

РЕШЕНИЕ

№ 6676

гр. София, 06.11.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 26 състав, в публично заседание на 04.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Шишкова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **4457** по описа за **2022** 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 „Пи.Еф.Си.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. Г. К. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22222521003536-091-001 от 14.01.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция по приходите – С. (ТД на НАП), Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ (СДО), потвърден с Решение № 511 от 05.04.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С., Централно управление на НАП (Д“ОДОП“ – ЦУ на НАП), с който са установени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за всички 66 ревизирани данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 31.05.2021 г. с общ размер - 5 521 718,79 лева и лихви за забава в размер на 1 732 837,79 лева.

В жалбата са изложени съображения за незаконосъобразност и необоснованост на издадения ревизионен акт. Твърдят се допуснати съществени нарушения на административно – производствените правила, липса на валидно упълномощаване на органа, възложил ревизията, участвал при издаването на ревизионния акт, както и фактическа и правна необоснованост. Оспорва се наличието на основания за приложение на разпоредбите на чл. 86, ал. 1 във вр. чл. 67 от ЗДДС и чл. 53 от ППЗДДС, мотивирано от органите по приходите с непредставяне на изискани, на основание чл. 37, ал. 3 от ДОПК, доказателства за основанията за начисляване на ДДС и за статута на чуждестранните клиенти на дружеството. Сочи се, че

дружеството е прилагало принципа на разумна степен на точност, нормативно уреден в Регламент за изпълнение (ЕС) 282/2011 на Съвета на Европа от 15 март 2011 г. за установяване на мерките за прилагане на Директива 2006/112/ЕО (Регламент за изпълнение (ЕС) 282/2011), който е бил възприет от органите по приходите за съответен на изискванията на ЗДДС при предходно извършени проверки и издадени актове за възстановяване и прихващане за данъчни периоди, включени и в предмета на ревизионното производство. Според жалбоподателя, при проверката за целите на данъчното облагане с ДДС на статута на собствениците на регистрирани извън Общността товарни автомобили, микробуси и автобуси и/или на упражняващите търговска дейност са използвани обективни критерии като - вид на превозното средство, извършвана търговска дейност (международен транспорт, туристически услуги и др.), издадени лицензи за превоз на товари и атестации за водачи, съгласно изискванията на Регламент (ЕО) № 1072/2009 г. на Европейския парламент и на Съвета от 21 октомври 2009 година относно общите правила за достъп до пазара на международни автомобилни превози на товари. Твърди се, че представените с превод на български език в съдебното производство запитвания за електронна данъчна ведомост от електронния портал на данъчната администрация в Република Турция съдържат необходимите данни, установяващи регистрацията на ползвателите на предоставените услуги като данъчно задължени лица и позволяват да се извърши обективна проверка на тази информация. Оспорва се съответствието на определения размер на допълнително начислените данъчни задължения за всеки от проверяваните данъчни периоди. В този контекст се сочи, че в нарушение на принципите на обективност (чл. 3 от ДОПК) и на служебното начало (чл. 5 от ДОПК), органите по приходите са игнорирали факти и обстоятелства от съществено значение за прилагане на предвидените облекчения в чл. 86, ал. 3, пр. 3 във вр. чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, на които се е позовало дружеството жалбоподател. Като самостоятелно основание за отмяна на РА се сочи липсата на мотиви в решението на директора на Д „ОДОП“ по възраженията на дружеството, изложени в жалбата против РА и представените допълнително доказателства. Според процесуалните представители на жалбоподателя, неправилно в мотивите на решението са изложени аргументи и за наличие на основания за приложение на нормата на чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС. Оспорва се и становището, че предоставянето на услугите по дезинфекция и дезинсекция е обвързано с ползване на републиканската пътна мрежа, а изпълнението – с мястото, на което се намира недвижимият имот на територията на страната (съответното ГКПП). Соочи се, че тези доводи не са използвани от органите по приходите в мотивите на РД и на РА, и недопустимо са залегнали в решението на директора на Дирекция „ОДОП“, в нарушение на процесуалното право на защита на ревизираното лице, лишавайки го от възможност да представи доказателства, а и становище относно новоприетите фактически и правни аргументи. Изложени са твърдения и за неправилно определяне на данъчната основа за всеки от данъчните периоди до м. февруари 2019 г., в която според процесуалните представители на дружеството жалбоподател, е включена и събираната държавна такса в полза на Българска агенция за безопасност на храните (БАБХ). С тези аргументи са обосновани алтернативни искания – за прогласяване нищожността на РА или за неговата отмяна, поради наличие на отменителните основания по чл. 146, т. 3, т. 4 и т. 5 от АПК. Претендират се направените по делото разноски.

Тези искания се поддържат изцяло от процесуалните представители на дружеството

жалбоподател и в хода на съдебното производство.

Процесуалният представител на ответника оспорва жалбата. Застъпва становище за липса на основания за изменение или отмяна на оспорения РА. Излага подробни аргументи и ангажира допълнително доказателства относно материалната компетентност на органите по приходите, участвали при провеждане на ревизионното производство. Мотивирано становище за приложимите материално правни норми е изложено в представените по делото писмени бележки. Прави се искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира се юристконсултско възнаграждение. Алтернативно е направено възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение на процесуалните представители на жалбоподателя.

Софийска градска прокуратура не участва със свой представител в настоящото производство, въпреки своевременното уведомяване за образуването му.

Административен съд – София – град, Първо отделение, 26 състав, след като обсъди приложените към делото доказателства по отделно и в съвкупност, в контекста на становището на страните, прие за установено от фактическа и правна страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22222521003536-020-001 от 21.06.2021 г. (л. 106 – л. 107, том I), връчена по електронен път на 23.06.2021 г. (л. 108, том I – Удостоверение за връчване в ИС“Контрол“). Заповедта е издадена от Л. К. К. – началник на отдел „Ревизии и проверки“ в Дирекция „СДО“ при ТД на НАП – С., оправомощена да изпълнява функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповеди на директора на ТД на НАП – С. № РД-01-5 от 03.01.2017 г. (л. 86 - л. 87, л. 88, том I и л. 581, том II) и № РД-01-2047 от 31.10.2019 г. (л. 582, т. II).

Ревизията е възложена на екип от органи по приходите, служители на Дирекция „СДО“ при ТД на НАП – С. с ръководител Н. В. К. и е с предмет - определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 31.05.2021 г.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са връчили три Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК

– изх. № Р-22222521003536-040-001 от 23.06.2021 г. (л. 236 – л. 238, т. II),

- изх. № Р-22222521003536-040-002 от 04.08.2021 г. (л. 932 – л. 933, приложение № 3 към делото)

- изх. № Р-22222521003536-040-003 от 10.09.2021 г. (л. 943 – л. 944, приложение № 3 към делото), връчено по електронен път на 10.09.2021 г.

Представените от жалбоподателя документи са описани и анализирани в констативната част на РД (стр. 8 – стр. 15, стр. 22 – стр. 26 от доклада, л. 125 – л. 128, л. 132 – л. 134, том I от делото).

В периода 14.09.2021 г. – 14.12.2021 г., за срок от 3 месеца, ревизионното производство е било спряно, на основание чл. 34, ал. 1, т. 5 от ДОПК, по молба на ревизираното дружество. Заповедите за спиране № Р-22222521003536-023-001 от 14.09.2021 г. (л. 109 – л. 110, том I) и № Р-22222521003536-023-002 от 14.10.2021 г. (л. 116 – л. 117, том I) са издадени от органа, възложил ревизията и са връчвани по електронен път.

Със Заповед № Р-22222521003536-143-002 от 15.12.2021 г. (л. 119 – л. 120, връчена на 15.12.2021 г. - л. 121, том I), производството е възобновено и е определен срок на ревизията – 29.12.2021 г.

Непосредствено след възобновяването - на 16.12.2021 г. ревизиращият екип е издал

Ревизионния доклад (РД) № Р – 22222521003536-092-001 (л. 122 – л.172, том I), съдържащ констатациите от извършената ревизия. РД е издаден като електронен документ, подписан е с електронен подпис от всички членове на ревизиращия екип (л. 171, том I) и е връчен на 20.12.2021 г. на упълномощено от управителя на ревизираното дружество лице (л. 173-гръб – 174, том I). За изготвяне на РД е уведомен и органът, възложил ревизията (л. 175, том I).

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение или искане за удължаване на срока за възражения. Не са представени и доказателства.

Обжалваният Ревизионен акт № Р – 22222521003536-091-001 е издаден на 14.01.2021 г. от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията (л. 176 – 193, том I). Изготвен е в електронна форма като електронен документ (л. 192, том I) и е връчен електронно на 17.01.2022 г. (л. 193 и л. 194, том I).

Обжалван е по административен ред с жалба вх. № 2553-06-90/28.01.2022 г. по описа на ТД на НАП – С. (л. 46 – л. 85; л. 209 – л. 230, том I от делото) и е потвърден изцяло с Решение № 511/05.04.2022 г., издадено от директора на дирекция “ОДОП” – ЦУ на НАП (л. 34 – л. 45, том I от делото).

Страните не спорят по тези релевантни за правния спор факти, които според състава на съда позволяват да се направят следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима - подадена е в преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК (решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е връчено на 13.04.2022 г. по електронен път, а жалбата е подадена чрез административния орган на 18.04.2022 г. и е заведена с вх. № 53-04-329), от надлежна страна – адресат на издадения от органите по приходи Ревизионен акт.

Разгледана по същество – жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Ревизионното производство е проведено от органи по приходите от съответната териториална дирекция на НАП, съгласно изискванията на чл. 7, ал. 1 и чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК. Не е спорно служебното качество на участвалите в контролната дейност - органът възложил ревизията изпълнява длъжността началник на отдел „Ревизии и проверки“ в Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП – С., а ръководителят и членовете на ревизиращия екип заемат длъжности в същата дирекция.

Материалната компетентност на органите по приходите произтича от нормата на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и делегираните правомощия на органа, възложил ревизията със заповедта на директора на компетентната ТД на НАП – С., издадена в кръга на функционалните му компетентности по чл. 11, ал. 3 във вр. ал. 1, т. 4 от ЗНАП. В този аспект, съответна на закона е тезата на процесуалния представител на ответника (стр. 4 от писмените бележки), че оттеглянето на предоставени правомощия за осъществяване на функциите на орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК следва да е обективизирано с изрично изявление в същата форма като оправомощаването. Представените в съдебното производство и приети като писмени доказателства заповеди, издадени от директора на ТД на НАП – С. за оправомощаване на конкретни служители на Дирекция „СДО“ с функционалните компетентности по чл. 112, ал. 1, т. 2 от ДОПК във вр. чл. 11, ал. 3 във вр. ал. 1, т. 4 от ЗНАП съдържат информация за началния момент на прилагането им и не са ограничени със срок. Нещо повече, няма промяна в оправомощените лица, независимо от различията в изпълняващите длъжността директор на ТД на НАП – С..

Изложените съображения дават основание на съда да приеме за неоснователни

възраженията на процесуалните представители на жалбоподателя за липса на материална компетентност на органа, възложил ревизията, с които е обосновано искането за обявяване нищожността на издадените заповеди за възлагане на ревизия, за спиране и за възобновяване на ревизионното производство, както и на оспорения ревизионен акт.

Преобладаващата част от документите, издадени от органите по приходи в проведеното ревизионно производство са създадени като електронни, 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 и съдържат електронни изявления. За тях е приложима фикцията на чл. 3, ал. 2 от Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) относно писмената форма за действителност. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което се сочи в изявлението като негов извършител. Разпоредбите на ал. 3 и ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ определят квалифицирания електронен подпис (КЕП) като усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 от ЗЕДЕУУ и има значение на саморъчен подпис. За да е налице валиден КЕП е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ - да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 от ЗЕДЕУУ и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. Доказателствената стойност на подписан с КЕП електронен документ е приравнена на саморъчно подписан писмен документ (чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ).

Към административната преписка са приложени, издадени от доставчика на удостоверителни услуги удостоверения за валидно издадени КЕП на участвалите в ревизионното производство органи по приходите и на издалите заповедите за оправомощаване директори на ТД на НАП – С., които отговарят по реквизити на изискванията на чл. 24, ал. 1 от ЗЕДЕУУ. Валидността на КЕП не е оспорена от процесуалните представители на жалбоподателя, по предвидения ред в чл. 193 от ГПК, приложим съгласно § 2 от ДР на ДОПК.

Ревизионният доклад и ревизионният акт са изпратени с електронно съобщение като електронни документи, подписани с валиден КЕП от органите по приходите, определени за членове на ревизиращия екип, на деклариран от дружеството жалбоподател електронен адрес и са връчени, по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Създадените в ревизионното производство електронни документи са възпроизведени на магнитни носители, а и като преписи на хартиен носител, надлежно заверени от оправомощено лице – служител на администрацията на ответната страна, в съответствие с изискванията на чл. 184, ал. 1 от ГПК, и са приложени към административната преписка.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК – посочени са фактическите и правни основания за издаването му, а в диспозитивната част в табличен вид са отразени основанията, данъчният период, размерът на установените данъчни задължения, както и на задълженията за лихви. Разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК предвижда, че ревизионният доклад е неразделна част от РА, поради което мотивите му могат да се ползват и като мотиви на ревизионния акт.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт

Основният спор в настоящото производство е по приложението на материалния закон и касае законосъобразно ли е прието от органите по приходите, че ревизираното дружество е било задължено да начисли данък върху добавената стойност за извършените услуги на нерегистрирани на територията на РБългария физически и юридически лица, за които не е представило изисканите, на основание чл. 37, ал. 3 от ДОПК, доказателства, че са със статут на данъчно задължени лица. Решаването на този спор предпоставя анализ на събраните в ревизионното производство доказателства, въз основа на които органите по приходите са приели за установени фактите и обстоятелствата от значение за установяване размера на публичните вземания за всеки от 66 ревизирани данъчни периоди.

Събраните доказателства категорично сочат, че основната дейност на ревизираното дружество през проверявания период от 01.12.2015 г. до 31.05.2021 г., независимо от промените в организационната структура и в представителството, е посочената в предмета на сключения Договор № 9 от 12.03.2013 г. с Българската агенция за безопасност на храните (БАБХ) (л. 52 – л. 56, том I) – стопанисване, управление и поддържане на пунктове за дезинфекция на ГКПП „Капитан А.“, ГКПП Малко Т. и ГКПП Лесово (РД - л. 131-гръб, том I). Съгласно този договор ревизираното дружество „Пи.Еф.Си.“ ЕООД е извършвало за своя сметка:

- 1) дейността по чл. 190 от Закона за ветеринаромедицинската дейност спрямо влизащите в страната превозни средства на ГКПП Капитан А. (*профилактична дезинфекция и дезинсекция при обявена эпизоотична обстановка по схема, утвърдена от изпълнителния директор на БАБХ*),
- 2) събиране и внасяне на дължимите за тази дейност държавни такси, на основание чл. 14, ал. 2 от Закона за ветеринаромедицинската дейност,
- 3) осигуряване на необходимия персонал за извършване на дейността,
- 4) поддържане на необходимите технически средства и материално техническа база за извършване на дейността.

Жалбоподателят е поел задължение да внася събраните държавни такси по посочените в договора сметки на Областните дирекции по безопасност на храните.

В хода на ревизионното производство са извършени проверки за наблюдение на обектите, на които е осъществявана дейността по дезинфекция и дезинсекция от ревизираното дружество – изградените пунктове на ГКПП Капитан А., ГКПП Лесово и ГКПП Малко Т.. Проверките за наблюдение са документирани с приобщени към административната преписка протоколи, описани в констативната част на РД (*стр. 15 – стр. 18 от РД, л. 128-гръб – л. 130, том I от делото*). Въз основа на констатациите, органите по приходите са установили, че дружеството жалбоподател е събирано и отчитало следните такси за всяка извършена услуга по дезинфекция :

за камиони с чужда регистрация - 10 евро за услугата по дезинфекция и 10 евро – държавна такса в полза на БАБХ

за камиони с българска регистрация – не е събирана такса за дезинфекция, а само дължимата такса от 20 лева в полза на БАБХ

за автобуси/микробуси/товарни и пътнически с чужда регистрация – 6,00 евро с левова равностойност 11,74 лева, от които 1 евро с левова равностойност 1,96 лева за услугата по дезинфекция и 9,78 лева (5 евро) - държавна такса в полза на БАБХ,

за автобуси/микробуси/товарни и пътнически с българска регистрация – 2 лева за

дезинфекция и 10,00 лева – държавна такса в полза на БАБХ,
за леки автомобили с чужда регистрация – 3,00 евро с легова равностойност 5,88 лева,
от които 1,96 лева (1 евро) за услугата за дезинфекция и 3,92 лева (2 евро) - държавна
такса в полза на БАБХ,

за леки автомобили с българска регистрация – 1,00 лева за услугата за дезинфекция и
4,00 лева – държавна такса в полза на БАБХ.

Освободени от заплащане на такси са били дипломатически автомобили, автомобили
със специален режим на движение и автомобили, управлявани от водачи с намалена
работоспособност.

Въз основа на изложеното, органите по приходите са приели, че приходите на
ревизираното дружество за проверяваните данъчни периоди са формирани от таксите,
заплащани от получателите на услуги по дезинфекция и дезинсекция, които са
останали с непроменен размер през проверяваните 66 данъчни периода по ЗДДС.
Страните не спорят по приетия от приходните органи размер на цените на
предоставяните услуги по дезинфекция, в които не е включен дължимия данък върху
добавената стойност :

10 евро – за камиони с чуждестранна регистрация,

2 лева – за автобуси/микробуси - товарни и пътнически с българска регистрация,

1,96 лева (1 евро) – за леки автомобили, автобуси/микробуси – товарни и пътнически с
чуждестранна регистрация,

1,00 лев – за леки автомобили с българска регистрация.

Според приходните органи в подадените ежемесечно справки декларации по Закона за
добавената стойност (СД по ВДДС) и дневниците за покупки за ревизираните
периоди, дружеството жалбоподател е декларирало изпълнените доставки за услуги
по дезинфекция и дезинсекция на преминалите през ГКПП Капитан А., ГКПП Лесово
и ГКПП Малко Т. превозни средства като :

- доставки с място на изпълнение на територията на страната, облагаеми с 20 % ДДС –
услугите, предоставени на леки автомобили, автобуси/микробуси – товарни и
пътнически с българска регистрация,

- доставки, облагаеми с нулева ставка на ДДС – услуги, предоставени на получатели
превозни средства с регистрация в страни извън ЕС,

- доставки, за които е прието, че са с място на изпълнение на територията на друга
държава-членка на ЕС, на основание чл. 21, ал. 2 от ЗДДС,

- освободени доставки – събираните дължими държавни такси в полза на БАБХ.

В Ревизионния акт (*стр. 7, л. 179, том I от делото*) и в Ревизионния доклад (*стр.
26, л. 134-гръб, том I от делото*) органите по приходите са констатирани, че от
ревизираното лице не са представени изисканите в хода на ревизията с връчените
Искания от 23.06.2021 г. и от 10.09.2021 г. писмени доказателства относно
прилагането на нулева ставка за ДДС на декларираните услуги в клетка 14 на СД по
ДДС, въз основа на които е установен статута на получателите на услуги, както и
доказателства относно основанията за неначисляване на ДДС за декларираните от
дружеството услуги в клетка 17 доставки на услуги с място на изпълнение на
територията на друга държава – членка на ЕС, съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС.

За да приемат, че такива писмени документи не съществуват, позовавайки се на
разпоредба на чл. 37, ал. 4 от ДОПК, органите по приходите са възпроизвели в РД (*л.
132-гръб – л. 134, том I*) и в мотивите на РА (*л. 177-гръб – л. 178, том I*) значителна част
от представените по електронен път с придружително писмо със системно генериран

№ Р-22222521003536-ПРД-019-И от 14.07.2021 г. - писмени обяснения на упълномощеното от управителя на ревизираното дружество лице (л. 627 - л. 632, папка Приложение № 2).

Според тези обяснения (л. 628, папка Приложение № 2) **в издаваните от дружеството фактури са описвани** „...номера на чуждестранните товарни автомобили, името на дружеството (търговеца), идентификационен номер на дружеството и името на материално отговорното лице...“. Признат е фактът, че „В част от издаваните от нас фактури не са записани идентификационните номера на чуждестранните ни клиенти, но фигурират имената на дружествата и номерата на товарните автомобили.“ За тези случаи е посочено, че „...прилагайки **„обичайните търговски мерки за сигурност“**, визирани като необходими и достатъчни от самите органи по приходите и **„извършвайки проверка с разумна степен на точност“** сме отчели две неща:

- 1) от нас се изисква издаване на фактура с вписване на името на получателя, който е чуждестранно търговско дружество
- 2) става въпрос за товарен превоз, осъществяван от чуждестранен товарен автомобил (тип Т.).

Наличието, на което и да е от гореизброените, на самостоятелно основание води до доказване, чрез извършване на проверка с разумна степен на точността и с помощта на обичайните търговски мерки за сигурност, че получателят на услугите е чуждестранно данъчно задължено лице.“. Изложени са аргументи относно приложените принципи, на които се е позовало ревизираното лице

- обичайни мерки за сигурност, съгласно изискванията на Регламент за изпълнение (ЕС) 282/2011, които са обосновани с : „...фактурите обичайно се изискват и съхраняват от търговци“, „...името на получателя във фактурите е винаги име на търговец“.

- проверка с разумна степен на точност – „...фактурата се изисква за осчетоводяване на разход на дружество, индивидуализирано с име и фирма“, „...единичните цени по издаваните фактури са с размер, съответстващ на цената за товарен камион/бус/автобус, определен в Договор № 9 от 12.03.2013 г., сключен с БАБХ“, по отношение на „услугите, извършвани към чуждестранни товарни автомобили тип Т... достатъчно доказателство, изхождащо от вида на товарния автомобил, позволяващо да се направи обичаен търговски извод, че ...клиент е чуждестранно юридическо лице...Този тип автомобили, а и останалите товарни автомобили не могат да извършват вътрешен или международен транспорт, без да имат необходимите за това лицензи.“

Изрично в така приложените писмени обяснения е посочено, че:

„Всички приходи от услуги по фактури, издадени на данъчно задължени лица от трети страни са включени в кл. 14 на СД по ДДС.“ (л. 628 -гръб, папка Приложение № 2)

„В случаите, когато получател по фактурата е данъчно задължено лице от ЕС, на основание на по-горе изложеното, приходите от услуги са включени в кл. 17 на СД по ДДС и формират Vies декларация.“ (л. 628 -гръб, папка Приложение № 2).

„Касови бонове са издавани на тези чуждестранни автомобили, които не са изисквали от нас фактури. Във въпросните касови бонове е отбелязан номерът на автомобила, както и размерът на заплащаната за обработването му така.“

„...за нуждите на фирмата, с оглед правилното определяне на дължимостта на ДДС, през годините е създаден и се поддържа, като своевременно се актуализира,

помощен регистър, в който са описани регистрационните номера на преминалите автомобили от трети страни, които са се разплатили по бон. В него са описани данните от представения документ, който доказва, че се касае за данъчно задължени лица. Когато се касае за физически лица в регистъра фигурира само номера на автомобила. ...в осчетоводените през годините плащания по бон винаги има такива, които формират ДДС и са включени в клетка 11 и такива, по които не е начислен ДДС, защото се касае за данъчно задължени лица и са включени в кл. 17.“ (л. 629, папка Приложение № 2)

Въз основа тези обяснения и представените изискани документи, органите по приходите са приели, че ревизираното дружество не е представило писмени документи за статута на получателите на услугите по дезинфекция, регистрирани извън ЕС, поради което същите са „данъчно незадължени лица“ и това предпоставя задължение за ревизираното дружество да начисли ДДС върху стойността на изпълнените услуги, в съответствие с изискванията на чл. 67 от ЗДДС и чл. 53 от ППЗДДС.

В мотивите за облагане в РД (л. 134-гръб, том I) е прието, че :

по отношение на изпълнените доставки с получатели, установени на територията на трети страни „...от ревизираното дружество не бяха представени доказателства, относно статута на получателите като данъчно задължени лица“,

а по отношение на изпълнените доставки с получатели, установени на територията на държави членки на ЕС „...се установи, че дружеството ...разполага с ИН по ДДС на получателите.“ (л. 134-гръб, папка Приложение № 2).

За установените невалидни номера по ДДС към датите на доставките, получателите, по които са описани в Приложение № 1 към РД, органите по приходите са приели, че данъкът е изискуем от ревизираното дружество.

В Приложения № 1 до № 22 към РД са описани „приходите от ЕКАФП необложени с ДДС“ за всеки от ревизираните периоди, в които „...не фигурират данни за получателя“.

За всеки от проверяваните 66 данъчни периода в РД и в РА е установен размера на дължимия ДДС, определен на основание чл. 86, ал. 1 във вр. чл. 12, ал. 1 и чл. 21, ал. 1 от ЗДДС, а доставките на услуги, за които се твърди, че е доначислен данък са посочени в табличните форми в Приложения от № 1 - № 22 към РД. Информацията е приложена към делото в електронен вид на магнитен носител - CD, обозначен с # 1 (л. 111, том I от делото).

В решението на директора на Д “ОДОП“ (л. 40, том I), по повод на възраженията на ревизираното дружество относно наличието на основания за доначисляване на ДДС, е отразено, че „...вместо представянето на доказателства ревизираното лице дава пояснения за начина, по който е извършило идентификацията на своите клиенти и основанието за неначисляване на ДДС“, въпреки че е прието, че „тези обяснения са единственото доказателствено средство“. От обема на доказателствените източници от органите по приходите е изключена информацията, на която се е позовало ревизираното лице от електронния портал на управление на дирекция на приходите на Република Турция с аргумента, че : „...не доказва предприети мерки за доказване статута на получателите. Проверка в този регистър следва да се осъществи от ревизираното лице, което е длъжно именно към момента да установи статута на своя клиент, като доказателството следва да е приложено към съответната фактура и придружено със съответен превод. Жалбоподателят не

представя разпечатки от информационните системи нито за валидация на ДДС номер за търговци, регистрирани в Общността, нито за такива, регистрирани извън Общността, нито данни за връзката на дейността на своите клиенти с конкретно местонахождение /адрес/.“ (л. 40-гръб, том I). Не са били предмет на обсъждане и описаните и приложени към жалбата като доказателства – фактури, придружени с електронни справки за данъчна регистрация на клиентите и представеното актуално състояние за данъчна регистрация с превод на български език от турски език (л. 212, том I от делото).

Спорът относно задължението за начисляване на данък върху добавената стойност и определяне на размера на данъчните задължения за всеки от ревизираните периоди е обусловен от правилното прилагане на материалните норми относно мястото на изпълнение на извършените услуги по дезинфекция и дезинсекция и документите, които могат да служат за удостоверяване на статута на „данъчно задължено лице“ по ДДС на получателите на услуги.

Общият принцип на облагане с данък върху добавената стойност на всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга е въведен с нормата на чл. 2, ал. 1 от ЗДДС. Облагаема е всяка доставка на стока или услуга, по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от закона, когато е извършена от данъчно задължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната, включително и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите когато законът предвижда друго (чл. 12, ал. 1 от ЗДДС).

Не е спорно обстоятелството, че ревизираното дружество е регистрирано по ЗДДС и в този смисъл отговаря на изискванията за „данъчно задължено лице“. Съгласно чл. 21, ал. 1 от ЗДДС, когато получателят на стока и/или услуга е данъчно незадължено лице, мястото на изпълнение е мястото, на което доставчикът е установил своята независима икономическа дейност, а ако получателят е данъчно задължено лице, съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, мястото на изпълнение е там където получателят е установил независимата си дейност. Специални правила за определяне на мястото на изпълнение на услуги са въведени в чл. 21, ал. 4 от ЗДДС.

Относими към решаването на правния спор относно мястото на изпълнение са и нормите, уреждащи статута на получателите на услуги като „данъчно задължени“ или „данъчно незадължени“ лица. Съгласно чл. 3, ал. 1 от ЗДДС, данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея, а съгласно ал. 2 – независимата икономическа дейност е дейността на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия. За независима икономическа дейност се възприема и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално или нематериално имущество, с цел получаване на редовен доход от него.

Националното право – ЗДДС и ППЗДДС не съдържа изрична уредба относно изискуемите документи и/или други процесуални способи, въз основа на които доставчикът на услуги може да извърши проверка и да установи дали получателят е данъчно задължено или данъчно незадължено по ДДС лице. Идентификацията на получателя на доставки за целите на ДДС е от съществено значение в контекста на задължението на държавите -членки по чл.216 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност - да предприемат необходимите

мерки, за да гарантират, че техните системи за идентификация дават възможност на данъчно задължените лица, посочени в чл. 214 да бъдат идентифицирани, така че да гарантират правилното прилагане на преходните режими за облагане на вътреобщностните сделки, посочени в чл. 402. Част от тези мерки е идентифицирането на всяко данъчно задължено лице чрез индивидуален номер, съгласно чл. 214, § 1, б. „а“ от Директивата.

Затова в разпоредбите на чл. 18, § 1 и § 3 от Регламента за изпълнение (ЕС) № 282/2011 са въведени оборими презумпции, въз основа на които доставчикът на услуги може да приеме, че получателят има статут на данъчно задължено лице, установено съответно в Общността или извън Общността. Като тълкувателен акт по прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, Регламентът има пряко действие и е задължителен за приложение.

Според чл. 18, § 1 от Регламента доставчикът може да приеме, че получател на услуга е данъчно задължено лице, освен ако не разполага с информация за противното, когато :

а) получателят му е съобщил идентификационния си номер по ДДС и доставчикът е получил потвърждение за валидността на този идентификационен номер и за свързаното с него име и адрес в съответствие с чл. 31 от Регламент (ЕО) № 904/2010 на Съвета от 07 октомври 2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност;

б) получателят все още не е получил идентификационен номер по ДДС, но информира доставчика, че е подал заявление за такъв и доставчикът се сдобива с каквото и да е друго доказателство за това, че получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което е задължено да се регистрира за целите на ДДС, и извърши проверка в разумна степен на точността на информацията, предоставена му от получателя, с помощта на обичайните търговски мерки за сигурност като мерките, свързани с проверките на самоличността на плащанията.

По отношение на получател, установен извън Общността, разпоредбата на чл. 18, § 3, б. „а“ предвижда, че същият е със статут на данъчнозадължено лице, ако доставчикът не разполага с информация за противното и получи удостоверение, издадено от компетентния данъчен орган на получателя в потвърждение на факта, че получателят извършва стопанска дейност, с цел да му се предостави възможност да получи възстановяване на ДДС по силата на Директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки в областта на данъците върху оборота – правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността.

В тежест на жалбоподателя, който се е позовал на правото по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС като основание за неначисляване на данъка, съгласно чл. 86, ал. 3, предл. трето от ЗДДС, е да докаже изпълнението на условията по него и в частност, че получателят на услугата е данъчно задължено лице. В съответствие с чл. 18, § 1 и § 3 от Регламента за изпълнение (ЕС) 282/2011 доказването на това обстоятелство предполага получателите на услугите по дезинфекция, установени в държави членки на ЕС или извън Общността да предоставят към датата на извършване на услугата информация за притежаван валиден идентификационен номер по ДДС, който следва да се провери от доставчика, респективно, дружеството жалбоподател да е било уведомено, че

получател на съответната услуга е лице, което макар и да не притежава такъв номер е подало заявление и въз основа на други доказателства да е прието, че получателят е данъчно задължено или данъчно незадължено лице, но има задължение да се регистрира за целите на облагането с ДДС.

ДОПК не предвижда специален ред относно разпределянето на доказателствената тежест в процеса, поради което приложими са общите принципи, регламентирани в АПК и ГПК. Съгласно разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания при издаването му. Изключение от общите принципи е единствено хипотезата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, неприложима към конкретиката на настоящия казус.

Формираните в хода на ревизионното производство изводи за наличие на основания за доначисляване на ДДС за услугите, извършени на установени на територията на ЕС или на трети страни получатели, според настоящия съдебен състав не са подкрепени по необходимия категоричен начин от събраните доказателства. Извън анализа на органите по приходите са останали данните, на които ревизираното дружество се е позовало в представени в хода на административното производство писмени документи – отразената информация в издадените фактури относно получателите на услугите и представените електронни справки за данъчна регистрация от електронния портал на управление на дирекция по приходите на Република Турция.

Принципът за обективност, визиран в чл. 3 от ДОПК, изисква от органите по приходите да установят безпристрастно фактите и обстоятелства от значение не само за задълженията и отговорността на задължените лица, но и относно техните права. Изпълнението му е обезпечено с въведеното нормативно изискване административните актове да се основават на действителните факти, установени по реда и със средствата, предвидени в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (чл. 3, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК). Затова и в разпоредбата на чл. 5 от ДОПК **е предвидено задължение** за органите по приходите **служебно, дори и когато няма искане от заинтересованите лица**, да изясняват фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на публичните вземания, **включително и за прилагането на определените в закона облекчения.**

В мотивите на РД и на РА не е посочена причина, която е препятствала органите по приходите да изпълнят задълженията си по чл. 3 и чл. 5 от ДОПК и да не извършат проверка на предоставената им информация за получателите на услуги, установени в страни извън ЕС, въпреки че изрично са отразили, че *„Ревизиращият екип извърши валидиране на ДДС номерата на получателите, установени на територията на държава – членки на ЕС“*. Не могат да бъдат възприети за съответни на изискванията на принципите по чл. 3 и чл. 5 от ДОПК и аргументите в решението на директора на Д „ОДОП“, с които е отказано да бъде анализирана информацията в представените извлечения от електронния портал на управление на дирекция по приходите на Република Турция, приложени към жалбата по чл. 152 от ДОПК.

В Решение на СЕС от 21.02.2008 г. по дело C-271/06 (Netto Supermarkt G.&Co. OHG Finanzamt Malchin) по преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof Германия - т. 17 и т. 18 е прието, че при упражняване на своите правомощия компетентните власти следва да спазват основните принципи на правото, които са част от общия правен ред, сред които принципът на правната сигурност,

принципът на пропорционалността и на защита на оправданите правни очаквания. В този аспект, в т. 25 е посочено, че добросъвестното поведение на доставчик, който е взел всички разумни мерки, в рамките на своите възможности, за който не е установено участие в измама, следва да се отчитат като важни фактори за определяне на възможността на този доставчик да бъде задължен впоследствие да заплати ДДС.

Не е спорно по делото, че дружеството жалбоподател е представило всички документи, които са били изискани от органите по приходите. Предоставен е и пълен достъп до счетоводните документи, съхранявани в счетоводната кантора, обслужвала ревизираното лице. Не е спорен и значителният обем на издадените документи (фактури и касови бонове) над 30 000 месечно, което е посочено като причина същите да са съхранявани в електронен вариант. За достоверността на отчетените приходи от услугите по дезинфекция органите по приходите са се ползвали и от предоставената с писмо изх. № Ф – 522 от 07.06.2021 г. на изпълнителния директор на БАБХ до изпълнителния директор на НАП (л. 636, папка Приложение № 2 към делото) информация за периода 13.03.2013 г. – 30.04.2021 г. за постъпилите приходи в държавния бюджет от такси за дезинфекция при преминаване на МПС през ГКПП Капитан А., ГКПП Лесово и ГКПП Малко Т.. Изрично в писмото е посочено, че сумите са постъпили в бюджета на БАБХ - в лева, в транзитните сметки на Областните дирекции безопасност на храните, а във валута – по сметка на БАБХ.

В съдебното производство процесуалните представители на жалбоподателя представиха легализиран превод на български език на електронни данъчни листове от съответните данъчни служби в РТурция (л. 311 – л. 375, том II от делото), съдържащи информация за регистрацията на получатели на услугите по дезинфекция и дезинсекция, които са били представени макар и непреведени заедно с жалбата срещу РА.

В заключението на назначената Съдебно счетоводна експертиза, изготвено с необходимите професионални знания и опит в областта на счетоводната отчетност и контрола (л. 583 - 595, том II от делото), неоспорено от страните по делото, което съдът кредитира изцяло, е установен размерът на отчетените приходи за всеки от ревизираните бб данъчни периода, както и размерът на отчетените приходи, за които не е начислен данък върху добавената стойност (таблица към отговор на въпрос № 3 - л. 586 - 588, том II от делото). Изрично е посочено, че ежесечно информацията за приходите от услуги с обем от 70 – 80 000 записа се въвежда в дневниците за покупки по ЗДДС за всяко преминало МПС поотделно, което позволява разграничаването им по видове, с оглед различната цена на услугата (л. 588, том II от делото). За онагледяване на този извод към заключението са представени в хартиен вид като Приложения /класьори/ извлечения от данните за произволно избран от експерта месец от всяка от годините, включени в ревизирания период. Експертът е установил, че ревизираното дружество е **направило регистрацията в Управление дирекция приходи на РТурция**, която позволява на служителите на съответните пунктове за дезинфекция **в реално време** да проверяват данните за регистрацията на получателите на услуги. Посочено е, че информация за идентифициране на получателите се съдържа и в представяните документи, удостоверяващи извършването на международен превоз на стоки или по повод, осъществявана туристическа дейност.

Приложенията в ревизионното производство доказателства, според състава на съда, не дават основание да се направи извод за недостоверност на писмените

обяснения на упълномощеното лице от представляващия дружеството относно използваните принципи за проверка на статута на получателите на услуги по дезинфекция като данъчно регистрирани лица, установени в страни от ЕС или трети страни. Единствената проверка, която органите по приходите са извършили на предоставената информация е проверката на ИН по ДДС на регистрирани в страни от ЕС получатели на услуги, резултатите от която са отразени в табличен вид в Приложение към РД. Останалите факти и обстоятелства от значение за правилното прилагане на материално правните норми относно задължението за начисляване на ДДС за предоставени услуги на установени в страни извън ЕС получатели не само не са подложени на проверка каквато се изисква от разпоредбите на чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, но е отказано да бъдат анализирани, представени с жалбата против РА писмени доказателства с аргумента, че не е било представено предвиденото в чл. 18, § 3, б. „а“ от Регламент за изпълнение (ЕС) 282/2011 Удостоверение, издадено от компетентен данъчен орган на получателя към момента на извършване на услугата, което е следвало да бъде приложено към издадените фактури и касови бонове.

Подобен подход при анализа на информацията от писмени документи, отговарящи на изискванията на ДОПК е в противоречие и с разпоредбата на чл. 18, § 3 б. „б“ от Регламент за изпълнение (ЕС) 282/2011. Съгласно тази норма, когато получател, установен извън Общността не разполага с удостоверение по б. „а“, доставчикът на услуги може да приеме, че получателят е данъчно регистрирано лице, ако разполага с идентификационния номер по ДДС или подобен номер, изпълняващ същата функция, предоставен на получателя и използван за идентифициране на данъчнозадължени лица или с всяко доказателство за това, че получателят е данъчно задължено лице, като извърши **„проверка в разумна степен на точността на информацията, представена му от получателя, с помощта на обичайните търговски мерки за сигурност като мерките, свързани с проверките на самоличността и на плащанията“**. В този аспект, неоснователни са аргументите на процесуалния представител на ответника, че използваните в жалбата, а и в обясненията на упълномощеното от представляващия дружеството лице за целите на ревизионното производство изрази, относно прилаганите принципи за проверка на предоставената информация от получателите на услуги, са взаимствани формално и не позволяват да се обоснове тезата за наличие на основания за облагане с нулева ставка (*стр. 19 от писмените бележки, том II от делото*).

Видно от приложените електронни данъчни листове, същите съдържат информация за данъчния идентификационен номер на съответния търговец, за вида на осъществяваната дейност, търговското наименование, данъчната служба, в която е регистрирано, датата, на която е започнало да осъществява търговска дейност, включително данни за декларираните доходи и начислен данък. Тази информация отговаря на изискванията на чл. 18, § 3, б. „б“ от Регламент за изпълнение (ЕС) 282/2011 и позволява да бъде извършена и дължимата от органите по приходите проверка в съответствие с принципите на чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, но незаконосъобразно и необосновано е отказана да бъде проверена в проведеното административно производство. Затова, основателно е възражението в жалбата относно различният подход, ползван от органите по приходите, в противоречие с принципите на правната сигурност и оправданите правни очаквания, при извършване на анализа на представените документи в настоящото ревизионно производство и при предходни проверки на дейността на дружеството, за резултатите от които са

представени доказателства на ревизиращия екип, а и с жалбата против РА.

Изложеното дава основание на съда да приеме, че мотивите в оспорения ревизионен акт, с които е обоснован отказът да бъде признато правото на ревизираното дружество да се ползва от облекчението, предвидено в чл. 86, ал. 3, предл. трето във вр. чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, противоречат на информацията в представените доказателства и основателно се сочат като противоречащи на основни принципи на правото, включително и на регламентираните в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, а и на материално правни норми.

При този изход на процеса, съгласно разпоредбата на чл. 161, ал. 1, изр. първо от ДОПК, на жалбоподателя следва да се присъдят разноски с общ размер от 32 250 лева. Към представения списък по чл. 80 от ГПК са приложени доказателства за размера на адвокатското възнаграждение на представляващия дружество и неговото плащане (л. 596 – л. 600, том II от делото). Приложени са и доказателства за платено възнаграждение в размер на 1 000 лева на експерта, изготвил ССЧЕ (л. 309, том I от делото и л. 608, том II от делото), както и документ за внесена държавна такса от 50 лева (л. 33, том I от делото). Съдът намира за неоснователно възражението за прекомерност на адвокатското възнаграждение, доколкото същият е съобразен с минималния, предвиден в чл.8 във вр. чл. 7, т. 7 от Наредба № 1/2004 за минималните размери на адвокатските възнаграждения в редакцията от ДВ, бр. 68/2020 г.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. първо от ДОПК, съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22222521003536-091-001 от 14.01.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 511 от 05.04.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С., Централно управление на НАП, с който на „Пи.Еф.Си.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. Г. К., са определени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност с общ размер 5 521 718,79 лева и лихви за забава в размер на 1 732 837,79 лева за данъчни периоди от 01.12.2015 г. до 31.05.2021 г.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „Пи.Еф.Си.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Б. Г. К., с адрес за кореспонденция [населено място],[жк], [улица], сграда „Аура“, ателие № 13 сумата от 32 250 лева – направени по делото разноски и възнаграждение за един адвокат.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено.

СЪДИЯ: