

РЕШЕНИЕ

№ 2737

гр. София, 23.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,
в публично заседание на 13.04.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова и при участието на прокурора Емил Георгиев, като разгледа дело номер **9366** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл. ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма]- [населено място] срещу Ревизионен акт № Р-22221018003239-091-001/30.12.2020 година, потвърден с Решение № 1003/25.06.2020 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“, с който са установени задължения за довносяне по ЗДДС в размер на 257 544 лева и лихви за просрочия върху тях в размер на 94 496 лева.

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на атакувания ревизионен акт. Твърди се, че, в хода на производството органите по приходите неправилно са отказали право на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчиците. Посочва се още, че същият е издаден при съществено нарушение на съдопроизводствените правила в посока събиране на косвени доказателства за липса на реално осъществена доставка, тъй като в хода на ревизионното производство са представени всички относими доказателства за реалността на доставката и е налице необсъждане на всички събрани в хода на производството доказателства и при издаването на РА са допуснати нарушения на материалния закон, като изобщо не е отчетено обстоятелството, че лицето е получател по доставката, както и противоречието на РА с правото на ЕС. Иска се отмяна на ревизионния акт и да бъде признато право на данъчен кредит по тези фактури, както и да бъде отменен ревизионният акт. Претендират се и сторените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят- [фирма] редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК не изпраща представите. От процесуалния представител на същия е постъпила писмена молба, с която е изразено становище по съществуващото на спора и се претендират сторените по делото разноски.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" при ЦУ на НАП-гр. С., редовно и своевременно призован, се представлява от юрисконсулт М., редовно упълномощена, която оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП- прокурор Г. намира подадената жалба за неоснователна и моли да бъде отхвърлена.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства, ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните, при условията на чл.142,ал.1 АПК, вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

Със Заповед № 312/30.12.2009 година на Териториален директор на НАП-[населено място] Г. В. е преназначена на длъжността- Старши инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място] с ИРМ- [населено място], считано от 01.01.2010 година.

Със Заповед №21.12/17.12.2010 година на Директор ТД на НАП В. И. С. е преназначена на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- С., с ИРМ- Б., считано от 01.01.2011 година.

Със Заповед № 57.12/30.10.2012 година на Директор ТД на НАП- С. М. С. Х. е преназначена на длъжността- Началник сектор "Ревизии" с ИРМ- Б., считано от 01.11.2012 година.

Със Заповед № РД-01-818/10.058.2019 година на Директор ТД на НАП е наредено функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК, считано от 10.05.2019 година да се изпълняват от поименно изброени служители/ органи по приходите в Отдел "Ревизии" измежду които и М. С. Х. на длъжност - Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП- С..

Със ЗВР от 06.06.2018 година М. С. Х. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ възложила да бъде извършена ревизия на [фирма] , определил състава на ревизиращия екип– В. И. С. на длъжност- главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и М. Г. В. на длъжност- старши инспектор по приходите ,обхвата на ревизията по видове задължения по периоди ДДС – от 01.12.2013 година до 31.03.2018 година , срока, в който следва да завърши ревизията – три месеца, считано от датата на връчване на заповедта за възлагане.

Последната е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 18.06.2018 година.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия от 17.09.2018 година органът, възложил ревизията– М. С. Х. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ определила нов срок за завършване на ревизията до 18.10.2018 година.

Заповедта за изменение на ЗВР е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 17.09.2018 година.

С нова Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия от 09.10.2018 година, органът, възложил ревизията- М. С. Х. на длъжност- Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП- С. определил нов срок за завършване на ревизията до 18.11.2018 година.

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата

12.10.2018 година.

На 18.12.2018 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип съставили Ревизионен доклад № Р-22221018003239-092-001, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

Р. доклад е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 21.12.2018 година.

На 02.01.2019 година дружеството- жалбоподател депозирало молба до органите по приходите за удължаване срока за представяне на възражения срещу съставения РД.

С Уведомления за продължаване срока за подаване на възражение и представяне на доказателства от 03.01.2019 година е удължен срокът за представяне на възражение срещу съставения РД до 04.02.2019 година.

На 01.02.2019 година дружеството- жалбоподател депозирало писмено възражение срещу съставения РД, в което подробно изразило несъгласието си с предложението за установяване.

На 30.12.2019 година М. С. Х. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ и В. И. С. на длъжност- Главен инспектор по приходите издали обжалвания Ревизионен акт № Р-2222018003239-091-001, с който установили задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди ,подробно посочени в РА.

Последният е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 15.01.2020 година.

На 20.01.2020 година дружеството жалбоподател депозирало жалба срещу издадения РА до Директор на Дирекция“ ОДОП“, като жалбата е постъпила в Дирекция ОДОП“ на дата 27.01.2020 година.

На 19.03.2020 година между Директор на Дирекция“ ОДОП“ и жалбоподателя е сключено Споразумение за удължаване срока за произнасяне по жалбата, като същият е удължен с два месеца.

С ново Споразумение за удължаване на срока от 27.05.2020 година срокът за произнасяне по жалбата е удължен с още един месец считано от 27.05.2020 година.

С Решение №1003/25.06.2020 година Директор на Дирекция“ ОДОП“ потвърдил обжалвания Ревизионен акт.

Решението е връчено на дата 28.07.2020 година на електронния адрес на жалбоподателя.

По делото е назначена , изслушана и неоспорена от страните съдебно- счетоводна експертиза, като в заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание, експертът заявява, че поддържа заключението си .

По делото бе назначена съдебно- техническа експертиза, но поради невнасяне на депозита в посочения срок, същата бе заличена .

Приложени са всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства.

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София-град намира предявената жалба срещу Ревизионни акт за процесуално допустима подадена в срока по чл.156 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, жалбата се явява неоснователна. Съображенията за това са следните:

При проверката законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в

съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби при издаването му-това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160,ал.2 ДОПК.

Обжалваният Ревизионен акт №Р-22221018003239-091-001/30.12.2019 година е издаден от компетентни органи-това е органът, възложил ревизията- М. С. Х. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“- орган, възложил ревизията и В. И. С. на длъжност-главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията. Между страните няма спор, а и от приложените по делото писмени доказателства се установява, че лицето М. С. Х. е заемала длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ към датата на издаване на ЗВР и РА и е определена за орган, който може да възлага ревизии по реда на чл.112 от ДОПК въз основа на изрична Заповед на Директор ТД на НАП- С. от 07.06.2017 година и от 10.05.2019 година. Установено е още, че лицето В. И. С. е заемала длъжността-главен инспектор по приходите, а и по делото се съдържат доказателства в тази насока. Наред с това е установено, че и другият орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип- М. Г. В. към датата на издаване на ЗВР, Заповедта за изменение на заповедите за възлагане на ревизия и издаване на РД е заемала длъжността-старши инспектор по приходите.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочен в нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година-органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията. Безспорно тази промяна в органите, които могат да издават ревизионен акт ,водят и до промяна в самия ред за издаване на акта, както и до промяна в самата процедура по издаване на РА. Измененията на чл.119 от ДОПК, са в сила от 01.01.2013 година и засягат само и единствено образуваните след тази дата ревизионни производства. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия/ аргумент от разпоредбата на чл.112,ал.1 от ДОПК. В конкретния случай, ревизионното производство е първо, образувано е на дата 06.06.2018 година/ с издаване на първата ЗВР от 06.06.2018 година –след влизане в сила на цитираното изменение на нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК и същото е приключило по реда на измененията, цитирани в тази правна норма, което обуславя и издаването на РА от компетентни органи по смисъла на сочената разпоредба. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия/ аргумент от разпоредбата на чл.112,ал.1 от ДОПК.В конкретния случай, ревизионното производство е второ и ревизионното производство е започнало на дата 06.06.2018 година, когато вече са били в сила измененията на нормата на чл.119 от ДОПК, като обжалваният ревизионен акт е издаден именно от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК и то при действието на новата редакция в сила от 01.01.2013 година.

Наред с това, в ТР № 5/2016 година по Тълкувателно дело № 10/2016 година на Общото събрание на ВАС, е посочено, че “Според чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Чл. 118, ал. 2 ДОПК разпореджда, че ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите. Според последната разпоредба това са служителите, заемащи длъжност „държавен експерт по приходите”, „държавен инспектор по приходите”, „главен експерт по приходите”, „старши експерт по

приходите”, „експерт по приходите”, „главен инспектор по приходите”, „старши инспектор по приходите” и „инспектор по приходите”. Чл. 119, ал. 2 ДОПК (действаща редакция ДВ, бр. 82/2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) разпорежда, че ревизионният акт се издава от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията, в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Предишната редакция на текста (в сила до 01.01.2013 г.) предвижда органът възложил ревизията, да определи със заповед компетентния да издаде ревизионния акт орган по приходите. Нормата на чл. 119 ДОПК урежда конкретната процедура по издаването на ревизионния акт. Разликата в двете редакции на чл. 119, ал. 2 ДОПК – тази от първоначалното приемане на кодекса до 31.12.2012 г. и сега действащата от 01.01.2013 г. е в това, че при старата редакция определянето на конкретния орган, компетентен да издаде ревизионния акт, се случва в края на процедурата, а според сега действащата редакция това се определя в самото начало. И при предишната, и при сега действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, органът по приходите възложил ревизията, определя издателя на ревизионния акт. За да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 ДОПК, последният следва да е издаден от две лица : 1. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на ревизията и 2. от органа, имащ качеството на „възложил ревизията”, определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция. Нормата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК не поставя изискване каква длъжност следва да заема определения от териториалния директор орган по приходите. Единственото условие е това лице да притежава качеството „орган по приходите”. Кой са органи по приходите е дефинирано в разпоредбата на чл. 7, ал. 1, т. 1 - 4 ЗНАП, в това число и лицата по т. 3 – директори на дирекции, началници на отдели и сектори – най-честият кръг от служители, определяни от териториалния директор за лица по чл. 112, ал. 2 ДОПК. Тълкуването на разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК води до извода, че нормата на чл. 118, ал. 2 дефинира какво представлява ревизионният акт и кой го издава по принцип, докато разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК урежда конкретната процедура по издаване на ревизионния акт. Нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК е свързана със старата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, когато ревизионният акт се издава еднолично, поради което тя не е съобразена с изменението на разпоредбата в сила от 01.01.2013 г. По отменената вече редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, издателят на акта е едноличен орган, като това не е органът възложил ревизията, и той следва да е в кръга на лицата, посочени в чл. 118, ал. 2 ДОПК. След изменението на чл. 119, ал. 2 ДОПК от 01.01.2013 г. ревизионният акт се издава съвместно от два органа – единият е органът възложил ревизията, а другият е ръководителят на ревизията. Изменението на разпоредбата касае както органа издател на акта, така и начина на определяне на издателя на акта: по отменената редакция с нарочна заповед, а по сега действащата редакция единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор - чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а вторият от първия орган въз основа на заповедта за възлагане на ревизия – чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

Следователно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК, в редакцията след 01.01.2013 г., определя качествата на лицата, които са компетентни да издадат ревизионния акт и при проверка за действителността на акта следва да се установи дали тези качества са налице. Не намира опора в закона тезата, че разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК следва да се прилагат

кумулятивно. Нормата на чл. 119, ал. 2 ДОПК в предишната си редакция (в сила до 01.01.2013 г.) не посочва изрично какви длъжности следва да заемат органите по приходите, които следва да издадат ревизионния акт. Нормата единствено поставя условие този орган да бъде посочен от този, чиято е компетентността по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК за възлагане на ревизия. След като в сега действащата разпоредба на чл. 119, ал. 2 ДОПК императивно са посочени лицата, които издават ревизионния акт, като липсва изрично оправомощаване на органа по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК (липсва изискване за издаване на заповед за определяне на компетентен орган ЗОКО), то не е необходима и конкретизацията на длъжностното качество на органите, каквато конкретизация се прави от нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК. Ако има такава конкретизация, то тя се отнася единствено и само по отношение на лицата от ревизиращия екип, определени със заповедта по чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК, но не и по отношение на лицето възложило ревизията, за което има единствено изискване да е орган по приходите по смисъла на чл. 7, ал. 1 ЗНАП. Сега действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК няма по- тясно приложно поле от предишната редакция. Поради това не може да бъде изграден извод, че и двамата съставители на ревизионния акт следва да са в кръга на лицата, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП. Според действалата до 01.01.2013 г. Редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, ревизионният акт се издава само от едно лице, за чието оправомощаване се издава нарочна заповед, докато според сегашната редакция ревизионният акт се издава от две лица, едното от които е лицето възложило ревизията, а другото е лицето, което е било ръководител на екипа. Включването в кръга на тези лица на лицето възложило ревизията води до извод, че целта на изменението на закона е да се обезпечи участието на контролния орган, възлагащ ревизията, в крайния акт, с която приключва производството, за да се оптимизира качеството на процеса. Приетото изменение на чл. 119, ал. 2 ДОПК не стеснява приложното поле на разпоредбата. Разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК се намират в един и същ нормативен акт – ДОПК. Следователно те са равни по степен императивни норми, определящи компетентните лица да издават ревизионни актове. Под „досегашен ред” следва разбира издаването на ревизионни актове по висящи производства да продължи съобразно изискванията на чл.118,ал.2 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК в редакцията до 01.01.2013 г. С нормата на § 35,ал.1 от ПЗР на ЗИДДОПК – ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., ясно е изразена волята на законодателя след 01.01.2013 г. ревизионните актове по новообразуваните производства да бъдат издавани от органите, определени по действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Поради това не може да се твърди, че нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК въвежда ограничение по отношение на органите, издаващи ревизионния акт по чл. 119, ал. 2 ДОПК. Материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича по силата на закона - чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не по силата на заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Поради това не намира подкрепа в закона тезата, че този орган има само процесуална компетентност да издаде акта, а да няма материална такава“.

Всички актове в ревизионното производство – ЗБР и РА са издадени от органи по приходите ,които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено- преди Закон за електронния документ и електронния подпис/ (И.. - 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".(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, РД и РА, съгласно ЗЕДЕП, чл.3, ДВ. бр.34 от 6 Април 2001 година- Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 от ЗЕДЕП, 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 ЗЕДЕП (И.. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г.) Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на [чл. 16.](#)) Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай [ЗВР](#) както и РД и РА са създадени като електронни документи по смисъла на [чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП](#), 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 изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по реда на [чл. 30, ал. 6 ДОПК](#) и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в [чл. 184, ал. 1 ГПК](#), приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание [§ 2 ДР ДОПК](#), тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на [чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП](#) електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал.3 и ал.4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. 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 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 Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по [чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕП](#),

обосновава извод за това, че [ЗВР](#), 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 ЗЕДЕП](#) е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид.

От така представените заверени преписи на хартиен носител се установява, че актът, издаден като електронен документ е подписан с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията - М. С. Х. - Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП - С. и на ръководителя на ревизията - от В. И. С. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С.. За да е валидно подписан съгласно [чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК](#) в случаите, когато е издаден като електронен документ ревизионният акт следва да е подписан с квалифициран електронен подпис на органите по [чл. 119, ал. 2 ДОПК](#), така че по силата на законовата фикция в [чл. 13, ал. 4 във връзка с ал. 3 от Закона за електронния документ и електронния подпис](#) /ЗЕДЕП/, електронните подписи да имат значението на саморъчни подписи. В конкретния случай, от доказателствата по делото е безспорно установено, че не само РА, но и ЗВР и РД са създадени като електронни документи и са подписани от лица, които притежават квалифициран електронен подпис.

Р. акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл. 120, ал. 1 ДОПК задължителни реквизити - името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад, който е вътрешно служебен акт.

В ТР №5 /22. 06. 2015 година на ВАС“ е посочено, че макар че ревизионният доклад е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл. 21, ал. 5 АПК. Независимо че разпоредбата на чл. 120, ал. 2, изр. първо от ДОПК сочи, че той се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на ревизионния акт да се наслажда върху волята на съставителите на ревизионния доклад и в тази кумулативност на двете волеизявления да се упражнява съвместна компетентност за издаването на ревизионния акт“.

„Друг извод не следва от сезиращата функция на ревизионния доклад и свързаните с момента на издаването му срокове, тъй като уведомяването на органа, възложил ревизията, не е правопораждащ факт за възникването на компетентността за издаването на ревизионния акт. Тя не произтича от ревизионния доклад, а е нормативно установена и персонално определена, поради което пороците на ревизионния доклад не рефлектират върху валидността на ревизионния акт. В качеството си на процесуален акт ревизионният доклад е процесуална предпоставка за издаването на ревизионния акт, а при липса на процесуална предпоставка е налице неспазване на процесуалните разпоредби по смисъла на [чл. 160, ал. 2 ДОПК](#), но не и толкова тежък порок, който да обуслови извод за нищожност на РА. Р. доклад е подписан от всички органи по приходите, включени в състава на ревизиращия екип, а дори и да не е подписан от всички, участващи в ревизията органи по приходите, то това не може да обуслови нищожност на издадения ревизионен акт, защото пак в същото Тълкувателно решение е изрично е посочено, че съгласно чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК изискването за подписване на ревизионния

доклад от неговите съставители е задължителен реквизит на ревизионния доклад от външна страна, т.е. част от нормативно установените изискванията за форма на ревизионния доклад. Разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, която предвижда, че ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт, не дерогира систематично предхождащата я норма на чл. 120, ал. 1, т. 5 ДОПК, включваща сред задължителните реквизити на ревизионния акт наличието на мотиви за издаването му. И двете разпоредби са част от чл. 120 ДОПК, озаглавен „Съдържание на ревизионния акт“, а това сочи, че ревизионният доклад също е част от нормативно изискуемото се съдържание на ревизионния акт. При наличие на порок в законоустановената форма, изразяващ се в липса на мотиви, опорочаването също не е толкова съществено, че да се приравни с пълна липса на форма, а оттам и на волеизявление, поради което отново не мотивира извод за нищожност на издадения ревизионен акт. Горното обосновава заключението, че не е налице нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили“.

Р. доклад е съставен в предвидения 14 дневен срок за съставянето му. Съгласно чл. 117 от ДОПК, ревизионният доклад се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията, но съставянето на ревизионния доклад след този срок, не може да доведе до незаконосъобразност на ревизионния акт, защото сроковете за съставянето на ревизионния доклад и за издаване на РА са инструктивни, а не преиклузивни и с изтичането им не се погасява правото на органа да го състави, респективно да го издаде. В този смисъл е и трайно установената и непротиворечива съдебна практика, изразена в редица съдебни решения, измжду които и в РЕШЕНИЕ № 10566 ОТ 11.07.2013 Г. ПО АДМ. Д. № 3654/2013 Г., I ОТД. НА ВАС, РЕШЕНИЕ № 11595 ОТ 19.09.2011 Г. ПО АДМ. Д. № 75/2011 Г., VIII ОТД. НА ВАС, РЕШЕНИЕ № 17370 ОТ 20.12.2013 Г. ПО АДМ. Д. № 5861/2013 Г., VIII ОТД. НА ВАС и редица други решения.

Връчването на ЗВР, РД и РА е станало при спазване на разпоредбата на чл. 29 ал.6 от ДОПК, според която съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книжа или съобщения. В конкретната хипотеза всички актове и съобщения са връчени както на електронния адрес на жалбоподателя. Съгласно, чл.30, ал.6 от ДОПК електронното съобщение се смята за връчено, когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система. В конкретната хипотеза по отношение на всички ЗВР, РД и РА е удостоверено връчването и по електронен път, за което по делото се съдържат писмени доказателства и то оформени в съответствие с разпоредбата на чл.30, ал.6 от ДОПК. На следващо място, в [ДОПК в частност в разпоредбата на чл.113, чл.117 и чл.120 не са конкретизирани начините на връчване на актовете, издавани в хода на ревизионното производство, но](#) следва да бъде отбелязано, че разпоредбите за връчване и за удостоверяване на връчването на съобщения се намират в общите разпоредби на ДОПК и са приложими и за останалите производства в Кодекса-аргумент от разпоредбата на чл.33 от ДОПК-Приложимост на разпоредбите-по реда и в сроковете, посочени в тази глава, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книжа, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с изключение на актовете, документите и книгата за реализиране на административна наказателна отговорност, за които се прилага [Законът за](#)

административните нарушения и наказания. С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството, така и правото му на защита, и по никакъв начин не може да се говори за нищожен ревизионен акт.

Р. акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120,ал.1 ДОПК задължителни реквизити-името и длъжността на органите, които го издават, номер и дата ,данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част ,в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва ,подписи на органите по приходите, които са го издали. Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад, играещ ролята на мотиви. В тази насока неоснователен е доводът на процесуалния представител на жалбоподателя, че ревизионният акт е немотивиран.

При издаването му, органите по приходите са спазили процесуално-правните разпоредби.

Ревизионното производство е първо като производството е започнало със заповед за възлагане на ревизия, с която органът, възложил ревизията определил срока за завършването и до три месеца, считано от връчване на същата, но поради недостатъчност на срока органът, възложил ревизията с една заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия удължил срока на ревизията с още два месеца, като удължаването е извършено в съответствие с разпоредбата на чл.114 от ДОПК. Р. доклад е издаден именно в срока, предвиден за приключване на ревизията, а РА е издаден след изтичане на срока за представяне на възражение срещу съставения РД. .Неоснователен е доводът на жалбоподателя и на неговия процесуален представител, че при издаването на ревизионния акт са допуснати съществени нарушения на съдопроизводствените правила в посока необсъждане на приложените доказателства, които обосновават извод за наличие на реално осъществена доставка. На първо място, соченото нарушение на чл.37,ал.2 от ДОПК-че всички събрани доказателства подлежат на обективна преценка и анализ засяга материалната законосъобразност на издадения РА, а не допуснати нарушения на процесуалните правила. На второ място, за допуснато нарушение на процесуалните правила би могло да се говори само и единствено, ако органът по приходите не е събрал доказателства- и то относими, нещо, което в случая на е налице. На следващо място, дори и да е допуснато нарушение на процесуалните правила при издаване на ревизионния акт, то съдът не притежава правомощия да го отмени на това основание и да върне преписката за ново произнасяне, а е длъжен да разгледа спора по същество и в ДОПК не е предвидена разпоредба, при която съдът, както при ИАА да върне административната преписка на органа, издал обжалвания акт с указания за ново произнасяне.

При издаването на ревизионния акт са спазили материално- правните разпоредби на ЗДДС .

От доказателствата по делото в това число и от заключението на вещото лице , изготвило съдебно- счетоводната експертиза, неоспорена от страните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено е видно, че за процесния ревизиран период основната дейност на жалбоподателя е строителство, ремонт, саниране, изграждане и ремонт на канализация, водопровод и пътища, регистриран е в К. на строителите в България и притежава сертификати по ИСО за внедрените строителни стандарти при упражняване на строителната си дейност. За процесните периоди [фирма] е с основна дейност-строителство на

жилищни и нежилищни сгради, ремонтни работи, реконструкции и реставрации, както и туристически услуги по настаняване на туристи в хотел „С.“ в П., считано от 31.07.2014 година. По счетоводни данни за периода от 01.12.2013г. до 31.03.2018г. в [фирма] са назначени общо 53 лица на длъжности „техник В и К“, „водопроводчик“, „кофражист“, „строителен техник“, „зидаромазач“, „монтажник“, „работник подови настилки“, „монтажник метални конструкции“, „технически ръководител строителство“, „арматурист“, „електротехник строителство“, „строителен техник“, „шпакловчик“, „общ работник“, „шофьор“, „рецепционист хотел“, „камериерка“, „барман“, „сервитьор“, „инспектор здраве и безопасност“, „управител хотел“, „администратор хотел“, „работник кухня“, „готвач“, „мияч“, „организатор конференции и събития“, „пазач“. [фирма] не притежава собствени ДМА – недвижими имоти, МПС, машини и оборудване. Към 31.12.2017г. съгласно оборотна ведомост притежава ДМА - стопански инвентар/сметка 206 – 2871,20лв./ и обзавеждане /сметка 208 – 5693,00лв.. Въз основа на наличните, проверени и анализирани от вещото лице счетоводни документи и регистри, се установява, че [фирма] е приложил двустранно счетоводно записване по утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. Счетоводството се осъществява на база документална обоснованост на стопанските операции при спазване на счетоводните принципи и се прилагат Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приходите и разходите произтичащи от сделки и събития се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на плащането или получаването на паричните средства и се включват в Отчета за приходи и разходи /ОПР/ за периода за който се отнасят. Във връзка с основната си дейност – строителство по договори с възложители, дружеството закупува материали, които се отразяват по счетоводна сметка 601“Разходи за материали“. Вложените материали в СМР услугите са включени в общата стойност на договора и са за сметка на изпълнителя [фирма]. Получател е и на услуги по договори с подизпълнители, които се отнасят директно, като текущ разход за основната дейност по сметки от гр.60. Декларирани са доставки на строителни материали и услуги свързани с наем на скеле, услуга с бетон –помпа, услуга по обслужване на контейнери за извозване на строителни отпадъци , строителни материали - теракот, бетон, цимент, арматурна заготовка, доставка на канали и др. Декларирани са и доставки за покупка на материали и услуги от нерегистрирани по ЗДДС лица. Всички разходи в края на годината се отнасят по предназначение, по счетоводна сметка 611“Разходи за основна дейност -строителство“, която не се води аналитично за всеки строителен обект. Приходите на дружеството са от извършени облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната от извършени строително-монтажни услуги по Закона за обществените поръчки и за същите [фирма] е издало данъчни документи – фактури по чл.112, ал.1 от ЗДДС в срока по чл.113, ал.4 от ЗДДС. Основни клиенти и възложители на СМР за ревизирия период са Столична община, район „О. купел“ и район „И.“, [фирма] и [община]. Приходите от продажби на услуги по ЗОП и туристическите услуги се отчитат на принципа на текущо начисляване, като намират отражение по сметка 703“Приходи от други продажби“.

За данъчен период месец 04,06,07 2014 година и месец 09.2014 година от [фирма] е издал 12 данъчни фактури/ подробно описани в РД, РА и в заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза, неоспорено от страните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено в общ размер на ДДС 44 640 лева с предмет- плащане по Договор за СМР, отдаден труд за СМР, плащане по Договор за СМР. Фактурите са във връзка със сключени договори от 04.03.2014г. /л.175/, Договор от 12.05.2014г. /л. 181-182/ , от 19.05.2014г. л./184/, от 02.06.2014г./л.186-187/, от 09.06.2014г. /л.189/, от

23.06.2014г. /л.192/, от 30.06.2014г./л.195/, от 07.07.2014г. /л.197/ и 14.07.2014г./л.199-200/ [фирма] приел да извърши СМР на обект Църква „Р. Б., [населено място]“, [община]. Единичните цени на отделните видове СМР са посочени в Приложение № 1 към всеки договор. Договорите са придружени от количествено-стойностни сметки към всеки договор, в които са посочени мерни единици, количество, единична цена и стойност на подлежащите на извършване работи. Отнася се до извършване на СМР само труд за изпълнение на дейности по ел.захранване, част В и К, част Конструкции, Архитектура, Озеленяване и външни ремонтни работи и съгласно количествено - стойностните сметки подлежащите за извършване работи на обект Църква „Р. Б., [населено място]“ са: по част Архитектура - направа на циментова замазка под, очукване външна мазилка по стени, полагане на топлоизолация под, възстановяване на корнизи, демонтаж и монтаж на дограма, латексово боядисване, обшивка с гипсокартон, направа на ограда от метални колове, направа водосточни тръби и др.; част Конструкции – разбиване на стара бетонна настилка, монтаж на армировка, кофраж на фундаменти и пояси и др; Ел.част – полагане на кабели; В и К част – засипване с трамбоване на изкоп, полагане на подземен водопровод, монтаж на смесителни батерии и тръби; Озеленяване, придружени са и от Акт обр.19 за извършените и приети СМР съответстващи на количествено-стойностни сметки. Наред с това е представен и Договор от 25.08.2014 година /л.203-204/, съгласно който [фирма] приема да извърши СМР на обект Медицински център, [населено място], придружен количествено-стойностна сметка и Акт обр. 19 за извършените СМР /л.204-206/, към договора е издадена фактура № 245/26.09.2014г., платена в брой на 13.10.2014г. /л.206 гръб/. Приложен е и Договор от 28.08.2014г./л.207/, по силата на който [фирма] приема да извърши СМР на обект Медицински център, [населено място]. Представена е количествено-стойностна сметка и Акт обр. 19 за извършените СМР /л.208-209/, договорът е придружен от фактура № 258/30.09.2014г., платена в брой на 14.10.2014г. /л.210/. Договор от 04.09.2014г./л.211/ съгласно който [фирма] приема да извърши СМР на обект Медицински център, [населено място]. Представена е количествено-стойностна сметка и Акт обр. 19 за извършените СМР /л.212-213/, като са изпълнени строително-ремонтни дейности на обект Медицински център, [населено място] отнасящи се до демонтаж на метални конструкции и монтаж на алуминиева конструкция, нова тухлена зидария и направа на нова циментова замазка, натоварване и превоз на строителни отпадъци, монтаж на метални решетки, поставяне на алкидна боя по стени, изкопни работи, ремонтране и подмяна на тротоарна настилка , озеленяване.

По отношението на плащането са представени Договор за финансово обслужване от 02.10.2017г. /л.178/ сключен между [фирма] и [фирма] по силата на който [фирма] са задължава да извършва плащания към доставчици на [фирма] и да приема суми от клиенти на дружеството. Вещото лице посочва още, че процесните фактури са представени наредени преводи от [фирма] в полза на [фирма] по депозитна сметка в П. АД на [фирма] за сумата от 123 000,00лв. на дати 30.11.2017г.,11.12.2017г.,14.12.2017г., 15.12.2017г., 19.12.2017г. и 04.12.2017г./л.178-181/.

Фактура № 12/25.04.2014г. е платена изцяло по банков път.

Към фактури № 54/02.06.2014г. /л.181/, № 62/11.06.2014г./л.183/, № 75/21.06.2014г. /л.186/, № 90/30.06.2014г. /л.188/ са приложени фискални бонове за извършено плащане в брой с дата 14.07.2014г,към фактури с № 113/15.07.2014г. /л.191/, № 120/21.07.2014г./л.194/, № 126/28.07.2014г. /л.196/, № 139/31.07.2014г./л.199/ са приложени фискални бонове за извършено плащане в брой с дата 13.08.2014г., а към фактура № 240/24.09.2014г. плащането е с дата 14.10.2014г./л.202-203/, а всички

фискални бонове са издадени от ФУ с № DY371624. По данни от НАП [фирма] е имал регистрирани 5 фискални устройства с дистанционна връзка с НАП за ТЕ със строителни материали и услуги, въведени в експлоатация на 24.09.2014г., 15.05.2014г., 03.04.2014г., 25.03.2014г. и 08.07.2014г. с рег.№ 2592033, 3563409, 3554606, 3552276, 3578155.

От [фирма] са представени счетоводни справки от сметки 411, 703, 4532, 501, 503, /л.212-216/, като вещото лице посочва, че приходите по процесните издадени фактури са намерили счетоводно отражение при доставчика по дебита на сметка 411“Клиенти“ и по кредита на счетоводна сметка 703“ Приходи от продажби на услуги“ / данъчната основа по съответните фактури/. Начисленият и отразеният във фактурите ДДС е намерил счетоводно отражение по кредита на сметка 4532“Начислен ДДС от продажби“, а и по данни от ИС на НАП, [фирма] е включил процесните фактури в дневниците за продажби и СД по ЗДДС за съответните отчетни периоди с получател [фирма], а съгласно представена разчетно-платежна ведомост и справки за начислени заплати и осигуровки /сметки 421, 604 и 605/ за процесните периоди [фирма] е разполагал с 11 лица /л.216-218/ назначени по трудови правоотношения – „зидар“, „гипсаджия-мазач“, „гипсаджия“, „технически изпълнител“, „убмастер“, „компютърен оператор“, „системен оператор“ и „зидаромазач“, всички назначени с код за дейност 4120 –Строителство на жилищни и нежилищни сгради и съгласно наличните по делото хронологии на сметки доставките по процесните фактури издадени от [фирма], са отразени в счетоводството на [фирма], като текущ разход за основната дейност по сметка 602“Разходи за външни услуги“, дебит сметка 4531“Начислен ДДС от покупки“ и кредита на сметка 401“Доставчици“. Разхода е отнесен по предназначени по счетоводна сметка 611“Разходи за основна дейност“, без аналитична отчетност по обекти, за извършеното разплащане в брой и по банков път в счетоводството на жалбоподателя са съставени счетоводни кореспонденции за закриване на задължение към доставчик и намаление на парични средства на дружеството / Дебит сметка 401“Доставчици“ /Кредит сметка 501“Каса в лева“, 503“Разплащателна сметка в лева“. Строително ремонтните услуги получени от [фирма] са предмет на последваща реализация към на [фирма] [населено място] и [фирма] – [населено място]. [фирма] е Възложител на [фирма] по Договор от 12.03.2014г. за изпълнение на СМР – Ремонт, реконструкция и възстановяване /реставрация/ на храм „Св.Б.“ [населено място] с цена на договора 244 862,00лв. с ДДС, като сумата е преведена авансово.

Издадени фактури от [фирма] с получател [фирма] - № 1/10.04.2014г. с ДО 151 435,93лв. и ДДС 30 287,19лв., № 20/09.06.2014г. с ДО 41 847,40лв. и ДДС 8 369,48лв., № 2/01.08.2014г. с ДО 10 768,34лв. и ДДС 2 153,67лв

Но наличието на договори както на жалбоподателя с доставчика му, така и на жалбоподателя с възложителя му / като изпълнител по Договор за обществена поръчка / не може да бъде доказателство за реалност на доставката, защото договорите са доказателство за възникнали договорни отношения между страните, но не и доказателство за реалност на доставката. Фактурата е първичен счетоводен документ, отразяващ преди нейното издаване данъчно събитие. Последното представлява факт от обективната действителност, с настъпването на който правната норма свързва пораждането на определени правни последици. Договорът за услуга има за предмет да се извърши определена услуга или да се осъществи пакет от услуги, за което да бъде заплатено възнаграждение. Поради неговия двустранен, възмезден характер и вида на основната престация договорът за услуги стои най - близо до трудовия договор от една страна, а от друга - до договора за изработка. Разликата между договора за изработка и договора за услуги пък се състои в това дали изпълнителят отговаря, ако не бъде постигнат уговорения

резултат. При договора за изработка изпълнителят може да иска заплащане на уговореното възнаграждение, само ако е престирап уговорения резултат. Ако усилията му да постигне този резултат останат напразни, за него не възниква право на възнаграждение. При договора за услуги може да се иска възнаграждение, дори ако уговореният резултат не може да бъде постигнат и това е така, защото при договора за услуги се дължи единствено осъществяването на определена дейност, а не общественият краен резултат от тази дейност. При договора за изработка възнаграждението е функция единствено на постигнатия резултат, уговорен с договора, а при договора за услуги- възнаграждението е функция на извършената уговорена дейност като вид, характер и продължителност, независимо дали целеният краен резултат на тази дейност е постигнат.

Нито от доставчика, нито от жалбоподателя се представиха съпътстващи доказателства за доставките-различни по вид услуги- извършване на разнородни по вид СМР на различни обекти, няма представени заверени копия на оригинал на предавателен протокол за предадени от страна на жалбоподателя на изпълнителя материали ,проекти, няма доказателства за това как и кога възложителят-жалбоподател е приел извършените услуги и няма доказателства за начина на калкулиране на цената на услугите, как е формирана цената на услугите, няма доказателства за собствени или наети МПС за осъществяване на доставките- кога и как, от къде са закупени необходимите материали за осъществяване на доставките/ по вид ,количество, цена, как и кога са доставени на обектите и от кого/ при съобразяване, че в договорите няма задължение на изпълнителя да осигури материалите на обектите и изобщо не е конкретизирано с какви материали / а договорите са еднотипни/, как и кои лица от доставчика са били изпратени/ командировани до [населено място] и до [населено място], [община] за да осъществят услугите – СМР, няма доказателства с кое МПС или МПС-та са доставени материалите, какви по вид са материалите, необходими за извършаване на СМР, няма доказателства за ползвани услуги от подизпълнители, как и кога са доставени до обекта, кое лице ги е доставило, кой ги е приел, как са индивидуализирани тези материали, с какво превозно средство, кой го е управлявал и изобщо някаква информация относно доставките. Нещо повече дори- самите фактури не отговарят на изискването за натурално и стойностно изражение на стопанската операция, няма индивидуализация на доставките/ положен труд за СМР, с посочено общо количество и единична цена, няма доказателства как е формирана цената на труда на работниците. Нещо повече дори, както от доказателствата по делото, така и от заключението на вещото лице, изготвило съдебно- счетоводната експертиза, неоспорена от страните е видно, че нито жалбоподателят, нито доставчикът са водили счетоводна отчетност за вложените материали, като няма и представени доказателства за това от кой доставчик кога и какви материали е доставил до съответния обект/ в който смисъл е заключението на вещото лице Н..

Следва да бъде посочено, че според трайно установената практика на ВАС е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния й аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, то при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС – чл. 6, ал.1, респ. чл. 9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване – предаване на стоката или извършването на услугата.

Фактът, че жалбоподателят надлежно е осчетоводил издадените фактури в счетоводството си със съответно взети стопански операции, както и доставчикът не

е и не може да бъде доказателство за реалност на доставката, защото счетоводното отразяване на доставките представлява законово въздигнато задължение на регистрирани по ЗДДС лица да водят счетоводство. Обстоятелството, че жалбоподателят и доставчикът са включили съответните фактури в СД за съответния период, не и не може да бъде доказателство за реално осъществена доставка, защото включването на фактурите в СД за съответния данъчен период, представлява изпълнение на законово въздигнато задължение да включат издадените и получените фактури в СД за съответния данъчен период. Обстоятелството, че жалбоподателят е осъществил последваща реализация на доставките към неговия възложител, също не може да доведе до извод, че именно този доставчик е осъществил доставките, предмет на последваща реализация.

Според [чл. 12, ал. 1 от ЗДДС](#), облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [чл. 9 от ЗДДС](#), когато е извършена от данъчно задължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната. Начисляването на данъка се извършва от доставчика, който е регистрирано лице за всяка извършена от него облагаема доставка на стока или услуга според [чл. 86 от ЗДДС](#). Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#), данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена, /респективно е прехвърлена собствеността на стоката-чл.25, ал.1 от ЗДДС. Нещо повече дори, следва да бъде посочено, че съгласно чл.8 от ЗДДС услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство, според чл.9 от ЗДДС, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Съгласно [Член 6, параграф 1 от Шеста директива](#) 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006, доставка на услуги "означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на [член 5](#)".

И при новия и при отменения ЗДДС въпросът за реалността на доставката е от първостепенно значение за да възникне правото на данъчен кредит за получателя по доставката да ползва право на данъчен кредит. Такава е практиката на СЕО- не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. Наред с това, предмет на доставките е услуги-доставка на услуги. Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#) данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена. Нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство жалбоподателят представи доказателства за реалното извършване на доставките, кои лица са извършили доставките, липсват доказателства на коя дата, кое лице или лица от доставчика са натоварили инертните материали и са извършили услугите, как са транспортирани до обекта, с какъв транспорт, кога е станало това/ при съобразяване, че няма доказателства доставчикът да е имал транспортни средства. Не е ясно как при липсата на какъвто и да е персонал, активи, машини, съоръжения и оборудване, както и транспортни средства доставчикът е осъществил тези доставки. Наред с това обстоятелството, че обектите, на които се твърди, че са извършени услугите са приети от страна на доставчика на жалбоподателя, за което са налице приемо-предавателни протоколи, също не може да доведе до извод, че въпросните доставки са извършени именно от този доставчик, защото никой не оспорва последващата реализация на извършените услуги, но доказателства, че те са извършени от този доставчик по делото липсват. Жалбоподателят не представи цялата релевантна информация относно доставката, при което законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик и ревизирият данъчен субект не можа да обори извода на органа по приходите за липса на реално осъществена доставка по тези фактури. За да възникне правото на данъчен кредит съгласно [чл. 68 и сл. от ЗДДС](#), то следва да бъдат изпълнени

визираните в нормата на члр.68 и 69 от ЗДДС предпоставки и най-вече да е доказано наличието на реално осъществени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. По силата на чл.68,ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока ,юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25,ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги , извършени от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16.По силата на чл.6,ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9,ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата , на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25,ал.2 от ЗДДС. В чл.25,ал.6 от ЗДДС е посочено, че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, а при липса на доставка между доставчика и жалбоподателя, то липсва и основание за включване на данъка в СД. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице, когато не е осъществена доставка на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е начислило и посочило в СД, няма право на данъчен кредит и го дължи. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури и са включили начисления без основание ДДС като дължим от страна на жалбоподателя.

В този смисъл е и тълкуването на чл. чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, дадено в практиката на СЕС. Съгласно т. 33 от Решение на Съда на ЕС по дело С-285/11 правото на приспадане по принцип не може да се откаже, ако се установи, че доставките са реално осъществени и предметът им е използван впоследствие в извършваната от данъчно задълженото лице облагаема дейност. По силата на т. 31 и т. 32 от цитираното решение,преценката за наличие на условията за възникване на правото на данъчен кредит се извършва от националната юрисдикция,в съответствие с правилата на доказване, установени в националното право, въз основа на глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото.Данъчнозадълженото лице,което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност. С оглед на това, съвсем законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик. СЕС не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. В редица Решения на СЕС се обсъжда наличието на установявания за данъчна измама, но в процесния случай органите по приходите не са твърдели за такава, а само за липса на доказани реално осъществени доставки, а само за тяхното документално оформяне. Освен това цитираните решения на СЕС третират различна фактическа обстановка в сравнение с процесния казус и затова те не са относими към него и соченото от жалбоподателя/ по- скоро от неговия процесуален представител грубо нарушаване на принципа на неутралност на ДДС с отказа на данъчен кредит, не е налице, тъй като за нарушаване на този принцип би могло да се говори само и единствено при доказване

на реално осъществяване на фактурираните доставки, нещо, което в случая не е налице. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква при сложен фактически състав, правните последици по който могат да възникнат само, ако са изпълнени всички визирани в правната норма предпоставки, като първото съществено условие е да е налице доставка, като законът не свързва правото на данъчен кредит само и единствено с издаването на данъчни фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък без да е фактически извършена стопанска операция между посочените лица като доставчик и получател няма основание за възникване право на данъчен кредит/ аргумент от нормата на чл.68,ал.1, т-1 и т.1 от ЗДДС вр.с чл.25,ал.6 от ЗЗДС. По силата на чл.68,ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока, юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25,ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги, извършени от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16. По силата на чл.6,ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9,ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25,ал.2 от ЗДДС. В чл.25,ал.6 от ЗДДС е посочено, че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, като при липса на доставка между доставчика и жалбоподателя, то липсва и ВОД към гръцкото дружество. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице когато не е осъществена доставка на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е начислило и посочило в СД, няма право на данъчен кредит и го дължи. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури и са включили начисления без основание ДДС като дължим от страна на жалбоподателя.

За данъчен период месец м.07.2015г. на [фирма] е отказано право на данъчен кредит в размер на 32 984,00лв. по фактура № 54/31.07.2015г. с данъчна основа 164 920,00лв., издадена от [фирма]. Предмет на доставка по фактурата е „Строително монтажни работи с включени материали“. Фактурата е издадена в изпълнение на договор за СМР от 03.04.2015г., количествено-стойностна сметка и приемо-предавателен протокол от 31.07.2015 година и съгласно договора [фирма] приема да извърши СМР на обект: Сграда 1 и 2, [улица], [населено място], като изпълнителят следва да извърши видовете и количества СМР с работна сила, материали, съоръжения, средства за работа/инструменти, механизация и др./ Цените са услугата са посочени в количествено-стойностна сметка, съдържаща се в Приложение № 1, неразделна част от договора в размер на 164 920,00лв. В чл.4, ал.2 от договора, е посочено, че единичните цени покриват всички разходи на изпълнителя по доставка на материали, преноса им в рамките на строителната площадка, необходимите подедни средства, външни организационни и управленски работи. От приложената количествено-стойностна сметка, подлежащите на извършване работи са: земни работи- изкопи на фундаменти, разбиване на бетонова настилка, бетонови работи-подложен бетон на фундамента, бетон за бетонова

настилка, кофражни работи, стоманени конструкции - доставка, изготвяне и монтаж на валцовани стоманени профили за колони и стоманени греди, покривни работи –дървена конструкция от иглолистен материал, топлоизолация на покрива, пароизолация и др.Фактура № 54/31.07.2015г. е платена на доставчика [фирма] по банков път на 20.08.2015г. – 11860,00лв., на 23.01.2018г. – 40 000,00лв. и на 25.01.2018г. в размер на 20000,00лв. [фирма] е осчетоводил доставката от [фирма] по дебит на сметка 212“Ремонт на нает актив“.Краен получател на строително-ремонтните дейности е СО, район „И.“.

От доставчика [фирма] с вх.№ 10-53-06-313/02.02.2018г. са представени копие от процесната фактура , договор, ППП и количествено-стойностна сметка, оборотна ведомост, счетоводни справки от регистри 411/3, 703, 503, 709, 4532 и 491/1, справка с трите имена и ЕГН на персонала, като приходът по процесната фактура е счетоводно отразен при доставчика по дебита на сметка 411“Клиенти“ и по кредита на счетоводна сметка 703“ Приходи от продажби на услуги“ / данъчната основа по съответните фактури/, а начисленият и отразеният във фактурите ДДС е намерил счетоводно отражение по кредита на сметка 4532“Начислен ДДС от продажби“ и е включена в Дневника за продажби и СД по ЗДДС за съответния отчетен период. [фирма] е разполагал с 45 лица наети по трудови правоотношения за дейности с код 4120 Строителство на жилищни и нежилищни сгради, код 4631 – Търговия на едро с плодове и зеленчуци и код 0124 Отглеждане на семкови и костилкови плодове.За отчетната 2015г. [фирма] не е подал ГДД по чл.92 от ЗКПО и не е декларирал приходи от стопанска дейност. Но наличието на договор не е не може да бъде доказателство за реално осъществена доставка, защото договорът е индиция за възникнали договорни отношения между страните, но не и доказателство за реалност на доставката. Нито доставчикът, нито жалбоподателят представиха информация за доставката- за това как и по какъв начин са уговорени параметрите на доставката, кога и кое лице от жалбоподателя е възложило на доставчика извършването на определени дейности, кои лица от доставчика са командировани и кога са отишли на обекта на жалбоподателя, за да извършат доставките, как е осъществена доставката, с какви ДМА, при съобразяване с обстоятелството, че нито доставчикът, нито жалбоподателят притежават ДМА, няма доказателства и за наличие на специфична техника, необходима за извършване на СМР- извозване на земни маси, разбиване на бетонни фундаменти, за което се изисква специфични машини и съоръжения, и техника, няма доказателства с какви материали и от къде доставчикът ги е закупил, те какви са по вид, кога и как са достигнали до съответния обект, откъде са закупени, няма и доказателства за превъзлагане на услугите от този доставчик на други лица. И тук фактът, че жалбоподателят и доставчикът надлежно са осчетоводили фактурите в счетоводството си със съответно взети стопански операции/ в който смисъл е заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза не е и не може да бъде доказателство за реалността им, защото счетоводното отразяване на доставката представлява изпълнение на законово въздигнато задължение на регистрирани по ЗДДС лица да водят счетоводство. Обстоятелството, че впоследствие извършените работи на този обект са приети от възложителя на жалбоподателя и са приети от възложителя на жалбоподателя, не може да доведе до извод, че е налице реално осъществена доставка от този доставчик по тези фактури. Последващата реализация на услугите от жалбоподателя към неговия изпълнител не води автоматично до извод ,че именно въпросните доставки са извършени от този доставчик още повече ,че никой не оспорва последващата реализация на доставката. С оглед на това и тук законосъобразна органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик.

За данъчен период месец от м.02,м.03,м.04, м.05 и м.12.2015г., и м.01.2016г., доставчикът [фирма] е издал в полза на жалбоподателя 7 данъчни фактури/отново подробно описани в РД,РА и в заключението на вещото лице, изготвило съдебно- счетоводната експертиза с общ размер на ДДС-61920 лева- различни по вид СМР на различни обекти на жалбоподателя, въз основа на договора, по който жалбоподателят е бил изпълнител. Фактурите са придружени с договори, количествено-стойностни сметки и приемо-предавателни протоколи към всеки договор, в които са посочени мерни единици, количество, единична цена и стойност на подлежащите на извършване работи, Акт образец19 за извършените и приети СМР, съответстващи на количествено-стойностни сметки. Но наличието на договори е доказателство за възникнали договорни отношения между страните ,но не и за реалността на доставката. Наред с това обстоятелството, че и доставчикът и жалбоподателят са осчетоводили надлежно процесните фактури в счетоводството си със съответно взети стопански операции- приходите по процесните издадени фактури са намерили счетоводно отражение при доставчика по дебита на сметка 411"Клиенти" и 491"Доверители" и по кредита на счетоводна сметка 703" Приходи от продажби на услуги" / данъчната основа по съответните фактури/, а начисленият и отразеният във фактурите ДДС е намерил счетоводно отражение по кредита на сметка 4532"Начислен ДДС от продажби"., включването на процесните фактури в дневниците за продажби и СД по ЗДДС за съответните отчетни периоди с получател [фирма], по отношението на плащането са представени Договор за финансово обслужване от 28.01.2015г. сключен между [фирма] и [фирма] по силата на който [фирма] се задължава да извършва плащания към доставчици на [фирма] и да приема суми от клиенти на дружеството и са представени доказателства за наредени преводи от страна на жалбоподателя към доставчика, жалбоподателят също надлежно е осчетоводил процесните доставки/- отразени в счетоводството на [фирма], като текущ разход за основната дейност по сметка 602"Разходи за външни услуги", дебит сметка 4531"Начислен ДДС от покупки" и кредита на сметка 401"Доставчици". Разхода е отнесен по предназначени по счетоводна сметка 611"Разходи за основна дейност", без аналитична отчетност по обекти,фактурите са платени по банков път с изключение на фактура № 988/12.05.2015г. платена в брой, съгласно фискален бон от регистрирано на доставчика ФУ,за извършеното разплащане в брой и по банков път в счетоводството на жалбоподателя са съставени счетоводни кореспонденции за закриване на задължение към доставчик и намаление на парични средства на дружеството / Дебит сметка 401"Доставчици"/Кредит сметка 501"Каса в лева", 503"Разплащателна сметка в лева",само по себе си не може да бъде доказателство за реалност на доставката- отново липсват доказателства с какви материали са извършени СМР, кога и от къде са закупени , те какви са по вид ,с какъв транспорт са доставени до обекта ,за да се извършат СМР, за чия сметка е транспортирането, с какъв транспорт е осъществена доставката на материалите. Наред с това, обстоятелството , че съгласно представена разчетно-платежна ведомост и справки за начислени заплати и осигуровки /сметки 421, 604 и 605/ за процесните периоди [фирма] е разполагал с лица назначени по трудови правоотношения – технически ръководител В и К, шофьор лекотоварен и товарен автомобил, електротехник поддръжка сгради, бояджия, всички назначени с код за дейност 4399 –Други специализирани строителни дейности, също не може да доведе до извод, че е налице реална доставка , защото не е ясно кои лица какво са извършили и кога и този извод не се опровергава и от факта, че [фирма] е подал и Справка по чл.73 от ЗДДФЛ за 2015г. и 2016г. за изплатени суми на лицето И. И. за доход от Архитектурни и инженерни услуги. Последващата реализация на доставките и приемането им от страна на възложителя на жалбоподателя/ за което по делото се

съдържат писмени доказателства, които подробно са описани и в заключението на вещото лице, също не може да доведе до извод, че този доставчик е извършили именно доставките, които са предмет на последваща реализация от страна на жалбоподателя. С оглед на това и предвид, че жалбоподателят не представи цялата релевантна информация относно доставката, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик.

За данъчен период от м.05,м.07, и м.08.2017 година доставчикът **[фирма]** е издал 3 фактури с общ размер на ДДС 67500 лева с предмет СМР по договор. В хода на ревизионното производство, този доставчик е представил не само фактурите, но и Договор от 09.01.2017г., количествено-стойностни сметки и приемо-предавателни протоколи, като предмет на доставките е строително - ремонтни и строително-монтажни дейности – демонтажни, зидарски, топлоизолация, мазилки, настилки и конструкции на обект Блок № 31,[жк], [населено място] по цени съгласно Приложение № 1. Установено е, че от хронологии на сметки доставките по процесните фактури, са отразени в счетоводството на [фирма], по сметка 651“Други услуги“, дебит сметка 4531“Начислен ДДС от покупки“ и кредита на сметка 401“Доставчици“, а фактурите са платени по банков път на 23.08.2017г. сума в размер на 44 800,00лв. в П. АД, в банка П. на 27.06.2017г. – 67 660,00лв. и на 27.07.2017г. – 24 600,00лв, за извършеното по банков път в счетоводството на жалбоподателя са съставени счетоводни кореспонденции за закриване на задължение към доставчик и намаление на парични средства на дружеството / Дебит сметка 401“Доставчици“ / Кредит сметка, 503“Разплащателна сметка в лева“. Строително ремонтните услуги получени от [фирма] са предмет на последваща реализация от [фирма] към [община] – главен възложител на обекта, като е предсативно и Договор от 03.11.2016г. за „Изпълнение на И.-проектиране и изпълнение на СМР във връзка с реализация на Национална програма за енергийна ефективност – [населено място],[жк] бл.30. Цената по договора е 658 530,00лв. с ДДС, а [фирма] е издал на [община] следните фактури- 187/21.02.2017г. с ДО 26 615,00лв. и ДДС 5 323,00лв., № 202/23.05.2015г. с ДО 223 293,94лв. и ДДС 44 658,79лв., № 219/03.07.2017г. с ДО 239 416,38лв. и ДДС 47 883,28лв., № 293/24.10.2017г. с ДО 4 000,00лв. и ДДС 800,00лв., фактурите са платени по банков път. Фактът, че доставчикът [фирма] е представил фактури, договор, КСС, ППП /л.220-231/ счетоводни справки от сметки 411, 499, 703, 4532, 421, разплащателни ведомости за граждански договори/л.248/, граждански договори с В. К., Н. С., М. Д., И. П., И. П., Д. П., А. П., М. М., С. И., А. М., И. С., сметки за изплатени суми на ФЛ/л.233-247/, оборотна ведомост / л.248 гръб, от които е видно, че приходите по процесните издадени фактури са намерили счетоводно отражение при доставчика по дебита на сметка 411“Клиенти“ и по кредита на счетоводна сметка 703“ Приходи от продажби на услуги“ / данъчната основа по съответните фактури/, начисленият и отразеният във фактурите ДДС е намерил счетоводно отражение по кредита на сметка 4532“Начислен ДДС от продажби“, също не може да бъде доказателство за реално осъществена доставка, защото издаването на данъчни фактури, наличието на договори и счетоводна отчетност не са доказателство за реално осъществена доставка. Наред с тези доказателства лицето, което претендира право на данъчен кредит следва да притежава цялата релевантна информация относно доставката. В конкретния случай липсват доказателства кои лица от доставчика, кога, на кои дати, на кой обект какво са извършили, как са пристигнали до обектите, с какво транспортно средство, с какви материали са извършени, тези материали какви са по вид, откъде са закупени и как са доставени до обекта, с каква техника- машини и съоръжения са извършени доставките, няма и аналитична отчетност за материалите нито доказателства за закупването им. Наред с това, от

доказателствата по делото е видно, че по данни от НАП за отчетната 2017г. [фирма] не е подал годишна данъчна декларация по чл.92 от ЗКПО и не е декларирал приходи от стопанска дейност. Фактът, че [фирма] е включил процесните фактури в дневниците за продажби и СД по ЗДДС за съответните отчетни периоди с получател [фирма] също не може да бъде доказателство за реалност на доставката, защото включването на фактурите в СД представлява изпълнение на законово въздигнато задължение на регистрирани по ЗДДС лица да отразяват в отчетните регистри издадените и получените фактури. Фактът, че за процесните периоди [фирма] е разполагал с лица назначени по трудови правоотношения – технически сътрудник и продавач консултант и е подал Справка по чл.73 от ЗДДФЛ за 2017г. за изплатени суми различни от трудови правоотношения за 11 лица, също не може да бъде доказателство за реалността на доставката и най-вече, че доставчикът е разполагал с необходимия трудов потенциал, позволяващ му да извърши доставките, защото няма доказателства на кои дати кои лица конкретно какво са извършили на кой обект. Последваща реализация на доставките от страна на жалбоподателя и приемното на същите от неговия възложител по никакъв начин не може да доведе до извод, че е налице реално осъществена такава, защото никой не оспорва последващата реализация, а спорен е въпросът конкретният доставчик какво точно е извършил и кога е станало това. С оглед на това и тук законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит от този доставчик.

За данъчен период м.03.2018г. на [фирма] е отказано право на данъчен кредит в размер на 50 500,00лв. по фактура № 1/28.03.2018г. с данъчна основа 252 500,00лв., издадена от [фирма]. Предмет на доставка по фактурата е „Строително монтажни работи с включени материали“.

Фактурата е издадена в изпълнение на Договор за СМР от 08.01.2018г., количествено-стойностна сметка и приемо-предавателни протоколи от 23.03.2018 година, акто по излата на договора [фирма] приел да извърши СМР на обект: блок Г и Д, физкултурен салон към 149 СОУ „И. Х.“, район О. купел, [населено място] и съгласно приложената количествено-стойностна сметка, и ППП се отнася за дейности по част Архитектура, Водопровод, В и К, пожаро, Електро, Абонатна и други съгласно цени посочени в Приложение № 1, Фактура № 1/28.03.2018г. е платена по банкова сметка на доставчика [фирма] в Банка П. АД, изцяло с платежни нареждания: на 18.04.2018г. – 42000,00лв., на 19.04.2018г. – 40 000,00лв., на 20.04.2018г. в размер на 50000,00лв., на 23.04.2018г. – 49000,00лв., на 24.04.2018г. – 48000,00лв., на 25.04.2018г. – 42000,00лв., на 26.04.2018г. – 32000,00лв. [фирма] е осчетоводил доставката от [фирма] по дебит на сметка 602“Ремонт на нает актив“, приключена при плащането със сметка 503“Разплащателна сметка в лева“.Краен получател на строително-ремонтните дейности е СО, район „О. купел“ – Възложител на жалбоподателя по договор от 07.09.2017г. за СМР с цена 1 869 692,95лв. с ДДС. [фирма] е издал фактури към СО, район „О. купел“:№ 313/08.12.2017г. с ДО 241 122,00лв. и ДДС 48 224,40лв. с приспаданото авансово плащане 20% - 60 280,50лв.№ 338/12.03.2018г. с ДО 234 844,69лв. и ДДС 46 968,94лв. с приспаданото авансово плащане 20% - 58 711,17лв.

В хода на ревизионното производство от доставчика [фирма] съгласно ПИНП № П22221018118781-141-001/07.08.2018г. са представени копие от процесната фактура, договор, ППП и количествено-стойностна сметка, счетоводни справки от регистри 411/3, 703, 503, 401 и 304, кат приходът по процесната фактура е счетоводно отразен при доставчика [фирма] по дебита на сметка 411“Клиенти“ и по кредита на счетоводна сметка 703“ Приходи от продажби на услуги“ / данъчната основа по съответните фактури/,начисленият и отразеният във фактурите ДДС е намерил счетоводно отражение по кредита на сметка 4532“Начислен ДДС от продажби“.

[фирма] е декларирал, че материалите /керамични плочи, гипс, фаянс, баластра, строителен пясък, полиетиленови тръби за 10 атмосфери с различен диаметър, временна и подвижна строителна ограда, гипсокартон, спирателни кранове и кабели СВТ са закупени от фирма ДН Т. – Италия с VAT № IT02899870303 по фактура № 2/01.03.2018г. на стойност 9203,25 евро /левава равностойност 18000,00лева, а за транспорта на материалите е посочено, че е извършен директно от доставчика на обекта на клиента, но аналитична информация за движението на материалите по сметки от гр. 30 не е представена. Процесната фактура е отразена от доставчика [фирма] в дневника за продажби и СД по ЗДДС за съответния отчетен период. [фирма] не разполагал с назначени лица по трудови правоотношения / по данни от ИС на НАП/, търговски обекти – собствени или наети, транспортни средства, но е представил граждански договори сключени на 15.12.2017г. и сметки за изплатени суми на 31.03.2018г. на ФЛ: Б. Б., Д. Ф., Г. Б., Х. Ч., И. Т., Л. Н., О. В., П. П./л.293-304/ и за отчетната 2017г. [фирма] не е подал ГДД по чл.92 от ЗКПО и не е декларирал приходи от стопанска дейност по данни от НАП, както и публикуван ГФО в търговски регистър на АВ.

Представените доказателства по никакъв начин не могат да обусловят наличие на реално осъществена доставка, няма доказателства кога и как доставчикът е доставил материалите до обекта, кои лица са осъществили доставянето, с каква техника ,с какъв транспорт, колко на брой и какви по вид материали са доставени на обекта, на който е осъществявал дейност доставчикът, кои лица са участвали в извършването на доставката, как и по какъв начин са стигнали до обекта, доставчикът разполагал ли е с необходимата техника ,машини, съоръжения и оборудване, позволяващи му да осъществи доставките. Наличието само на представените доказателства на може да обуслови реалност на доставката ,защото липсва релевантна информация сочеща на реално осъществена доставка и законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тази фактури от този доставчик.

Следва да бъде отбелязано още, че“ **съставянето на документи (фактура и акт - образец 19), които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право С оглед н по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Константна е практиката на СЕС, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама /съображение по т. 48 от решение № С-273/11 на СЕС/. В изпълнение на легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна - административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба /т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11/. Това е така, както когато самото ДЗЛ извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги и за извършване на независима икономическа дейност), както и когато ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама, извършена от някой от доставчиците по веригата /т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело С-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № С-18/13/. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени /т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11/, да откаже да**

признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се прави позоваване с измамна цел. Изискването за знание се отнася за случаите, когато сделката е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата /решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, [фирма], точка 40/. Съставянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото ДЗЛ (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49), поради което не е необходимо доказването на субективния елемент“. Наред с това, обстоятелството, че жалбоподателят е предал на своя възложител извършените работи и същите като количество и стойност / се намират и са извършени на обекта/, не може да доведе до извод, че този доставчик е извършил на посочените обекти въпросните разнородни по количество и стойност услуги. Нещо повече дори- никой не оспорва последващата реализация на доставките и приемането им от възложителя на жалбоподателя, но спорен е въпросът дали този доставчик е извършил именно тези разнородни дейности на различните обекти- нещо, което в конкретната хипотеза не се доказва, че доставчикът реално е осъществил тези доставки на тези обекти. Законнообразно върху отказаната сума на данъчен кредит по всички фактури, органите по приходите са начислили и лихва за забава в размер на 94 496 лева/ общ размер на задължените по РА за този период е в 352 040 лева

В контекста на изложеното, настоящата съдебна инстанция намира издаденият РА за законнообразен, отговарящ на условията за редовно действие и предполагава отхвърляне на предявената срещу него жалба.

С оглед изхода на спора, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е неоснователна и не подлежи на уважаване. В полза на ответника по жалбата следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер, определен по реда на чл.8 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения. Съгласно чл.8, ал.1 от Наредбата, изм. - ДВ, бр. 28 от 2014 г., отм. относно изменението с бр. 28 от 2014 г. с Решение № 13062 от 03.10.2019 г. и Решение № 5419 от 08.05.2020 на ВАС - ДВ, бр. 45 от 2020 г., в сила от 15.05.2020 г.)- за защита по административни дела възнаграждението се определя съобразно разпоредбите на чл. 7, ал. 1, т. 4 и ал. 2 /а т.4 на чл.7 (изм. - ДВ, бр. 2 от 2009 г., изм. - ДВ, бр. 28 от 2014 г., изм. - ДВ, бр. 84 от 2016 г., отм. относно изменението с бр. 28 от 2014 г. с Решение № 9273 от 27.07.2016 г. на ВАС - ДВ, бр. 41 от 2017 г., в сила от 23.05.2017 г.), т.5 сочи, че 5. при интерес от 100 000 лв. до 1 000 000 лв. - 3530 лв. плюс 1 % за горницата над 100 000 лв.; и размерът на юрисконсултското възнаграждение възлиза на 6050,40 лева. Следва да бъде посочено, че крайният момент, в който може да бъде заявено присъждането на разноски е устните състезания- аргумент от разпоредбата на чл.80, ал.1 от ГПК, приложим по силата на препращащата норма на чл.144 АПК-/Страната, която е поискала присъждане на разноски, представя на съда списък на разноските най-късно до приключване на последното заседание в съответната инстанция. В противен случай тя няма право да иска изменение на решението в частта му за разноските. Денят на устните състезания е крайният момент, в който страната може да поиска присъждане на разноски, а не в по-късен момент. Съдебните разноски са разходите на страните, произтичащи от участието им в административното производство. Всяка от страните по делото е отговорна за направените разноски. Отговорността за разноски по принцип е обективна/ безвиновна/, защото загубила спора страна отговаря за разноски, дори ако е положила най-голямо старание да води процеса добросъвестно. Съгласно разпоредбата на чл.81 от ГПК, по присъждането на разноски, съдът се произнася

във всеки акт, с който приключва разглеждането на делото в съответната инстанция. Отговорността за разноските е гражданско облигационно отношение, то произтича от процесуалния закон и е уредено от него. Задължението за разноски произтича от неоснователно предизвикания правен спор и тежестта за тях е за страната, която неоснователно е предизвикала същия. От своя страна, по правило ищецът и ответникът имат право да претендират разноските, които са направили в процеса. Отговорността да бъдат понесени направените разноски е обвързано преди всичко с изхода на съдебния спор за съответната страна в процеса. Отговорността за разноските почива на установеното в чл.3 от ГПК изискване за добросъвестно упражняване на процесуални права и следва да бъде възприемано като отговорност за вреди от неоснователни процесуални действия. Отговорността за разноски е определена от допълнителни изисквания- съдът да бъде изрично сезиран с искане в тази насока, искането да бъде подкрепено с доказателства за действително направени разноски и трето да бъде предявен списък с разноските/ като по отношение на последния, ВАС е на различно становище от страна на ВКС и непредставянето на списък с разноските, не води до неприсъждане на такива в полза на страната, която има право на разноски

Воден от гореизложеното и на основание чл.160,ал.1 ДОПК,Административен съд-София град

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА [фирма]- [населено място] срещу Ревизионен акт № Р-22221018003239-091-001/30.12.2020 година, потвърден с Решение № 1003/25.06.2020 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“, с който са установени задължения за довносяне по ЗДДС В РАЗМЕР НА 257 544 лева и лихви за просрочие върху тях в размер на 94 496 лева/ общо размер на задължението по РА е в размер на 352 040 лева.

ОСЪЖДА [фирма]-гр.С. ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ “ОДОП“ ПРИ ЦУ НА НАП- ГР. С. СУМАТА ОТ 6050,40 ЛЕВА-ЮРИСКОНСУЛТСКО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ.

На основание чл.138 АПК, препис от решението да се изпрати на СТРАНИТЕ.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото, съгласно разпоредбата на 160,ал.6 ДОПК,вр. с чл.211,ал.1 АПК.

СЪДИЯ: