

РЕШЕНИЕ

№ 7509

гр. София, 01.12.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав**, в публично заседание на 11.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **10420** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Софт Про Конструкт“ ЕООД,[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], представлявано от управителя Е. Х. Ц. срещу Ревизионен акт № Р – 22221420005457 – 091 – 001/23.06. 2021 г., издаден от К. Г. М., орган, възложил ревизията и Е. М. И. – Г., ръководител на ревизията, в частта, в която е изменен и потвърден с Решение № 1427/14. 09. 2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения на жалбоподателя по ЗДДС за данъчни периоди от м. 04. 2015 г., м. 05. 2015 г., м. 12. 2015 г., м. 06. 2017 г., м. 11. 2017 г., от м. 01. 2018 г. до м. 05. 2018 г., м. 09. 2018 г. и м. 06. 2019 г. в размер общо на 163 470. 75 лева, от които главница в размер на 116 237. 48 лева и лихви в размер на 47 233.27 лева.

Задълженията са в резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Еклипс дистрибушън“ ЕООД с предмет на доставките транспорт по опис, „Строй комерс 25“ ЕООД с предмет на доставките демонтаж и монтаж на стелажи, „МИМ трейд 83“ ЕООД с предмет на доставките монтаж и демонтаж на стелажи, ремонт на стелажи, сглобяване на стелажи, транспорт по опис, „Строй инженеринг 2016“ ЕООД с предмет на доставките рамки, греди, предпазен щифт, подложки, планки, сглобяване на стелажи, сглобяване и монтаж на стелажи, „Над - нет сейлс“ ЕООД с предмет на доставките сглобяване на стелажи, „Аякс трейд“ ЕООД с предмет на доставките рамки, греди, предпазни щифтове,

планки, болтове и др., сглобяване на стелажи, „Консултинг ИТ 35“ ЕООД с предмет на доставките консултантска услуга, транспортна услуга, монтаж и демонтаж на стелажи, „ММК Строй“ ЕООД с предмет на доставките греди, планки, полици и др., стелажи, монтаж стелажи, „Ин трейд 76“ ЕООД с предмет на доставките внедряване на софтуер, „ГКВ трейд“ ЕООД с предмет на доставките транспортна услуга, „Йонито трейд“ ЕООД с предмет на доставките комисионни, сглобяване на стелажи, „Хай куалити сървисис“ ЕООД с предмет на доставките внедряване на софтуер, комисионни, „Латина кей“ ЕООД с предмет на доставките внедряване на софтуер и комисионна услуга, „Рогоса“ ЕООД с предмет на доставките внедряване на софтуер и „Албина 15“ ЕООД с предмет на доставките внедряване на софтуер. Органите по приходите са приели, че няма доказателства за реално осъществени доставки по процесните фактури от издателите им, което е предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт в оспорената част като незаконосъобразен, немотивиран, издаден в нарушение на материалния закон и на процесуалните правила. Правят се възражения, че доставките са реално осъществени, за което са представени доказателства, няма данни за недобросъвестно поведение на жалбоподателя, както и за действията му, че съзнателно е участвал в измама или злоупотреба във връзка с получените доставки на стоки и услуги. Позовава се на практика на СЕС. Допълнително са неведени доводи за нищожност на ревизионния акт във връзка с подписването му с квалифицирани електронни подписи.

Ответникът, чрез юрисконсулт Д., прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Поддържа мотивите в потвърдителното решение на директора на Дирекция „ОДОП“, доколкото в съдебното производство не са ангажирани нови доказателства и установени нови обстоятелства, различни от тези, установени в хода на ревизионното производство. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221420005457-020-001 / 10.09.2020, изменяна със Заповеди Р- 22221420005457-020-002 / 12.01.2021, Р-22221420005457-020-003 / 11.02.2021, издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложена ревизия на „Софт Про Конструкт“ ЕООД за определяне на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01. 04. 2015 г. до 30 .06. 2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221420005457 – 092 – 001/19. 04. 2021 г. Срещу констатациите в ревизионния доклад е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, отхвърлено с ревизионния акт.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р – 22221420005457 – 091 – 001/23.06. 2021 г., издаден от К. Г. М., орган, възложил ревизията и Е. М. И. – Г., ръководител на ревизията. При обжалване по административен ред ревизионният акт е потвърден в оспорената част с Решение № 1427/14. 09. 2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

В хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, описани в констативната част на ревизионния доклад. Изискани са доказателства от задълженото лице, както и такива от трети лица. Направени са справки за относими обстоятелства

по данни от информационната система на НАП.

В хода на съдебното производство са приети доказателствата от административната преписка.

По искане на жалбоподателя е допусната съдебно – техническа експертиза със задачи, свързани с доказване реалността на доставите на софтуерни продукти и услуги от „Рогоса“ ЕООД, „Латина Кей“ ЕООД и „Албина 15“ ЕООД. Впоследствие жалбоподателят се е отказал от тези задачи на експертизата, поради невъзможност да се осигури достъп до компютрите на „Софт Про Конструкт“ ЕООД, с които са използвани софтуерните продукти и услуги, защото компютрите вече са бракувани. Вещото лице в заключението си е посочило, че в периода м. януари 2023 г. – март 2023 г. е изпратило имейл съобщения до „Рогоса“ ЕООД, „Латина Кей“ ЕООД и „Албина 15“ ЕООД, като нито едно от търговските дружества не е върнало обратно отговор. Допусната е задача на експертизата във връзка с твърденията на жалбоподателя, че ревизионният акт не е подписан с КЕП. Заключение на вещото лице, което съдът кредитира изцяло като неоспорено от страните, компетентно, обективно и основано на доказателствата по делото е че ревизионният акт е подписан с квалифицирани електронни подписи по смисъла на Регламент 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета, издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. Процесните квалифицирани удостоверения за квалифицирани електронни подписи отговарят на изискванията на Регламент 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета. Заключение е че положените в ревизионния акт подписи са квалифицирани.

Други доказателства не са ангажирани и не са представени, не се опровергават фактическите констатации в ревизионното производство.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в преклузивния 14 - дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, което има правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният РА, е издаден от компетентен орган, от възложителя на ревизията – К. Г. М., вписана в ЗВР, оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. и от Е. М. И. – Г., ръководител на ревизията, вписана в ЗВР № Р-22221420005457-020-001 / 10.09.2020 г. Ревизионният акт, ЗВР, РД са подписани с квалифицирани електронни подписи, за което са представени удостоверения от ответника на хартиен и магнитен носител. Заключение на вещото лице по допуснатата съдебно – техническа експертиза е че ревизионният акт е подписан с квалифицирани електронни подписи, по смисъла на Регламент 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета, издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. Всички електронно подписани документи са преминали успешна валидация, което означава, че всички поставени подписи са валидни към момента на поставянето им.

РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като съдържа

всички задължителни реквизити. В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения, каквито не могат да са самостоятелно основание на отмяна на акта, предвид и разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

Оспорваният акт е издаден и при правилно прилагане на материалния закон.

През ревизиорния период „Софт Про конструктор“ ЕООД е осъществявало дейности в областта на информационните технологии по класификацията на Н.. Изискани са документи и обяснения от ревизираното лице, представени частично. При направена проверка на декларирания за кореспонденция адрес, същият и адрес по чл. 8 от ДОПК, с цел извършване на проверка на първичната счетоводна и търговска документация, дружеството не е открито на адреса. Поради ненамирането му на адреса и непредставяне на всички изискани документи, справки, писмени обяснения, няма данни за предмета на дейност, обектите, в която тя е осъществявана, къде се съхраняват първичните счетоводни и търговски документи, от кого са съставяни, от кого се води счетоводството на дружеството. Няма доказателства за движението на паричните средства в брой и по банковата сметка, не може да бъде извършена съпоставка на отчетените обороти по справките – декларации и оборотните ведомости по периоди. Доказателства от страна на жалбоподателя не са представени в хода на съдебното производство. Допуснатата задача на съдебно – техническата експертиза да провери наличието и вида на софтуерните продукти, за които се твърди, че са получени от „Рогоса“ ЕООД, „Латина Кей“ ЕООД и „Албина 15“ ЕООД е заличена, поради невъзможност за извършване на проверката, липса на достъп до компютрите, които по твърдения на жалбоподателя са бракувани. Достъп до офис, място на осъществяване на дейността не е осигурен.

Поради неосигуряване на достъп и непредставяне на доказателства, не е извършена проверка на счетоводството на ревизираното лице, нито на счетоводствата на доставчиците.

В хода на ревизионното производство са извършени насрещни проверки на доставчиците. Предметът на доставките по фактурите, издадени от „Ин трейд 76“ ЕООД, „Хай квалити сървисис“ ЕООД, „Рогоса“ ЕООД, „Латина Кей“ ЕООД и „Албина 15“ ЕООД е внедряване на софтуер и комисионни услуги. Всички доставчици впоследствие са deregистрирани по ЗДДС, на основание чл. 176 от ЗДДС. Изисканите документи и обяснения от тях и от жалбоподателя са представени частично. Извършени са справки в информационните масиви на НАП. За „Рогоса“ ЕООД е установено, че през процесния период има назначени 5 лица по трудов договор, на длъжности „главен технически сътрудник“ и „специалист“. В „Латина Кей“ ЕООД са назначени 6 лица, но на длъжности, които не съответстват на необходимата професионална квалификация за осъществяване внедряването на софтуер, какъвто е предмета на доставките. За „Албина 15“ ЕООД е установено, че има назначени 5 лица на трудов договор, на длъжности „технически изпълнител“, „работник строителство“ и др., чиято квалификация не отговаря на необходимите знания и умения за извършване внедряване на софтуер. Няма данни доставчиците да разполагат с материални активи. Не се установява място на изпълнение на доставките, доставчиците не разполагат с материален, технически и кадрови ресурс да изпълнят предмета на доставките. Представени са фактурите, приемо – предавателни протоколи, договор за възложените услуги. Доказателствата са обсъдени подробно в ревизионния доклад, изложени са мотиви, че това са частни свидетелстващи документи, които удостоверяват изгодни за страната правни последици и при липсата

на други доказателства за тези обстоятелства, фактите не могат да се приемат за доказани. Направени са констатации, че доставчиците „Рогоса“ ЕООД, „Латина Кей“ ЕООД и „Албина 15“ ЕООД ползват един и същ IP адрес, което е довело до извод, че документите за тези доставчици са създадени от едно и също лице, при справка в ИМ на НАП е установено, че в дружествата са назначавани едни и същи лица на трудов договор, но на длъжности, за които се изискват различни квалификации. Въз основа на всички доказателства, ревизиращите са направили извод, че не се доказва реално извършване на доставките „внедряване на софтуер и комисионни услуги“ от издателите на фактурите, поради което не е налице основание за възникване на право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал.1, т. 1 във вр. с чл. 25 и чл. 9 от ЗДДС.

В хода на съдебното производство не се събраха доказателства предметът на доставките да е наличен при жалбоподателя. Допуснатата СТЕ, която да установи внедряването на софтуера, не е изпълнена, защото жалбоподателят твърди, че компютрите, на които това е осъществено са бракувани. Предметът на доставките по фактурите, издадени от „Ин трейд 76“ ЕООД, „Хай квалити сървисис“ ЕООД, „Рогоса“ ЕООД, „Латина Кей“ ЕООД и „Албина 15“ ЕООД не се доказва да е наличен при получателя, вписан във фактурите. Горното потвърждава законосъобразността на извода на ревизиращите, че реално не са осъществени доставки по фактурите, въпреки издадените документи.

Реалното осъществяване на доставките, за които се претендира приспадане на ДДС от получателя е условие, без което не може да се признае претендираното право, като в тежест на лицето, което претендира правото е доказването на посочения факт с правно значение. От непротиворечивата практика на съда на ЕС по тълкуването на разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност следва, че от една страна следва да се установи получаването на предмета на процесните доставки, а от друга - използването им в независимата икономическа дейност на получателя. В своята константна практика СЕС приема, че право на данъчен кредит е налице само когато са извършени доставки, които обстоятелства подлежат на доказване с допустимите доказателствени средства, както в хода на ревизионното, така и в хода на съдебното производство. Правото на приспадане на данъчен кредит при доставка на услуга възниква с реалното изпълнение на услугата, резултатът от която следва да е налице при получателя. Изпълнението на услугата трябва да може да се проследи, като жалбоподателят, който претендира благоприятните за себе си последици, следва да може да докаже какъв е вида на софтуера, кой е извършил внедряването му, кога, къде са изпълнени услуги, къде се намира резултата от услугите, за какво са използвани впоследствие. Такива доказателства в случая не са налице. Представени са фактури, приемо –предавателни протоколи и договори, но те не доказват реалното осъществяване на процесните доставки на услуги. Освен това, в хода на ревизията е установено, че предвид вида, характера и предмета на услугите, доставчиците не разполагат с ресурси да извършат доставките, като е установено, че не са ползвали подизпълнители. Действително, не следва в тежест на получателя по доставките да се вменява в отговорност действията или бездействията на доставчиците - в този смисъл са решения по дела С-324/11 (Gabor Toth), както и решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 (Mahageben kft и P. D.), но получателят по издадените фактури следва да докаже положителния факт на тяхното фактическо извършване. В случая

обаче, този положителен факт - реално извършени доставки на услуги не е доказан с представените фактури, приемо-предавателни протоколи и договори. Следователно, законосъобразен е отказът на правото на приспадане на данъчен кредит на получателя, поради липса на доказателства по пряката доставка за извършване на услуги, като липсата на ресурси за извършване на доставките на услуги, следва да се цени само като косвено доказателство в подкрепа на извода за липса на реални доставки.

Обосновано и законосъобразно, поради липса на реално осъществени доставки е отказано на същото основание и правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Еклипс дистрибушън“ ЕООД с предмет на доставките транспорт по опис, „Строй комерс 25“ ЕООД с предмет на доставките демонтаж и монтаж на стелажи, „МИМ трейд 83“ ЕООД с предмет на доставките монтаж и демонтаж на стелажи, ремонт на стелажи, сглобяване на стелажи, транспорт по опис, „Строй инженеринг 2016“ ЕООД с предмет на доставките рамки, греди, предпазен щифт, подложки, планки, сглобяване на стелажи, сглобяване и монтаж на стелажи, „Над - нет сейлс“ ЕООД с предмет на доставките сглобяване на стелажи, „Аякс трейд“ ЕООД с предмет на доставките рамки, греди, предпазни щифтове, планки, болтове и др., сглобяване на стелажи, „Консултинг ИТ 35“ ЕООД с предмет на доставките консултантска услуга, транспортна услуга, монтаж и демонтаж на стелажи, „ММК Строй“ ЕООД с предмет на доставките греди, планки, полици и др., стелажи, монтаж стелажи, „ГКВ трейд“ ЕООД с предмет на доставките транспортна услуга и „Йонито трейд“ ЕООД с предмет на доставките комисионни, сглобяване на стелажи. На доставчиците са извършени насрещни проверки, при което те не са представили никакви документи и обяснения. Всички доставчици са дерегистрирани впоследствие по ЗДДС, на основание чл. 176 от ЗДДС. На „МИМ трейд 83“ ЕООД, „Строй инженеринг 2016“ ЕООД, „Над - нет сейлс“ ЕООД, „Аякс трейд“ ЕООД, „Консултинг ИТ 35“ ЕООД, „Ин трейд 76“ ЕООД и „Йонито трейд“ ЕООД са извършени ревизии, при които са установени данъчни задължения в големи размери, които не са внесени и са образувани изпълнителни дела. Всички доставчици не са подавали ГДД по чл. 92 от ЗКПО за годините на издаване на фактурите. Издирвани са многократно от органите по приходите, включително и при извършваните ревизии, но не са открити на декларираните адреси. Няма данни да са извършвали търговска дейност през процесните периоди. За доставчика „Аякс трейд“ ЕООД е установено, че не е включил в дневниците за продажби издадените на жалбоподателя фактури. Предмет на доставките по процесните фактури са стоки и услуги. Няма доказателства за наличие на ресурс на доставчиците за изпълнение на услугите, нито за налични

стоки, които да са предмет на пряката доставка. Липсват счетоводни документи и достъп до счетоводствата както на доставчиците, така и на жалбоподателя. Ревизиращите са приели, че не се доказва реално осъществяване на доставки на стоки и услуги по процесните фактури, поради което и на основание чл.68, ал.1, т. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал.1, т.1 т ЗДДС във вр. с чл. 25, ал. 2 и чл. 6/9 от ЗДДС са отказали право на приспадане на данъчен кредит по фактурите.

Ревизионният акт е обоснован и материално законосъобразен и в тази му част. Не се доказва доставчиците да са разполагали със стоките, предмет на доставките, нито с ресурс за изпълнение на фактурираните услуги. Приемо – предавателните протоколи, приложени към фактурите не установяват мястото на предаване на стоките, нито мястото на изпълнение на услугите. Не са обозначени лицата, които са подписали протоколите, нито в какво качество са се подписали. Доказателствата за транспорт не са убедителни, доколкото в товарителниците няма посочено място на товарене и място на разтоварване на стоките.

Фактурите, издадени от „Строй инженеринг 2016“ ЕООД, „Аякс трейд“ ЕООД, „ММК строй“ ЕООД, „Стройкомерс 25“ ЕООД, „МИМ трейд 83“ ЕООД, „Над – нет сейлс“ ЕООД, „Консултинг ИТ 35“ ЕООД и „Йонито трейд“ ЕООД за сглобяване/монтаж на стелажи са непълни, основание за отказ и по чл. 71, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. От тях не може да се установи какъв обем работа е следвало да извършат доставчиците, което не се установява и от приемо – предавателните протоколи, съответно не може да се провери изпълнението на доставката. Не се установява и мястото на извършване на услугите, съответно мястото на приемането им.

Доставчиците „Еклипс дистрибушън“ ЕООД, „МИМ трейд 83“ ЕООД, „ГКВ трейд“ ЕООД и „Консултинг ИТ 35“ ЕООД са издали и фактури за транспортни услуги, за които също няма доказателства, че са реално извършени. „Еклипс дистрибушън“ ЕООД има регистриран в КАТ товарен автомобил и назначени шофьори, но няма издадени пътни листове за процесните доставки. Останалите доставчици не притежават автомобили, с които да извършват транспорт, нито имат назначени на трудов договор лица. Не се доказва и изпълнение на консултантски услуги от „Йонито трейд“ ЕООД и „Хай куалити сървисис“ ЕООД, които нямат назначени по трудов договор служители или наети такива на граждански договор, с които да изпълнят предмета на доставките.

Съвкупно преценени доказателствата обосновават извод, че по фактурите, издадени от „Еклипс дистрибушън“ ЕООД, „Строй комерс 25“ ЕООД, „МИМ трейд 83“ ЕООД, „Строй инженеринг 2016“ ЕООД, „Над - нет

сейлс“ЕООД, „Аякс трейд“ЕООД, „Консултинг ИТ 35“ ЕООД, „ММК Строй“ ЕООД, „ГКВ трейд“ ЕООД и „Йонито трейд“ ЕООД не са извършени реални доставки на стоки и услуги. Обосновано и законосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 от ЗДДС във вр. с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Приходната администрация правилно се е позовала на данъчна измама, съставляваща използване на съставени документи с цел избягване плащане на данъчни задължения. Получателят по доставките не е добросъвестен, защото е знаел, че реално такива доставки не са извършени.

Следва жалбата да се отхвърли като неоснователна и недоказана.

При този изход на правния спор и своевременно направеното искане за присъждане на разноски, на приходната администрация се дължат разноски в минимален размер от 11 188,83 лева, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Така мотивиран, Административен съд София - град, I отделение, 43 - ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на „Софт Про Конструкт“ ЕООД,[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], представлявано от управителя Е. Х. Ц. срещу Ревизионен акт № Р – 22221420005457 – 091 – 001/23.06. 2021 г., издаден от К. Г. М., орган, възложил ревизията и Е. М. И. – Г., ръководител на ревизията, в частта, в която е изменен и потвърден с Решение № 1427/14. 09. 2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. и с него са установени задължения по ЗДДС в размер общо на 163 470. 75 лева, от които главница в размер на 116 237. 48 лева и лихви в размер на 47 233.27лева.

ОСЪЖДА „Софт Про Конструкт“ ЕООД,[ЕИК], с адрес [населено място], [улица], представлявано от управителя Е. Х. Ц. да заплати на Национална агенция за приходите – Дирекция „ОДОП“ сума в размер на 11 188, 83 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 - дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: