

# РЕШЕНИЕ

№ 4834

гр. София, 19.07.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав**, в публично заседание на 26.05.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Златка Илиева**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **3530** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл.156 и сл. ДОПК.

Делото е образувано по жалба на Държавно предприятие Национална компания "Железопътна инфраструктура" с[ЕИК] със седалище [населено място], против Ревизионен акт №Р-29-1400097-091-01/10.12.2014г., издаден от М. Х. С.-началник сектор към ТД, ГДО на НАП [населено място], орган, възложил ревизията и С. М. Т.-гл.инспектор по приходите при същата дирекция, ръководител на ревизиращия екип, с който на жалбоподателя са определени задължения в общ размер на 12 884 504,50лв. както и лихви за просрочие в размер на 4 719 425,33лв.

РА е частично потвърден с Решение №817/03.06.2015г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, в частта по ЗДДС за данъчните периоди м.09.2009г., М.10.2009г., м.03.2010г., м.09.2010г., м.10.2010г., м.11.2010г., м.12.2010г., м.02.2011г., м.02.2012г., м.03.2012г., м.04.2012г. и м.05.2012г., а в останалата част РА е отменен и административната преписка е върната за извършване на ново ревизионно производство.

РА в потвърдената част с Решение №817/03.06.2015г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП е обжалван пред Административен съд София град и е образувано административно дело №6446/2015г. по описа на същия съд.

С Решение №2845/26.04.2017г., постановено по административно дело №6446/2015г. по описа на Административен съд София град, съдът е отменил по жалба на Държавно предприятие Национална компания "Железопътна инфраструктура" Ревизионен акт №Р-29-1400097-091-01/10.12.2014г., в частта за установени задължения за ДДС и съответните лихви, на основание непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени както следва:

от [фирма] за отказано право на приспадане на данъчен кредит по 1бр. фактура в размер на 9000,00лв., (за данъчен период м.12.2010г.);

от [фирма] по 9бр. фактури в общ размер на 49830,15лв., (за данъчни периоди м.02.2012г., м.03.2012г., м.04.2012г. и м.05.2012г.);

от [фирма] по 1бр. фактура в размер на 2494,31лв., (за данъчен период м.09.2010г.);

от [фирма] по 2бр. фактури в общ размер на 4720,20лв., (за данъчен период м.05.2012г.);

от [фирма] по 7бр. фактури в общ размер на 43973,36лв., (за данъчни периоди м.10.2010г., м.11.2010г., м.12.2010г., м.02.2012г. и м.04.2012г.).

Със същото решение съдът е отхвърлил жалбата на Държавно предприятие Национална компания "Железопътна инфраструктура" [населено място], в частта за установени задължения за ДДС и съответните лихви, на основание непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени както следва:

от [фирма] по 4бр. фактури в общ размер на 9124,74лв., (за данъчни периоди м.10.2010г., м.11.2010г., м.04.2012г. и м.05.2012г.);

от [фирма] по 4бр. фактури в общ размер на 5965,06лв., (за данъчни периоди м.03.2012г. м.04.2012г. и м.05.2012г.);

от [фирма] по 3бр. фактури в общ размер на 2196лв. (за данъчен период м.11.2010г.);

от [фирма] по 2бр. фактури в общ размер на 5976,00лв., (за данъчни периоди м.09.2010г. и м.10.2010г.);

от [фирма] по 1бр. фактура в размер на 13051,53лв., (за данъчен период м.03.2010г.);

от [фирма] по 6бр. фактури в общ размер на 274,00лв., (за данъчни периоди м.02.2012г., м.03.2012г. и м.04.2012г.);

от [фирма] по 3бр. фактури в общ размер на 5278,69лв., (за данъчни периоди м.04.2012г. и м.05.2012г.);

от „Консорциум Б.-О." Д. по 4бр. фактури в общ размер на 25211,00лв. (за данъчни периоди м.10.2010г., м.12.2010г. и м.02.2011г.);

от [фирма] по 5бр. фактури в общ размер на 2184,33лв. (за данъчни периоди м.09.2009г. и м.10.2009г.);

от [фирма] по 3бр. фактури в общ размер на 2910,00лв. (за данъчен период м.12.2010г.).

Решението е обжалвано от Държавно предприятие „Национална компания железопътна инфраструктура" [населено място] в частта, с която е отхвърлена жалбата на предприятието против Ревизионен акт №Р-29-1400097-091-01/10.12.2014г., както и от и.д. Директор на Дирекция „ОДОП" [населено място], в частта, с която е отменен Ревизионен акт №Р-29-1400097-091-01/10.12.2014г.

С решение №14691/01.12.2017г. по адм. дело№7931/2017г. Върховният

административен съд на Република България, Първо отделение, дело №6446/2015г. на Административен съд София град е върнато за постановяване на допълнително решение, в частта на установените с Ревизионен акт №Р-29-1400097-091-01/10.12.2014г. на ТД на НАП [населено място], задължения за ДДС и съответните лихви в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактура №114/01.04.2010г., издадена от [фирма]. С влязло в сила Решение от 19.02.2018г. постановено по настоящото дело е отхвърлено искането за постановяване на допълнително решение, като е прието, че цитираната фактура не е била предмет на обжалване пред съда.

Със същото решение №14691/01.12.2017г. по адм. дело №7931/2017г. на Върховният административен съд е отменено Решение №2845/26.04.2017г., постановено по административно дело №6446/2015г. по описа на Административен съд София град, в частта, в която е отхвърлена жалбата на Държавно предприятие „Национална компания железопътна инфраструктура" против Ревизионен акт № Р-29-1400097-091-01/10.12.2014г. на органи по приходите при ТД на НАП [населено място], в частта, с която са установени задължения за ДДС и съответните лихви в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и по фактури №1102/10.05.2012г. и №1099/06.04.2012г., издадени от [фирма], както и в частта на присъдените разноски. Ревизионен акт № Р-29-1400097-091-01/10.12.2014г. на органи по приходите при ТД на НАП [населено място] е отменен в частта, с която са установени задължения за ДДС и съответните лихви в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от посочените дружества и по цитираните фактури № 1102/10.05.2012г. и №1099/06.04.2012г., издадени от [фирма].

С решението си ВАС оставя в сила Решение № 2845/26.04.2017г., постановено по административно дело №6446/2015г. по описа на Административен съд- София град, в частта, в която е отменен Ревизионен акт №Р-29-1400097-091-01/10.12.2014г. на органи по приходите при ТД на НАП [населено място], относно установени задължения за ДДС и съответните лихви в резултат на отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] и от [фирма].

С решение №14691/01.12.2017г. по адм.дело №7931/2017г. Върховният административен съд на Република България-Първо отделение е отменено Решение №2845/26.04.2017г., постановено по административно дело №6446/2015г. по описа на Административен съд София град, в останалата обжалвана част и делото е върнато в тази част за ново разглеждане от друг съдебен състав на Административен съд София град.

В отменителното си решение ВАС е указал при новото разглеждане на делото с цел преценката дали е настъпило данъчно събитие по определени доставки да се изясни въпроса дали строителните и ремонтни услуги са реално осъществени на мястото на съответните обекти по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма], от [фирма] по фактура №113/09.03.2010г., [фирма], Консорциум „Б. О. Д." и [фирма].

В своето решение ВАС е приел, че в решението на АССГ има само произнасяне в

диспозитива, по издадени от [фирма] фактури №610/18.10.2010г. и №611/26.11.2010г., с предмет почистване на корозирали повърхности и покриване с грунд и боя на стоманен мост, а липсват изложени мотиви по преценка законосъобразността на ревизионния акт.

Предмет на настоящото производство е постановяване на решение относно наличието на основанията по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС вр. чл.69, ал.1, т.1 и чл.69 от ЗДДС за непризнаване на данъчен кредит с обжалваният РА в общ размер 151 525,26 лева, по отношение на следните доставчици:

[фирма], по 9бр. фактури в общ размер на 49830,15лв. (за данъчни периоди м.2.2012г., м.3.2012г., м.4.2012г. и м.5.2012г.);

[фирма], по 2бр. фактури в общ размер на 4720,20лв. (за данъчен период м.5.2012г.);

[фирма], по 7бр. фактури в общ размер на 43 973,36лв. (за данъчни периоди м.10.2010г., м.11.2010г., м.12.2010г., м.2.2012г. и м.4.2012г.);

[фирма] по 1бр. фактура №113/09.03.2010г. в размер на 13051,53лв., за данъчен период м.3. 2010г.

[фирма], по 3бр. фактури в общ размер на 5278,69лв. за данъчни периоди м.4.2012г. и м.5.2012г.);

Консорциум „Б. О. Д." по 4бр. фактури в общ размер на 25211,00лв. (за данъчни периоди м.10. 2010г., м.12. 2010г. и м.2. 2011г.);

[фирма]. по 5 бр. фактури в общ размер на 2184,33 лв. (за данъчни периоди м.9. 2009г. и м.10.2009 г.);

[фирма] в общ размер 7276,00лв. по фактура №610/18.10.2010г. в размер на 1988,40лв. и по фактура №611/26.11.2010г. в размер на 5287,60лв. (за данъчни периоди м.10. 2010г. и м.11. 2010г.);

С цел изясняване на спора и съобразно указанията на ВАС, е назначена съдебно-техническа експертиза с вещи лица проф. д-р С. А. и инж.д-р К. К., които след като се запознаят с материалите по делото и уточняващата молба на жалбоподателя /л.15/ и извършат проверка на място, да дадат заключение, в случай, че е възможно, изпълнени ли са СМР, описани в процесните фактури на конкретните обекти, като се даде отговор за всяка от доставките поотделно.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, изслушано е заключение по съдебно-икономическа експертиза и са приети допълнителни доказателства, послужили за изготвянето на заключението, предоставени от счетоводството на жалбоподателя.

Жалбоподателят релевира материална незаконосъобразност на издадения РА.

С жалбата се иска отмяната на РА в обжалваната част, като се твърди незаконосъобразността му по изложените в същата съображения.

Моли за цялостна отмяна на ревизионния акт. Представя писмена защита.

В хода на съдебния процес жалбоподателят претендира и присъждане на сторените по делото разноски, за което представя списък по чл.80 от Гражданския процесуален

кодекс.

Ответникът в производството-директорът на Дирекция "ОДОП"-С. при ЦУ на НАП, оспорва жалбата и моли за нейното отхвърляне като неоснователна. Претендира присъждане на сторените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Представя писмени бележки.

Съдът, след като се съобрази с изложените в жалбата основания, доводите на страните и събраните доказателства, приема за установено следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата е подадена в срок, срещу подлежащ на съдебен контрол акт РА, в частта, в която не е отменен при обжалването му по административен ред, от надлежна страна. Ето защо, същата е допустима.

При изследване основателността на жалбата, съдът съобрази следното:

Процесното ревизионно производство е образувано със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №1400097 от 08.04.2014г., издадена от М. Х. С. на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП Големи данъкоплатци и осигурители, с която е възложено извършването на ревизия на Държавно Предприятие Национална Компания „Железопътна Инфраструктура“ (ДП Н.) за установяване и на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периодите от 01.01.2009г. до 31.12.2013г.

За компетентността на органа да издава ЗВР по чл.113 ДОПК и РА по чл.119, ал.2 ДОПК, е представена заповед №Рд-224#2/28.1.2012г. на (л.48) от делото, издадена от директор на Териториална дирекция Големи данъкоплатци и осигурители, от което компетентността на този орган е доказана. ЗВР е изменена със ЗВР №1400210 от 08.07.2014г. и ЗВР №Р-29-1400097-020-03 от 11.09.2014г., издадени от същия орган.

За установеното от органите по приходите при ревизията е издаден Ревизионен доклад №Р-29-1400097-092-01 от 29.09.2014г., срещу който не е подадено възражение.

Въз основа на РД и съдържащите с в него предложения за установяване на задължения за ДДС, е издаден и процесния РА №Р-29-1400097-091-01 от 10.12.2014г. от М. Х. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО-възложил ревизията и С. М. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО С.-ръководител на ревизията. Същият е е частично потвърден с Решение №817/03.06.2015 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

Съдът счита, че са спазени изискванията на чл.119, ал.2 ДОПК и РА е издаден от компетентен орган. Издадените актове от органите по приходите в хода на ревизионното производство съответстват на изискванията за издаването им, съответно

за ЗВР по чл.113, ал.1 ДОПК, за РД по чл.117, ал.2 ДОПК и за РА по чл.120, ал.1 и ал.2 ДОПК. Тези актове са връчвани на представител на жалбоподателя. Не е допуснато нарушение на процесуалните правила относно сроковете по чл.114 ДОПК за извършването на ревизията и при събирането на доказателства. В хода на производството са събрани доказателства по предвидени в ДОПК способы, чрез ИПДПОЗЛ на основание чл.37 ДОПК, връчени на всички доставчици по реда на чл.32 ДОПК, чрез извършване на насрещни проверки по чл.45 ДОПК, за резултатите, от които са съставени протоколи по реда на чл.50 ДОПК.

Предвид на изложеното, съдът приема, че РА е издаден от компетентен орган при спазване на изискванията за съдържание и процедура по издаването му, основава се на доказателства, събрани по предвидени в ДОПК способы. Издателите на РА са разполагали с материална компетентност и такава по степен, налице е и териториална компетентност на същите, тъй като са част от териториалната дирекция на НАП [населено място], която е компетентна териториална дирекция по критериите на чл.8, ал.1, т.1 от ДОПК. Посочените по-горе, заповед за възлагане на ревизия, заповеди за изменението ѝ, съставения въз основа на ревизията Ревизионен доклад /РД/ и Ревизионен акт /РА/, са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронни документи, подписани с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис, е допустимо по силата на чл.184, ал.1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, като самите електронни документи са представени по делото и на електронен носител. От представените електронни документи се установява, че подписалите ги лица са притежавали валидни електронни подписи.

С оглед на изложеното съдът приема, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от лицата, които са посочени като техни издатели и съответно не са налице основания да се считат за нищожни. Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл.120 от ДОПК във връзка с чл.3, ал.2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги форма и при спазване на изискванията за неговото съдържание, като съставеният Ревизионен доклад, е неразделна част от него. Не се установяват при извършената служебна проверка допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила в хода на проведеното ревизионно производство. Ревизията е приключила в срока по чл.114, ал.2 от ДОПК. РД е съставен от ревизиращите органи, в срока по чл.117, ал.1 от ДОПК. РД съдържа предвидените в чл.117, ал.2 ДОПК реквизити, при прилагане на събраните в хода на ревизионното производство доказателства. РА е издаден в срока по чл. 119, ал. 2 от ДОП. В хода на ревизията органите по приходите са попълнили преписката с необходимите доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на жалбоподателя обстоятелства. Не са налице основания за обявяването на РА за нищожен.

Относно съответствието на оспорения ревизионен акт с материалния закон:

В настоящото производство РА се обжалва в частта, в която е частично потвърден с Решение №817/03.06.2015г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика [населено място] и съобразно решение №

14691/01.12.2017г. по адм.дело №7931/2017г.на ВАС , за установените задължения за ДДС за данъчни периоди м.09 и 10 на 2009г., м.03, м.09 и м.12 на 2010г., м.02 на 2011г., м.02 и м.05 на 2012г. по доставки от:

1. [фирма], по 9бр. фактури в общ размер на 49830,15лв. (за данъчни периоди м.2.2012г., м.3.2012г., м.4.2012г. и м.5.2012г.);
2. [фирма], по 2бр. фактури в общ размер на 4720,20лв. (за данъчен период м.5.2012г.);
3. [фирма], по 7бр. фактури в общ размер на 43 973,36лв. (за данъчни периоди м.10.2010г., м.11.2010г., м.12.2010г., м.2.2012г. и м.4.2012г.);
4. [фирма] по 1бр. фактура №113/09.03.2010г. в размер на 13051,53лв., за данъчен период м.3. 2010г.
5. [фирма], по 3бр. фактури в общ размер на 5278,69лв. за данъчни периоди м.4.2012г. и м.5.2012г.);
- 6.Консорциум „Б. О. Д." по 4бр. фактури в общ размер на 25211,00лв. (за данъчни периоди м.10. 2010г., м.12. 2010г. и м.2. 2011г.);
7. [фирма]. по 5 бр. фактури в общ размер на 2184,33 лв. (за данъчни периоди м.9. 2009г. и м.10.2009 г.);
8. [фирма] в общ размер 7276,00лв. по фактура №610/18.10.2010г. в размер на 1988,40лв. и по фактура №611/26.11.2010г. в размер на 5287,60лв. (за данъчни периоди м.10. 2010г. и м.11. 2010г.);,

Общият размер на отказаното право на данъчен кредит по фактури издадени от изброените по горе доставчици е 151 525,26 лева,

Правото на данъчен кредит не е признато на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 вр. чл.70, ал.5 ЗДДС, като е прието, че поради липсата на доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС липсва възникнало данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС и не са настъпили условията за изискуемост на данъка.

От фактическа страна отказът се основава на съображения, че не е доказано реалното извършване на доставката от посочените във фактурите доставчици, съответно че не е доказано възникнало данъчно събитие и право на приспадане на данъчен кредит съгласно чл.68, ал.2 от ЗДДС за ревизираното лице.

Облагаема, според чл.12, ал.1 ЗДДС, е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването на доставката е данъчно събитие (чл.25, ал.1 ЗДДС), което в съответствие с нормата на чл.25, ал.2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли.

Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка, на основание чл.68, ал.2 ЗДДС и чл.167 от Директива 2006/112/ЕО, възниква правото на приспадането му. Съгласно чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС данъчният кредит е сумата

на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл.168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

По аргумент от чл.25, ал.2 ЗДДС без реално извършване на доставка на стоки по смисъла на чл.6 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва, респективно, не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, а оттам, по аргумент от чл.68, ал.2 ЗДДС не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС (аналогична на чл.178, б."а" от Директива 2006/112/ЕО).

От така посочената регламентация следва извода, че наличието на действително осъществена доставка с предмет прехвърляне собствеността върху стока, респективно с предмет извършване на услуга, е условие /предпоставка/ за възникване на правото на данъчен кредит, като изпълнението на тази предпоставка следва да бъде проверено за извършването на преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация.

При липса на реално осъществена доставка на стока не е налице една от предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал.1, т.1 във вр. с чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС респ. по чл.168 б. "а" от Директива 2006/112/ЕС, съответно такова право не възниква по доставка, която съществува само документално, но не е реална. Основание за този извод следва и от практиката на СЕС, според която за да се признае правото на приспадане, е необходимо съдът в съответствие с правилата на доказване, установени в националното законодателство, да провери дали доставките на стоки /услуги/ са реално осъществени и дали тези стоки са използвани от получателя за извършваните от него облагаеми сделки/ т.31 и т.32 от Решение от 06.12.2012г. на СЕС по дело C-285/11/. Ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика на получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае. В същото време СЕС нееднократно е посочвал, че не е възможно приспадане на данък, който е дължим единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци, като трябва да се държи сметка, че реалността на доставката като правно релевантен факт подлежи на доказване със



средствата, предвидени в националния закон. Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства за осъществяването им, съответно с вида и естеството на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

По връченото му ИПДПОЗЛ, жалбоподателят е представил документи за доставчиците. След уведомяване от органите по приходите, че доставчиците не са намерени на декларираните адреси, жалбоподателят е изпратил писма до всеки от тях за представяне на доказателствата по ИПДПОЗЛ, но такива не са постъпили към момента на изготвяне на РД, нито впоследствие.

Органите по приходите в РД и РА са приели, че:

1. [фирма] е издал към жалбоподателя фактури с предмет СМР, в т.ч. и аванс по договор за СМР, всички фактури се основават на сключени договори и са платени от жалбоподателя по банков път, касае се за извършване на ремонтни работи на конкретни обекти на жалбоподателя, за приемането на които са подписани двустранно документи. Доставчикът И. Строй Проект 07 Е. е издало фактури с №№ 610/18.10.2010 г. и 611/26.11.2010 г. за изпълнението на Договор за изпълнение на малка обществена поръчка, сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" /НК "ЖИ/ като Възложител и [фирма] като Изпълнител с обект: Почистване на корозирали повърхности ,и, покриване "със защитни пластове от грунд и боя стоманен мост на км 45+850 в междугарието Б. - Р. път № 2 по 5-та жп линия в района на Железопътна секция Д.. Приложени са два броя протоколи за установяване на завършени и подлежащи на заплащане видове СМР от 26.11.2010г. /стр.40-42, папка приложение 4 по делото/. Фактурите са платени по банков път на дати, посочени в колона 7 на Таблица 1 от вещото лице. Разходите по фактурите жалбоподателят е отчетел като разходи за външни услуги по сметка 602. Доставчикът [фирма] е издал към жалбоподателя само фактури с предмет СМР, възложени му с договори за обществена поръчка, като по делото са приети като доказателства съответните досиета, съдържащи и документацията за кандидатстване, в т.ч. ценови оферти, декларации, за ресурсна и кадрова обезпеченост, фактурите и съставените актове, протоколи и заменителни таблици, касаещи изпълнението. Част от фактурите, по които не признато правото на приспадане на данъка са за авансово плащане, но по делото са представени и последващите фактурите, касаещи приемане на СМР на основание съставени протоколи, по които не са извършени корекции, съответно са приспаднати авансите от общата стойност. Правото на приспадане не е признато по следните фактури от Енерго ремонт групс" Е.:

-Фактури с №№ 61/15.02.2012 г., 69/19.04.2012 г. и 72/18.05.2012 г. са

издадени във връзка с Договор от 08.02.2012 г., сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител с обект: Ремонт приемно здание и вертикална планировка - жп Калитиново. Към договора са приложени: ценова оферта, двустранни сметки, количествена сметка, протокол за откриване на строителна площадка и определяне на строителна линия; протокол 1 за установяване завършването и заплащане на натурални видове СМР от 19.04.2012 г. и протокол 2 за установяване завършването и заплащане на натурални видове СМР от 17.05.2012 г. Отразени са като разходи по сметка 602 – разходи за ремонт от външни изпълнители.

-Фактури с №№ 62/12.03.2012 г., 63/12.03.2012 г. и 70/08.05.2012г. са издадени във връзка с Договор, сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител с обект: Подновяване на предпазния антикорозионен пласт на стоманената връхна конструкция на мост км. 48+010 в междугарието Б. - К. и Договор за обект: Рехабилитация на защитното покритие на мост на км. 51 + 672 в междугарието Б.-К.. Към договорите са приложени: ценова оферта, двустранни сметки, количествена сметка, протокол 1 за установяване завършването и заплащане на натурални видове СМР от 08.05.2012 г. и протокол 1 за установяване завършването и заплащане на натурални видове СМР от 11.06.2012 г., подписани от страните по договора. Тези фактури също са отразени като разходи по сметка 602 Разходи за ремонти от външни изпълнители.

-Фактура № 64/12.03.2012 г. с предмет аванс по Договор, сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител с обект: Обследване на долния пояс и стълб № 4 и подновяване на предпазното покритие на горния пояс на мост на км. 31 + 230 в междугарието Д. север - Д.. Към договора са приложени: ценова оферта; протокол 1 за установяване завършването и заплащане на натурални видове СМР, по делото има данни за издадени фактури за окончателното изпълнение на СМР по договора – ф. № 90/03.09.2012г.№ 95/25.10.2012г. и 102 /03.12.2012г., представени са и протоколи за приемане на СМР на стойности, съответни на издадените фактури, подписани от страните (л.4-2 и л. 143 от съответните приложения към делото с доказателства за този доставчик).

-Фактура № 65/22.03.2012 г. е с предмет аванс във връзка с Договор № 21/2012 г. от 08.03.2012 г., сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител с обект: Ремонт сграда А. и помещения гара В. П.. Към договора са приложени: ценова оферта; подробна количествено-стойностна сметка; протокол за откриване на строителна площадка и определяне на строителна линия. Тази фактура са отразени по сметка 401 /34 - Доставчици по основен ремонт. За този обект има данни по делото за издадени окончателни фактури във връзка със същия договор, за които не е извършена корекция – ф. №90/03.09.2012г. №88/28.08.12г.и № 80/02.07.2012г., представени са протоколи за установяване и приемане на СМР, заменителни таблици - от л. 121–106 в приложенията по делото.

Фактура №66/22.03.2012 г. с предмет аванс по договор Договор № 10/15.03.2012 г., сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител с обект: Обработка на защитното покритие на връхните конструкции на стоманените мостове на км. 17+672, км. 33+919, км.36+903 в участъка Р.-Г. по 6-та жп линия и на км.62+903 в междугарието Д. Р.- Г. по 5-та жп линия. Към договора са приложени: ценова оферта; подробна количествено-стойностна сметка; протокол за откриване на строителна площадка и определяне на строителна линия. По същия договор са издадени още две фактури, които не са предмет на отказано право на данъчен кредит №76 / 18.06.2012г. и № 85/25.07.2012г. към тях са представени и приемо-предавателни протоколи за СМР, подписани от страните (л.58, 57 и 55 от съответното приложение към делото с доказателствата за този доставчик).

2. [фирма], е издал към жалбоподателя фактури №№ 86/02.05.2012г. и 87/07.05.2012г., издадени във връзка с Договор от 27.04.2012г., сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет: ремонтни и СМР на обект: Повърхностна защита на стоманен мост на км 168 +344 в междугарието С. - Рп В., по 7-ма жп линия. За изпълнението на договора са представени 2 бр. протоколи № 19 за установяване и заплащане на натурални видове СМР, подписани от двете страни. Фактурите са платени по банков път. Тези протоколи са подписани от инж. П. Т., но е видно, че същият е управител на дружеството. По делото е приложена документацията за обществената поръчка ,данни за наетия персонал на фирмата, референции за доставчика. Освен протоколи за установяване на извършените СМР, е съставен и протокол за установяване на годността за приемане на обекта и годността за предаването му в редовна експлоатация във връзка с изпълнението на договора.

3. [фирма] е издал към жалбоподателя 7 фактури,, платени по банков път, в това число за авансово плащане и окончателно плащане по договори за СМР. Фактури №199/08.11.2010г., №204/09.12.2010г. и №205/09.12.2010г. са издадени във връзка с Договор от 08.11.2010г., сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет: Възстановяване на покритие на връхните конструкции на железопътни стоманени мостове на км.20+222 в междугарието В.-Д. и на км. 36 + 672 в междугарието К.- В. по 16-та жп линия. За изпълнението на договора са приложени: оферта; ценова оферта; актове за установяване на завършени работи; протоколи за установяване завършването и заплащане на натурални видове СМР. Фактури с №№197/18.10.2010г. и 211/24.11.2010г. са издадени въз основа на Договор от 15.10.2010г. за изпълнение на малка обществена поръчка за обект: Ремонт на сграда на жп участък К., сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител. Към договора са представени: оферта; ценова оферта; актове за установяване на завършени работи; протоколи за установяване завършването и заплащане на

натурални видове СМР. Фактури с №№ 269/02.02.2012 г. и 281/09.04.2012 г. са издадени въз основа на Договор от 01.11.2012 г. за обект: Ремонт на външен водопровод, тоалетна за пътници и помещения на жп гара В., сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител. Към договора са приложени: оферта; ценова оферта; актове за установяване на завършени работи; протоколи за установяване завършването и заплащане на натурални видове СМР. Видно е, че актовете за установяване на извършените работи са подписвани от управителя на дружеството-доставчик Х. М., като за този доставчик органите по приходите не са оспорили авторството на подписаните документи от негово име. Представени са доказателства - декларация за персонал и активи и подробни доказателства за ценови оферти и начин на изпълнение, както и за изпълнение на СМР;

4. За [фирма] в РД е прието от органите по приходите, че дружеството неправомерно е начислило ДДС по фактура № 113 от 09.03.2010г., тъй като дружеството било регистрирано по ЗДДС на 24.02.2003г. и дерегистрирано на 01.03.2014г. на основание чл.176 ЗДДС. Формиран е извод, че дружеството неправомерно е начислил ДДС в издадените фактури към Н. след дерегистрацията. Според ответника, в потвърдителното му решение досежно фактура с посочения номер, същата е издадена от [фирма] и е включена в дневника му за продажби за м. 03.2010г., а не от посочения в РД доставчик, поради което обстоятелството, че фактура е издадена след дерегистрацията на [фирма] е ирелевантно. В хода на ревизията е установено, че са налице документи – протоколи за установяване на завършването и заплащането на натурални видове работи – СМР, заменителни таблици, двустранни сметки и други, удостоверяващи възникнало данъчно събитие през м.11.2009г. и м.12.2009г., т.е. преди датата на издаване на спорната фактура. През тези месеци от страна на са издавани към жалбоподателя проформа фактури, в които е начислен ДДС, но които не са отразявани в дневниците му за продажби и Н. не е упражнявало по тях право на данъчен кредит. Въз основа на това е прието, че чрез издадената от [фирма] фактура се цели да се създаде възможност ревизираното лице да упражни правото на данъчен кредит , без да са налице основанията за това.. Вещото лице е установило, че тази фактура е издадена във връзка с Договор №3189/24.04.2009г. между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет: Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да извърши ремонтни строително-монтажни работи на обект: Ремонт сгради - жп гара Б., съгласно условията на поканата за участие и приетата ценова оферта на Изпълнителя, неразделна част от договора. Към договора има количествено-стойностна сметка; протоколи за установяване завършването и заплащане на натурални видове строителни и монтажни работи; заменителни таблици. Вещото лице е посочило и договор за цесия от 28.01.2010 г. между [фирма] като Цедент и [фирма] като Цесионер на вземане от Н. /стр.72, папка приложение 5 по делото/, както и, че фактурата е платена по банков път на [фирма]. В счетоводството на жалбоподателя въпросната фактура 113/09.03.2010г. е отразена аналитично по партидата на

[фирма], но такава фактура не се установява да е издадена (л. 113 от делото).

Изложеното в мотивите на РД – че жалбоподателят е упражнил правото на приспадане на данъка по тази фактура – чрез включването им в дневниците за покупки и в резултата за данъчния период, като издадена от доставчика [фирма], не се оспорва и с жалбата по делото. Не е спорно и, че [фирма], не е издал окончателни фактури за тези СМР, а само проформа фактури, по които жалбоподателят не е упражнил правото на данъчен кредит, макар да са извършени авансови плащания по проформа фактурите и работата – СМР, да са изпълнени/ вж. заключението на СТЕ/.

5. Доставчикът [фирма] е издал три фактури към жалбоподателя, издадени са във връзка с: Договор № 1 от 20.04.2012 г. между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет: ремонтни и СМР работи на обект: Ремонт сграда Четно 3. и Договор № 2 от 20.04.2012 г. между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител с предмет: Ремонт административна сграда жп участък С.. За изпълнението на договора е приложен Протокол № 1 за установяване извършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи. Фактурите са платени по банков път.

За доставките от Мираж С Е. в РД са изложени доводи (стр. 73 на гърба от делото), че от копията на фактурите не било видно, кое е лицето, положило подписа върху тях за съставител; договорите с жалбоподателя са подписани от упълномощеното от управителя на дружеството доставчик лице – П. Г., а в представените 2 бр. протоколи за установяване извършването и заплащането на СМР – било посочено име на представител на изпълнителя С. И.. По така направеното оспорване, по делото не са ангажирани доказателства от жалбоподателя, като не става ясно в какво качество С. С. е бил вписан като представител на доставчика.;

6. Консорциум „Б. О.“ Д. е издал към жалбоподателя 4 фактури във връзка с Договор от 14.09.2010г., сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и Консорциум „Б.-О.“ Д. като Изпълнител с предмет: ремонтни и СМР на обект: Ремонт приемно здание гара Драгоман. За изпълнението на договора са представени Протокол № 1 за установяване завършването и заплащане на натурални видове строителни и монтажни работи от 30.11.2010г., подписан от двете страни и двустранна сметка; протокол №3 за установяване завършването и заплащане на натурални видове строителни и монтажни работи от 16.12.2010г., подписан от двете страни и двустранна сметка. Фактурите са платени по банков път.

От органите по приходите е оспорено подписването на протоколите за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР за доставчика Консорциум „Б. – О.“ ДЗД в РД и РА, по съображение, че лицето инж.П. Т. е посочено като представител на изпълнителя в протоколите за

установяване на СМР и за заплащането им, а във фактурите – други лице Д. Д.;

7. [фирма], е издал към жалбоподателя 5 фактури с предмет СМР, видно от заключението на вещото лице, 4 са платени в брой и една по банков път. Към фактура № 665/24.09.2009 г. е приложен приемо-предавателен протокол от 24.09.2009 г. за извършена услуга: Полагане на кабел САВТ 3x95+50 мм<sup>2</sup> и зариване на изкоп 400 м., подписан от двете страни. Фактурата е платена в брой - наличен е фискален, представен е и касов бон. касов бон. От страна на НК "ЖИ" Е. С. е съставен РКО /разходен касов ордер/ № 542/26.09.2009 г. за извършено плащане по фактурата. Към фактура № 1552/15.09.2009 г. е приложен приемо-предавателен протокол от 15.09.2009 г. за извършена услуга: Направа на изкоп за полагане на захранващ кабел в гара Б. дол, подписан от двете страни. Фактурата е платена в брой, приложен касов бон, за което е издаден и разходен касов ордер. Фактури с номера 1553/17.09.2009 г. и 1554/08.10.2009 г. са издадени въз основа на Договор № 47/31.08.2009 г. за извършване на услуга: Извършване на изкопни работи /54 броя изкопи/ предназначени за монтаж на ЖБ стълбове в района на гара В.. За изпълнението на договора са представени Протокол № 1 за установяване завършването и заплащане на натурални видове строителни и монтажни работи от 17.09.2009 г. и протокол № 2 за установяване завършването и заплащане на натурални видове строителни и монтажни работи от 08.10.2009 г., подписани от двете страни. Първата фактура е платена в брой с издаден фискален бон, а фактура № 1554/08.10.2009 г. е платена по банков. Фактура с № 1555/30.10.2009 г. е издадена въз основа на Договор № 56/19.10.2009 г. за извършване на услуга: Извършване на изкопни работи /5 броя изкопи/ предназначени за монтаж на ЖР стълбове в района на бивше жп разтоварище /сточна гара/ П.. За изпълнението на договора е представен протокол № 1 за установяване завършването и заплащане на натурални видове строителни и монтажни работи от 30.10.2009 г., подписан от двете страни. Фактурата е платена в брой - наличен е фискален касов бон.

В решението на ответника е посочено, че за Импулс БГ Е. не било установено авторството на лицето, тъй като е посочено, че протоколите от името на дружеството са подписвани от И. С. в качеството му на управител, а в договорите – същото лице било посочено като представител на доставчика – към дата 04.09.2009г. При направена справка в Търговския регистър се установявало, че към 28.10.2009г. управител на дружеството е Е. Н. П., а след тази дата – М. С. С., не били представени доказателства, че лицето И. С. има качеството на представител на дружеството-доставчик и е имало правото да подписва посочените документи, това лице било посочвано като съставител на фактурите и получател на сумите по разходните касови ордери.

По тези доводи в жалбата не са изложени конкретни съображения в частта за обсъждането за доставчика Импулс БГ, стр. 18/19 от жалбата, л. 22/23 от делото. В хода на съдебното производство не се ангажираха изрични доказателства от страна на жалбоподателя за това в какво качество лицето И.

С. е подписвало документи за доставчика Импулс БГ Е. с жалбоподателя. При тези обстоятелства, съдът приема, че доказателствената стойност на представените документи от жалбоподателя за този доставчик е оспорена. Още повече, че доставчикът не е представил документи, няма данни за представителна власт на лицето И. С. и фактурите не са отразени в отчетните регистри по ДДС.

8. [фирма] е издал 2 фактури с предмет стоки:

– доставка на стъргалки по договор от 10.05.2012г. -ф-ра № 1102/10.05.2012 г., платена по банков път, има представена 1 складови разписки за заприходяването на стоките в счетоводството на Н., няма представен договор от посочената дата, няма данни доставката да е възложена въз основа на обществена поръчка, а в приемо-предавателните протоколи е посочено, че стоките се предават в [населено място]. Не се установява договореност между жалбоподателя и този доставчик за мястото на доставка на стоките по конкретната фактура, видно обаче от складовите разписки същите са съставени от конкретно материално отговорно лице при жалбоподателя и за склад № 8, като складовата разписка е за 568 бр.стъргалки – количеството по фактурата, а протоколите от същата дата–4 броя са подписани за различни количества и от различни „възложители–УВГД С., УВГД Горна ОряховицаУВГД П. – 2 протокола, във всички поротоколи е посочено, че са съставени в [населено място] без конкретен адрес.

- доставка на катинар, разклонител, патрон, кореселин, спирт, лента -ф-ра № 1099/06.04.2012 г. – платена в брой, представен е касов бон, за тази фактура е представен само документ №99 от склад 601 на Н., съгласно който стоките по фактурата са получени и записани на приход на стойност – данъчната основа, като този документ е с дата, съвпадаща с тази по фактурата, посочено е, че стоката е получена от „И. строй проект 07“ – С., а във фактурата в изрична графа е записано, че стоката е получена от Т. А.. Във фактурата не е посочено лице, предало стоката, а само съставител на фактурата, който е положил и подпис. Няма съставен приемо предавателен протокол.

Вещото лице е установило, че стойността на стоките по тези фактури са отразени по дебита на сметка 302 аналитично – като материали. Няма данни доставките на стоки да са свързани с договор за обществена поръчка, не е представен посочения във фактурите договор.

В РД е посочено за всички доставчици като извод, че при анализ на представените от жалбоподателя доказателства, не се установява реалност на доставките.

Извършеното от жалбоподателя осчетоводяване на доставките, отразяването в дневниците за покупки и в справките декларации не било достатъчно за да обоснове извода за наличието на действително осъществена доставка на стоки от този доставчик.

Изводите на органите по приходите са основани на извършените проверки в

информационната система на НАП.

За установяването дали е извършена или не доставка, според мотивите на РД, за доставчиците с предмет на доставката стоки, следвало да се вземе предвид принципа по чл.4, ал.1, т.4 от Закона за счетоводството (ЗСч) за съпоставимост между приходи и разходи.

Когато се анализирани конкретни доставки следвало да се извърши проверка относно обстоятелството, дали конкретния доставчик е осчетоводил приходи във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводил насрещен разход, който да бъде съпоставим с прихода и в какво се изразява този разход (материали, разходи на труд, разходи за подизпълнител и др.).

Необходимо било да се извърши проверка за осчетоводяването на разходите при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на разхода.

Чрез проверки при доставчика се целяло да се установят и правно релевантни за спора факти, а именно дали доставчикът е разполагал със съответната възможност да извърши фактурираните доставки като по този начин е престирал на получателя реално изпълнени от него резултати.

Решаващият орган в своето Решение № 817/03.06.2015 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП е потвърдил изводите на ревизиращият екип в РД и РА.

Допуснатата по делото съдебно-техническа експертиза, чието заключение съдът кредитира като компетентно и обективно дадено установява следното:

1. Строително-монтажни работи осъществени от [фирма] на обекти: „Ремонт приемно здание и вертикална планировка на жп гара Калитиново“, „Подновяване на предпазния антикорозионен пласт на стоманена връхна конструкция на мост км.48+010 в междугарието Б.-К., „Рехабилитация на защитното покритие на мост км.51+672 в междугарието Б.-К., „Обследване на долния пояс и стълб №4 с изготвяне на проектно решение и подновяване на предпазното покритие на горния пояс на мост на км.31+230 в междугарието Д.-север-Д.“, „Обработка на защитното покритие на върховете конструкции на стоманените мостове км.17+672; км.33+919 и км.36+903 в участъка Р.-Г. по 6-та жп линия“, Ремонт сгради А. и помещения гара В. П.“ реално са осъществени.

Вещите лица са констатирани, че не са изпълнени строително-монтажните работи и ремонтни услуги на обект: ”Обработка на защитното покритие на върховата конструкция на стоманен мост на км.62+903 в междугарието Д. Р.-Г. по 5-та жп линия.” обективирани в Раздел I от Протокол №4/24.07.2012г. механизирано и ръчно почистване на стойност 15944,00лв. без ДДС.



2. Строително-монтажните работи и ремонтни услуги на обект: „Повърхностна защита на стоманен мост на км.168+344 в междугарието С. – РП В. по 7-ма ж.п. линия”, реално са осъществени- изпълнени от [фирма].

3. Строително-монтажните работи и ремонтни услуги на обект: „Възстановяване на покритие на връхните конструкции на железопътни мостове на км20+222 в междугарието В.–Д. и на км36+672 междугарието К. В. по 16-та жп линия”, „Ремонт външен водопровод, тоалетна за пътници и помещения на гара В.”, „Ремонт на сграда на жп участък К.”, „Ремонт външен водопровод, тоалетна за пътници и помещения на жп гара В.” реално са осъществени-изпълнени от [фирма].

4. Строително-монтажните работи и ремонтни услуги на обект „Ремонт на жп гара Б.” реално са осъществени от [фирма].

5. Строително-монтажни работи извършен от [фирма] на обекти „Ремонт сграда Четно 3.” и ”Ремонт Административна сграда железопътен участък С.” са реално осъществени.

6. Строително-монтажните работи и ремонтни услуги на обект „Ремонт приемно здание гара Драгоман” реално са осъществени макар и с видимо недопустимо качество на изпълнение от „Консорциум Б.-О.” Д..

7. Строителните и монтажни работи на обект „Извършване на изкопни работи /54бр. изкопи/ предназначени за монтаж на ЖБ стълбове в района на гара В., „Извършване на изкопни работи /5 бр. изкопи/ предназначени за монтаж на ЖР стълбове в района на бивше жп. Разтоварище /С. гара/ П., „Направа на 400 метра изкоп за полагане на охранващ кабел в гара Б. дол, както и полагане на кабела след направа на изкопа”, реално са осъществени от [фирма].

8. Строително-монтажните работи и ремонтни услуги на обект „Почистване на корозирали повърхности и покриване със защитни пластове от грунд и боя на стоманен мост на км. 45+850 в междугарието Б. – Р., път № 2 по 5-та ж.п. линия” реално са осъществени - изпълнени от [фирма].

В ДОПК не се съдържат особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производство при ревизия по общия ред на чл.112-120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК).

Държавно предприятие Национална компания "Железопътна инфраструктура" [населено място] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му с ревизионния акт, поради което на основание чл.154, ал.1 ГПК и чл.170, ал.2 АПК вр. §2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които

основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му.

Жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такава доставка е осъществена и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у съда в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест, както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт е останал недоказан. Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определенията за насрочване на делото, като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

Съдът, като взе предвид констатациите в РА и РД, приложенията към него и събраните в хода на съдебното производство доказателства, намира жалбата за ЧАСТИЧНО основателна.

1.Основанието за отказа да бъде признато право на данъчен кредит по процесните фактури е чл.70, ал. 5 от ЗДДС, вр. чл.6, чл.9 и чл.25 от същия закон, като органите по приходите са приели, че по процесните фактури реално не е извършена доставка на стока/услуга, не е настъпило данъчно събитие и съответно отразеният във фактурите данък е неправомерно начислен.

При съвкупната преценка на обстоятелствата, установени от събраните в съдебната фаза доказателства, съдът приема, че е установено безспорно прехвърлянето на правото на собственост върху стоката/услугата, което отговаря на критериите по чл.6, чл.9 от ЗДДС за наличие на доставка на стока и услуга.

Безспорно, назначената по делото експертиза установява изпълнение на СМР, макар частично некачествено и ненужно, в цитираните фактури издадени от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], Консорциум „Б. О. Д.“, [фирма], [фирма] с изключение на строително-монтажните работи и ремонтни услуги на обект: "Обработка на защитното покритие на върховата конструкция на стоманен мост на км.62+903 в междугарието Д. Р.-Г. по 5-та жп линия." обективирани в Раздел I от Протокол №4/24.07.2012г. механизирано и ръчно почистване на стойност 15 944,00лв. без ДДС изпълнени от [фирма] или ДДС в размер на 3188,80лв. и обективирани във фактура №66/22.03.2012 г. с предмет аванс по Договор № 10/15.03.2012 г., сключен между ДП Национална компания "Железопътна инфраструктура" като Възложител и [фирма] като Изпълнител с обект: Обработка на защитното покритие на връхните конструкции на стоманените мостове на км. 17+672, км. 33+919, км.36+903 в участъка Р.-Г. по 6-та жп

линия и на км.62+903 в междугарието Д. Р.- Г. по 5-та жп линия. Същата е с данъчна основа 26992.3лв. и ДДС в размер на 5398,46лв., или реално са изпълнени СМР на стойност 26992,3 минус 15944 лв. с ДДС в размер на 5398,46лв. минус 3188,80лв., или - 2209,66лв.

Констатирано е също, а това обстоятелство не се и оспорва по делото, че по фактура № 113 от 09.03.2010г., СМР са извършени от [фирма], което е било регистрирано по ЗДДС на 24.02.2003г. и дерегистрирано на 01.03.2014г. на основание чл.176 ЗДДС. Процесната фактура обаче е издадена от друг търговец - [фирма] и е включена в дневника му за продажби за м. 03.2010г., а не от посочения в РД доставчик В хода на ревизията е установено, че са налице документи – протоколи за установяване на завършването и заплащането на натурални видове работи – СМР, заменителни таблици, двустранни сметки и други, удостоверяващи възникнало данъчно събитие през м.11.2009г. и м.12.2009г., т.е. преди датата на издаване на спорната фактура. През тези месеци от страна на са издавани към жалбоподателя проформа фактури, в които е начислен ДДС, но които не са отразявани в дневниците му за продажби и Н. не е упражнявало по тях право на данъчен кредит.

Съдът споделя становището ,изразено в решението на Директора на Д"ОДОП", че действително фактура № 113/ 09.03.2010г., по която не е признато правото на данъчен кредит и по която жалбоподателят е упражнил това право, не е издадена от [фирма], както е посочено в РД и възприето в РА, а същата е издадена от СО ТО Строй Е. и същата е за плащане по протоколи за извършена работа – СМР и действително като основание за издаването ѝ е посочен договора за цесия на вземането - № 3189/24.04.2009г. от действителния изпълнител на тези услуги - страна по договора за цесия. Видно от представените допълнително доказателства във връзка с експертизата на вещото лице, в счетоводството на жалбоподателя въпросната фактура 113/09.03.2010г. е отразена аналитично по партидата на [фирма], но такава фактура не се установява да е издадена (л. 113 от делото).

Изложеното в мотивите на РД – че жалбоподателят е упражнил правото на приспадане на данъка по тази фактура – чрез включването им в дневниците за покупки и в резултата за данъчния период, като издадена от доставчика [фирма], не се оспорва и с жалбата по делото. Не е спорно и, че [фирма], не е издал окончателни фактури за тези СМР, а само проформа фактури, по които жалбоподателят не е упражнил правото на данъчен кредит, макар да са извършени авансови плащания по проформа фактурите и работата – СМР , да са изпълнени/ вж. заключението на СТЕ/.

Съдът споделя мотивите на ответника в решението му, че договорът за цесия не основание за издаване на фактури от цесионера, придобито е правото на вземане по вече издадени фактури от цедента [фирма].

Предвид тези обстоятелства, без основание жалбоподателят е упражнил

правото на приспадане на данъчен кредит на фактура № 113/09.03.2010г. – за ремонт на ж.п. гара Б., издадена от СО ТО Строй Е.. Жалбата в тази част е неоснователна, поради което съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

По отношение на останалите доставки -при установеност, както е в процесния случай, на относимите към спора факти - надлежно фактуриране, начисляване на ДДС, редовно счетоводство на жалбоподателя, извършване на услугата и предаване на стоката с ППП, върху органът по приходите пада задължението да установи нарушения и измами, съобразно установената практика на Съда на Европейския съюз по приложението на Директива 2006/112/ЕО.

В ревизионният акт няма конкретни констатации за нарушения и измама, нито са събирани доказателства в тази насока и не са обсъждани наличие на обективни данни за такива.

Всички доставчици, издали процесните фактури са били с действаща регистрация по ЗДДС, няма данни да са били наложени обезпечителни мерки срещу тях, оповестени към момента на доставките.

Наред с горното, следва де се има предвид и това, че плащането по процесните фактури е извършено по банков път, което представлява сериозна индиция за реалността на доставките, тъй като плащането би било лишено от икономическа логика, ако стоките не са били действително доставени. Доколкото предаващият съответната стока не получава пари в брой за нея и няма интерес заплащането за нея да бъде получено от лице, което няма отношение към доставката, той няма и интерес да посочва като доставчик лице, различно от това, което го е натоварило с предаването и което ще получи плащането.

Няма и факти, от които да може безспорно да се установи, че на жалбоподателя е било известно, че издателите на фактурата или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, или че самият жалбоподател е участвал в тези нарушения, включително като не са декларирали и/или внесли ДДС по доставките.

Предвид това, съдът намира, че при конкретните обстоятелства и установените факти на предаване на стоките/услугите, изцяло относими са мотивите на Съда на ЕС по т. 33-40 и т. 2 от диспозитива от решението по съединени дела C-80/11 и C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373. Правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС. Правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, като по-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки, освен ако въз основа на обективни

данни се установи, че това право е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба.

Съгласно разпоредбата на чл. 2 от ЗДДС с данък върху добавената стойност се облагат всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга - т.1; всяко възмездно вътреобщностно придобиване с място, на изпълнение на територията на страната, извършено от регистрирано по този закон лице или от лице, за което е възникнало задължение за регистрация - т.2, като съгласно чл.12 ал.1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл.9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Съгласно чл.6 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Съгласно чл.68 ал.1 т.1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. За да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката е необходимо да е налице реално осъществена облагаема доставка. Съгласно чл.70 ал.5 от ЗДДС не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Съгласно чл.25, ал.2 от ЗДДС, датата на която е прехвърлена собствеността на стоката или датата на която е извършена услугата е датата на данъчното събитие.

Законодателят е предвидил да се признава правото на приспадане на данъчен кредит само по облагаеми доставки, т.е. по реално осъществени такива. Съгласно чл.69 от ЗДДС регистрирано лице има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчик - регистрирано по закона лице му е доставил, които стоки или услуги ще се използват, за извършване на облагаеми доставки, а съгласно чл. 71 от ЗДДС лицето получател може да упражни правото си на данъчен кредит, когато притежава някой от документите посочени в т.т.1-7.

Регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне като данъчен кредит данъкът за получени от него облагаеми доставки на стоки или услуги, когато използва същите за осъществяване на облагаеми доставки и когато притежава за получените доставки данъчен документ с изискуемите от закона реквизити, като въведените изисквания за възникване право на приспадане на данъчен кредит са по отношение на конкретната доставка, по която е претендирано това право /по която е приспаднал данъка в подадената справка-декларация/, а не по всяка друга доставка на същата стока или услуга, осъществена между други лица в процеса на реализация на тази стока или услуга и представляваща предходна по отношение на процесната доставка. Съгласно чл.70 ал.5 от ЗДДС не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Неправомерно е начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона, като изискванията за

начисляване на данъка са в чл.86 ал.1 от ЗДДС. Неправомерното начисляване следва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит. Съгласно чл.82 ал.1 от ЗДДС данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка, с изключение на случаите по ал.4 и ал.5 /случаите на изискуемост на данъка от получателя/, а съгласно чл.86 ал.1 от ЗДДС регистрираното лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли като издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл.125 за този данъчен период и посочи документа по т.1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

При наличие на облагаема доставка на стока, осъществена от регистрирано по този закон лице, която стока се използва от получателя за осъществяване на други облагаеми доставки, са налице условията на чл.68 ал.1 т.1 и чл.69 ал.1 т.1 от ЗДДС за приспадане на данъчен кредит по тази доставка.

В случая от събраните по делото доказателства по безспорен и категоричен начин е установено, че жалбоподателят притежава фактури, съставени съгласно изискванията на ЗДДС; подлежащият на приспадане данък е изискуем; фактурите са отразени в счетоводството на жалбоподателя и в тези на доставчиците му, съответно са включени в дневниците му за покупки и дневниците им за продажби и СД за съответните данъчни периоди.

Констатациите в РД за липса на материална, кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците [фирма] /стр.50/, [фирма] /стр.58/, да извършат процесните доставки не са достатъчни и не могат да бъдат основен аргумент отричащ правото на данъчен кредит.

Съдебната практика на СЕС изрично приема и това е възприето и в решенията на ВАС, че не може получателят да отговаря за действията, респ. бездействията на своите са доставчици, вкл. да доказва тяхната обезпеченост за извършване на доставките. В този смисъл са решения по дела С-80/11 и С-142/11С-285/11, С-324/11, С-18/13 и др. на СЕС. Получателят, който упражнява правото на данъчен кредит е длъжен да установи всички положителни факти, за да докаже реалността на доставката, но при всички случаи следва да се изисква от него да представи тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Всички останали, които изхождат само от доставчика, каквито са тези за неговата обезпеченост, вкл. и счетоводното отчитане на доставките при него, не може да се вменява в тежест на получателя по доставката да ги доказва.

В този смисъл, с оглед на събраните по делото доказателства, съдът намира, че процесните фактури, с изключение на фактура № 113/09.03.2010г. – за ремонт на ж.п. гара Б., издадена от СО ТО Строй Е...и частично на фактура №66/22.03.2012 г., издадена от [фирма] обективират реално настъпили облагаеми доставки, изпълнени от техните издатели. В ревизионното

производство не са събрани доказателства, които след обективен анализ да обуславят извода, че жалбоподателят не е получил реално фактурираните от доставчиците услуги.

Представените от ревизираното лице документи отразяват надеждна одитна следа, която да свързва процесните фактури от цитираните доставчици и доставката на услуги. Със заключението на съдебно счетоводната експертиза се потвърждава изпълнението на формалните предпоставки за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит, както и съществуването на материалноправните такива от гледна точка реалността на фактурираните доставки на услуги.

Налице е осчетоводяване на фактурите при получателя на услугата, като по същите е извършено плащане по банков път, който факт не е спорен, а и след като техническата експертиза установява реално извършване на фактурираните услуги, то следва извод за тяхната реалност.

При наличие на данни по делото за съставени документи, които отразяват реални стопански операции, заключението на съдебно-техническата експертиза, изготвено на база на представени документи, и на база реална проверка на място, доказва реалност на доставките на услуги по смисъла на чл.9 от ЗДДС.

В случая правото на данъчен кредит е отказано поради обстоятелството, че не може да се установи реалното извършване на СМР, а посочените обстоятелства относно непредставянето на доказателства от страна на доставчиците и недоказаната им възможност да извършат фактурираните услуги са само косвени доказателства в подкрепа на фактическия извод, че процесните фактури не отразяват реални доставки от посочените в нея издатели.

Съдебната практика приема за ирелевантно за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит наличието или липсата на доказателства за наети работници, съответно за заплащане на дължимите осигурителни вноски и че ако доставчикът, не е разполагал с необходимите персонал, материали и активи, само по себе си това не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане.

Тази теза касае случаи, в които не е спорна реалността на пряката доставка, както и, че ДЗЛ не е извършило нарушения, а са установени различни нередности при прекия или предходните доставчици, какъвто настоящият случай не е.

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).

Следва да се разграничат случаи като процесния, при който се твърди пълна симулация, т.е. фактуриране на доставки, които изобщо не са изпълнени от доставчика, от случаите, при които получателят реално е получил стоки или услуги, но са налице отделни нередности при някои от доставчиците по веригата.

В първия случай доводите на приходните органи по липса на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика са индиция изцяло за липса на реална икономическа дейност като основно понятие при облагането с ДДС.

Вторият случай, е когато е налице реална икономическа дейност и реални доставки на стоки и услуги и когато отделни нередности при доставчиците не следва да влияят на правото на приспадане на ДК, какъвто е настоящият случай.

В своята практика относно тълкуването на чл.63, чл.167, чл.168 и чл.178 от Директива 2006/112/ЕО СЕС неотклонно се приема, че следва да се извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да се определи дали е налице право на приспадане: т.37 от решение от 18.07.2013 г. по дело C-78/12 [фирма], т.57 и т.63 от решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 [фирма].

В конкретния случай, отказът на ДК в ревизионния акт е сторен единствено поради липса на кадрова и материална обезпеченост на доставчиците, а не е направена правилна и обоснована съвкупна преценка на всички факти, обстоятелства и доказателства по делото.

Приетите по делото експертизи разколебават изводите на ответната страна.

Освен изложеното, съдът счита, че жалбоподателят доказва, че реално е получил процесните доставки на услуги от издателите на фактурите, с изключение на посочените във фактура № 113/09.03.2010г. – за ремонт на ж.п. гара Б., издадена от СО ТО Строй Е...и частично на фактура №66/22.03.2012 г., издадена от [фирма], респективно че същите са изпълнени от доставчика, които е издал фактурата, документираща тази доставка. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, приемащи, че правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на стоки или услуги, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност.

Предвид гореизложеното, съдът намира, че жалбата се явява частично основателна и следва да се уважи, като се отмени обжалвания РА по отношение на :

1. [фирма], по 8бр. фактури в общ размер на 46641,35лв. (за данъчни периоди м.2.2012г., м.3.2012г., м.4.2012г. и м.5.2012г.). Този размер не включва отказаното право на данъчен кредит в размер на 3188,80лв.- част от



начисления ДДС по фактура №66/22.03.2012г. с предмет, аванс по договор, за данъчен период, м.3.2012г. представляващи СМР обективирани в Раздел I от Протокол №4/24.07.2012г. механизирано и ръчно почистване на стойност 15944,00лв. без ДДС, или ДДС в размер на 3188,80лв., изпълнени от [фирма] на участък стоманен мост на км.62+903 в междугарието Д. Р.–Г. по 5-та жп линия.”

2. [фирма], по 2бр. фактури в общ размер на 4720,20лв. (за данъчен период м.5.2012г.);

3. [фирма], по 7бр. фактури в общ размер на 43 973,36лв. (за данъчни периоди м.10.2010г., м.11.2010г., м.12.2010г., м.2.2012г. и м.4.2012г.);

4. [фирма], по 3бр. фактури в общ размер на 5278,69лв. за данъчни периоди м.4.2012г. и м.5.2012г.);

5.Консорциум „Б. О. Д." по 4бр. фактури в общ размер на 25211,00лв. (за данъчни периоди м.10. 2010г., м.12. 2010г. и м.2. 2011г.);

6. [фирма]. по 5 бр. фактури в общ размер на 2184,33 лв. (за данъчни периоди м.9. 2009г. и м.10.2009 г.);

7. [фирма] в общ размер 7276,00лв. по фактура №610/18.10.2010г. в размер на 1988,40лв. и по фактура №611/26.11.2010г. в размер на 5287,60лв. (за данъчни периоди м.10.2010г. и м.11. 2010г.);

В останалата част, по отношение отказаното право на данъчен кредит в размер на 13 051,53лв., за данъчен период м.3. 2010г. по фактура №113/09.03.2010г. издадена от СО ТО Строй Е. и за отказаното право на данъчен кредит в размер на 3188,80лв,представляващо част от начисления ДДС по Фактура №66/22.03.2012г. с предмет, аванс по договор, за данъчен период, м.3.2012г. представляващи СМР обективирани в Раздел I от Протокол №4/24.07.2012г. механизирано и ръчно почистване на стойност 15944,00лв. без ДДС изпълнени от [фирма] на участък стоманен мост на км.62+903 в междугарието Д. Р.–Г. по 5-та жп линия.”, РА следва да се потвърди.

Предвид обстоятелството, че с С решение №14691/01.12.2017г. по адм. дело№7931/2017г. ВАС е присъдил съответните разноски за разглеждане на делото пред първа и касационна инстанция, съдът намира, че следва да се произнесе само досежно сторените разноски и съобразно материалния интерес- предмет на настоящото производство.

С оглед изхода на спора, направеното от жалбоподателят искане за присъждане на разноски се явява основателно, пропорционално на уважената част от жалбата.

Съдът намира направеното от ответника възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение за неоснователно, тъй като същото, изчислено според материалния интерес -151525,26 лв. и предписанието на чл.7 ал.2 т.5 от Наредба № 1/09.07.2004г., е под установения минимум от 4560,50 лв. минимум.

С оглед изхода на спора, направеното от жалбоподателят искане за

присъждане на разноски се явява основателно, пропорционално на уважената част от жалбата - 135284,93 лева . Жалбоподателят е сторил разноски в размер общо на 9027,60 лева / ДТ -50 лв., възнаграждение за вещи лица – 4777,60 лева и адвокатски хонорар – 4200 лева/ . Ето защо , в тежест на ответника следва да бъдат възложени сторени от жалбоподателя разноски в размер на 8062,27 лева.

На ответника, съобразно отхвърлената част от жалбата – 16240,33 лева, следва да бъдат присъдени разноски в размер на 488,72 лева. Или по компенсация, Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП следва да заплати на Държавно предприятие Национална компания "Железопътна инфраструктура" сумата от 7573,55 лева.

Предвид изложеното, съдът

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №Р-29-1400097-091-01/10.12.2014г., издаден от М. Х. С.-началник сектор към ТД, ГДО на НАП [населено място], орган, възложил ревизията и С. М. Т.-гл.инспектор по приходите при същата дирекция, ръководител на ревизиращия екип, потвърден частично с Решение №817/03.06.2015г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, с който на Държавно предприятие Национална компания "Железопътна инфраструктура" с[ЕИК] със седалище [населено място], са установени задължения по ЗДДС, общо в размер на 135284,93лв. включващи:

Сумата от 46641,35лв. (за данъчни периоди м.2.2012г., м.3.2012г., м.4.2012г. и м.5.2012г.), по фактури с №№ 61/15.02.2012 г., 69/19.04.2012 г., 62/12.03.2012 г., 63/12.03.2012 г., 70/08.05.2012г., 64/12.03.2012 г. и 65/22.03.2012 г. издадени от [фирма];

Сумата от 4720,20лв. (за данъчен период м.5.2012г.) по 2бр. фактури издадени от [фирма];

Сумата от 43 973,36лв. (за данъчни периоди м.10.2010г., м.11.2010г., м.12.2010г., м.2.2012г. и м.4.2012г.) по 7бр. фактури издадени от [фирма];

Сумата от 5278,69лв. за данъчни периоди м.4.2012г. и м.5.2012г.) по 3бр. фактури издадени от [фирма];

Сумата от 25211,00лв. (за данъчни периоди м.10. 2010г., м.12. 2010г. и м.2. 2011г.) по 4бр. фактури издадени от Консорциум „Б. О. Д.";

Сумата от 2184,33 лв. (за данъчни периоди м.9. 2009г. и м.10.2009 г.) по 5 бр. фактури издадени от [фирма].;

Сумата от 7276,00лв. по фактура №610/18.10.2010г. в размер на 1988,40лв. и по фактура №611/26.11.2010г. в размер на 5287,60лв. (за данъчни периоди м.10.2010г. и м.11. 2010г.) издадени от [фирма] заедно със съответните лихви за забава.

ОТХВЪРЛЯ жалбата в частта за установените задължения по ЗДДС в размер на 3188,80лв., за данъчен период, м.3.2012г., представляваща част от

начислен ДДС по Фактура №66/22.03.2012г. издадена от [фирма], и в размер на 13051,53лв., за данъчен период м.3. 2010г..издадена от СО ТО Строй Е., ведно със съответните лихви за забава, като НЕОСНОВАТЕЛНА и потвърждава РА в тази му част.

ОСЪЖДА Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП да заплати на Държавно предприятие Национална компания "Железопътна инфраструктура" с[ЕИК] със седалище [населено място] сумата 7573,55 лева /седем хиляди петстотин седемдесет и три лева и 55 стотинки/ разноси по делото.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от получаване на съобщението до страните.

СЪДИЯ: