

РЕШЕНИЕ

№ 10697

гр. София, 03.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 04.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **6233** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД – [населено място], представлявано от И. И. Д. чрез адвокат А. С. срещу Ревизионен акт № Р-22221722004223-091-001/20.02.2023г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията и Л. Д. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 604/11.05.2023г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който е начислен ДДС по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 132 333,30 лв., отказан е данъчен кредит в размер на 6 833,33 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 13 904,68 лв. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния закон и при съществени процесуални нарушения. Счита, че РА е необоснован, като органът по приходите е допуснал не само грешки при формиране на фактическите си и правни изводи, но не е съобразил и анализирал правилно доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство, включително не е извършил следващи се по закон процесуални и доказателствени действия. Сочи, че се касае за правен спор между Възложителя - Министерство на младежта и спорта и Изпълнителя „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД и съдружника (партньора) "Политрейд Кънстръкшън" ЕООД във връзка с прекратяването на договор № 23-00-110/21.12.2020 г. и за възстановяване (заплащане) на авансово платените суми по договора. По тази причина, до окончателното произнасянето на съда твърди, че липсва основание да се счита, че Договор №

23-00-110/21.12.2020г. е прекратен законосъобразно и са налице основания за възстановяване (заплащане) на авансово платените суми по договора. Изтъква, че ревизиращите не са изследвали и събрали доказателства в тази насока, поради което направеното заключение, че е налице едностранно прекратяване на договора от страна на Министерство на младежта и спорта е правно ирелевантно и лишено от обективни аргументи. Жалбоподателят оспорва валидността на издадените електронни документи в ревизионното производство поради следните аргументи - от една страна, липсата на достоверни доказателства, че документите са електронни и за наличието на положен върху тях електронен подпис, и от друга страна, липсата на „квалифициран електронен подпис“. Твърди, че по делото не са представени доказателства за наличие на уговорка между Националната агенция по приходите и „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД за равностойност на електронните подписи като саморъчни, а и такова обстоятелство не е представено от ответника. Моли съда да обяви за нищожен или да отмени обжалвания ревизионен акт, като незаконосъобразен, немотивиран и издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата. Моли за присъждане на сторените по делото съдебни разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221722004223-020-001/17.08.2022г., е възложено извършването на ревизия на „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди от 01.03.2022г. до 31.05.2022г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от кодекса, на 18.08.2022 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата започва да тече определеният двумесечен срок за извършване на ревизията, изтичащ на 18.10.2022г. Със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221722004223-020-002/12.10.2022г. е продължен срокът за приключване на производството до 18.11.2022г. Със ЗИЗВР №Р-22221722004223-020-003/20.10.2022г. е разширен обхватът на ревизията, като са включени данъчни периоди от 21.12.2020г. до 28.02.2022г. Със ЗИЗВР №Р-22221722004223-020-004/04.11.2022г. и №Р-22221722004223-020-005/16.12.2022г. е удължаван срокът за приключване на производството, съответно до 16.12.2022г. и до 18.01.2023г. Всички заповеди се издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221722004223-092-001/01.02.2023г., връчен по електронен път на 01.02.2023г. От дружеството не е подадено възражение срещу констатациите и предложените за установяване задължения с РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221722004223-091-001/20.02.2023г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Л. Д. П., на длъжност главен инспектор по приходите в

ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 21.02.2023 г.

„Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД е създадено на 01.09.2020г. по Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/. Съдружници са „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „Пи Ем Пи Пропърти“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Съдружниците обединяват своята дейност за организиране и осъществяване на съвместна стопанска дейност, като създават гражданско дружество /консорциум/ с цел „И. за изграждане на физкултурен салон по типов проект към Средно училище /СУ/ „Н. Б.“, [населено място]“. Управляващ „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД, както и дружествата, които участват в него е едно и също лице – И. И. Д..

На основание чл. 112 от Закона за обществените поръчки /ЗОП/, между Министерство на младежта и спорта /М./ и „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД е сключен Договор №23-00-110 от 21.12.2020г. с предмет извършване на СМР на обект „И. за изграждане на физкултурен салон по типов проект към СУ „Н. Б.“, [населено място]. Общата цена по договора е в размер на 707 708,75 лв. без ДДС. Договорът влиза в сила от деня на сключването му и е със срок на действие 81 дни, считано от датата на сключването му, но не повече от 12 месеца. Срокът за изпълнение на строителството е 78 календарни дни, считано от откриване на строителната площадка; срокът за адаптирането на проекта започва да тече от датата на сключване на договора, а приключването му се удостоверява с подписване на приемо-предавателен протокол за изработените части на инвестиционния проект. С анекси са променени срокът за адаптирането на проекта и срокът на действие, като непроменен остава крайният срок. От „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД е издадена фактура №0...01 от 04.01.2021г. на М. с данъчна основа в размер на 707 708,75 лв. и ДДС в размер на 141 541,75 лв. за получен аванс по Договор №23-00-110 от 21.12.2020г.

На М. е извършена насрещна проверка, приключила с Протокол /ПИНП/ №П-22222522168035-141-001/25.01.2023г. Връчено е ИПДПОЗЛ, в отговор на което от М. са представени писмени обяснения, съгласно които не е започнало изграждането на обекта, предмет на Договор №23-00-110/21.12.2020г. Няма издадено разрешение за строителство, изготвен технически проект и оценка на съответствието. На министерството, в качеството на възложител, не е представен технически проект от „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД. Срокът за изпълнение на строително-монтажните работи /СМР/ е 78 календарни дни, считано от откриването на строителната площадка, съгласно чл. 2, ал. 1, т. 2 от договора, но не повече от 12 месеца, считано от датата на сключването му. Отбелязано е, че строежът не е започнал поради липса на разрешение за строеж от главния архитект на [община]. Съгласно чл. 37, ал. 1, т. 1 договорът се прекратява с неговото изтичане, във връзка с което от М. е изпратена Покана с изх. №23-00-110/9 от 28.01.2022 г. до „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД за възстановяване на аванса. Приложени са Застрахователна полица №1500-130-2020-01242/17.12.2020г., Добавък №1 от 16.06.2021г., банково извлечение, проформа фактура №0...01 от 22.12.2020 г. с предмет „100% Аванс по договор № 23-00-110/21.12.2020г. с предмет инженеринг за изграждане на физкултурен салон по типов проект към Средно училище „Н. Б.“, [населено място]; приложение №13.1 от ИС „Р.-плащания“ от 22.12.2020г., платежно нареждане от 29.12.2020г., фактура №0...01 от 04.01.2021г., техническа спецификация, представляваща типов проект на електронен носител, писмо с изх. №08-00-45 от 19.01.2021г., скица – виза с №327 от 22.06.2021г., Становище №4454625 от 30.03.2021г. за присъединяване на обекти към

електроразпределителната мрежа на „Електроразпределение ЮГ“ ЕАД, Акт №2682 от 22.07.2016г. за публична общинска собственост и приемо-предавателен протокол от 25.06.2021г., всички касаещи обекта, предмет на договора.

С Протокол №1936819 от 04.11.2022г. са приобщени доказателства, събрани при извършване на проверка по делегация на ревизираното лице, приключила с Протокол №П-22221722123153-081-001 от 02.08.2022г., Протокол №1552604 от 01.08.2022г. и снимков материал. При посещение в СУ „Н. Б.“ е установено, че няма изграден физкултурен салон и няма започнали СМР в двора на училището. Р. Ф., на длъжност заместник директор на училището, заявява, че е имало проект за изграждане на нов физкултурен салон, но строителни дейности не са започнали. Няма разрешение за строеж и протокол за даване на линия на строеж.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221722004223-040-001 от 24.08.2022г. и №Р-22221722004223-040-002 от 11.11.2022г., в отговор на които са представени търговски и счетоводни документи. Установено е, че по банковата сметка на „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД на 29.12.2020г. са получени 849 250,50 лв., в изпълнение на чл. 7, ал. 3 по Договор №23-00-110 от 21.12.2020г. Представено е писмо до М. с изх. №003 от 07.02.2022г., с което се възразява срещу направено искане за възстановяване на аванса, тъй като последното ги поставя в положение на липса на каквито и да е гаранции за заплащане на средствата, вложени в обезпечаване изпълнението на договора.

Във връзка с прекратяването на договора на ревизираното лице е връчена Покана по чл. 103 от ДОПК с №Р-22221722004223-177-001 от 16.12.2022г., с която е изискано дружеството да издаде кредитно известие на М. и извърши корекция на ползвания данъчен кредит по фактурите, издадени от „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД.

От „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД не са представени писмени обяснения за мерките, предприети с цел продължаване действието на договора и кореспонденция с М., договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, писма и други, свързани с изпълнение на договора, доказателства за получени материали, оборудване и други. Посочено е, че част от получените средства от М. са преведени на „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД, като от последното са направени авансови плащания на различни контрагенти за доставка на материали за реализиране на обекта, в т.ч. арматурни заготовки, метални конструкции, термо панели, обзавеждане, вентилационни компоненти и др.

От „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД са издадени 12 фактури за получени авансови плащания през периодите от м. 01.2021г. до м. 03.2022г. на обща стойност в размер на 835 000,00 лв. с включен ДДС.

Извършена е насрещна проверка на „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД, обективирана с ПИНП №П-22222522168043-141-001/31.03.2023г. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС и няма задължения към бюджета. Фактурите, издадени на ревизираното лице, са включени в дневниците за продажби и справки-декларации по ЗДДС, ДДС е начислен и задълженията са внесени в бюджета. Основната икономическа дейност, декларирана от дружеството, е строителство на жилищни и нежилищни сгради. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ са представени 12 фактури, издадени на ревизираното лице за получени авансови плащания; банкови

извлечения; извлечение от счетоводна сметка 412 „Клиенти по аванси“, фактура с №0...0989 от 23.03.2022г. с предмет „аванс по договор с предмет – инженеринг за изграждане на физкултурен салон по типов проект към СУ „Н. Б.“ с данъчна основа в размер на 34 166,67 лв. и ДДС в размер на 6 833,33 лв., банково извлечение за постъпило плащане в размер на 41 000,00 лв. на 23.03.2022г. Съгласно писмени обяснения част от получените аванси от „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД са преведени на доставчици на материали и услуги за реализирането на обекта. За обекта няма издадено разрешение за строеж. Изпълнен е първи етап от договора, а именно адаптиране на проекта и се очаква разрешение за строеж от надзорна фирма, която по данни на Централизираната автоматизирана информационна система Електронни обществени поръчки /ЦАИС Е./ е „Лайф Енерджи“ ООД, ЕИК[ЕИК].

Извършени са насрещни проверки на подизпълнителите, наети от „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД, както следва: „Лидер Конструкт“ ЕООД; „П-Г Пропарти“ ЕООД; „ААГ – Андрей Андреев Груп“ ЕООД; „Макс ЕР Консулт“ ЕООД и „Макс Инвест 14“ ЕООД. Установено, че от подизпълнителите не са извършвани услуги, свързани с изграждането на физкултурен салон в СУ „Н. Б.“, [населено място]. Дружествата са издавали фактури единствено във връзка с получени авансови плащания.

При извършените насрещни проверки на подизпълнителите на „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД е установено, както следва:

- съгласно писмени обяснения от „Лидер Конструкт“ ЕООД е издадена фактура №20...0106 от 05.02.2021г. за авансово плащане на 50% по договор за изработка, доставка и монтаж на обзавеждане на един голям и три малки физкултурни салона към съществуващо учебно заведение към М.. Отбелязано е, че до момента е възложен един от физкултурните салони, за останалите три, оборудването е закупено и се чака възлагане от „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД;

- на „П-Г Пропарти“ ЕООД е връчено ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК, в отговор на което не са представени документи. При проверка в информационната система на НАП е установено, че основната дейност на дружеството е строителство на жилищни и нежилищни сгради. От „П-Г Пропарти“ ЕООД са издадени 31 фактури на „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД;

- от „ААГ – Андрей Андреев Груп“ ЕООД са представени писмени обяснения, съгласно които основната дейност на дружеството е извършване на архитектурни и проектантски услуги, дизайн и обзавеждане, изработка на макети, рекламни пана и ремонтни услуги. Между „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД и „ААГ – Андрей Андреев Груп“ ЕООД е сключен Договор за проектиране №202101.01/ 20.01.2021г. на 4 физкултурни салона, в т.ч. на обекта в СУ „Н. Б.“. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че от „ААГ – Андрей Андреев Груп“ ЕООД са издадени 12 фактури с предмет авторски надзор по договор; климатични системи, проектантски услуги, СМР по спецификация, вписване на три асансьора в кадастър и отписване на 2 съборени сгради. Разплащането е извършено по банков път, съгласно представени банкови извлечения;

- от „Макс ЕР Консулт“ ЕООД са представени 17 фактури, издадени на „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД, счетоводни справки и банкови извлечения, договори и фактури, издадени от подизпълнители: „Ата Билд“ ЕООД; „Арктис Систем Билд“ ЕООД и „Арктис Систем Стайл“ ЕООД.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че

фактурите, издадени от горесцитираните доставчици на „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД са включени в дневниците за продажби и справките-декларации за ДДС през съответните данъчни периоди. Данъкът е начислен и внесен в полза на бюджета.

Органите по приходите са обобщили, че не са налице доказателства, които обвързват платените аванси от „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗД с бъдещи облагаеми доставки. Посочено е че, за да възникне право на данъчен кредит за авансово плащане, същото трябва да е свързано с облагаема доставка, за която да има безспорни доказателства, като в конкретния случай такива не са налице. В тази връзка е подчертано, че договарът, сключен с М. е прекратен, поради изтичане на срока му.

Органите по приходите са се позовали на разпоредбата на чл. 78, ал. 4 от ЗДДС, съгласно която ревизираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при разваляне на доставката, за която е издадена фактура за авансово плащане в данъчния период, през който се разваля доставката, по ред, определен с правилника за прилагане на закона, независимо дали авансово платената сума му е възстановена, прихваната или уредена по друг възмезден начин и дали доставчикът му е издал кредитно известие. Дружеството е ползвало право на данъчен кредит общо в размер на 132 333,30 лв. по фактурите, издадени от „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД за получени авансови плащания на датата на прекратяване на Договор №23-00-110 от 21.12.2020г. Посочено е, че корекцията следва да се извърши през данъчен период м. 01.2022 г. по реда на чл. 66 от Правилника за прилагане Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/. В тази връзка през данъчен този период е направена корекция на ползвания данъчен кредит в размер на 132 333,30 лв.

На основание чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС на ревизираното лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит за м.03.2022г., по фактура №0...0989 от 23.03.2022г., в размер на 6 833,33 лв. Отбелязано е, че фактурата е издадена във връзка с аванс по прекратения договор с М..

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 604/11.05.2023г., с което е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-364/26.05.2023г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/,

изготвена от Е. К.. Според заключението на ССЕ съгласно предоставените документи от Министерство на младежта и спорта, Справка-декларация за данък върху добавената стойност за данъчен период м.01/2021г. и Дневник покупки за данъчен период м.01/2021г., е установено, че Министерство на младежта и спорта не е ползвало данъчен кредит в отчетните регистри по ЗДДС по фактура №[ЕГН]/04.01.2021г. издадена от „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД в размер на 141541,80 лв. Същото е декларирано и от С. П. - Началник на отдел "Счетоводно обслужване" към Дирекция "Финанси" на Министерство на младежта и спорта в имейла с който са предоставени изисканите документи и информация: „От справките е видно, че цитираната фактура №[ЕГН]/04.01.2021г. е влязла в дневника за покупки за текущия месец. Не е ползван данъчен кредит за нея, поради това, че Министерството не ползва данъчен кредит за стоките и услугите, които купува. К., свързана с първоначалното отчитане през месец януари 2021г. няма извършена“. От предоставените документи и информация от С. П. - Началник на отдел "Счетоводно обслужване" към Дирекция "Финанси" на Министерство на младежта и спорта, експертът е установил, че не е извършвана корекция във връзка с първоначалното отчитане на фактура №[ЕГН]/04.01.2021г. издадена от „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД.

По искане на жалбоподателя по делото е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебна компютърно-техническа експертиза /СКТЕ/, изготвена от инж. Д. С.. Според заключението на СКТЕ всеки издаден електронен подпис е уникален и е издаден за точно определено лице. Според българското законодателство „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, т.е. в случая НАП. Според Регламент 910/2014г. „титуляр на електронен подпис“ означава физическо лице, което създава електронен подпис.

Според вещото лице технически нещата стоят по следния начин:

а) Електронният подпис идентифицира физическото лице, което е положило подписа, както и от името на кое юридическо лице е положен подписа. Физическото лице получава смарт карта, на която е записан ключът на удостоверението. Този ключ не може да бъде копиран. Този ключ е уникален и е единствено и само за определеното лице.

б) Подписът може да идентифицира физическото лице, което е положило подписа.

в) КУКЕП е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който е

преминал сертификация по eIDAS. Физическото лице, собственик на електронният подпис може да подписва единствено с налична смарт карта, както и въвеждайки П. код при поставяне на подписа. Това се счита за висока степен на защита. Експертът счита, че физическото лице саморъчно е поставило подписа и е въвело П. кода при поставянето му.

г) Поставеният подпис генерира контролна хеш сума. При проверката ако тази контролна сума съвпада с генерираната, то документът е във вида, в който е бил при подписването и не са били правени промени след полагането на подписа.

В случая проверката е показала, че съдържанието на всички документи не е било променяно след полагане на електронните подписи. Според експерта електронните подписи са в съответствие с Приложение 1 от Регламент 910/2014 г. Подробности за всеки един електронен подпис, положен върху документите са описани в Констативно-съобразителната част от експертната.

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

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия. Съдът намира за неоснователни и недоказани твърденията на жалбоподателя, че квалифицираните електронни подписи на органите по приходите в ревизионното производство не отговарят на изискуемите условия в Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар. Електронните подписи, с които са създадени и подписани електронните документи, част от административната преписка - заповед за възлагане на ревизия, Ревизионен доклад и Ревизионен акт, отговарят на определението "Квалифициран електронен подпис" по смисъла на член 3, точка 12 от Регламента, което се потвърждава от заключението на СКТЕ, което не е оспорено от ревизираното дружество.

РА е издаден в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е

приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

Предмет на спора е ползваният данъчен кредит от „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД по фактури с предмет на фактурираните доставки: „Аванс по договор с предмет - И. за изграждане на физкултурен салон по типов проект към Средно училище „Н. Б.“, [населено място]”. Органите по приходите са направили извод за липса на доказателства, които обвързват платените аванси от „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД с бъдещи облагаеми доставки. Този си извод са извели от обстоятелството, че договорът, сключен с Министерство на младежта и спорта е прекратен, поради изтичане на срока му.

Съдът намира за правилен извода на ревизиращите, че наличието на правен спор между Възложителя - Министерство на младежта и спорта и Изпълнителя ДЗЗД „Пи Ем Пи Панагюрище” и съдружника (партньора) "Политрейд Кънстръкшън" ЕООД във връзка с прекратяването на договор № 23-00-110/21.12.2020г. и за възстановяване (заплащане) на авансово платените суми по договора, по който е налице висящо търг. дело № 20231100900147/2023г. по описа на Софийски градски съд ТО, VI-8-ми състав, не е сред правно релевантните факти за решаване на данъчния казус. В случая от значение е липсата на доказателства, че изпълнителят по договора е извършил реални действия по договор № 23-00-110/21.12.2020г.

Не е спорно от обективна страна, че не е започнало изпълнението на договор № 23-00-110 от 21.12.2020г., сключен с М., по който оспорваният е изпълнител. Не са предприети каквито и да било действия от изпълнителя, предвидени в договора. По-специално не е изготвен и не е представен технически проект от изпълнителя на М., не е издадено разрешение за строеж, протокол за откриване на строителна площадка и за определяне на строителна линия и ниво и т.н. В част V на договора са определени правата и задълженията на страните. Съгласно чл. 23, т. 2 изпълнителят се задължава да информира своевременно възложителя за всички пречки, в хода на изпълнението на работата, да предложи начин за отстраняването им, да поиска от възложителя указания и/или съдействие за отстраняването им. От жалбоподателя не са представени доказателства за изискано съдействие от М..

Относно изпълнението на договора за изграждане на физкултурен салон

към Средно училище „Н. Б., [населено място], през 2021г. са превеждани аванси на „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД, което от своя страна представя обяснения, фактури, договори и банкови извлечения за извършени преводи на други контрагенти. От представените документи при насрещната проверка на „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД се установява, че са превеждани аванси във връзка с изпълнение и на други обекти, а именно физкултурни салони в [населено място], К. и В., възложени за изпълнение на „Пи Ем Пи Шумен“ ДЗЗД, „Пи Ем Пи К.“ ДЗЗД и „Пи Ем Пи В.“ ДЗЗД. Във всички посочени ДЗЗД съдружници са „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД и „Пи Ес Ем Пропърт“ ЕООД. Управител на всички дружества е И. И. Д..

В обратната ведомост към 31.03.2022г. на „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД сметка 41237 „Клиенти по аванси – Пи Ем Пи Панагюрище“ е с кредитно салдо в размер на 695 833,34 лв., т.е. не са извършвани услуги срещу преведения аванс и същият не е върнат на клиента. В писмени обяснения „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД заявява, че получените от жалбоподателя аванси са изразходвани за плащания за бъдещи доставки на материали и услуги, в т.ч. проектиране, арматурни заготовки, метални конструкции, термо панели, обзавеждане, вентилационни компоненти и други. Тези твърдения не са подкрепени от събраните доказателства. От първичните документи /фактури, договори/ и счетоводни справки не е видно какви плащания са направени за изпълнението именно на обект физкултурен салон в СУ „Н. Б.“. Налице са доказателства, че са извършвани СМР, но за изграждането на физкултурен салон в [населено място]. В конкретния случай налице са единствено авансови плащания от жалбоподателя, които не могат да бъдат обвързани с последващи плащания на стоки и услуги от „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД.

Договорите сключени от „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД /в качеството му на участник в посочените ДЗЗД/ с подизпълнителите не са за отделни обекти и в качеството му на съдружник в съответното ДЗЗД, а е общо. В договорите не е налице каквото и да било разграничаване на конкретни параметри за конкретните обекти и конкретните им стойности. Договорите не съдържат описание на конкретната престация, която се дължи от подизпълнителя. Подобен начин на договаряне указва на неположена дължима грижа и следва да се приеме по-скоро като рамков договор, като за конкретното му изпълнение е необходимо волеизявление с конкретизиране на дължимите действия по изпълнение от страна на възложителя, каквото не е налице в случая. Обоснован се явява изводът, че начинът на договаряне не обезпечава възможността на изпълнителя да изпълни договора, респ. – възможността на възложителя да упражни

правата си при неизпълнение на договора. От лаконичните клаузи на договорите, особено частта, касаеща задълженията на страните и конкретизирането на обектите може да се направи извод, че целта на същите не е изпълнението на работата, а създаването на основание за документиране на аванси. В случая е налице верига от плащане на аванси, без същите да са обвързани с изпълнението на облагаема доставка, респ. – с настъпването на данъчно събитие.

В този смисъл съдът намира за правилен извода на ревизиращия екип, че са налице достатъчно данни от обективна страна за пълно неизпълнение на договора, респ. – за липса на връзка на авансите с изпълнението на облагаема доставка.

Предварителните плащания, извършени във връзка с бъдещи доставки не представляват данъчни събития, но с аргумент от разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС са юридически факт, с който възниква изискуемост на данъка. За определяне данъчното третиране на тези предварителни плащания на първо място следва да се установи дали е налице конкретна доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, насрещна престация, за която се явява предварителното плащане. Само наличието на ясно идентифицирана доставка, по която е извършено предварително плащане, следва да се приема за авансово плащане по облагаема доставка. В сключените договори „Политрейд Кънстръкшън“ ЕООД с подизпълнителите не е налице именно изискването да са уговорени конкретни параметри на изграждането на физкултурен салон в [населено място].

В конкретния случай оформянето на фактурите като „авансово плащане“, без обвързването му с конкретен договор и конкретно договорени изпълнителни действия обосновава извода, че фактурите не съдържат и задължителната информация, която се изисква в чл. 114, ал. 1, т. 9 – количеството и вида на стоката, вида на услугата; чл. 114, ал. 1, т. 11 – данъчната основа на доставката, както и предоставените търговки отстъпки; чл. 114, ал. 1 т. 13 – сумата за плащане, ако тя се различава от данъчната основа.

Съгласно разпоредбата на чл. 78, ал. 4 от ЗДДС ревизираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при разваляне на доставката, за която е издадена фактура за авансово плащане в данъчния период, през който се разваля доставката, по ред, определен с правилника за прилагане на закона, независимо дали авансово платената сума му е възстановена, прихваната или уредена по друг възмезден начин и дали доставчикът му е издал кредитно известие. Нормата е иницирана от практиката на СЕС, съгласно която чл. 65, чл. 90, §1, чл. 168, б. а, чл.

185, §1 и чл. 193 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че изискват да се коригира приспадането на ДДС, извършено от получателя по фактура, издадена за авансово плащане във връзка с доставка на стоки, когато тази доставка в крайна сметка не е извършена, въпреки че доставчикът все още дължи този данък и не е възстановил авансово платената сума /Решение по дело „Ф.“, С-107/13, т. 33/. СЕС изтъква, че механизмът на корекции е неразделна част от установения с Директива 2006/112 режим на приспадане на ДДС. Той цели да увеличи точността на приспаданията така, че да се осигури неутралитета на ДДС по начин, че осъществените на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за извършването на облагаеми с такъв данък доставки. Така този механизъм има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС и използването на съответните стоки или услуги за облагаеми впоследствие операции /Решение по дело „Ф.“, С-107/13, т. 50/. Видно от постановеното в цитираните параграфи от Решението по делото „Ф.“, С-107/13 СЕС приема, че действащите норми на Директива 2006/112 дават основание за данъчно третиране, съответно на регламентираното с чл. 78, ал. 4 от ЗДДС. Така този механизъм има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС и използването на съответните стоки или услуги за облагаеми впоследствие операции /Решение от 18.10.2012 г. по дело Т. Х., С-234/11, т. 30 и т. 31/.

С оглед гореизложеното, съдът намира, че законосъобразно органите по приходите са извършили корекция на ползвания данъчен кредит от жалбоподателя общо в размер на 133 053,33 лв. по 12 фактури за авансови плащания, издадени от „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД през данъчен период м. 01.2022 г.

На основание чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС на ревизираното лице правилно е отказано право на приспадане на данъчен кредит за м.03.2022г., по фактура №0...0989 от 23.03.2022г., в размер на 6 833,33 лв. с аргумента, че фактурата е издадена във връзка с аванс по договор с М., който не е действашъ през м. 03.2022г. Предварителното плащане не е обвързано с конкретна доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Само наличието на ясно идентифицирана доставка, по която е извършено предварително плащане, следва да се приема за авансово плащане по облагаема доставка. Предвид тези обстоятелства не са налице основанията за възникване на данъчен кредит по смисъла на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС по горесцитираната фактура.

Предвид гореизложеното, съдът счита, че правилно с оспорвания РА на

ревизираното лице е начислен ДДС в размер на 132 333,30 лв., отказан е данъчен кредит в размер на 6 833,33 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 13 904,68 лв. Събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. С оглед на горното, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 10 772,85 лева съобразно чл.7, ал.2, т.5 вр. с чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения /при материален интерес от 153 071.31 лв. / Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата от „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД, представлявано от И. И. Д. срещу Ревизионен акт № Р-22221722004223-091-001/20.02.2023г., потвърден с Решение № 604/11.05.2023г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който е начислен ДДС в размер на 132 333,30 лв., отказан е данъчен кредит в размер на 6 833,33 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 13 904,68 лв.

ОСЪЖДА „Пи Ем Пи Панагюрище“ ДЗЗД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], представлявано от И. И. Д. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 10 772,85 /десет хиляди седемстотин седемдесет и два/ лева юрисконсултско възнаграждение.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

