

РЕШЕНИЕ

№ 7090

гр. София, 24.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,
в публично заседание на 27.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Дора Тинчева и при участието на прокурора Цветослав Вергов, като разгледа дело номер **10079** по описа за **2021** 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 жалба вх.№ 53-04-590/29.07.2021г. по описа на ОДОП С. при ЦУ на НАП от търговско дружество „Ратерм“ ЕООД с [ЕИК], със седалище и адрес на управление – [населено място], [улица][жилищен адрес] представлявано от управителя Р. И. А. срещу издадения на дружеството Ревизионен акт № Р-22220520003607-091-001/29.03.2021г., издаден от Р. Г. Я. -орган възложил ревизията и И. В. А. –ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП

Жалбоподателят твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен, тъй като необосновано органът по приходите не е признал правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС за доставки по издадени фактури от „Технолоджи 13“ ЕООД, „Интеграционни решения“ ЕООД, „ДКА 60“ Д., „Евро Фуудс 75“ ЕООД, „Мебико“ ЕООД. Излагат се аргументи, че са представени в пълен обем писмени доказателства – счетоводна документация, фактури, договори, приемо –предавателни протоколи, въз основа на които се доказва по несъмнен начин получените услуги и стоки от процесните доставчици.

Жалбоподателят, счита, че пасивното поведение на доставчиците не може да бъде вменено в негова вреда, като също така е ирелевантен фактът дали доставчиците разполагат с назначени лица на трудов договор и с техническа обезпеченост; Позовава се на практика на Съда на Европейския съюз /СЕС/ и на Върховния административен

съд./ВАС. Твърди, че не е доказано знание на дружеството му за злоупотреба и за участие в данъчна измама

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от процесуалният си представител адв.С. и адв.Л., които поддържат жалбата и молят съда да отмени оспорения ревизионен акт. Претендират разности по представен списък. Представят писмени бележки.

Ответникът – Директора на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, не се явява и не се представлява. С писмена молба от 26.10.2022г. чрез процесуалния си представител юриконсулт Д., оспорва жалбата. Моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна. Претендира юриконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура чрез процесуалният си представител – прокурор В., изразява становище за неоснователност на жалбата.

Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно на 12.04.2021г. Жалбата до директора на Д“ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП е подадена на 23.04.2021г. /вх. № 53-06-3337 по описа на ТД –НАП С./ Административната преписка ведно с жалбата е постъпила в Д“ОДОП“-С. на 26.04.2021г.Тъй като липсва нарочно произнасяне на решаващият орган в срока определен в чл.155 ал.1 от ДОПК, съгласно императивната разпоредба на чл.156 ал.4 от ДОПК, непроизнасянето се приема за мълчаливо потвърждение на РА. С оглед преценка за спазване на 30-дневния срок за оспорване на мълчаливо потвърждение РА, настоящият съдебен състав е изискал информация от ответника, точно от коя дата започва да тече срокът, като видно от постъпила писмена молба от юриконсулт П. Т. / лист 264 том 1 от делото/, този срок започва да тече от 29.06.2021г. и изтича на 29.07.2021г., а от получен имейл адресиран до жалбоподателя от Директора на Д“ОДОП“ –С. / лист 251-253 от том 1 от делото/, срокът за подаване на жалба до АССГ , започва да тече от 30.06.2021г. Предвид изложеното и с оглед установената съдебна практика, че следва да се съобрази нарочно изпратеното до жалбоподателя писмо от Директора на Дирекция „ОДОП“ –С., съдът приема, че адресираната до АССГ жалба с вх.№ 53-04-590/29.07.2021г. по описа на Д“ОДОП“ –С. е в срок и същата е допустима за разглеждане.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна-участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Със Заповед №Р-22220520003607-020-001/17.06.2020 г., връчена на 30.06.2020 г., издадена от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-128 от 12.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „Ратерм“ ЕООД за определяне на задължения по ЗДДС за периодите от 01.02.2020г. до 31.05.2020г.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22220520003607-020-002/17.08.2020 г издадени от органа, възложил ревизията, е определен срок за приключване на ревизията до 30.09.2020 г., като е променен и

обхвата на ревизията, а именно за определяне на задължения по ЗДДС от 02.10.2019г. до 30.06.2020г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220520003607-092-001/07.01.2021 г., връчен на 18.01.2021 г. По искане на лицето е издадено Уведомление №Р-22220520003607-РУС-001/02,02.2021 г., с което срокът за подаване на писмено възражение срещу РД е продължен до 01.03.2021 г. В определения срок е подадено писмено възражение срещу констатациите и изводите в РД, което е преценено от издателите на РА, като неоснователно

Ревизията приключва с РА №Р-22220520003607-091-001/29.03.2021 г.. издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

С РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС за м.12.2019г., както и за периода м.01.01.2021г.- м.06.2020г./вкл./ установени са допълнителни задължения по ЗДДС за внасяне в общ размер на 18 309,55 лева и лихви за забава в общ размер на 1702,88 лева.

Жалбоподателят оспорва Ревизионният акт в цялост, като видно че за ревизираните периоди м. 10 и м.11.2019г. не са установени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС, затова в тази част жалбата следва да бъде оставена без разглеждане, тъй като жалбоподателят няма правен интерес да оспорва РА в тази му част.

Процесната ревизия е първа за посочените периоди и видове задължения

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

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 и приетите по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 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/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85

от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) 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 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 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. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. 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 РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Ревизиращия екип е изследвал всички факти и обстоятелства, които са от значение за доказаване на реалността на предоставената услуга, както и обективната възможност на доставчика да я извърши. Подробно са анализирани всички представени от жалбоподателя писмени доказателства.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

През ревизираните периоди предмета на дейност на търговско дружество „Ратерм“ ЕООД е строителство на жилищни и нежилищни сгради. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 02.10.2019г.- регистрация по избор на задълженото лице.

В хода на ревизията е установено, че жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от следните доставчици:

„Технолоджи 13“ ЕООД, „Интеграционни решения“ ЕООД, „ДКА 60“ Д., „Евро Фуудс 75“ ЕООД, „Мебико“ ЕООД

1.По доставките от „Технолоджи 13“ ЕООД – В хода на ревизията от доставчика не са представени документи и писмени обяснения. Същият е издал на жалбоподателя за

периода 01.04.2020г.-31.05.2020г. 4 фактури с отразени стойности и начислено ДДС за доставка на стоки и услуги.

Фактура № 14811/24.04.2020г. с данъчна основа 6700,00лв. и ДДС 1340,00лв. Като предмет на сделката е записано – доставка на газово оборудване. Към фактурата е приложен касов бон за плащане, опис на материалите по нея, приемо-предавателен протокол от 24.04.2020г. /няма данни къде са предадени, доставени материалите, с какъв транспорт и чия собственост е МПС, шофьор/.

Фактура № 14850/19.05.2020г. с данъчна основа 8300,00лв. и ДДС 1660,00лв. Като предмет на сделката е записано – абонаментно поддържане по договор. Към фактурата е приложен касов бон за плащане, договор от 17.03.2020г. съгласно който Т. 13 ЕООД се задължава да извърши ремонтни работи на обекти, поддържани абонаментно от възложителя - ДГ 8-ми март, ОУ Хр.С., НУ „Архимандрит З." и ДГ Р. в [населено място]. Представен е и протокол №3 за установяване завършването на натурални видове СМР към 19.05.2020г, в който са описани няколко обекта и приемо –предавателен протокол.

Фактура № 14857/29.05.2020г. с данъчна основа 2514,38лв. и ДДС 502,88лв. Като предмет на сделката е записано – доставка на строителни материали по опис. Към фактурата е приложен касов бон за плащане, опис на материалите по нея /записано е доставка и монтаж/, приемо-предавателен - протокол от 29.05.2020г. /няма данни къде са предадени, доставени материалите, от къде са натоварени/. Приложен е и пътен лист от 29.05.2020г.. Представен е и договор с разписка за получена сума от 29.05.2020г. – ревизираното дружество е наело лицето К. Р. А. да извърши транспорт на стоки и материали по маршрут С. – П., П. –С..

- фактура №14808/21.04.2020г. с данъчна основа 7500,00лв. и ДДС 1500,00лв. Като предмет на сделката е записано – доставка на материали. Към фактурата е приложен касов бон за плащане, договор от 19.03.2020г. за доставка на материали от проверяваното дружество по опис на И. И. – С. и техническо обслужване на котелни и отоплителни инсталации на НУ „Архимандрит З." – Р. и О. –П.. Съгласно цитирания договор – Т. 13 ЕООД освен, че трябва да достави материали, следва да извърши и ремонтни работи, като стойността на поръчката ще бъде доказвана с протокол обр.19 до окончателното завършване на работите.

Приложени са : протокол №1 от 21.04.2020г. за установяване завършването и за заплащане на натурални видове СМР ; опис на материалите по фактурата ; приемо-предавателен протокол от 21.04.2020г. /няма данни къде са предадени, доставени материалите, от къде са натоварени/.

Приложен е и пътен лист от 29.05.2020г. – описано е за кои обекти са материалите, не е описано от къде са товарени материалите и къде са разтоварвани. Представен е и договор /без дата/ – ревизираното дружество е наело от лицето К. Р. А. товарен автомобил I. D.. Отделно е представен и договор със същото лице за транспортна услуга от 21.04.2020г. – да извърши транспорт на стоки и материали по маршрут – не е посочен. Приложен е и пътен лист от 21.04.2020г. – не е описано от къде са товарени материалите и къде са разтоварвани, не е описано какво е превозвано.

В представените пътни листа, протоколи и др. липсва информация относно местонахождението на материалите, от къде и от кои лица са товарени и къде са разтоварени, няма данни кои лица или поддоставчици са ползвани за извършване на фактурираните услуги. Няма представени документи, които да доказват извършване на реална дейност от проверяваното дружество. Няма данни за лица назначени по

извънтрудови правоотношения. За периода април – юни 2020г. Т. 13 не е подало и уведомления по чл.62 от КТ за лица назначени на трудов договор за същия период.

Ревизиращият екип е направил извод, че за да може цитираното като доставчик дружеството да извърши продажбата на фактурираните доставки – материали и услуги, би следвало да разполагат с кадрова и техническа обезпеченост, а доказателства за това не са представени.

Не са представени доказателства конкретизиращи и доказващи реалността на доставките за тези, които биха обективирали резултата от тяхното извършване – от кого, кога и по какъв повод са извършени, доказателства за калкулацията на цените на различните видове услуги и начина на формиране на крайните им стойности посочени в издадените фактури. При извършена проверка в информационния масив на НАП се установи, че доставчика няма внесени ЗОВ и липсват и данни за декларирани обекти, собствени/или наети активи. Видно от описаното в хода на ревизията не се доказва и престацията на труд предвид спецификата на фактурираните услуги.

2. По доставките от „Интеграционни решения“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] – В хода на ревизията от доставчика не са представени документи и писмени обяснения. Доставчика е издал две фактури за м.12.2019г. и през м.01.2020г. за доставка на услуги.

По фактура №25/30.01.2020г. с данъчна основа 11083,33лв. и ДДС 2216,67лв е посочен предмет на сделката – проектиране по договор на отоплителни системи. Към фактурата е приложен договор от 03.01.2020г. съгласно който проверяваното дружество следва да изготви проектиране на отоплителна инсталация на газ в помещения на МБАЛ Р. ЕООД и СУ Г. М. – [населено място].

По фактура №24/30.12.2019г. с данъчна основа 8200лв. и ДДС 1640лв е посочено „по договор“ Към фактурата е приложен договор от 03.12.2019г. съгласно, който проверяваното дружество следва да изготви проектиране на авторемонтен автокозметичен център за кандидатстване по европейска програма на ПИ с инд. 55871.507.745 с площ 875 кв.м., находящ се [населено място] , кв. Сини вир, собственост на М. В. В. .

Получената доставка по фактура №24 е фактурирано по фактура 5 /получател е П. Н. П./. Съгласно справката фактурата към получателя е издадена на 05.11.2019г., т.е. преди получаване на услугата – фактурата за покупка е от 30.12.2019г., а договора е от 03.12.2019г. Цитираната фактура 5 е отразена като приход, т.е. осъществена е доставка по чл.25 от ЗДДС – доставена е услуга по договор към клиента П. Н. П. още в месец ноември 2019 г. Може да се направи извода, че услугата за която се твърди, че е доставена от Интеграционни решения ЕООД – съгласно договор да се изготви проектиране на авторемонтен автокозметичен център за кандидатстване по европейска програма на ПИ, собственост на лицето М. В. В. – не е за обекта, за който е дадена справката.

– полученото по фактура №25 е фактурирано по фактура 91 /получател е [община] – аванс по договор за обект МБАЛ Р./. Съгласно представения договор – предмета е проектиране на отоплителна инсталация на газ в

помещения на два обекта на МБАЛ Р. ЕООД и СУ Г. М. –гр. Трън. По справка е дадено, че е издадена фактура за аванс само за единия обект МБАЛ Р. и то много след датата на фактурата от Интеграционни решения ЕООД. За да възложи РАТЕРМ на Интеграционни решения ЕООД в м. януари 2020г. да извърши услугата конкретно за тези два обекта, същият е следвало да има сключени договори за извършване на услуги по двата обекта. Такива документи не са представени от РАТЕРМ.

Също така прави впечатление, че управителят на „Интеграционни решения“ ЕООД и получател по фактури № 5 П. Н. П. е едно и също лице. Също не е представен и резултатът от предоставената услуга, а именно изготвения лично от управителя на „Интеграционни решения“ ЕООД проект на отоплителни системи, респективно проект на авторемонтен център. Липсват и приемо-предавателни протоколи.

3. По доставките на „ДКА 60“ Д. с ЕИК[ЕИК]. От доставчика не са представени документи и писмени обяснения.

Фактура №217/06.02.2020 с предмет на сделка - услуги , данъчна основа 7200.00 и данък 1440.00 Като предмет на сделката е записано – ремонт отоплителна инсталация. Към фактурата са приложени касов бон, договор от 03.01.2020г. съгласно, който проверяваното дружество следва да извърши ремонтни работи на обекти, поддържани абонаментно от възложителя : ДГ 8-ми март, ОУ Хр. С., НУ „Ар.З.“ и ДГ Р.- [населено място]. Приложени са протокол №1 от 05.02.2020г. за установяване завършването и за заплащане на натурални видове СМР и приемо-предавателен протокол от 05.02.2020г. полученото по фактура №217 е фактурирано по фактури 27/получател е ДГ 8-ми март/, №28 /получател е ОУ Хр. С./, № 29 /получател е НУ „Арх. Зиновии/ и № 30 /получател е Д./ . Съгласно справка фактурите към получателя са издадени на 03.02.2020г., т.е. преди получаване и приемане на услугата – фактурата за покупка е от 06.02.2020г., а протокола за приемане е от 05.02.2020г. В договора е описано, че услугата следва да се извършва от ДКА 60 Д. през месеци януари и февруари 2020г., а съгласно представените протоколи всичко е извършено еднократно и работата е следвало да бъде приета на 05.02.2020г., т.е. налице е разминаване между условията на представения договор и документите, които се представят от ревизираното лице за доказване на доставките – фактури, протоколи. Цитираните фактури – 27, 28, 29 и 30 са отразени като приход, т.е. осъществена е доставка по чл.25 от ЗДДС – доставени са услуги по договор към клиентите, още преди получаване на услуга от поддоставчик ДКА 60 Д.. Може да се направи извода, че услугата за която се твърди, че е доставена от ДКА 60 Д. не е за обектите, за които е дадена справка.

Фактура №221/20.02.2020 с данъчна основа 5050.00 и данък 1010.00, с предмет „ремонт котелна инсталация“. Към фактурата са приложени касов бон, договор от 12.02.2020г. съгласно, който проверяваното дружество следва да извърши ремонтни работи на обект –котелна инсталация в ТЕКСИКОМ ООД –

К.. Приложени са протокол №2 от 20.02.2020г. за установяване завършването и за заплащане на натурални видове СМР и приемо-предавателен протокол от 20.02.2020г. Полученото по фактура № 221/20.02.2020г. е фактурирано по фактура 45 /получател е И. И./.

Съгласно представения договор на ДКА 60 Д. е възложено извършването на СМР на котелна инсталация в Тексиком – К., а фактурата по справка е издадена към И. И., т.е. има разминаване между представените документи и писмените обяснения относно префактурирането на услугата, налице е разминаване между условията на представения договор и документите, които се представят от ревизираното лице за доказване на последващи доставки – фактурата за продажба. Може да се направи извода, че услугата за която се твърди, че е доставена от ДКА 60 Д. не е за обекта, за който е дадена справка. Фактура №428/16.03.2020 с данъчна основа 6100.00 и данък 1220.00 – ремонт парни и водогрейни котли. Към фактурата са приложени касов бон, договор от 02.03.2020г. съгласно, който проверяваното дружество следва да извърши ремонтни работи на обект - котелна инсталация ЗЕБРА АД – Нови Искър. Приложени са протокол №4 от 16.03.2020г. за установяване завършването и за заплащане на натурални видове СМР и приемо-предавателен протокол от 16.03.2020г. е фактурирано по фактура 39 /получател е И. И./.

Съгласно представения договор на ДКА 60 Д. е възложено извършването на СМР на котелна инсталация в ЗЕБРА АД – Нови Искър, а фактурата по справка е издадена към И. И. за аванс. Т.е. има разминаване между представените документи и писмените обяснения относно префактурирането на услугата, налице е разминаване между условията на представения договор и документите, които се представят от ревизираното лице за доказване на последващи доставки – фактурата за продажба. Може да се направи извода, че услугата за която се твърди, че е доставена от ДКА 60 Д. не е за обекта, за който е дадена справка.

Фактура №429/18.03.2020, данъчна основа 6900.00 и данък 1380.00 с предмет – парна инсталация в ЗЕБРА АД. Към фактурата са приложени касов бон, протокол №3 от 09.03.2020г. за установяване завършването и за заплащане на натурални видове СМР на обекти – ДГ 8-ми март [населено място], ОУ Хр. С. – Р., НУ Арх. З. – Р. и ДГ Р. – Р. и приемо-предавателен протокол от 09.03.2020г. Полученото по фактура № 429/ 18.03.2020г. е фактурирано по фактури 41 /получател е ДГ 8-ми март/, №42 /получател е ДГ Р./, №43 /получател е ОУ Хр. С./ и №44 /получател е НУ Арх. Зиновии/. Съгласно справка фактурите към получателя са издадени на 02.03.2020г., т.е. преди получаване и приемане на услугата – фактурата за покупка е от 18.03.2020г., а протокола за приемане е от 09.03.2020г. Няма представен договор. Цитираните фактури – 41, 42, 43 и 44 са отразени като приход, т.е. осъществена е доставка по чл.25 от ЗДДС – доставени са услуги по договор към клиентите, още преди получаване на услуга от поддоставчик ДКА 60 Д.. Може да се направи извода, че услугата за която се твърди, че е доставена от ДКА 60 Д. не е за обектите, за които е дадена

справката.

4. За доставките от „ЕВРО ФУУДС 75“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]

Доставчика не е представил документи по извършената насрещна проверка. Издадени са фактура № 3219/10.06.2020г. с данъчна основа 8100лв. и ДДС 1620лв. и фактура № 3226/16.06.2020г. с данъчна основа 6900лв. и ДДС 1380лв. Като предмет на сделката и по двете е записано – аванс по договор за къща П. П.. Към фактурата са приложени: касови бонове, договор за извършване на СМР от 03.10.2019г. сключен между П. П. – възложител и РАТЕРМ ЕООД – изпълнител. Съгласно договора РАТЕРМ ЕООД следва да извърши строителни работи на обект – еднофамилна жилищна сграда, находяща се в [населено място], в.з. Б. и в.з. Манастира. Към договора са приложени количествена сметка от 17.09.2019г. за дограма и врати, количествена сметка от 03.10.2019г. за фасадни материали, покрив и отводняване, зидарии/интериор, дограма и врати, охранителна система, ел. вътр. инсталации, ел. външни инсталации, ВиК, канализация, изгребна яма, подземна шахта на сондаж, , кладенец за питейно битово ползване, , изкопи, кофражни работи, хидроизолация и др. Представени са и фактури издадени от РАТЕРМ - №5 от 05.11.2019г. на обща стойност 10000лв. , №6/22.11.2019г. на обща стойност 15000лв., №22/07.01.2020г. на обща стойност 15500лв., №50/17.03.2020г. на обща стойност 14500лв. – всичките с предмет на сделка аванс строителни услуги и фактура №78/01.06.2020г. на обща стойност 1550лв. – предмет „такса услуга“. Представен е договор за извършване на СМР от 09.06.2020г. сключен между РАТЕРМ – възложител и ЕВРО Ф. 75 – изпълнител, с предмет изпълнителя да извърши СМР на обект еднофамилна жилищна сграда, находяща се в [населено място], в.з. Б. и в.з. Манастира.

Съгласно разпоредбата на чл.25 ал.6 от ЗДДС, когато преди да възникне данъчно събитие по ал.2, 3 и 4 от чл.25 от ЗДДС се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането. Т.е. плащането трябва да е свързано с бъдеща доставка, а от така представените документи не може да се докаже по безспорен начин, бъдеща доставка по реда на чл.9 от ЗДДС и във връзка с това ревизиращия екип е приел, че е начислен данък неправомерно по фактури № 3219 и № 3226.

Проверяваното дружество не разполага с машини, съоръжения, стопански инвентар, кадрови потенциал, нито други ресурси необходими за извършване на дейности и доставки – услуги и продажби на стоки. Във връзка с гореизложеното, на основание чл.70, ал.5 от ЗДДС и чл.9 от същия закон са налице основания за отказване правото на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от „ЕВРО ФУУДС 75“ ЕООД.

5. За доставката от „МЕБИКО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]

От доставчика е издадена фактура № 3756/17.06.2020г. с данъчна основа 7000лв. и ДДС 1400лв. Като предмет на сделката е записано – аванс по договор за обект „П.“ - П.. Към фактурата са приложени: договор – монтаж на

оборудване от 15.06.2020г. Съгласно договора РАТЕРМ ЕООД възлага на МЕБИКО ЕООД да направи и монтира парен колектор, демонтаж и доставка на материали, изграждане, инсталиране и пуск на парокотелна инсталация, състояща се от парогенераторен блок тип Е., производство на фирма С. Б., както и на прилежащата инфраструктура на обект П. централа – собственост на П. България АД. Представен е и договор за доставка на материали и монтаж на оборудване с идентичен предмет на сделката като горния от 15.06.2020г., само че сключен между ЕНИКОМП БЪЛГАРИЯ ООД и ревизираното дружество, като изпълнител. Двата договора са сключени в един и същ ден, съгласно договорите, РАТЕРМ ЕООД ще получи по-малко възнаграждение за извършване на услугата, а ще плати по-голяма сума към подизпълнителя. Приложен е и протокол №1 от 17.06.2020 за установяване на завършването и за заплащането на натурални видове СМР към 17.06.2020г. на стойност 8400,00лв. Има разминаване между посоченото възнаграждение в договора и стойността на протокола, съгласно вписаното във фактурата същата е издадена за аванс. Т.е. налице са явни и съществени разминавания между съставените и представени документи. Тъй като проверяваното дружество не е предоставило изискваните му документи, не може да се установи какво следва да е възнаграждението му по договор, фактурата 3756 окончателна ли е, или е за аванс, дружеството от кого е закупило материалите необходими за изграждане на пароцентралата, как ги е доставило на обекта, кои лица са извършили услугата /съгласно справка през месец юни 2020г. е имало две лица, за които са подадени уведомления по чл.62 от КТ – куриер и офис мениджър/.

Органите по приходите са направили извод за липса на доставка по горепосочените фактури. Съгласно изводите им, фактурите са оформени формално и включени в дневника за покупки, с цел ползване на данъчен кредит от ревизираното лице, без да е налице намерение за изпълнение на доставка. Предвид така представената фактическа обстановка е видно, че въпреки, че фактурите са издадени от спорните доставчици, описани от формална гледна точка и по този начин макар привидно да съответстват на редовна сделка, де факто са лишени от всякакво основание от икономическа гледна точка и зад тях не стоят реални доставки. Във връзка с гореизложеното се установява липса на доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и поради неизпълнение на изискванията на чл.68 ал.1 от ЗДДС не е налице условието по чл.69, ал.1,т.1 от ЗДДС за приспадане на данъчен кредит.

Изводите на органите по приходите са законосъобразни.

В хода на съдебното производство е допусната до изслушване съдебно-счетоводна експертиза. Видно от заключението на същата, фактурите са издадени на основание подписани договори с посочен в тях конкретен предмет. Счетоводната отчетност на „Ратерм“ ЕООД е заведена съгласно изискванията и принципите на закона за счетоводството. Всички фактури са включени в дневниците за продажби на спорните доставчици. Всеки един от представените от жалбоподателя фактури, съответства на счетоводните

записвания, водени в счетоводството на „Ратерм“ ЕООД. От формална гледна точка всички счетоводни записвания отговарят на законовите изисквания и са напълно в съответствие с представените от жалбоподателя фактури, приемо –предавателни протоколи и фискални касови бонове за извършени плащания в брой. При тези обстоятелства, съдът намира, че експертното заключение, основано на писмените доказателства е обосновано и като неоспорено от страните по делото, следва да го кредитира.

Проведен е разпит на свидетеля П. Н. П. – управител на доставчика „Интеграционни решения“ , който сочи, че е работил с жалбоподателя, който му е възлагал проектиране и консултации в областта на строителството на различни обекти за болници в [населено място], за автоцентър в П.. С жалбоподателя е контактувал и на работни срещи, за което са съставяли протоколи. Управителят е инженер –пътно строителство. Съдът не кредитира така посочените свидетелски показания, тъй като същите са в противоречие с писмените доказателства по делото. На първо място, жалбоподателят не е представил протоколи за провеждани срещи с доставчика, така както е заявил свидетеля. На следващо място, видно от сключените договори, същите са с предмет проектиране за изграждане на отоплителна инсталация и проектиране на авторемонтен козметичен център, включително подготовка на инвестиционни проекти за изграждане на авторемонтен автокозметичен център. Към договорите, обаче липсват приемо –предавателни протоколи за изготвените проекти, липсват и самите проекти. В тази връзка, съдът намира, че не би могъл да даде вяра на показанията на св. П.. Жалбоподателят не е представил изготвените проекти, така както е представил такива за обект „Поликлиника“ в [населено място], [улица].

В качеството на свидетел е разпитан К. Р. А. – син на управителя на „Ратерм“ –Р. И. А.. Пред съда е заявил, че притежава свой собствен товарен автомобил. Същият работи в дружеството на баща си, извършва монтажни дейности и доставка на строителни материали. Твърди, че си спомня за доставка от „Технолоджи 13“ ЕООД, с предмет „безшевни тръби“, тъй като същият е извършил транспорта на материалите от [населено място]. Макар и свидетелските показания формално да съответстват на писмените доказателства, съдът съобрази обстоятелството, че законният представител на жалбоподателя и свидетеля са в роднинска връзка, както и факта, че няма данни кое лице е извършило товареното и разтоварването на въпросните „безшевни стоманени тръби“. По делото липсват данни, за размера и индивидуалните характеристики на въпросните тръби. Този факт не се установява от описа, към фактура № 14587/29.05.2020г., нито от сключения договор с доставчика „Технолоджи 13“ ЕООД .

По съществуващото на спора следва да се има предвид, че механизмът на ДДС поставя като условие за възникване на правото на данъчен кредит установяване наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 , чл.8, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС като на датата на възникване на данъчното събитие по смисъла на чл.25,ал.1

ЗДДС възниква задължение за регистрираното лице да начисли данък и съответно свързаното с това право на получателя да ползва данъчен кредит.

Съгласно чл.68 ал. 1 т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаема доставка. От съдържанието на разпоредбата се налага извод, че стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума на данъка да бъде приспадната. В тази връзка ревизиращите органи правилно са изследвали реалността на доставката и са извършили всички възможни процесуални действия по ДОПК с цел събиране на максимален обем доказателства.

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който включва и начисляването на ДДС по издадените от доставчика на получателя фактури, за което по делото не се спори, че е изпълнено. Липсата обаче на реално осъществена доставка, дори да са изпълнени всички останали законови изисквания, никога не води до възникване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. 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. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална икономическа дейност.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и

данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на „обективни факти“ - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индиция, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос, относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им. Доводите на жалбоподателя за ирелевантност на тези обстоятелства са неоснователни.

Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може „мълчаливо да свидетелства“ относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на данъчен кредит.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности.

За нуждите на облагането по ЗДДС понятието услуга е дефинирано с разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Видно от цитираната правна норма, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. При доставките на услуги е относимо изследване, дали при възлагане на услугата, страните са договорили по конкретен начин вида, количеството, качеството, единичната и общата цена на услугата и какви отделни компоненти формират договорената цена, защото единствено при индивидуализиране в достатъчна степен на възложената услуга, може да се направи извод за наличие на реални търговски отношения с

конкретен предмет и реално уговорени насрещни престации. Конкретният предмет е гаранция и за конкретно приемане на резултата от изпълнение на услугата. / В този смисъл т.37 от Решение от 27.03.2014г. С-151/13 Le R. d'Or и т.40 от Решение на СЕС от 20.06.2013г. по дело С-653/2011/.

При извършените насрещни проверки цитираните доставчици не са представили изисканите документи и писмени обяснения. Исканията на органите по приходите са връчени по реда на чл.32 от ДОПК. Всички доставчици, с изключение на „Мебико“ ЕООД нямат назначени лица на трудов договор, няма доказателства и за отношения с гражданскоправен характер.

Ревизиращият екип е констатирал, че имат регистрирани фискални устройства без стационарен обект / с изключение на „Технолоджи 13“ ЕООД/и не са установени данни да са разполагали с обекти, в които да извършват търговска дейност. Характерът на фактурираните услуги и доставки на стоки, изисква при изпълнението им да се използват материали, технически средства и персонал, с каквито посочените дружества не разполагат.

Нито в хода на ревизионното производство, нито по настоящото съдебно производство са представени доказателства за реалното извършване на продажба на услуги и стоки, съответно за лицата, които пряко са били ангажирани с извършването на спорните доставки. Лицата, които са извършили строително –ремонтните дейности, тези които са извършили товаро-разтоварване на закупените от жалбоподателя строителни материали, мястото на съхранение и мястото на доставката им. Безспорно е, че за осъществяване на доставките е било необходимо наличието на трудов ресурс с необходимата квалификация, материална и техническа обезпеченост. В тази връзка следва логичния извод, че в случая се касае за формално фактуриране на доставки, без реално осъществяване на такива от доставчика.

Видно от изложеното по-горе не може да се докаже реалността на доставката по цитираните в искането фактури по смисъла на чл.9 от ЗДДС. Не може по категоричен начин да се установи, дали са изпълнени изискванията на чл.68 ал.1 и чл.69, ал.1 от ЗДДС.

Действително, жалбоподателят е извършил доставки на услуги и стоки към които са отнесени спорните фактури. Липсват обаче годни доказателства и достатъчно такива, въз основа на които да се обоснове извод, че спорните доставчици са реалните изпълнители по фактурираните доставки. На първо място за изпълнение на възложената работа – проектиране, строително –ремонтни дейности са изисква кадрови ресурси и служители със съответна квалификация. По делото не можа да се установи, че изобщо са били ангажирани конкретни лица за изпълнение на услугите, нито пък че същите са разполагали с нужната професионална квалификация. Не са ангажирани доказателства за транспорт на строителни материали, доставка и закупуване на същите, които да могат да бъдат вложени в строително –ремонтните дейности. Редовното воденото счетоводство и надлежното деклариране на спорните

доставки, включително от доставчиците не е достатъчно да обоснове извод за реалност на доставките.

За целите на данъчното облагане и упражняване правото на данъчен кредит изявленията на страните, включително и свидетелските показания не следва да се кредитират безусловно, а е необходимо да се преценяват и съпоставят с останалия доказателствен материал. В случая страните по описаните по-горе договори не са ангажирали доказателства, от които да е видно как е определена стойността на доставките и как реално са извършени от сочените като доставчици. Липсват всякакви доказателства за осъществен транспорт на стоките и тяхното съхранение.

В заключение, съдът намира, че изводите на данъчните органи, че са налице основанията на чл.68 ал.1 т.1 , вр. чл.69 ал.1 т.1 от ЗДДС, поради което е отказано право на приспадане на данъчен кредит по издадените фактури от процесните доставчици, са законосъобразни.

Съдът при изложените по –горе мотиви, приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и при съответствие с материално –правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото разноси се дължат на ответника, които са своевременно поискани / писмена молба вх.№ 38282/26.10.2022г.-л.502, т.2 от делото/ на основание чл.161 ал. 1 от ДОПК .

Съгласно чл.8 ал.1 т. 4от Наредба № 1 /2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения / в приложимата ѝ редакция/ в полза на ответника, следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 1130, 37 лева.

Тъй като за част от ревизираните периоди не са установени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС, а именно за м.10.2019г. и за м.11.2019г., а ревизионният акт се обжалва в цялост, по отношение на посочените периоди, жалбата следва да бъде оставена без разглеждане, тъй като за „Ратерм“ ЕООД липсва правен интерес от оспорване на РА в тази част.

Водим от горното и на основание чл.160 ал.1, пр.1 и пр.4 от ДОПК, Административен съд София град, III-то отделение, 61 състав,

РЕШИ:

ОСТАВЯ БЕЗ РАЗГЛЕЖДАНЕ жалбата на „Ратерм“ ЕООД, в частта в която се оспорва РА № Р-22220520003607-091-001/29.03.2021г., издаден от Р. Г. Я. -орган възложил ревизията и И. В. А. –ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, за данъчни периоди месец 10.2019г., и месец 11.2019г., за които с ревизионния акт не са установени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Ратерм“ ЕООД с [ЕИК], със седалище и адрес на управление – [населено място], [улица][жилищен адрес] представлявано от управителя Р. И. А., в останалата ѝ част срещу РА № Р-22220520003607-091-001/29.03.2021г., издаден от Р. Г. Я. -орган възложил ревизията и И. В. А. –ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, за данъчен период м.12. 2019г., м.01.2020г, м.02.2020г., м.03.2020г., м.04.2020г.,м. 05.20320г. и м.06.2020г., за който период не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС в общ размер на 18 309,55 лева и са начислени лихви за забава в общ размер на 1702,88 лева

ОСЪЖДА „Ратерм“ ЕООД с [ЕИК], със седалище и адрес на управление – [населено място], [улица][жилищен адрес] представлявано от управителя Р. И. А. да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП сумата от 1130,37 лева /хиляда сто и тридесет лева и тридесет и седем стотинки / разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Решението, в частта в която жалбата е оставена без разглеждане подлежи на обжалване в 7-дневен срок, а в останалата му част подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ: