

РЕШЕНИЕ

№ 4055

гр. София, 16.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 21.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Христо Минев

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **7142** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Производството е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] адрес по чл. 8 от ДОПК – [населено място], [улица], представлявано от А. И. – Управител срещу Ревизионен акт № Р-222204200022018-091-001/15.03.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията и А. А. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 840/03.06.2021 г. на и.д. Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място] /Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, [населено място]/, относно установени допълнителни задължения за лихви във връзка с несвоевременно начисляване на данък върху добавената стойност в размер на 85 116.20 лв.
В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност, немотивираност и необоснованост на оспорения ревизионен акт. Подробни съображения в тази насока, са изложени в депозираната жалба.
В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен се представлява от управителя А. И., който моли съда да отмени оспорения ревизионен акт по съображенията, изложени в жалбата. Не претендира разноски.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен, се представлява от юрисконсулт В., която моли съда да потвърди

ревизионния акт като правилен и законосъобразен. Претендира се присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на и.д Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено по електронен път на 14.06.2021 г. /л.13/. Жалбата е подадена чрез административния орган с вх. № 53-04-496 на 29.06.2021 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220420002018-020-001/08.04.2020 г. /л.23-24/, издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. и Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.14-18/, е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.06.2018 г. до 30.06.2018 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя, по електронен път на 27.04.2020 г. /л.24/, като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени А. А. Н. – Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията и С. Г. К., на длъжност Инспектор по приходите.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-222204200022018-020-002/27.07.2020 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството и на орган да възлага ревизии, определен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. и Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], като е определен срок за извършване на ревизията до 27.08.2020 г.

Със ЗИЗВР № Р-222204200022018-020-003/27.08.2020 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството и на орган да възлага ревизии, определен със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. и Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], като е определен срок за извършване на ревизията до 25.09.2020 г.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22220420002018-092-001/15.01.2021 г. е изготвен на 15.01.2021 г. и е връчен на ревизираното лице на 05.02.2021 г. /л.25-32/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството не е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-222204200022018-091-001/15.03.2021 г. е издаден на 15.03.2021 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 17.03.2021 г. /л.33-36/. С него са приети

изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството са установени допълнителни задължения за лихви във връзка с несвоевременно начисляване на данък върху добавената стойност в размер на 85 116.20 лв.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период се състои в рязане, профилиране и обработване на строителни и декоративни скални материали. В този период не е имало наети лица по трудови правоотношения. Установено, че дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 03.06.2011 г. Дружеството е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие със Закон за счетоводството /ЗСч/.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирания субект до директора на дирекция ОДОП е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-06-2804/06.04.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С..

С мотивирано Решение № 840/03.06.2021 г. на и.д. Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], спорният ревизионен акт е потвърден изцяло.

Предмет на съдебно оспорване е РА, потвърден с решението на решаващия административен орган, а именно за установени допълнителни задължения за лихви във връзка с несвоевременно начисляване на ДДС в размер на 85 116.20 лв. до 14.07.2018 г. за данъчни периоди от 2015 г. до 2017 г.

В хода на ревизията на ревизираното дружество е връчено по електронен път на 27.07.2020 г., както следва ИПДПОЗЛ № Р-22220420002018-040-001/20.07.2020 г. , с което са изискани всички документи, свързани с ревизирания период - първични и вторични счетоводни документи, оборотни ведомости, договори, копия на фактури, ведно с всички съпътстващи доставките документи, писмени обяснения, ведно с придружаващи ги документи, справки и други относими документи. От страна на ревизиращите органи е посочено, че в отговор на ИПДПОЗЛ от страна на ревизираното дружество са представени документи, писмени обяснения на 10.08.2020 г. по електронен път.

В хода на ревизията е изпратено ИИДДКО № Р-22220420002018-032-001/07.01.2021 г. до Агенция „Митници“ /АМ/ относно деклариран от [фирма] износ за L. O. S. CO L. С.. От извършената проверка в АМ е установено, че при износа за К. няма разминавания с декларираните данни в справките-декларации /СД/.

Установено е, че ревизираното лице е декларирано извършени доставки на територията на Република България, като основен клиент е дружеството [фирма], ЕИК:[ЕИК], на което са издадени фактури за продажба на продукция, наем на ДМА, ел. енергия, както и три фактури с предмет: „продукция“, съгласно Покана по чл. 103 от ДОПК с № [ЕГН]/28.06.2018 г., № [ЕГН]/28.06.2018 г. и № [ЕГН]/28.06.2018 г. Във връзка с издадените фактури от страна на ревизиращите органи е установено, че с Договор от 01.08.2011 г., [фирма], съгласно Раздел I, чл. 1 възлага на [фирма] да извършва в кариера „Ц.“ със свои сили, средства и работна ръка изпълнение на годишния технически проект за развитието на находище „Ц.“ през 2011 г. Съгласно Раздел II, чл. 1 от договора цената, която заплаща Възложителят е в размер, уточнен за всеки месец с Приложение № 1 и е в процентно съотношение от добития продукт в зависимост от качеството му, за което съгласно Раздел II, чл. 2 ще бъде съставяна фактура. Представени са Анекс от 27.01.2012 г., Анекс от 27.01.2013 г. и Анекс от 30.12.2015 г., с които срокът на сключения договор е продължен до 31.12.2018 г. От §

1, т. 1 и т. 2 от страна на ревизиращите органи е установено, че е променена годината и важи одобреният годишен технически проект за съответната година, като останалите клаузи на договора не са изменени. Съгласно Раздел V, чл. 1 от договора при получаване на крайния продукт съответните произведени количества се приемат с двустранен приемо-предавателен протокол. От т. 1 на представено към сключения договор Приложение № 1 е договорено, че Изпълнителят получава възнаграждение за извършената услуга под формата на блокове в размер на 90 % от общото количество, като общите количества добит продукт се описват в двустранно подписан протокол. В хода на ревизията е установено, че на [фирма] е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г. и за корпоративен данък за периодите 2015 г. и 2016 г.

С Протокол № 1649974/24.09.2020 г. в хода на ревизията е приобщен РА № Р-04000617007626-091-001/19.09.2018 г., с който е приключила ревизия по отношение на дружеството [фирма], ЕИК:[ЕИК]. Извършени са и проверки в електронния регистър на НАП. В процесната ревизия са направени изводи относно търговските взаимоотношения между [фирма] и [фирма] и произтичащите от тях задължения. Констатирано е, че в хода на ревизията, извършена по отношение на [фирма] е установено, че във връзка със сключения договор от 01.08.2011 г. са представени справки за добити блокове на кариерите за всеки месец и процентното разпределение между страните. В изпълнение на договора от 01.08.2011 г. и Приложение № 1 към него, считано от 01.01.2015 г., [фирма], получава месечно възнаграждение от добития продукт 86 % от първо качество, 90 % от второ качество и 94 % от трето качество. Направен е извод, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се счита за продавач на това, което дава и за купувач на това, което получава. Констатирано е, че [фирма] следва да фактурира на [фирма] услугата по добиване на варовикови блокове и да осчетоводи приход, а [фирма] следва да фактурира предоставения като възнаграждение добит продукт. Установено е още, че от [фирма] не са издадени фактури на [фирма] за извършената услуга, съгласно чл. 2, Раздел II от договора и няма плащане между двете дружества, както и че от ревизираното дружество не са издадени фактури за предаденото на [фирма] количество добит продукт като възнаграждение за изпълнение на договора в размер на 90 % от общото добито количество.

Съгласно представения в хода на ревизията Договор от 01.08.2011 г. [фирма] извършва със свои сили, средства, механизация и работна ръка добив на камък /дейности, свързани с разкриване и добиване на естествения камък, издърпване от скалното гнездо, оформянето им в търговски вид, извозване до складовите пространства на кариерата, измерване и окачествяване/, който Възложителят [фирма] заплаща в размер на 90 % от общо добитото количество. Прието е, че за доставката на посочените по-горе услуги, съгласно договора срещу доставката по прехвърляне на собственост в размер на 90 % от добития продукт е налице бартер, като ревизиращите органи са приели, че приложима е нормата на чл. 130 от ЗДДС. Във връзка с това е прието, че процесните доставки по договора са такива с непрекъснато изпълнение. Относно доставката по прехвърляне на собственост в размер на 90 % от добития продукт, доколкото е уговорено общите количества добит продукт да се описват в двустранно подписан протокол за даден период, е прието, че тези доставки са с периодично изпълнение. Констатирано е, че данъчното събитие и за двете доставки е определено по реда на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС.

В хода на ревизията по отношение на клиента е установено, че доставките по договора с [фирма], извършени от [фирма], не са документирани и не е начислен данък за тях за данъчните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г. За отстраняване на несъответствието в хода на ревизията е връчена Покана по чл. 103 от ДОПК № Р-04000617007626-177-001/11.06.2018 г. за деклариране на извършените услуги на [фирма] със стойността на набраните разходи за добиването на каменните блокове от кариерата, т.е. себестойността на набраните разходи за добиването на каменните блокове от кариерата, т.е. себестойността на добитите блокове. Установено е, че от страна на [фирма] е подадена СД по ЗДДС за м. 06.2018 г. с вх. № 06001241926/12.07.2018 г., като доставките по договора с документирани с фактури от 28.06.2018 г. с № № 0...4308, 0...4309 и 0...4310, с предмет на доставките „разходи по добив“ за всяка отделна година от 2015 г. до 2017 г. Издадените данъчни документи и начисленият данък са отразени в отчетните регистри за м. Юни 2018 г. За несвоевременното начисляване на данъка за периода до декларирането на доставките и включване на данъка в СД по ЗДДС за м. Юни 2018 г. при ревизията на клиента е начислена лихва в размер на 84 869.20 лв. РА издаден по отношение на [фирма] не е бил обжалван и е влязъл в сила.

В хода на ревизионното производство по отношение на [фирма], след извършена проверка в електронния регистър на НАП е установено, че ревизираното лице в данъчен период м. Юни 2018 г. е отразило в дневника си за продажби фактури от 28.06.2018 г. с № № 0...4308, 0...4309 и 0...4310, издадени на [фирма] във връзка със задължението му да фактурира предоставения като възнаграждение добит продукт. Като предмет на доставката е посочена Покана по чл. 103 от ДОПК, връчена на [фирма]. Констатирано е, че ревизираното дружество е фактурирало предоставените възнаграждения в отчетните регистри съгласно разпоредбите на чл. 130 от ЗДДС, но фактурите са издадени в м. Юни 2018 г., а те касаят периоди от 2015 г. до 2017 г.

В хода на ревизията е извършена проверка, възложена с Резолюция за извършване на проверка № П-22220418147616-ОРП-001/15.08.2018 г., също е установено, че съгласно Договор от 01.08.2011 г. е налице бартер. Констатирано е, че за периодите от м. Октомври до м. Декември 2016 г. и от м. Март до м. Декември 2017 г. за извършените облагаеми доставки [фирма] не е начислило ДДС по реда по чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. За допуснатото нарушение са наложени административни наказания „глоба“ с Наказателни постановления № 394462-F./07.01.2019 г. и № 394410-F./07.01.2019 г.

Предвид установеното, е прието, че за [фирма] възниква задължение за лихви във връзка с несвоевременното начисляване на данъка за периода до декларирането на доставките и включване на данъка в СД по ЗДДС за м. Юни 2018 г., поради което с РА са начислени лихви в размер на 85 116.20 лв. до 14.07.2018 г. за данъчни периоди от 2015 г. до 2017 г.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 840/03.06.2021 г. на и.д. Директор на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден.

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на

определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена през 2018 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Във връзка с компетентността на ревизиращите органи и решаващия административен орган по делото са представени съответните заповеди, а именно: Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г., Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.14-18/, Заповед № 314/20.05.2021 г. на Изпълнителен директор на НАП, Заповед № 315 на Изпълнителен директор на НАП /л.118-120/.

В хода на ревизионното производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способи. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ № Р-22220420002018-040-001/20.07.2020 г., в отговор на което са представени доказателства.

С Протокол № 1649974/24.09.2020 г. в хода на ревизията е приобщен РА № Р-04000617007626-091-001/19.09.2018 г., с който е приключила ревизия по отношение на дружеството [фирма], ЕИК:[ЕИК]. Извършени са и проверки в електронния регистър на НАП. В процесната ревизия са направени изводи относно търговските взаимоотношения между [фирма] и [фирма] и произтичащите от тях задължения.

В хода на ревизията е изпратено ИИДДКО № Р-22220420002018-032-001/07.01.2021 г. до Агенция „Митници“ /АМ/ относно деклариран от [фирма] износ за L. O. S. CO L. C..

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство № Р-222204200022018-091-001/15.03.2021 г. спрямо [фирма]. Представени в хода на настоящето съдебно производство са представени и доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите КЕП /л.37-51/.

Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено-преди Закон за електронния документ и електронния подпис /Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./, Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./, наричан по-нататък „Регламент /ЕС/ № 910/2014“./2/ /Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, съгласно ЗЕДЕУУ, чл. 3, ДВ, бр. 85 от 2017 г. Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент

и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), наричан по-нататък „Регламент (ЕС) № 910/2014“. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ, съдържащ електронно изявление.

Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г., изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./, Електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) № 910/2014. Усъвършенстван електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 11 от Регламент (ЕС) № 910/2014. Квалифициран електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент (ЕС) № 910/2014. Правната сила на електронния подпис и на усъвършенствания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис, когато това е уговорено между страните.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 1 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 от ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, Електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) № 910/2014. Усъвършенстван електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 11 от Регламент (ЕС) № 910/2014 г. и Квалифициран електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент (ЕС) № 910/2014, съгласно ал. 2 и ал. 3 на същата норма. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл. 193 от ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕУУ, водят електронен регистър (база данни), в който се публикуват удостоверенията, които използват в дейността си като доставчици, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ.

От извършената справка в публичния регистър се установява, че удостоверението за електронния подпис на Г. И. М., издал ЗВР, ЗИЗВР и РА е било валидно към датата на

издаване на РА. Аналогична е ситуацията и при проверката на удостоверението за КЕП на лицата, извършили ревизията и подписали издадения РД и РА, А. А. Н.

– ръководител на ревизията и С. Г. К..

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Г. И. М. – Началник на Сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП, както че А. А. Н. – ръководител на ревизията и С. Г. К., служители и органи по приходите в ТД на НАП – С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен.

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

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

Предвид гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК.

Между страните в производството не е налице спор по фактите. Спорът касае приложението на материалния закон. Жалбоподателят счита, че установените допълнителни задължения за лихви във връзка с изводите на приходната администрация за несвоевременно начисляване на ДДС в размер на 85 116.20 лв. за незаконосъобразно определени.

Не е спорно между страните в производството, че сключеният договор от 01.08.2011 г. се отнася за доставка на услуги, за които е налице т.нар. „бартер“, а именно, съгласно уговореното [фирма] - Изпълнител извършва услуги по добив на камък, за който [фирма] – Възложител заплаща в размер на 90 % от добитото количество.

Правната същност на договора за „бартер“ или замяна е уредена в Закон за задълженията и договорите /ЗЗД/. Съгласно чл. 222 от ЗЗД, с договора за замяна страните се задължават да си прехвърлят взаимно собствеността върху вещи или други права, а чл. 223 от ЗЗД е определено, че правилата за продажбата се прилагат съответно и при замяната, като всеки от заменителите се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. Този тип сделки са уредени в чл. 130, ал. 1 от ЗДДС, която норма определя, че когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. Ал. 2 на същата разпоредба определя, че данъчното събитие за доставките по ал. 1 възниква по общите правила на закона, а ал. 3 уточнява, че доставката по ал. 1 с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане (цялостно или частично) по втората доставка. Съгласно ал. 4 от горесцитираната норма за целите на ал. 3, размерът на данъчната основа за полученото авансово плащане е равен на размера на данъчната основа на доставката с по-ранна дата.

Безспорно и след подробен анализ на представените в хода на съдебното производство доказателства се установи, че доставките, извършвани на основание сключения договор за бартер са с непрекъснато, периодично изпълнение, поради което Съдът намира за правилни

изводите на органите по приходите, че данъчното събитие и за двете доставки следва да бъде определено по реда на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС. Съгласно тази норма, при доставка с периодично или непрекъснато изпълнение, с изключение на доставките по чл. 6, ал. 2, всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо. При доставка на стока или услуга, за която е уговорено поетапно изпълнение, завършването на всеки етап се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата на изпълнението на съответния етап.

Тези факти са безспорно установени както в хода на извършената ревизия на [фирма] и в хода на извършената проверка на [фирма]. Въз основа на представените доказателства, Съдът намира, че изводите на приходната администрация относно обстоятелството, че двете страни по сключения договор от 01.08.2011 г. не са издали фактури в съответствие с изискванията на ЗДДС, както и че не са изпълнили задължението си да ги включат в съответните дневници за покупки/продажби. В тази връзка са представени и две издадени наказателни постановления, с които на ревизираното дружество са наложени административни наказания „имуществена санкция“ за извършени административни нарушения на чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС /л.82-86/. Установено е още, че двете дружества са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. „д“ от ДОПК, а именно управител на [фирма] и [фирма] е А. С. И..

Във връзка с установеното несъответствие, в хода на проведената ревизия на [фирма] е изпратена Покана по чл. 103 от ДОПК № Р-04000617007626-177-001/11.06.2018 г. Във връзка с тази покана от страна на [фирма] са издадени Фактури № [ЕГН]/28.06.2018 г., № [ЕГН]/28.06.2018 г. и № [ЕГН]/28.06.2018 г. за всяка година – 2015 г., 2016 г. и 2017 г., с дата на издаване 28.06.2018 г. Тези фактури са включени в Дневника за покупки за данъчен период м. Юни 2018 г., и във връзка със закъснялото документиране на тези доставки са начислени лихви с РА № Р-04000617007626-091-001/19.09.2018 г., издаден по отношение [фирма], неоспорен и влязъл в сила /л.62-63/. От страна на дружеството-жалбоподател също са издадени три фактури във връзка с връчената на [фирма] покана /посочена във фактурите/, като същите са отразени за данъчен период м. Юни 2018 г.

В конкретния случай не се спори между страните, че с издадените фактури сделките по сключения договор от 01.08.2011 г. са документираны, както и че това е извършено на много по-късен етап от данъчното събитие, а именно едва на 28.06.2018 г.

Съгласно чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена. Именно в тази норма се определя моментът на възникване на данъчното събитие. Изключението от това правило е уредено в чл. 25, ал. 4 от ЗДДС, съгласно която норма - при доставка с периодично или непрекъснато изпълнение, с изключение на доставките по чл. 6, ал. 2, всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо. При доставка на стока или услуга, за която е уговорено поетапно изпълнение, завършването на всеки етап се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата на изпълнението на съответния етап. Изхождайки от текста на цитираната норма следва извода, че ако за съответния период такъв вид доставка не е осъществена, то не е налице завършен и приет етап и не може да се приеме, че е налице отделна доставка, респективно, че плащането е дължимо, а след като плащането не е дължимо, то и данъчното събитие не е възникнало. Това безспорно е така, предвид, че не начинът, по който е уговорено плащането прави доставката такава с периодично, непрекъснато или поетапно изпълнение, а видът, спецификата и начинът на изпълнение на самата доставка. Нормата на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС е уреден моментът на възникване на данъчното събитие и изискуемостта на данъка за определен вид специфични по своя начин на изпълнение доставки, и чрез нея не се суспендира общия принцип на закона облагаеми да са възмездните доставки на стоки и/или услуги.

Безспорно в настоящия случай се установи, че се касае за предоставена услуга с периодично изпълнение и в тази връзка, Съдът намира, че за ревизираното дружество данъкът е станал изискуем за посочените данъчни периоди. В тази връзка разпоредбата на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС определя, че регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като: 1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; 2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период; 3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Ал. 2 на същата разпоредба, определя, че данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем. От друга страна съгласно чл. 113, ал. 1 от ЗДДС, всяко данъчно задължено лице – доставчик е длъжно да издаде фактура за извършена от него доставка на стока и/или услуга или при получаване на авансово плащане и да начисли данъка по реда на чл. 86 от ЗДДС. А, фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане - не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането.

Изхождайки от съдържанието на цитираните законови разпоредби и с оглед установените факти по случая, за които не се спори от страните, Съдът намира, че ревизираното дружество не е издало изискуемите данъчни документи и дължимият данък не е включен в съответните дневници и при определянето на резултата на съответните периоди. Безспорно се установи, че фактурите се издадени едва на 28.06.2018 г., след получаване на покана по чл. 103 от ДОПК и са включени в данъчен период м. Юни 2018 г., като доставките са извършени в данъчни периоди от 2015 г. до 2017 г. Следователно правилни и законосъобразни са изводите на органите по приходите, че е извършено нарушение на чл. 86, ал. 1, т. 1, т. 2, т. 3 и ал. 2 от ЗДДС. В случая данъкът е дължим за минали периоди, когато е станал изискуем, но същият не е внесен. Разпоредбата на чл. 175, ал. 1 от ДОПК, определя, че за неплатените в законоустановените срокове публични задължения се дължи лихва в размер, определен в съответния закон. Правилно и с оглед на установените нарушения, ревизиращите органи с РА са определили задължения за лихви за данъчен период м. Юни 2018 г., както и че същите са дължими на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закон за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания, а именно, че за неплатените в сроковете за доброволно плащане, неударжаните или ударжани, но невнесени в срок данъци, такси, отчисления от печалби, вноски към бюджета и други държавни вземания от подобен характер се събират със законната лихва.

В тази връзка издаденият РА следва да се потвърди като правилен и законосъобразен, а жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана.

При този изход на спора, основателна се явява претенцията на ответника за присъждане на разноски – юрисконсултско възнаграждение. Общият материален интерес по делото е в размер на 85 116,20 лева, установени допълнителни задължения за лихви във връзка с несвоевременно начисляване на данък върху добавената стойност. В полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С. следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, съобразно разпоредбата на чл. 8 ал. 1 т. 4 от Тарифата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, с оглед общия материален интерес, което възлиза на 3 083,48 лева.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 74-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма] с ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] адрес по чл. 8 от ДОПК – [населено място], [улица], представлявано от А. И. – Управител срещу Ревизионен акт № Р-222204200022018-091-001/15.03.2021 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията и А. А. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 840/03.06.2021 г. на и.д. Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място], относно установени допълнителни задължения за лихви във връзка с несвоевременно начисляване на данък върху добавената стойност в размер на 85 116.20 лв.

ОСЪЖДА [фирма] с ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] адрес по чл. 8 от ДОПК – [населено място], [улица], представлявано от А. И. – Управител да заплати на Национална агенция по приходите-Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] при ЦУ на НАП, сумата в размер на 3 083,48 лева /три хиляди осемдесет и три лева и 0.48 стотинки/, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: