

РЕШЕНИЕ

№ 1818

гр. София, 18.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 17.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **2049** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление, пл. „Свобода“ №1, хотел „Р.“, оф.115, ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез адв.П., против Ревизионен акт № Р-22001018008293-091-001/25.10.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 51/13.01.2020 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството са определени задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.ноември 2017 г. до м.май 2018 г., в общ размер 167 332,36 лв., ведно с лихви от 27 044,66 лв.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в размер на 167 332,36 лв. по фактури, издадени от [фирма]. В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон от ревизиращите органи, както и за необоснованост на констатациите им. Подателят на жалбата настоява, че по спорните фактури са извършени реални доставки и поради това за него е възникнало правото на данъчен кредит. Изтъква факта, че е платил цената по фактурите, както и че има съвпадение между фактурите и съпътстващите ги документи. Позовава се на практиката на ВАС по данъчни дела. От Съда се иска да отмени обжалвания ревизионен акт. В с.з. жалбоподателят чрез адв.П. и адв.В. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и претендира присъждане на разноските по производството съгласно представен списък. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк.З. оспорва жалбата, моли за отхвърляне на същата и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Д"ОДОП" е връчено на жалбоподателя по електронен път на 15.01.2020 г. (л.16), а жалбата е подадена на 28.01.2020 г. с вх.№ 53-04-95, от надлежно упълномощен адвокат (л.96) и при наличието на правен интерес, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № 22001018008293-020-001/ 31.12.2018 г., издадена от Т. Б. Г. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., в качеството му на заместник на Р. Р. Б., съгласно Заповед № РД-84-2200-1371/27.12.2018 г. (л.18), е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.ноември 2017 г. до м.май 2018 г. ЗВР е връчена на 14.01.2019 г. по електронен път, като е определен срок за извършване на ревизията - до 2 месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени М. К. М. – ст.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и А. В. Е. – гл.инспектор по приходите. Със ЗИЗВР № Р-22001018008293-020-002/05.03.2019 г., издадена от Р. Р. Б. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., срокът на ревизията е продължен до 12.04.2019 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.17).

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е довършителни строителни дейности, в качеството на подизпълнител по договор с [фирма].

С Протокол от 06.03.2019 г. са приобщени констатациите от извършена проверка на място в офис на ревизираното дружество, в хода на която са получени счетоводни документи, както и договори:

С договор от 01.11.2017 г. между [фирма] като възложител и ревизираното лице като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят срещу възнаграждение, на свой риск и със свои средства, машини, оборудване и персонал, да изпълни строително-монтажни работи, състоящи се в сухо строителство на всички обекти на [фирма]. Съгласно чл.5, ал.1 от договора всички материали, необходими за изпълнение на работите, се намират в приобектов склад на възложителя; а според ал.3 предаването на материалите се извършва с двустранно подписани приемо-предавателни протоколи.

С договор 01.07.2017 г. за извършване на строително-монтажни работи между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, страните са се споразумели изпълнителят да извърши СМР на обект хотелски комплекс, офиси, търговски и бизнес център, подземни гаражи и трафопост, находящи се в [населено място],[жк], кв.308, п-л I.

Установено е, че [фирма] е издало на ревизираното лице, явяващо се негов подизпълнител, 9 фактури с предмет СМР на обект М. център.

От своя страна жалбоподателят ползвал като подизпълнител [фирма]. Последното дружество което му е издало следните фактури с предмет извършено СМР на обект М. център през данъчните периоди от м.ноември 2017 г. до м.май 2018 г., по които ревизията е отказала правото на данъчен кредит (прил.2): № 3/02.11.2017 г., № 4/05.12.2017 г., № 5/05.12.2017 г., № 6/19.12.2017 г., № 7/27.01.2018 г., № 8/27.02.2018 г., № 9/29.03.2018 г., № 10/30.04.2018 г. и № 11/30.05.2018 г.

Към фактурите са приложени протоколи за извършени СМР на въпросния обект, в които са описани видовете извършени работи, количество в квадратни метри, единична цена и обща стойност. Представен е договор от 21.09.2017 г., сключен между жалбоподателя като възложител и [фирма] като изпълнител, с който страните са се споразумели изпълнителят да извърши строително-монтажни дейности на всички обекти, възлагани от възложителя. Към договора е приложено Споразумение /приложение №17/ от 21.09.2017 г. относно осигуряването на противопожарна охрана и безопасни условия за труд на работещите, с което доставчикът се задължава да предостави на възложителя списък на работниците, които ще извършват дейностите, предмет на договора, за провеждане на инструктаж и т.н. Не са представени доказателства за изпълнение на цитираното споразумение.

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил фактурите, придружени от протоколи за извършени СМР.

При проверка в информационната система на НАП ревизията е констатирала, че спорните фактури са включени в дневника за продажби на доставчика. За ревизирания период същият е разполагал със 7 лица, назначени по трудови правоотношения, на длъжност „общ работник поддържане на сгради“. Изложено е, че доставчикът не е плащал здравни и социални осигуровки на наетите лица.

В РД е формиран извод, че [фирма] не разполага с необходимата кадрова, материална и техническа обезпеченост за извършване на спорните доставки към [фирма]. Посочено е, че ревизираното дружество е разполагало с 19 лица, назначени по трудови правоотношения, на длъжности – строителни работници, като то е извършвало единствено услуги към [фирма]. В хода на ревизията не са представени документи къде конкретно и какъв труд са извършвали назначените при жалбоподателя лица. Заключено, че ревизираното дружество е осъществило процесните доставки към [фирма], възложени от [фирма] със собствен кадрови потенциал, тъй като не е декларирал извършване на доставки на услуги към други дружества.

Ревизионният доклад /РД/ по възложената ревизия под № Р-22001018008293-092-001 е изготвен на 23.05.2019 г. Срещу констатациите в РД дружеството-жалбоподател е подало възражение вх.№ 17-00-201#2/27.06.2019 г., като е посочило, че през ревизирания период не е работило единствено на обекта на [фирма] /М. център/. Във връзка с тези твърдения е представило 7 фактури за СМР и протоколи обр. 19 издадени от [фирма] на [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Уточнило е, че [фирма] не разполага с кадрови потенциал, поради което целият обем посочени работи е извършен от ревизираното дружество, паралелно с работите по обекта на [фирма]. Към възражението са приложени декларации от С. М. Ж., Б. М. Б., С. А. Б., Г. О. К., П. Е. М., Х. Г. Х., Н. Г. А. и С. И. И., които са потвърдили, че са работили за [фирма] на обект „М. център“. Приложена е и декларация от Д. С. Н. - технически

ръководител на [фирма], според която за ревизирия период на обекта винаги е имало средно около 50 работници на ден. Жалбоподателят е посочил, че на обекта е имало повече работници от тези, с които разполага. Според него от представените протоколи обр.19 е видно, че ревизираното дружество е извършвало допълнително дейности от тези извършени от [фирма], като всички СМР са били фактурирани на [фирма] и съответно на [фирма]. Ревизиращият екип е преценил възражението като неоснователно. Органите по приходите са приели, че представените от работниците декларации са с идентичен текст, поради са изготвени от едно и също лице. Ревизиращите са изтъкнали несъответствие между стойността на фактурите, издадени от жалбоподателя към [фирма] (941 816 лв. без ДДС), и тези, издадени от [фирма] към жалбоподателя (836 661 лв.). Така ревизията е приела, че не е логично ревизираното дружество да превъзлага работа на [фирма], който разполага с двойно по-малко служители, а да му изплаща 90% от получените приходи от услугите, извършени към [фирма].

РА, предмет на настоящото производство, с № Р-22001018008293- 091-001 е издаден на 25.10.2019 г. от Р. Р. Б. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и М. К. М. – ст.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. За да откаже правото на данъчен кредит, ревизията е заключила, че доставчикът- подизпълнител [фирма] не е разполагал с обективната възможност да изпълни фактурираните услуги, а жалбоподателят е разполагал с необходимия кадрови потенциал сам да извърши спорните доставки, поради което не е било необходимо СМР да се превъзлагат на доставчика. На основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.9 и чл.6 ЗДДС не е признато право на данъчен кредит общо в размер на 167 332,36 лв. по фактури, издадени от указания доставчик.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред. В хода на административното обжалване е представил нови доказателства, съставени от [фирма]: ведомости за заплати, оборотни ведомост, заповеди за инструктаж, инструкция за безопасна работа при електрически уреди, програма за инструктаж на работното място, програми за начален и да периодичен инструктаж, правила за долекарска помощ, както и списък на работниците, получили работно облекло и списък на лицата, извършвали СМР в процесния обект за съответните дни, служебни бележки за проведен първоначален инструктаж, нотариално заверена декларация на техническия ръководител на обекта, извлечения от банкова сметка за получените плащания по спорните фактури и др. С Решение № 51/13.01.2020 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден. Решаващият орган не е кредитирал новопредставените доказателства, като е изтъкнал, че същите са без достоверни дати, а доколкото не е възможно да се извърши проверка в счетоводството на доставчика, не е установено, че те са част от редовно водено счетоводство, а освен това в хода на ревизията е установено, че доставчикът не е внасял осигуровки, ЗО и Д. на работниците си. За част от работниците на доставчика с представени декларации решаващият орган е посочил, че не са назначени по трудови правоотношения при него. Приел е служебните бележки за проведен индивидуален начален инструктаж за безопасност и здраве при работа на работници на доставчика [фирма] за неотнормирани данни за обекта,

на който се полага трудът. Така Директорът на ДОДОП е приел участието на [фирма] в изпълнението на спорните СМР за привидно.

По делото беше допусната съдебно-техническа експертиза с вещо лице А. В., която даде заключение колко работници са били необходими технологично за изпълнението на актуваните СМР, след запознаване с подписаните между жалбоподателя и неговия възложител актове обр.19 и съобрази представения сравнителен търговски документ от К..

При разпита му в с.з. вещото лице поясни, че нормите на "Н." са от дългогодишна практика за обем работа. Човекочасовете са превърнати в човекодни при норма от осемчасов работен ден. Така 59 души за 6 месеца могат да извършат СМР, вписани в актовете обр.19 при ежедневна заетост. Средно дневно са извършвали цялата работа, като около 59 души по осем часа за актуваните СМР. Работниците са определени на база трудови норми от "Н."

По делото беше допусната и съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице Д. П., която даде заключение по следните въпроси:

1. за документиране на спорните услуги има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др.подобни; какъв е начинът на остойностяване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчика;
2. отчет ли е доставчикът приходи по спорните фактури;
3. има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати;
4. доставчикът разполагал ли е с наети работници/служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.
5. доставчикът разполагал ли е с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при него покупки на материали и консумативи.
6. възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките.
7. връзката на получените доставки на услуги с извършваната от него икономическа дейност през ревизирия период.
8. последващата реализация или влагане на услугите, които се твърди да са получени от доставчика - по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл.съпътстващи документи.
9. редовно ли са водени счетоводствата на доставчика и на жалбоподателя.

При разпита му в с.з. вещото лице поясни, че, критерият за обвързката на фактурите с протоколите е по вид и по стойност на СМР.

Съдът кредитира експертните заключения като даващи отговор на поставените задачи, професионално, компетентно и безпристрастно изготвени. Вещите лица пунктуално и с изключителна прецизност са проследили преките и косвените доказателства за реалност на спорните доставки, анализирали са всестранно и пълно цялата налична информация по делото и в счетоводството на ревизираното лице. По делото са приети като доказателства документите, послужили за изготвяне на заключенията, като тези документи не са оспорени от страните. Ето защо експертните заключения са изпълнили задачата си да подпомогнат Съда в областите, изискващи специални знания, и могат за залегнат в основата на изводите в съдебното решение.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните писмени

доказателства: представените от жалбоподателя: опис на спорните фактури (л.97) и документите, по които е работило вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза (л.163, л.172, л.210); документи, по които е работило вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза, представени от компетентната ТД на НАП (л.182); представените от ответника доказателства Заповед № РД-84-2200-1371/21.12.2018 г., предложение от А. В. Т. изх.№ 841-347/27.12.2018 г., (л.86), доказателства за отсъствието на Р. Р. Б. на 31.12.2018 г. (л.124, л.127); удостоверение от третото неучастващо лице [фирма] за квалифицирани електронни подписи по реда на ЗЕДЕУУ, издадени за органите по приходите, подписали електронно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА (л.120).

По делото беше разпитан свидетелят С. П. Т., който сподели, че през 2017-2018 г. е работил в строителна фирма [фирма] като директор строителство. Тя е работила на „М. център“ в С., на [улица] - многофункционална сграда, която е строена на три етапа поради големия обем. Има офисна и жилищна част. СМР са извършвани от подизпълнител „Е. инженеринг“. Възложени са били работи за сухо строителство – гипсокартон и окачени тавани. Поради закъсняване със сроковете се е наложило наемане на допълнително хора. През 2017-2018 г. е извършвано строителство в офисната и хотелската част. За да не се губи време, се е работило от шестия до двадесет и четвъртия етаж. Офисната част е работена с предимство, тъй като наемателите са искали да влязат във владение. Налагало се е да се работи и в почивните дни. За [фирма] работата е наблюдавана от инж.Н. Хората, работещи на обекта в края на 2017 г. и началото на 2018 г., са били по-малко за период от около 4-5 месеца. След това се е наложило да се вземат още работници - около 180-220, като средно са работили около 200 души. Свидетелят е подписвал документите за възложителя, а Е. Ш. за „Е. инженеринг“. На този обект са работили за офисната част около 40-45 работници, за хотелска част около 27 работници, фаянсджии около 70-80 работници. Имало е и алпинисти за покривите. „Е. инженеринг“ се е занимавало със сроковете, наемане на допълнителни работници. Имало е ежедневни инструктажи за безопасност, които са встъпителни, ежедневни, тримесечни, всяка фирма си води книгите.

Съдът кредитира свидетелските показания като логични, последователни и непротиворечиви, като същите са в унисон с приетите по делото писмени доказателства.

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

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

В тази връзка Съдът констатира, че ръководителят на ревизията - Е. Д. П.-С., към датата на издаване на ЗИЗВР и РД поради прекратяване на служебното й правоотношение е загубила качеството си на орган по приходите. По тази причина другият орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип, е определен за ръководител на ревизията. Това на свой ред е наложило РД да бъде съставен само от един от орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип.

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното

производство, в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представените по делото Заповед № 803/07.06.2017 г., както и Заповед № РД-84-2200-1371/27.12.2018 г., и двете на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че първоначалната ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентни за целта органи на приходната администрация. След като титулярът Р. Р. Б. е отсъствал поради отпуск, ЗВР законосъобразно е издадена от заместника Т. Б. Г., определен със заповед, издадена „за“ Директора на ТД на НАП-гр.С.. Наред с това са представени доказателства за отсъствието на Директора на ТД на НАП-гр.С. на датата на издаване на заповедта за заместване и доказателства за надлежно оправомощаване на Заместник-директора на дирекцията да изпълнява правомощията на Директор на ТД на НАП-гр.С. на 27.12.2018 г.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) 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.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ 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 РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице 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 на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП 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, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни

услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА Q., с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се изразява в прехвърляне правото на собственост върху същите. Поради това правният спор по делото се свежда до това налице ли са действително извършени доставки на стоки и услуги по процесните фактури.

За признаване на спорното право е релевантно възникването на данъчно събитие, което според чл.25, ал.2 ЗДДС възниква на датата, на която услугата е извършена. От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Съдът намира, че жалбоподателят се справи с доказателствената тежест и доказва претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

В конкретния случай е безспорно установено, че са доставени стоки, за което са платени парични престации от получателя им. По делото не се твърди, че размяната на насрещните престации е без основание. Ето защо не може да се приеме, че с издаването им не са настъпили целените от страните материалноправни последици.

Към спорните фактури има надлежно съставени съпътстващи документи.

На първо място това е договорът (прил.2, стр-141), с който жалбоподателят като възложител е възложил извършването на СМР на доставчика в качеството му изпълнител, като страните са се споразумели по съществения елементи на сделката. Важно е да се отбележи, че договорът е достатъчно информативен, вписани са задълженията на изпълнителя по наемането на работната сила, както и начина на остойностяване на услугите плащане. Страните са постигнали съгласие плащането да става след предаване на услугите, като наред с това е договорено задължение възложителя да приеме работата с приемо-предавателни протоколи.

В изпълнение на така постигнатите споразумения СМР са предадени с протоколи обр.19, които са *двустранно подписани*, като са посочени страните и длъжностите на подписалите ги лица. В актовете достатъчно конкретно са описани извършените СМР. Посочено е наименованието и местоположението на обекта. От тази информация се установява, че с подписите си съставителите на протоколите *са задължили* дружествата-съконтрагенти по договорите.

С протоколите обр.19 жалбоподателят като възложител е приел строително-монтажните работи от доставчика. Протокол обр.19, уреждащ предаването на строежа и строителната документация от строителя на инвеститора, е регламентиран в отменената Наредба № 7/22.05.2001 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, като е бил задължителен до 2003 г. С приемането на Наредба № 3/31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството той вече не е законово уреден, но неговото прилагане продължава, ако инвеститорът и строителят държат на него. Той е желателен при уреждане на взаимоотношенията между възложителя и изпълнителя на видове СМР и се прилага въз основа на постигнатите между тях договорености. По същество протокол обр.19 е документ, с който се документират извършени СМР на съответен етап на строителство. Той е първичен счетоводен документ, но тъй като реквизитите му не са уредени нормативно, те се ограничават до тези, с които може еднозначно да се опише стопанската операция. Същият представлява количествено-стойностна сметка за извършените към определен момент, приети и подлежащи на заплащане видове СМР. Налага се изводът, че протоколите обр.19 като преки доказателства за реализиране доставките на строителни услуги са непротивопоставими на косвените доказателства, от които се градят изводите на приходния орган.

Протоколите са достатъчно информативни и са позволили на съдебно-счетоводната експертиза да даде заключение за обвързка между тях и издадените фактури. В тях описанието на приетите услуги е разширено, като са указани повече подробности като видове и количества на строителните работи. При това положение не може да има съмнение, че фактурите са издадени на правно основание. Въпреки че ревизиращите органи, а след тях и решаващият орган в административното обжалване са игнорирали доказателствената сила на приемо-предавателните протоколи, преценката на същите позволява по безпротиворечив начин да се направи извод, че между страните се е стигнало до приемане на фактурираните услуги, с което е изпълнено правилото на чл.264 от Закона за задълженията и договорите, свързано с приложимия в случая договор за поръчка. Законната разпоредба предвижда задължение на поръчващия да приеме извършената съгласно договора работа, като при приемането той трябва да прегледа работата и да направи всички възражения за неправилно изпълнение, освен ако се касае за такива недостатъци, които не могат да се открият при обикновения начин на приемане или се появят по-късно. Протоколите имат достоверни дати и могат да залегнат като основа за правните изводи на Съда. Съдържанието на протоколите е информативно и позволява да се проследят развилите се икономически отношения между страните. При съпоставка между фактурите протоколите се установява съвпадение в датите и цената, като същото заключение е дало и вещото лице по ССЕ. С това е доказана пълна обвързка по отношение на спорния по делото предмет. На практика и тези фактури са издадени именно въз основа на приемо-предавателните протоколи.

ССЕ е установила и последваща реализация на така получените СМР, които са отчетени към основния възложител. В същата насока са дадените свидетелски показания. Пак от показанията на св.Т. може да се направят изводи за достатъчна по количество работна сила, ангажирана в изпълнение на възложените СМР.

На обсъдените дотук доказателства кореспондира и даденото от СТ заключение. Изясни се колко работници са били необходими технологично за изпълнението на актуваните СМР, като експертният извод е формиран на база подписаните между жалбоподателя и неговия възложител актове обр.19 и е съобразен представения сравнителен търговски документ от К.. Вещото лице поясни, че нормите на "Н." са формирани от дългогодишна практика за обем

работа. Човекочасовете са превърнати в човекодни при норма от осемчасов работен ден. Така 59 души за 6 месеца могат да извършат СМР, вписани в актовете обр.19 при ежедневна заетост. Средно дневно са извършвали цялата работа, като около 59 души по осем часа за актуваните СМР. Работниците са определени на база трудови норми от "Н".

Каза се по-горе, че изводите на ревизията се градят на косвени доказателства. Така органите по приходите са изтъкнали, че назначените по трудови правоотношения работници доставчикът не е плащал здравни и социални осигуровки на наетите лица, както и че доставчикът не е изпълнил задължението си да предостави на възложителя списък на работниците, които ще извършват дейностите. Тези нередности не са в състояние да обусловят извод за липса на реално извършени доставки по спорните фактури, доколкото преките доказателства са красноречиви в обратната посока.

В същия ред на мисли приетият извод за реалност на доставките не се разколебава от установеното от ССЕ, че счетоводството на доставчика [фирма] не е водено редовно. Това е така, защото нередностите при доставчика, върху които ревизираното лице не може да въздейства, не бива да се тълкуват в негова вреда и то да бъде санкционирано с отказа да му се признае правото на данъчен кредит.

Мотивите в РА относно материалната, кадровата и техническа обезпеченост на доставчика се опровергават и от принципните мотиви на Решението на СЕС по дело С-18/13, съгласно които само по себе си, за да се откаже признаване на правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика, нито разходите в счетоводната им документация да са неоправдавани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица. Необходимо е още тези обстоятелства да сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите, да се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. В конкретния случай не се доказва участие на ревизираното лице в данъчна измама, не са установени обективни данни, от които да се направи извод, че лицето е знаело или е било длъжно да знае за извършването на такава от някой от преките му доставчици. При това положение съобразно практиката на СЕС в Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, е недопустимо да се откаже правото на данъчен кредит, което по същество е сторено с обжалвания РА.

Сред доказателствата за реалното извършване на доставката от съществено значение е разплащането по издадените фактури. Това разбиране произтича от икономическата логика на взаимоотношенията между доставчика и жалбоподателя като получател. Няма съмнение, че движението на парични ценности следва да е предприето на правно основание, в разглеждания случай - като заплащане договорената цена на стоките, което е доказано по делото. ССЕ е установила надлежно осчетоводяване на разплащанията по фактурите. Не е спорно, а и ССЕ е установила, че цената по договорите и издадените фактури е платена, поради което следва да се приеме, че с осъществяването на дължимата престация е налице дължимо плащане на законно основание по издадени фактури за услуги.

Важно е да се отбележи, че всички разглеждани фактури са пряко свързани с извършваната икономическа дейност на ревизираното лице през процесните периоди.

Предвид на констатацията за редовност на воденото счетоводство на жалбоподателя и с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, следва да бъде прието, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях, доколкото въз основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. Да се приеме обратното означава, че няма редовно водено счетоводство, което противоречи на установеното по делото. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в

хода на производството. При това положение не следва да има съмнение, че въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършената доставка.

Твърдението на органа по приходите за липса на реално изпълнение на предмета на фактурираните услуги представлява по същество твърдение за издаването на фактура с невярно съдържание. Правото на Съюза не е пречка, държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване – Решение на Съда на ЕС от 7 декември 2010 г. по дело C-285/09, § 48 и 49. Следователно Съдът съобразно твърденията на органа по приходите, че не е доказано доставките да са осъществени от посочения във фактурите доставчик, следва да провери дали е измама или злоупотреба при издаването им.

В постановения за разглеждане случай не се установяват обективни данни, въз основа на които може да се заключи, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделките, с които обосновава правото си на приспадане, са част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, то обосноваван е изводът на съда, че с обжалвания РА незаконосъобразно е отказано право на данъчен кредит. В този смисъл е Решение от 11 май 2006 г. по дело C-384/04 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело C-271/06. В конкретния случай не се доказва участие на ревизираното лице в данъчна измама, не са установени обективни данни, от които да се направи извод, че лицето е знаело или е било длъжно да знае за извършването на такава от някой от преките му доставчици. При това положение съобразно практиката на СЕС в Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, е недопустимо да се откаже правото на данъчен кредит, което по същество е сторено с обжалвания РА. В доказателствена тежест на ответника е да установи наличието на данъчна измама и неангажирането на никакви доказателства за това, поради което следва да се приеме, че ревизираното лице неправилно е било санкционирано с отказ да му се признае спорното право.

Указаното по-горе Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, е точно в смисъл, че това обстоятелство не може да бъде основание за отказване правото на приспадане, и съответства на свободата на страните свободно да договарят и търгуват помежду си. Изпълнена е предпоставката по неустановяване участието на ревизираното лице в данъчна измама. Мотивите в този смисъл в РД са общи и не могат да се съотнесат към конкретния случай, а в потвърждаващото административно решение се сочи, че жалбоподателят и коментираният доставчик не участват в стопанския обмен реално, а само документално - чрез издаване на фактури. В подкрепа на тези обстоятелства обаче по делото не са ангажирани никакви доказателства.

Нещо повече - изрично в практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) се приема, че установяването на фактите пряко свързани с ресурсната и кадрова обезпеченост на доставчика е в доказателствена тежест на ревизиращия орган, което правило се извлича при тълкуването на чл.168б."а", чл.178б."а", чл.220, т.1, чл.226 и чл.273 на Директива 2006/112/ ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на ДДС, както и че на получателя по доставките не може да му се възлага в тежест да установява дали неговия доставчик е имал обезпеченост (в случая кадрова) за изпълнение на спорните СМР. Недекларирането на наети работници е застъпено в решение по дело C-324/11 (G. T.) и според него Директива 2006/112/ трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото на приспадане от дължимия или платен данък върху добавената стойност за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларира наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Констатации в тази насока не са изтъкнати от приходната администрация.

Оспорената констатация за отказан данъчен кредит е незаконосъобразна и подлежи на отмяна. Тъй като се отменят задълженията за ДДС, произтичащи от незаконосъобразния отказ да се признае правото на данъчен кредит, следва да бъдат отменени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

С оглед изхода на спора искането на жалбоподателя за присъждане на разноски е основателно и следва да се уважи. Разноските на жалбоподателя, състоящи се от заплатеното възнаграждение за адвокатска защита, сумиран с размера на внесената държавна такса и с депозитите на ССЕ и СТЕ съгласно списъка на разноските на л.235, възлизат на 5 390 лв. Съдът преценява като неоснователно възражението на ответника за прекомерност на адвокатското възнаграждение. При имуществен интерес от 194 377,02 лв. дължимото адвокатско възнаграждение е 5 373,77 лв., а в случая се претендира такова в размер на 3 940 лв., съгласно договор за правна защита и съдействие сер.А, № 987428 от 16.06.2021 г. (л.209), изцяло заплатено от жалбоподателя. Освен това делото се отличава със значителна фактическа и правна сложност, ангажирани са многобройни писмени доказателства, изслушани са две съдебни експертизи, разпитан е свидетел. Трудът на адвоката е материализиран не само в написването на жалбата, а и в подадените по делото писмени бележки. Ето защо в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 5 390 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22001018008293-091-001/25.10.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 51/13.01.2020 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление, пл.,„Свобода“ №1, хотел „Р.“, оф.115, ЕИК по Булстат:[ЕИК], са определени задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.ноември 2017 г. до м.май 2018 г., в общ размер 167 332,36 лв., ведно с лихви от 27 044,66 лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, да заплати на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление, пл.,„Свобода“ №1, хотел „Р.“, оф.115, ЕИК по Булстат:[ЕИК], разноски по делото в размер на 5 390 лв. (пет хиляди триста и деветдесет лева).

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

СЪДИЯ: