

РЕШЕНИЕ

№ 360

гр. София, 12.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 12.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **1302** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място].[жк], „зона Г“. бл. 23 вх. „Б“ ет. 6 ап. офис 14А, чрез З. О. Г., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221121006200-091-001/13.09.2022 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията, и Т. В. М., ръководител на ревизията, в частта, с която е потвърден с Решение № 1915/06.12.2022 г. на Директора на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 02.2021 г., м. 03. 2021 г., м. 04.2021 г., м. 5.2021г., м. 06.2021 г., м. 07.2021 г., м. 08.2021 г. и м. 09.2021 г., ведно със съответните лихви.

В жалбата е посочено, че РА, в частта в която е потвърден, е незаконосъобразен и неправилен, издаден при съществено нарушение на процесуалните правила и нарушение на материалния закон. Твърди се, че са нарушени принципите на служебното начало и обективност, безпристрастно изясняване на фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорностите на задължените лица. Оспорва констатациите на органите по приходите по отношение на доставките от „Софинс БГ“ ЕООД, като поддържа, че доставката на услугата е доказана, като към спорните фактури са представени приемо-предавателни документи, с които страните удостоверяват приемане и предаване на услугите в

съответния вид и количество без забележки. Излага още, че неустановяването на обстоятелства за произхода на стоката и услугата, както и непълната документация относно преходни доставки не може да бъде довод и основание за отказване на правото на данъчен кредит. По отношение на определения от ревизията дължим ДДС в размер на 1114.80 лв. за данъчен период м. 05.2021 г. се позовава на нормата на чл. 73а от ЗДДС. Моли РА, в обжалваната част, потвърден с Решение № 1915/06.12.2022 г., на Директора на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, да се отмени. Претендира присъждане на направените разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно уведомен, не изпраща представител. Ответникът - Директора на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, се представлява от юрк. В., която оспорва подадената жалба и моли тя да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Допълва, че е извършила проверка, при която е установила, че на стр. 14 от ревизионния доклад и на стр. 3 от ревизионния акт е допусната техническа грешка при изписване на името на ревизираното дружество, като вместо „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД е изписано „СС ТИЙМ“ ЕООД, но навсякъде в РА и РД става ясно, че се касае за „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД. В тази връзка намира за несъстоятелни твърденията, изложени в жалбата, че ревизиращите органи са разглеждали доказателства на „СС ТИЙМ“ ЕООД, тъй като всички събрани доказателства касаят жалбоподателя. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 39216,70 лева.

Представителят на СГП, прокурор К., счита жалбата за неоснователна и недоказана. Административен съд София – град, Трето отделение, 36-ти състав, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221121006200-020- 001/04.11.2021 г., връчена на 24.11.2021 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед № РД-01 -818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД за установяване на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност за отделните данъчни периоди: от 01.02.2021 г. до 30.09.2021 г. Производството е спряно със Заповед №Р-22221121006200-023- 001/23.12.2021 г. и възобновено със Заповед № Р-22221121006200-143-001/24.02.2022 г., издадени от органа, възложил ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221121006200-092-001/10.05.2022 г., връчен на данъчно задълженото лице на 05.06.2022 г. От ревизираното лице по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу РД, но в срока на подаване на възражение е представило справка с данни за потока доставки покупки и продажби/.

Ревизията приключва с РА №Р-22221121006200-091-001/13.09.2022 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., и Т. В. М. на длъжност главен инспектор по приходите в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. РА е връчен на 16.09.2022 г.

Установено е, че основна дейност на дружеството през ревизирания период е „строителство на жилищни и нежилищни сгради“, като към момента на ревизионното производство същото е декларирало, че е наело 60 /шестдесет/ лица наети по трудови правоотношения. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 05.02.2021 г. и е deregистрирано от ЗДДС на 04.03.2022 г., респ. регистрирано по ЗДДС и повторно

дерегистрирано от ЗДДС на 16.04.2022 г. От дружеството не са регистрирани ЕКАФП. В хода на ревизионното производство е получена служебна бележка изх. №С210022-184-0000410/16.12.2021 г., с която ревизиращия екип е уведомен, че след извършена проверка в ИС на НАП и регистър БНБ - справка за притежавани банкови сметки, е установено, че дружеството няма към този момент активни банкови сметки, като сметката в ТБ „ИНВЕСТБАНК“ АД е закрыта на 03.12.2021 г.

След извършена проверка в Агенция по вписванията в имотен регистър И. е установено, че дружеството не притежава недвижими имоти към 16.12.2021 г., няма данни и за притежавани от ревизираното лице и други ДМА /МПС, машини, съоръжения, стопански инвентар, стоки и др./. С оглед изложеното е прието, че обезпечителни мерки не могат да бъдат наложени ефективно, поради липсата на каквито и да са активи на дружеството.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56. ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице по електронен път на 24.11.2021 г. е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221121006200-040-001/22.11.2021 г., в отговор на което с придружително писмо за представяне на документи с вх. № 53-06-10109/22.12.2021 г. са представени част от изисканите документи и доказателства, а с придружително писмо за представяне на документи с вх. № 53-06-10109/2/22.12.2021 г. са представени допълнително документи и доказателства.

В хода на ревизията, на основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица, в т.ч. на „ДЕВА ТРАНС“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ВАЛИСАР СТРОЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. „СОФИНС БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ВЕСТА ТЕРМ ИВ“ ООД, с ЕИК[ЕИК], приключили с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/, с изключение на „ВЕСТА ТЕРМ ИВ“ ООД.

С Протокол № Р-22221121006200-П.-001/10.12.2021 г. са присъединени събраните документи при извършена насрещна проверка на „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД, приключила с ПИНП № П-22221121143909-141-001/04.10.2021 г.

В хода на ревизионното производство е направен констатация, че „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД е прилагало изискванията на Закона за счетоводството /ЗСч./ като счетоводното обслужване е извършвано от „МАРБОР МТ ЕКСПОРТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

Установено е, че от ревизираното дружество не е начислен ДДС с протоколи по реда на чл. 117 от ЗДДС по фактура № 210313/06.04.2021 г. с предмет „транспортна услуга“ на стойност 2 750,00 евро /5 378.53 лв./ и фактура № 210350/15.04.2021 г. с предмет „спедиторска услуга към Д.“ на стойност от 100,00 евро /195,83 лв./. издадени от „РН.Т..BV“ с V. NL855074280, като органите по приходите са посочили, че по посочените фактури не е деклариран, според тях, В. на услуги. С оглед изложеното на основание чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 63, ал. 1 от с.з, върху данъчна основа в размер на 5 574.00 лв. от двете фактури е определен ДДС по неиздадените протоколи за В. на услуги в размер на 1 114.80 лв. за данъчен период - м. 05.2021 г.

На следващо място е установено, че от ревизираното дружество са извършени през ревизирания период облагаеми доставки със ставка 20 % в размер на 5 355 907.90 лв. с начислен ДДС в размер на 1 071 181.60 лв. с предмет извършени СМР на различни обекти на клиенти на дружеството. Основни клиенти на ревизираното дружество са „БУЛСТРОЙ - МОНТАЖИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „КЛИМАТРОНИК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „МЕРИДЕЛ 2012“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

Посочено е, че от ревизираното дружество е упражнено право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ДЕВА ТРАНС“ ООД, „ВАЛИСАР СТРОЙ“ ЕООД, „СОФИНС БГ“ ЕООД и „ВЕСТА ТЕРМ ИВ“ ООД.

При насрещната проверка на „СОФИНС БГ“ ЕООД на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ по електронен път на 23.03.2022 г. От приходните органи е посочено, че не са установени извършени разплащания по фактурите, издадени на „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД от „СОФИНС БГ“ ЕООД. От представената разпечатка на счетоводна сметка 411 Клиенти е установено, че „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД има задължения към „СОФИНС БГ“ ЕООД в размер на 3 246 760.00 лв.

След анализ на представените документи от „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД от „СОФИНС БГ“ ЕООД и наличните данни в информационния масив на НАП е направен извод, че целта на фактурираните сделки от посочения доставчик е формиране на данъчен кредит за ревизираното дружество, с който се намалява дължимият ДДС за внасяне, което представлява наличие за данъчна измама, последиците от която е наличие на деклариран и внесен ДДС в по-малки размери при декларирани обороти в големи размери. Посочено е, че наличието на фактура не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките, тъй като за тяхното доказване е необходимо както доставчикът, така и получателят да притежават достатъчно убедителни доказателства за това изпълнение. В тази връзка е посочено, че такава информация не се съдържа и в представена в срока на възражението срещу РД справка с данни за потока доставки /покупки и продажби/. Поради това, че такива доказателства не са представени от доставчика и от ревизираното лице е прието от ревизиращия екип, че на основание чл. 37, ал. 4 от ДОПК такива не съществуват. Предвид горното е прието, че не са налице доказателства, с които да се удостовери извършването на доставките и мястото на извършването им. В тази връзка е формирано заключение, че липсват доказателства за реално извършена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. В резултат на гореизложеното е направен извод, че издадените фактури от „СОФИНС БГ“ ЕООД, по които „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, не отразяват обективната действителност, тъй като липсват доказателства за реална доставка на стока по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и съответно за възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС. Предвид горното е прието, че не са налице реално извършени доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. като този факт няма как да не е известен на ревизираното дружество, поради това, че същото е получило само данъчни документи, но не и стоки/услуги. С оглед на гореизложеното на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69 от ЗДДС на „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 879 551.00 лв. по процесните 26 /двадесет и шест/ фактури, издадени от „СОФИНС БГ“ ЕООД и на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ / са начислени лихви за просрочие в размер на 106 005.73 лв.

С Ревизионен акт /РА/ № Р-22221121006200-091-001/13.09.2022 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията, и Т. В. М., ръководител на ревизията, на дружеството са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 880 665,80 лв., вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68,

ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, в размер на 879 551,00 лв. по 26 /двадесет и шест/ фактури, издадени от „СОФИНС БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], и начислен ДДС в размер на 1 114.80 лв. по реда на чл. 63, ал. 3 от ЗДДС и чл. 84 от ЗДДС в м. 05.2021 г. по фактури №210313/06.04.2021г. с предмет „транспортна услуга“ и № 210350/15.04.2021г. с предмет „спедиторска услуга“, издадени от „РН.Т..BV“ с V. NL855074280, както и са начислени лихви за просрочие в размер на 106 005,73 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред Директора на ДОДОП – С., във връзка с което е постановено Решение № 1915/06.12.2022 г. на Директора на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, с което е: 1/ изменен Ревизионен акт № Р-22221121006200-091-001/13.09.2022 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията, и Т. В. М., ръководител на ревизията, в оспорената част, като установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 05.2021 г. данък в размер на 285 067,19 лв. определям на данък в размер на 283 952,39 лв., ведно със съответните лихви и 2/ потвърден Ревизионен акт № Р-22221121006200-091-001/13.09.2022 г. в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 02.2021 г., м. 03. 2021 г., м. 04.2021 г., м. 06.2021 г., м. 07.2021 г., м. 08.2021 г. и м. 09.2021 г.. ведно със съответните лихви.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

При така установената фактическа обстановка, съдът формулира следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена на 04.11.2021 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи - органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите

по приходите - негови издатели. Във връзка с това са представени резултати от проверка на валидността на електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията, с цифровия указател на съответния доставчик на удостоверителни услуги, че подписът е квалифициран.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл. 37, ал. 4 от ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал. 2 от ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено-преди Закон за електронния документ и електронния подпис /изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./, Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент 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 /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./, наричан по-нататък "Регламент /ЕС/ № 910/2014" ./2/Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./ Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА, съгласно ЗЕДЕП, чл. 3, ДВ. бр. 34 от 06.04.2001 г. електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено/. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по, ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в, ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 1 от ДОПК и това

обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. 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. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно, ал. 3 и, ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл. 193 от ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в, ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публично достъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран

електронен подпис на органа, възложил ревизията, като същите са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА.

Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. извършена служебна проверка, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и е издаден от органи по приходите, притежаващи съответната компетентност.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 от ДОПК за издадената ЗВР, по чл. 117, ал. 2 от ДОПК за РД и по чл. 120, ал. 1 и, ал. 2 от ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Приходните органи са констатирани липсата на основната материалноправна предпоставка за приспадането на ДДС - наличието на доставка на стока или услуга в изпълнение на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, точно транспониращ чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112 (т. 31 от решението на СЕС по дело C-285/11, Б. и др.). Според правилото на чл. 154, ал. 1 ГПК доказателствената тежест е на ревизираното лице, което претендира признаване на правото на приспадане (т. 44 от Определение на СЕС по дело C-123/14, И., т. 37 от Решение на СЕС по дело C-87/12, Е. К., по дело C-516/14, Barlis 06). Ако жалбоподателят е доказал наличието на двете материалноправни предпоставки за признаване правото му на приспадане, а именно - осъществяването на доставките на стоки или услуги и използването им от него за собствените му облагаеми доставки, тогава това негово правото следва да се признае (т. 33 от решението на СЕС по дело C-285/11, Б.).

В изпълнение изискването на чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 11 ЗДДС получателят по доставката следва да притежава фактура или други документи към нея, в която стоките или услугите са индивидуализирани в достатъчна степен, за да е възможна проверката относно наличието на доставка и използването на стоките и услугите за осъществяването от получателя облагаеми доставки (в този смисъл Решения на СЕС от 8 май 2013 г. по дело C-271/2012., Petroma Transports SA, т. 36 и от 15 септември 2016 г. по дело C-516/14, Barlis 06, т. т. 26). В изпълнение на задължението си по чл. 123, ал. 1 ЗДДС той следва да води подробна счетоводна отчетност, която е достатъчна за установяване задълженията му по този закон (в този смисъл и т. 64 от решението на СЕС от 21 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Mahageben kft, P. David). Решението на СЕС от 21 юни 2012 по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Mahageben kft, P. David, според което не може да се откаже правото на приспадане на ДДС, ако данъчнозадълженото лице не притежава други документи, освен фактурата, се отнася за случаи, при които получателят е доказал материалноправните предпоставки за признаването на това право, т.е. осъществяването на доставките не е спорно. В случая обаче именно

извършването и получаването на доставките на извършени услуги е спорно, поради което това решение на СЕС не намира приложение. Тъй като нито Директивата ДДС, нито националният закон съдържат регламентация на доказателствата, чрез които данъчно задълженото лице следва да докаже наличието на условията, необходими за надлежното упражняване на правото на приспадане, СЕС приема, че преценката относно това дали е налице това право е на съда с оглед фактите и обстоятелствата по делото (т. 32 от решението по делото Б.).

Практиката на Върховния административен съд по сходни казуси сочи, че само фактурата или фактурата и договорът не са достатъчни, за да докажат наличието на доставка на стока или услуга. Необходимо е наличието на документ, удостоверяващ предаване и получаване на стоката или на резултата от услугата, за да се установи какво точно е получено от данъчно задълженото лице и дали полученото е използвано от него за облагаемите му доставки/ така и решение № 10314 от 30.10.2023г. по адм. дело № 3086/2023г. на I отд. на ВАС.

В ЗДДС не се съдържа легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури. Наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради

липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС.

От приходните органи е установено, че не са извършени разплащания по фактурите, издадени на „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД от „СОФИНС БГ“ ЕООД. От представената разпечатка на счетоводна сметка 411 Клиенти е установено, че „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД има задължения към „СОФИНС БГ“ ЕООД в размер на 3 246 760.00 лв.

След анализ на представените документи от „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД от „СОФИНС БГ“ ЕООД и наличните данни в информационния масив на НАП е направен извод, че целта на фактурираните сделки от посочения доставчик е формиране на данъчен кредит за ревизираното дружество, с който се намалява дължимият ДДС за внасяне, последиците от която е наличие на деклариран и внесен ДДС в по-малки размери при декларирани обороти в големи размери. Посочено е, че наличието на фактура не може да бъде доказателство за действителното изпълнение на доставките, тъй като за тяхното доказване е необходимо както доставчикът, така и получателят да притежават достатъчно убедителни доказателства за това изпълнение.

Относно представените фактури следва да се има предвид, че същите представляват частни писмени документи, описващи определени факти, поради което при претендиране на права въз основа на тях, то по същите се преценяват всички факти и обстоятелства от значение за настъпило данъчно събитие, за реалността на доставката и произтичащите от това права и/или задължения за данъчно задълженото лице./ арг. Тълкувателно решение № 5/14.07.2004 г. на ВАС/.

Протоколът за извършени услуги сам по себе си не представлява доказателство за реалност на услугата, а се преценява в съотношение с всички събрани доказателства. Видно от протоколите, касае се за разнообразни строителни услуги /изолиране на въздуховоди с минерална вата, доставка и монтаж на защитна преграда, възстановяване на настилки около подова стойка, натоварване на строителни отпадъци на камион, направа и укрепване на улей за отпадъци, направа на скеле, монтаж и демонтаж на различни обекти/, като не са представени доказателства за наличие на необходимите материали за изпълнение на тези услуги, нито за транспортирането им до обектите, респективно кои лица са ги извършили.

С оглед на гореизложеното и настоящата инстанция намира, че протоколите към процесите фактури са изготвени за целите на ревизионното производство, с цел да обосноват стопански операции на фактурираните доставки, във връзка с упражняването от жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит.

Издаването на фактури, договори и протоколи не е достатъчно основание да се приеме, че има реално извършена доставка, тъй като фактурите и протоколите са частни писмени документи, чрез които ревизираното лице черпи изгоди за себе си, т. е. формира данъчен кредит и е негова тежестта да докаже, че отразените в тях стопански операции са действително осъществени. В тази връзка представянето на подписани между страните фактури и протоколи обр. 19 за извършени услуги не е достатъчно доказателство за обосноваване на реалното изпълнение на договореното

между „СОФИНС БГ“ ЕООД и „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД, нито е доказателство за осъществяването на уговорената престация.

Не са ангажирани никакви доказателства, че прекият доставчик е разполагал с материална и технологична възможност, както и с подходящия кадрови ресурс за извършване на услугите, с оглед на това, че не са представени доказателства че наетите 18 лица от прекия доставчик са положили труд на посочените обекти в представените протоколи обр. 19. В подкрепа на така направения извод, че наетите от „СОФИНС БГ“ ЕООД физически лица не са положили трудова дейност е липсата на проведен инструктаж за безопасност на тези лица, данни, че същите са били на обекти, за които се изисква пропускателен режим, като например за посочените обекти в протоколите обр. 19 - МВР архив и МВР болница. Видно от сключения договор от 05.02.2021 г. жалбоподателят, в качеството на възложител, възлага на „СОФИНС БГ“ ЕООД /изпълнител/ да извърши на свой риск и срещу възнаграждение следните строително-монтажни работи - строително-монтажни и строително - ремонтни дейности на обекти на възложителя. Уговорено е, че количеството, обемът и видове монтажни работи и влаганите материали следва да се изпълнят съгласно уговореното в договора със съответната квалификация на изпълнителя, тоест следва да се приеме, че материалите са за сметка на изпълнителя, предвид липсата на изрична клауза, че са за сметка на възложителя, за които също не са представени доказателства/, нито, че са вложени в обектите на възложителя, нито в кои обекти са вложени/. Не са представени и доказателства, че доставчикът е разполагал с материали за изпълнение на строителните дейности. За „СОФИНС БГ“ ЕООД от дневника за покупки е установено, че през 2021 г. дружеството е включило фактури основно с предмет услуги, тоест няма данни за закупени материали и то в големи количества с оглед описаните в Протоколи обр. 19 видове услуги по количество и единична мярка.

От жалбоподателя са представени фактури за покупка на строителни материали, но не е установено от същия влагането им в обектите, в какво количеството, вид и на кой обект са вложени, както и предаването им на изпълнителя, не са представени, като се има предвид, че основната дейност на дружеството е именно строителство на жилищни и нежилищни обекти. Не са ангажирани доказателства за предаването и приемането на материалите между страните, както и за транспортирането им до съответния обект. Издаването на фактури и тяхното отразяване в отчетните регистри от получателя на фактурите не е достатъчно основание за признаване правото на данъчен кредит. Наличието на кадрови ресурс при доставчика на услуги не е елемент на фактическия състав на чл. 68 от ЗДДС, но е пряко свързан с наличието на реалност на доставката на услуги. В този смисъл е и практиката на СЕС.

По процесните фактури, издадени на дружеството - жалбоподател от „СОФИНС БГ“ ЕООД, не се установява наличие на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и фактическо извършване на доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и изискуемост на данъка по смисъла на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, както беше посочено и по - горе. Предвид изложените факти относно въпросните доставки, настоящата инстанция

споделя направения извод от РО, които са взели предвид практиката на СЕС и ВАС.Липсата на материална, техническа и кадрова обезпеченост на прекия доставчик, непредставянето от негова страна на доказателства в тази връзка, налага извод, че по спорните фактури липсва реална доставка на услуги.

Относно начисления ДДС в размер на 1 114,80 лв. поради недеklarирани В. на услуги, предвид разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира същият този обект. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката е мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на получателя.

Съгласно чл. 22, ал. 3 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз или извън него, предоставена на данъчно задължено лице се определя по реда на чл. 21, ал. 2 и 3. По реда на чл. 22, ал. 4 от ЗДДС за целите на закона спедиторските, куриерските и пощенските услуги, различни от услугите по чл. 49, оказвани във връзка с транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз или извън него, се приравняват на услуги по транспорт на стоки в Европейския съюз, съответно по транспорт на стоки извън Европейския съюз. Според чл. 22, ал. 5 от ЗДДС спедиторска услуга по ал. 4 е услуга по организиране, осъществяване или обслужване на транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз или извън него и включените в него дейности по транспортна обработка, обработка на документи, складиране и застраховане. Тъй като в случая предмет на доставките е услуга, поради което неправилно в РА е прието, че не са декларирани В. на стоки. Действително органите по приходите не са съобразили разпоредбата на чл. 73а от ЗДДС, съгласно която при доставки, данъкът за които е изискуем от получателя, правото на приспадане на данъчен кредит е налице и когато получателят не е спазил изискванията на чл. 72 и/или доставчикът на стоката не е издал документ, и/или получателят неразполага с документ по чл. 71, т. 2, 4, 5 и 10, ако доставката не е укрита и данни за нея са налични в счетоводството на получателя. Последното сочи и жалбоподателят в жалбата, но е прието, че е налице правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 114,80 лв. по така начисления ДДС от приходните органи по фактура №210313/06.04.2021 г. и фактура №210350/15.04.2021 г., издадени на „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД от „RH.T..BV“ с V. NL855074280 и РА е бил изменен в тази част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 05.2021 г., в който период е начислен ДДС по двете фактури с предмет услуги и е признато право на приспадане на данъчен кредит в същия размер. РА в тази част не подлежи на оспорване, което допълнително с молба по делото е уточнил и жалбоподателят, че оспорва РА в частта потвърдена с Решение № 1915/06.12.2022год. на Директора на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП.

Във връзка с оплакванията в жалбата, по делото се установи и че на стр. 14 от РД и стр. 3 от РА е допусната техническа грешка при изписване на името на дружеството – жалбоподател в настоящото производство, като вместо „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД е изписано погрешно „СС ТИЙМ“ ЕООД. Навсякъде в РА и в РД е ясно, че ревизираното дружество е „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД.

По изложените и по – горе съображения жалбата следва да бъде изцяло отхвърлена.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, съдът

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЗОГ РЕМОНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място].[жк], „зона Г“. бл. 23 вх. „Б“ ет. 6 ап. офис 14А, чрез З. О. Г., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221121006200-091-001/13.09.2022 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията, и Т. В. М., ръководител на ревизията, в частта, с която е потвърден с Решение № 1915/06.12.2022 г. на Директора на Дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП, на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 02.2021 г., м. 03. 2021 г., м. 04.2021 г., м. 5.2021г., м. 06.2021 г., м. 07.2021 г., м. 08.2021 г. и м. 09.2021 г., ведно със съответните лихви, общо в размер на 985 556, 73лв., в това число главница в размер на 879 551,00лв. и лихва в размер на 106 005,73лв.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: