лихви те за просрочия към тях. РА е връчен на 10.05.2023 г. по електронен път.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 53 – 06 – 5362 от 25.05.2023 г. по регистъра на ТД на НАП – С. и с вх. № 23–22–848 от 02.06.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

От описаните в РД и РА факти се установява следното:

За доставките, по които жалбоподателят е получател и е упражнило право на приспадане на

данъчен кредит, органите по приходите са установили следното:

„РЕМЕКС“ ЕООД. Дружеството се занимава с охранителна дейност и не е издавало фактури на „БИО ПИ ДИ ЕС СТРОЙ“ ЕООД. в потвърждение на което е приложил дневници за продажбите и оборотна ведомост за данъчни периоди 01.04.-31.08.2022 г. По данни от информационната система /ИС/ на НАП такива не са издавани от датата на регистрацията му по ЗДДС.

През данъчни периоди 01.04.-31.08.2022 г. оспорваният е приспаднал данъчен кредит в размер на 397 210,35 лв. по 50 фактури с предмет СМР, аванс, услуга по договор, описани в табличен вид на стр. 5 -7 от РД. „БИО ПИ ДИ ЕС СТРОЙ“ ЕООД е представил копия на седем договора, сключени с „РЕМЕКС“ ЕООД, седем акта, обр. 19. фактурите, регистри на счетоводни сметки. Въз основа на записванията по сметка 401-Доставчици ревизиращите са установили, че разплащания по фактурите няма, въпреки че преобладаващата част от тях са с предмет авансово плащане. Подробно са описали, възпроизвели и анализирали тези документи (стр. 12 - 20 от РД), като са заключили, че същите са с невярно съдържание, не документират действително извършени доставки/плащания и са използвани за намаляване на счетоводния финансов резултат и дължимия косвен данък.

„ЕЛОС СЕКЮРИТИ“ ЕООД По фактура №10...105/08.03.2022 г. с предмет аванс по договор жалбоподателят е приспаднал данъчен кредит в размер на 38 560,00 лв. По данни от ИС на НАП и на издаден на това дружество РА №Р-2222-02210-00322-091-001 от 30.12.2021 г., доставчикът няма назначени по трудово правоотношение работници. Декларирал е икономическа дейност с код 4520 Техническо обслужване и ремонт на автомобили.

От „БИО ПИ ДИ ЕС СТРОЙ“ ЕООД са представени копия от договор и протокол, обр. 19 и фактурата.

В коментара си органите по приходите са отбелязали, че независимо от това, че фактурата е с предмет авансово плащане, предвид протокола за приети СМР на същата стойност, би следвало да документираща извършена услуга. Поради установената липса на работници у изпълнителя са приели, че фактурата не документираща действително извършени СМР, съответно е издадена без основание. Отбелязали са, също така, че няма плащане по същата.

„РАЙВАЛ ПРО“ ЕООД. Този доставчик е представил на органите по приходите 7 договора, сключени с жалбоподателя, 4 приемо-предавателни протоколи и издадените 8 фактури с начислен ДДС в размер на 92 173,02 лв.

В коментара си на тези документи, органите по приходите са отбелязали, че не са представени изисканите данни за това как е намерен клиентът, с кого е контактувано, как са определени цените на услугите, кои са лицата, извършили ги, използваните за извършването на услугите активи, отчетените разходи, разплащане. По данни от ИС на НАП доставчикът не е имал назначени по трудово правоотношение работници, не е декларирал и изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Регистриран е по реда на ЗДДС на 07.12.2016 г. и deregистриран на 04.03.2022 г.

Същият набор от документи е представен и от „БИО ПИ ДИ ЕС СТРОЙ“ ЕООД. като отново липсват доказателства за плащане, не са уточнени вида и количеството на вложените материали и за чия сметка са.

При тези данни ревизиращите органи са приели, че правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури с посочените в тях като издатели дружества трябва да бъде отказано, тъй като са констатирани данни, че жалбоподателят е знаел или е трябвало да знае, че сделките, с които обосновава правото си на приспадане са част от данъчна измама, извършена от доставчиците и другите контрагенти нагоре или надолу по веригата от доставки.

В хода на настоящето производство са приети като писмени доказателства представените с

жалбата, административната преписка и допълнително ангажираните от страните писмени документи.

По искане на оспорващия е допусната, изслушана и приета ССЕ, изготвена от вещото лице С. М., което изцяло се кредитира от съда. Следва да се обърне внимание на обстоятелството и на процесуалното поведение на оспорващия, по чиято инициатива е събрано заключение, независимо от което не е предоставил относимите писмени доказателства на експерта.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК 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 материалноправните разпоредби по издаването му.

За да откажат право на приспадане на данъчен кредит по описаните в обстоятелствената част на съдебния акт доставки, органите по приходите са приели, че не са изпълнени изискванията на чл. 68 ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, във връзка с чл. 70, ал. 5 и чл. 6, ал. 1 от ЗДДС.

Посочените правни основания предвиждат следното: Съгласно чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1. получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В чл. 69, ал.1 законодателят е предвидил, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне: 1. данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. В чл. 70 ЗДДС са предвидени хипотезите, при които правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, като в ал. 5 е въведено, че не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.

По силата на чл. 25, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. А в алинея два е предвидено, че данъчното събитие възниква на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена. В чл. 9 е дадено определение кога е налице доставка на услуга, а в чл. 6, ал. 1 е записана дефиницията на доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик.

Основните доводи, които са изложени в жалбата до съда на оспорващия, са свързани с препращане на аргументите му, съдържащи се в подаденото от него възражение в хода на ревизионното производство. Едни от основните доводи за незаконосъобразност на РА са свързани с допуснати процесуални нарушения, които доводи са неоснователни.

Неоснователни са възраженията на оспорващия, че в хода на ревизионното производство са били нарушени принципите на обективност (чл. 3 ДОПК), служебно начало (чл. 5 ДОПК) и добросъвестност и право на защита (чл. 6 ДОПК) , както и редът за събиране и преценка на доказателствата (чл. 37 ДОПК) от органите по приходите, тъй като от материалите по делото не се установява същите да са нарушени от ревизиращите.

Съдът не установява и твърдяното нарушение на чл. 120, ал.1, т. 5 ДОПК относно обосноваване

на правните изводи на РА. Съгласно чл. 120, ал. 1, т. 5 от ДОПК. един от реквизитите на РА са мотивите за издаването му. По силата на чл. 120, ал. 2, предл. първо, РД се прилага към РА и е неразделна част от него. С оглед така разписано правило, органите по приходите не са допуснали нарушение на чл. 120 ДОПК при издаването на процесния РА, доколкото същият съдържа диспозитив, който е в табличен вид, а по отношение на мотивите препраща към РД. Не се констатира и допуснати съществени процесуални нарушения при провеждане на ревизионното производство, поради което неоснователни по същество са и твърденията в жалбата за извършени от ревизиращите органи нарушения на принципите на законност, служебно начало, за осигуряване право на защита, закрепени в чл. 3, ал. 2 и ал. 3, чл. 5 и чл. 6 от ДОПК. Противно на твърденията в жалбата, органите по приходите са положили дължимата по силата на служебното начало грижа, в резултат на която са установили всички факти и обстоятелства от значение за резултатите от ревизията и са направили дължими анализ.

Основно спорът е сведен до това дали фактурите, по които не е признато правото на приспадане на данъчен кредит, с издатели „РЕМЕКС“ ЕООД, „ЕЛОС СЕЮОРИТИ“ ЕООД и „РАЙВАЛ ПРО“ ЕООД, обективират реално извършени доставки.

Получаването на услуги от „БИО ПИ ДИ ЕС СТРОЙ“ ЕООД следва да е документирано съобразно тяхната специфика. Правото на данъчен кредит за данъчнозадълженото лице - получател по доставки на услуги възниква съгласно условията на ЗДДС, регламентиращи това право. Или за да е налице право на данъчен кредит, услугите трябва да са реално получени и да са във връзка с осъществяваните от него облагаеми доставки.

Липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на данъчен кредит поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС - наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти, които са основа на доказателствените изводи за отрицателния факт. Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната юрисдикция да провери, въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая, дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая /т. 50 и т. 53 от Решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 Gabor Toth/. Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него. Съгласно т. 34 от Решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело C-78/12 „Е.-К“ и в съответствие с националните правила на доказването следва да се направи обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора /т. 37 от същото решение/, като част от обективните данни за наличие или не на реални доставки. Когато документите, представени от получателя по спорните доставки, също разкриват нередовности, това следва да бъде отчетено при извършване на общата преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства в главното производство от националната юрисдикция (т. 57 и т. 63 от Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11).

За разлика от жалбоподателя, органите по приходите са проявили процесуална активност за събиране на документи, които пряко или косвено удостоверяват наличието/липсата на реално осъществени доставки. Изискали са доказателства за извършване на услугите, анализирали са предоставените такива в отговор на връчените ИПДПОЗЛ, ведно с относими документи от ИС на НАП.

Предвид разпоредбата на чл. 9, ал. 1 ЗДДС при извършване на преценка относно реалността на престараните услуги е необходимо да се изследва дали при възлагането им

страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида на услугите, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали договорената цена. Следва да се прецени резултатът, който е предаден съответства ли на възложеното, какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и направените във връзка с тях разходи. Необходимо е също да се установи обстоятелството, че именно лицата, издали фактурите, са изпълнители - непосредствено или чрез подизпълнител, на фактурираните услуги.

В случая не се установява реалното извършване на спорните услуги, тъй като са ангажирани договори - по седем с „РЕМЕКС“ ЕООД и „РАЙВАЛ ПРО“ ЕООД, и един с „ЕЛОС СЕКЮРИТИ“ ЕООД, съответно за изграждане на фотоволтаични централи, в т. ч. изработка, доставка и монтаж на конструкции, монтаж на фотоволтаични панели, електро изграждане, заземителна инсталация, монтаж на кабелни линии, инвертори и мониторингова система, настройка и пускане в експлоатация на посочени в договорите обекти - с първите две дружества, и извършване на СМР на обект реконструкция и доизграждане на горивозарядна станция в [населено място] - с третото. В договорите са определени стойностите на възложените дейности и срокът за изпълнение. Съставени са и протоколи за приемане на извършените работи. Констатирано е, че няма плащане по издадените за изпълнението им фактури. Тези установявания от ревизиращите се потвърждават от приетата по делото ССЕ, където вещото лице е констатирало липсата на плащания.

На следващо място, съдът на база приетите ССЕ и писмени доказателства намира, че в хода на съдебното производство се потвърди установеното в хода на ревизията, че „РЕМЕКС“ ЕООД никога не е имал търговски взаимоотношения с „БИО ПИ ДИ ЕС СТРОЙ“ ЕООД.

По отношение на представените четири тристранни договора, сключени между „БИО ПИ ДИ ЕС СТРОЙ“ ЕООД - възложител, „РАЙВАЛ ПРО“ ЕООД - изпълнител 1 и „РЕМЕКС“ ЕООД - изпълнител 2, с които правата и задълженията на изпълнител 1 по договори за изграждане на фотоволтаични централи се прехвърлят към изпълнител 2. предпоставят липсата на доставки и по издадените от „РАЙВАЛ ПРО“ ЕООД фактури, с оглед посочената по – горе липса на търговски взаимоотношение на оспорващия с „РЕМЕКС“ ЕООД.

По отношение на фактурата, издадена на 08.03.2022 г. от „ЕЛОС СЕКЮРИТИ“ ЕООД от съвкупността на приетите по делото доказателства – писмени и гласни, не се установява извършена услуга, защото тя е с предмет аванс по договор за доставка на метали и строителна техника, а ангажираният договор е за СМР на обект реконструкция и доизграждане на горивно-зарядна станция. В хода на съдебното производство не бе опроверган изводът на органите по приходите, че този доставчик дружество няма назначени по трудови и извънтрудови правоотношения работници.

Плащания по фактурите с посочени издатели трите дружества, съгласно представените в хода на ревизията счетоводни регистри, няма. независимо от това. че преобладаващата част от тях са за авансови плащания. На основание чл. 68, ал. 1, т. 2, във връзка с чл. 25, ал. 7 от ЗДДС право на данъчен кредит по тези фактури не възниква.

В допълнение е необходимо да се посочи, че правото на приспадане на ДДС е част от механизма на данъка, но също така основен елемент в този механизъм е осъществяването

на стопанска операция. В конкретния случай, при доказване липса на осъществени доставки не е възможно да се презюмира добросъвестно поведение на една от страните по сделките, които не са осъществени реално, като в същото време се претендира право на данъчен кредит.

По тези съображения жалбата следва да се отхвърли като неоснователна и недоказана, а РА да се потвърди като правилен и законосъобразен.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Био По Ди Ес Строй“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222–17220–04709–091-001 от 06.04.2023 г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение № 989 от 14.07.2023 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ [населено място].

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: