

# РЕШЕНИЕ

№ 6639

гр. София, 03.11.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 81 състав,**  
в публично заседание на 02.11.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Стоян Тонев**

при участието на секретаря Веселина Григорова, като разгледа дело номер **1023** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Дружество по ЗЗД "ВиК Строй - Г. 2018" с БУЛСТАТ[ЕИК]– седалище и адрес на управление: [населено място], р-н Л., [улица], представлявано от М. Т. К., чрез адв. Р.В. – САК, срещу РА, с който допълнително са установени задължения по ЗДДС общо в размер на 30 000 лева с лихви от 6 389,40 лв. за данъчните периоди м.06.2020г., м. 08.2020г., м.10.2020г.,м.12.2020г. ,м. 01.2021г., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчик- „Ретона“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], както и задължения за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 14 663, 00 лв., ведно с 1820,80 лв. лихви, потвърден с Решение № 1931/2022г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП - [населено място].

В жалбата са развити подобни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт. Твърди се, че в хода на ревизията са били представени достатъчно писмени доказателства от анализа на които се налага категоричен извод, че всяка спорна доставка е реално осъществена и дружеството- получател по нея има на ДК в пълен размер. Незаконосъобразно са определени и задължения по ЗКПО. Иска се отмяна на РА.Претендират се разноси по списък.

В съдебно заседание жалбоподателят е представляван от адв.В., която поддържа

жалбата и излага съответни съображения. Иска се отмяна на РА. Претендират се разноси.

В съдебно заседание ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място] при ЦУ на НАП, се представлява от юрисконсулт, който оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави искане, в случай, че съдът уважи жалбата поради представени нови доказателства да приложи чл. 161, ал. 3 от ДОПК. Прави възражение за прекомерност на претендираното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение.

СГП, редовно уведомена, не се представлява и не взема становище по същество.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022001909-020-001/14.04.2022 г., връчена на 09.05.2021 г. по електронен път, издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Д. „ВИК СТРОЙ - Г. 2018“ за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.06.2020 г. до 31.03.2021 г., както и за корпоративен данък по ЗКПО за 2020 г. М. Й. С. е оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено по електронен път Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221022001909-040001/09.05.2022 г. В отговор са представени доказателства с писмо вх. № 53-00-1205/08.06.2022 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците „ТРЕЙС БГ“ ЕАД и „РЕТОНА“ ЕООД и клиента [община], както резултатите от тях са обективирани в протоколи, подробно описани в ревизионния доклад.

С Протокол №1815094/26.07.2022 г. е документирано извършеното посещение на в офиса на задълженото лице, където е извършен преглед на счетоводната и търговска документация. Счетоводното обслужване се извършва от счетоводството на „ТРЕЙС БГ“ ЕАД – водещ партньор в обединението.

На „РЕТОНА“ ЕООД е извършена насрещна проверка, документирана с Протокол №П22221522093197-141-001/ 21.06.2022 г. Констатирано е, че на дружеството е връчено по електронен път ИПДПОЗЛ изх. № П-22221522093197-040-001/23.05.2022 г. относно издадените на жалбоподателя фактури. В отговор с придружително писмо №П-22221522093197-ПРД-001-И /20.06.2022 г. от са представени писмено обяснение, копия на процесните фактури с предмет „аванс по договор“ и банкови извлечения от сметка на трето лице – Д. „Р. 4 ПЛЮС ДОЛНА МИТРОПОЛИЯ 2016“, ЕИК[ЕИК]. Дадени са писмени обяснения, че дружеството извършва различни видове строително-монтажни работи на обекти, ситуирани на територията на Република България. Дружеството има регистрация в ЦПРСРБ /Удостоверение №I – TV 017275, II – TV004977, V-TV 012138, като има право да изпълнява съответните строежи, сертифицирано е по няколко европейски стандарта, а именно: ISO 9001:2015, OHSAS 18001:2007, ISO 14001:2015, притежава застраховка „професионална отговорност“.

С Придружително писмо вх. №П-22221522093197-ПРД-002-И/20.06.2022 г. е дадено писмено обяснение относно плащането на авансите по спорните фактури, в което доставчикът е заявил следното: „дружество „РЕТОНА“ ЕООД има сключен договор с

Д. „Р. 4 ПЛЮС Д. МИТРОПОЛИЯ“, за наем за временно и възмездно ползване на собствена банкова сметка и съгласно него ползва сметка на Наемодателя – Д. „Р. 4 ПЛЮС Д. МИТРОПОЛИЯ“. Разплащателната сметка е открита и се ползва единствено и само от Наемателя съгласно договор за наем“.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221022001909-092-001/09.08.2022 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с РА №Р-22221022001909-091-001/20.09.2022 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. С. С., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 26.09.2022 г. по електронен път.

По ЗДДС: С РА № Р-22221022001909-091-001/20.09.2022 г. на Д. "ВиК Строй - Г. 2018" е отказано право на приспадане на данъчен кредит/ДК/ общо в размер на 35 000 лева по фактури № 35/22.06.2020г., № 40/25.08.2020г., № 45/05.10.2020 г. и № 55/25.01.2021г., издадени от „Ретона“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], по съображения за липса на доказателства за реално изпълнение и предаване на услугите, както следва:

За данъчен период по ЗДДС - 01.06.2020г. - 30. 06.2020г., по подадена Д. "ВиК Строй - Г. 2018" справка – декларация/СД/ по ЗДДС №22104093008/13.07.2020г. с резултат ДДС за внасяне/възстановяване в размер на 0, 00 лева, с РА на Д. "ВиК Строй - Г. 2018" е отказано право на приспадане на ДК в размер на 10 000 лева по фактура № 35 от 22.06.2020г., ДО 50 000 лв., ДДС с П. 10 000 лв., издадена от „Ретона“ ЕООД. Установен е допълнително ДДС за внасяне от дружеството – жалбоподател в размер на 10 000 лева, ведно с лихви в размер на 2 216, 84 лв.

За данъчен период по ЗДДС - м. 08.2020г., по подадена от Д. "ВиК Строй- Гурково 2018" СД с резултат ДДС за внасяне/възстановяване в размер на 0, 00 лева, с РА на Д. "ВиК Строй - Г. 2018", с РА е отказано право на приспадане на ДК в размер на 10 000 лева по фактура № 40/25.08.2020г., ДО с ДК 50 000 лв., ДДС с П. 10 000 лв. , издадена от „Ретона“ ЕООД. Установен е допълнително ДДС за внасяне от Д. "ВиК Строй - Г. 2018" в размер на 10 000 лева с лихви в размер на 2044,61 лв.

За данъчен период по ЗДДС – м. 10.2020г. , по подадена от Д. "ВиК Строй - Гурково 2018" СД с резултат ДДС за внасяне в размер на 13 391, 03 лева, с РА е отказано право на приспадане на ДК в размер на 10 000 лева по фактура № 45/05.10.2020 г., ДО с ДК 50 000 лв., ДДС с П. 10 000 лв. Установен е допълнително ДДС за внасяне от Д. "ВиК Строй - Г. 2018" в размер на 10 000 лева с лихви в размер на 1875,15 лв.

За м. 01.2021г. по подадена от Д. "ВиК Строй - Гурково 2018" СД с резултат ДДС за възстановяване в размер на 5 000 лева, с РА е отказано право на приспадане на ДК в размер на 5 000 лева по фактура № 55/25.01.2021г., издадени от „Ретона“ ЕООД. Определен е резултат ДДС- 0,00 лева.

С РА за м. 12.2020 г. е начислена лихва за забава в размер на 252, 80 лв., за по-късното отразяване от жалбоподателя на анулираната фактура №[ЕГН]/02.10.2020 г. по която е упражнил ДК, издадена му от „РЕТОНА“ ЕООД, до периода в който е отразена с подадената СД от 12.01.2021г.;

Или всичко главница -30 хил. лв., общо лихви – 6389,40 лв.

По ЗКПО: В Годишната данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО, Д. е декларирало общо приходи – 2 184 431 лв., общо разходи – 2 187 801 лв., финансов резултат – счетоводна загуба – 3 370 лв. Въз основа на направени констатации за

липса на реална доставка по издадените от „РЕТОНА“ ЕООД фактури № 35/22.06.2020г., № 40/25.08.2020г. и № 45/05.10.2020 г., ревизиращият екип е приел, че консултантските дейности, са отчетени през 2020 г. като разходи външни услуги и не са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО. Предвид изложеното и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО те не са признати за данъчни цели и със сумата от 150 000,00 лв. е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за периода. При деклариран от ревизиращия субект данъчен финансов резултат за 2020 г. – загуба в размер на 3 370,00 лв., след извършеното преобразуване е установена данъчна печалба в размер на 146 630,00 лв. и с РА е начислен корпоративен данък по ЗКПО в размер на 14 663,00 лв., както и лихви за забава в размер на 1 820,80 лв.

В хода на съдебното производство са приети съдържащите се в административната преписка доказателства, както и събраните в хода на съдебното производство доказателства. Допусната е ССЕ. Съдът кредитира заключението на ССЧЕ, като обективно и компетентно изготвено, както и съответстващо на останалата доказателствена съвкупност.

От събраните по делото доказателства се установява, че със споразумение от 20.11.2018 г. „ТРЕЙС - ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД с ЕИК[ЕИК] и „РЕТОНА“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], в качеството им на Партньори и/или Членове, постигат съгласие за учредяване на Обединение „ВИК СТРОЙ - Г. 2018“, представляващо неперсонифицирано образувание съгласно чл. 275-276 от Търговския закон /ТЗ/ във връзка с чл. 357-364 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/.

Неперсонифицираното дружество по ЗЗД е създадено конкретно за участие в открита процедура за възлагане на обществена поръчка с възложител [община] с предмет „Изпълнение на СМР за подобряване на водоснабдителната инфраструктура на селата К. и Паничерево, [община], област С. З., по две обособени позиции по ПРСР 2014 – 2020 г.“: Обособена позиция № 1“ Подобряване на водоснабдителната инфраструктура на [населено място], [община]“; Обособена позиция № 2 „Реконструкция на вътрешна водопроводна мрежа на [населено място], общ.Г.- първи етап“.

„ТРЕЙС - ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД/ впоследствие преобразувано чрез вливане в „ТРЕЙС СОФИЯ“ ЕАД с ЕИК[ЕИК] и след това преименувано на „ТРЕЙС БГ“ ЕАД/ е определен за водещ партньор на обединението, отговорен за управлението му. Всеки от партньорите ще участва с процент в изпълнението на договора, а именно: „ТРЕЙС - ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД – 60% /изпълнение на всички строителни дейности, попадащи в обхвата на обществената поръчка/ и „РЕТОНА“ ЕООД – 40% /изпълнение на дейности по доставка на материали и оборудване, свързани с предмета на обществената поръчка/. Партньорите определят М. Т. К., управител на водещия партньор „ТРЕЙС –ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД за лице, което да представлява участниците в обединението и обединението.

С Анекс № 1 към споразумението за обединение се променят дяловите участия на партньорите в Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ в изпълнението на Договора с Възложителя [община] в следното процентно съотношение:- „ТРЕЙС –ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД – 90%;- „РЕТОНА“ ЕООД - 10%.

Установено е, че Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ е било избрано за изпълнител на обществена поръчка с предмет: „Изпълнение на СМР за подобряване на водоснабдителната инфраструктура на селата К. и Паничерево, [община], област С. З., по две обособени позиции по ПРСР 2014 – 2020 г.“, за обособена позиция № 2, с

предмет „Реконструкция на вътрешна водопроводна мрежа на [населено място], общ.Г. – първи етап“.

На 06. 06.2019г. между [община]- възложител, и Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“- изпълнител, е сключен договор /л.178/ с предмет обособена позиция № 2 - „Реконструкция на вътрешна водопроводна мрежа на [населено място], общ.Г. – първи етап“.Съгласно чл. 6 цената за изпълнение на договора, която възложителят се задължава да изплати на изпълнителя е в размер на 2 192 755, 27 лева без ДДС и 2 631 306,33 лв. с ДДС.

На 10. 06.2019г. между Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ - възложител, и „ТРЕЙС БГ“ ЕАД- изпълнител, е сключен договор за изпълнение на СМР с предмет обособена позиция № 2- „Реконструкция на вътрешна водопроводна мрежа на [населено място], общ.Г. – първи етап“. Към Договор за изпълнение на СМР са сключени Анекс № 1 от 02.12.2019г. и Анекс № 2 от 02.06.2020г. Приложени са приемо- предавателни протоколи за извършените СМР от „ТРЕЙС БГ“ ЕАД, приети от Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“.

На 06.10.2020г. между [община]- възложител, и Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“- изпълнител, е сключено допълнително споразумение/л.192/ към договор за възлагане на обществена поръчка №Д-48/06. 06.2019г., съгласно което чл. 6 от Раздел III „Ц. на договора“ се изменя, като цената за изпълнение на договора, която възложителят се задължава да изплати изпълнителя е 2 184 431,30 лв. без ДДС и 2 621 317,56 лв. с ДДС.

Наличен е Сертификат № 1 за установяване завършването и заплащане на натурални видове СМР от 06.10.2020г., подписан от представители на възложителя и на Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“, видно от който след проверка на място е установено, че към 06.10.2020г., че СМР са завършени и подлежат на заплащане.Приложени са още протокол за изменения по време на строителството и заменитална таблица от 06.10.2020г.

Съгласно приемо- предавателен протокол от 06.10.2020г., М. К., представляващ „ВИК СТРОЙ Г. 2018“Д. е предал на М. Ц.- Кмет на [община] изпълнен Обект: „Изпълнение на СМР за подобряване на водоснабдителната инфраструктура на селата К. и Паничерево, [община], област С. З., по две обособени позиции по ПРСР 2014 – 2020 г.“, за Обособена позиция № 2 - „Реконструкция на вътрешна водопроводна мрежа на [населено място], общ.Г. – първи етап“.Всичко СМР сума с ДДС - 2 621 317,56 лв.

Установено е по делото, че през данъчни периоди м. 06.2020 г., м. 08.2020 г., м. 10.2020 г., м. 01.2022 г., задълженото лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 35 000,00 лв. по 4 бр. фактури, съответно № № 35/22.06.2020г., 40/25.08.2020г., 45/05.10.2020 г. и 55/25.01.2021г., издадени от „РЕТОНА“ ЕООД, с предмет – аванс по договор, като в СД по ЗДДС, изброени погоре, включило доставките от „РЕТОНА“ ЕООД като такива с право на П..

Всички издадени фактури с № № 35/22.06.2020г., 40/25.08.2020г., 45 от 05.10.2020 г. и 55 от 25.01.2021г. са с предмет „аванс“ по договор. Приемо – предавателните протоколи за предаване на обекта са от 06.10.2020г.

От приложените приемо-предавателни протоколи за изпълнение на видове СМР съгласно количествено-стойностна сметка, неразделна част от договора за възлагане на обществена поръчка, е видно че консултантски дейности по управление на проекта не са включени, остойностени и предадени на възложителя. На [община],

възложител по обществената поръчка, са предадени и фактурирани само извършените строителни дейности и дейности по доставка на материали и оборудване, свързани с предмета на договора, които съгласно представения Анекс № 1 от 26.08.2019 г. към Споразумение за обединение от 20.11.2018 г., са изпълнени единствено от единия участник в гражданското дружество – водещия партньор „ТРЕЙС - ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД.

Съгласно чл. 2 от Анекс № 1 към споразумението за обединение, страните се споразумяват „ТРЕЙС - ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД да изпълни всички строителни дейности и доставки на материали и оборудване от обхвата на обществената поръчка, а „РЕТОНА“ ЕООД да изпълнява управление на проекта по изпълнение на обекта и консултантски дейности по време на изпълнението на обществената поръчка – консултации при водене на кореспонденции с Инвеститора и/или със строителен надзор; консултации при изготвяне на графици, диаграми, строителна програма, актове по Наредба №3 на МРРБ; консултации при изготвяне на план за изпълнение на строителство, мониторинг на напредък при изпълнение на СМР и спазването на сроковете по основния договор, както и всякакви съпътстващи консултантски дейности. От „РЕТОНА“ ЕООД не е представен списък на персонала, който ще изпълнява визираните дейности и/или членовете на ръководния състав, които биха отговаряли за изпълнението, както и документи, които доказват професионалната компетентност на лицата. При извършена проверка в информационните масиви на НАП е установено, че „РЕТОНА“ ЕООД не разполага с необходимия квалифициран трудов ресурс, с оглед спецификата на гореописаните дейности и предмета на поръчката.

Относно ЗКПО е установено, че за данъчен период 01. 01.2020г- 31.12.2020г. Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ е подало ГДД от 20.05.2021г. по чл. 92 ЗКПО със счетоводен финансов резултат - счетоводна загуба в размер на 3 370 лева.

Съгласно кредитираното заключение на ССЕ процесните фактури са отразени в счетоводството на Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ като платен аванс за бъдеща доставка по сметка 402 „Доставчици по аванси“. ССЧЕ установява, че процесните фактури не са отчитани и признавани като текущ разход за 2020г. и данъчната основа в размер на 150 000 лева не е отчетена като разходи по сметка 602 или като друг разход по счетоводните сметки от група 60 Разходи. Съгласно главна книга и оборотна ведомост за 2020г. данъчната основа по процесните фактури в размер на 150 000 лева е дебитно салдо по сметка 402 „Доставчици по аванси“, което означава наличие на вземане на Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ от „Ретона“ ЕООД за преведените авансово суми срещу бъдещи доставки на услуги. Съгласно заключението на вещото лице по ССЕ, вкл. разясненията му в с.з. , Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ не е намалявало своя финансов резултат със сумата от 150 000 лева за данъчната 2020г.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване

административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, и е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

Съгласно чл.160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по приходите на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и чл. 113 ДОПК. В настоящият случай оспореният ревизионен акт е издаден от М. С. - орган, възложил ревизията, и М. С.- ръководител на ревизията. М. Й. С. заема длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и е възложила ревизията, като лицето е надлежно оправомощено на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД -01-128/18.02.2020 г./ л.23/ издадена от директора на ТД на НАП С.. Ръководител на ревизията е този, посочен в заповедта за възлагане по чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК, съответно органът, възложил ревизията е лицето, което е оправомощено за това по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Видно от Заповедта за възлагане на ревизия / л.25/ за ръководител на ревизията е определено лицето М. С. - главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/. Следователно може да се приеме, че обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, респективно, че липсва основание за отмяна на акта по смисъла на чл. 146, т. 1 от АПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в предвидената в чл. 120, ал. 1 и ал. 3 от ДОПК форма. В него се съдържат всички задължителни реквизити, установени в разпоредбата на чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК, а именно посочено е името и длъжността на органа, който е издал акта, неговият номер и дата на издаването му, данните на ревизираното лице, обхвата на ревизията, посочени са подробни какви процесуални действия са били извършени в хода на ревизионното производство, посочени са подробно мотивите за издаване на акта, а така също съдържа се и разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, посочено е пред кой орган и в какъв срок ревизионния акт може да се обжалва, съдържа се и подпис а издателя му. В съответствие с изискването на чл. 120, ал. 2 от ДОПК към ревизионния акт е прикрепен

ревизионен доклад, който е неразделна част от него. РА е подписан, съгласно по чл.120 ал.1, т. 8 от ДОПК, с валиден КЕП от органите по приходите– негови издатели. Липсва основание за отмяна на РА по смисъла на чл. 146, т. 2 от АПК

Видно е, че документите, издадени от органите по приходите в проведеното ревизионно производство са създадени като електронни документи, 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./. В този смисъл, приложима е фикцията, регламентирана в чл. 3, ал.2 от ЗЕДЕУУ относно писмената форма на издадения РА. Доказателствената стойност на подписан с КЕП електронен документ е приравнена на подписан писмен документ. Разпоредбата на чл. 184, ал. 1 от ГПК е приложима в настоящото производство, съгласно § 2 от ДР на ДОПК, поради което създадените електронни документи са възпроизведени като преписи на хартиен носител, надлежно заверени от ответната страна.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Процесуалните правила, свързани с издаването на ревизионният акт, който е крайна цел на всяко едно ревизионно производство са изчерпателно регламентиращи в Глава петнадесета „Данъчно – осигурителен контрол“ от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс. При извършена проверка досежно съответствието на издадения ревизионен акт с процесуалноправните разпоредби на закона, настоящият съдебен състав не констатира такива допуснати съществени процесуални нарушения, които да са основания за отмяна.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. При разрешаване на формирания спор, съдът съобрази следното:

По ЗДДС: Материалният закон е приложен правилно.

Съгласно разпоредбата на чл.68, ал.1 от ЗДДС, данъчният кредит се определя като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: Данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за:1. получени от него стоки или услуги по облагаема доставка;2. извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка;3. осъществен от него внос; 4. изискуемия от него данък като платец по глава осма.



Съгласно ал.2 на чл. 68 ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, т.е. на датата на възникване на данъчното събитие по чл.25, ал.2 и 3 ЗДДС. В този момент възниква и задължението на доставчика да начисли ДДС. Разпоредбата на чл.25, ал.2 и 3 от ЗДДС сочи, че данъчното събитие по смисъла на ЗДДС възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, както и в специфичните случаи описани в чл.25, ал.3 ЗДДС.

Съгласно чл.25, ал.7 от ЗДДС, обаче, когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането /за размера на плащането/ с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка.

Разпоредбата на чл.25, ал.7 от ЗДДС предвижда изключение от правилото, че данъчното събитие настъпва при осъществяване на доставката. В цитираната разпоредба /чл. 25, ал. 7 ЗДДС/ се предвижда, че и плащането може да бъде приравнено на доставка при конкретно предвидени хипотези. Приравняването, обаче, е валидно само в случай, че са налице достатъчно доказателства, които да сочат, че след това плащане ще е налице и реална доставка, в случая, на услуги.

Както се сочи в Решение № 529 от 17.01.2023 г. на ВАС по адм. д. № 4130/2022 г., I о. - „От разпоредбите на чл. 86 и чл. 68 ЗДДС, както и от самият механизъм на данъка добавена стойност следва извода, че данъкът добавена стойност при авансови плащания е във функционална зависимост от реалното изпълнение на договорените бъдещи доставки“.

Съгласно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Според чл. 12, ал. 1 от ЗДДС облагаема доставка е и всяка доставка на услуга по смисъла на чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната. Доставката на услуги в принципен план подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга и ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат, и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката

дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика. Наличието на доставка е факт от обективната действителност. Реалността на доставката предполага оставяне на определени следи в обективната действителност – отчитане при доставчика на разходи за извършване на стопанската дейност в зависимост от вида ѝ, включително възнаграждения на персонала, наличие на материални активи и др. За да бъде доказано извършването на доставка, не е достатъчно само наличието за издаден данъчен документ /фактура/ и съответните отразявания в счетоводството на получателя, а зависи и от това, дали доставчикът е извършил посочените в издадените от него фактури доставки на стоки или услуги.

В случая действително са издадени данъчни документи – фактури, които са осчетоводени и включени в съответните регистри по ЗДДС на издателя и получателя за процесните данъчни периоди. Тези документи обаче не са достатъчни за признаване правото на ДК. В т. т.17 от Решение по дело С-342/87 G. Н., СЕС се казва, че ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна.

В случая, неизяснен е характерът на твърдените от жалбоподателя съпътстващи консултантски дейности, документирани с издадените фактури с предмет „аванс по договор“. Липсва договор между Дружеството по ЗЗД и един от участниците в него - „РЕТОНА“ ЕООД, за възлагане на дейности по управление на проекта и извършване на консултантски услуги. За разлика от сключения между Д. „ВИК СТРОЙ - Г. 2018“ и „ТРЕЙС - ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД договор за изпълнение на СМР от 10.06.2019 г. на обща стойност 1 866 137,43 лв. без ДДС, не е представен аналогичен договор /с конкретен предмет, цена, задължения на страните/ с издателя на спорните фактури. В договора за възлагане на обществена поръчка, за изпълнение на който е образувано гражданското дружество, не е обособена позиция по управление на проекта и консултантски дейности на стойност 10% от цената на договора, респективно такива услуги не са фактурирани и предадени на възложителя - [община], съгласно представените приемо-предавателни протоколи.

Липсват каквито и да е доказателства за извършени консултации при водене на кореспонденции с Инвеститора и/или със строителен надзор;

изготвени графици, строителна програма, план за изпълнение на строителство; осъществен мониторинг на напредък.

Соченият за доставчик „РЕТОНА“ ЕООД не разполага с квалифициран трудов ресурс за „консултантски дейности“ с оглед тяхната спецификата и предмета на поръчката.

Спорните фактури с № № 35/22.06.2020г., 40/25.08.2020г., 45/ 05.10.2020 г. , 55 / 25.01.2021г., по които с РА е отказано признаване право на данъчен кредит на Д. „ВИК СТРОЙ - Г. 2018“, са с предмет „аванс“ по договор, а строително-монтажните работи са приети на 06.10.2020г. от възложителя – [община]. Фактура № 55 за авансово плащане за бъдеща доставка /на консултантски услуги, според жалбоподателя/ е издадена през следващата 2021 година, след като строителните работи са предадени от водещия партньор в обединението „ТРЕЙС БГ“ ЕАД и са приети от възложителя – [община], а Д. е създадено за изпълнение на въпросната поръчка.

В договора за възлагане на обществена поръчка, във връзка с изпълнение на който е образувано гражданското дружество, не е обособена позиция управление на проекта и консултантски дейности. Съгласно приемо-предавателни протоколи за изпълнение на видове СМР и количествено-стойностна сметка, неразделна част от договора за възлагане на обществена поръчка, е видно, че консултантски дейности по управление на проекта не са включени, остойностени и предадени на възложителя. На [община], възложител по обществената поръчка, са предадени и фактурирани единствено извършени строителни дейности и дейности по доставка на материали и оборудване, свързани с предмета на договора, които съгласно представения Анекс № 1 към Споразумение за обединение от 20.11.2018 г., са изпълнени само от единия участник в гражданското дружество – водещия партньор „ТРЕЙС - ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО“ АД.

В Решение № 10442 от 17.11.2022 г. на ВАС по адм. д. № 2184/2022 г., I о., ВАС посочва - „Националната норма на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС предвижда, че когато преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. Нейният логически анализ сочи, че плащането не представлява данъчно събитие, но ЗДДС регламентира изискуемост на данъка, респ. възможност за приспадане на данъчен кредит при наличие на плащане, но само ако са налице достатъчно доказателства, които да сочат, че след това плащане е налице и реална доставка. В този смисъл са

и разясненията на СЕС, дадени с Решението по дело С-107/13 ("Ф."), според което чл. 65, чл. 90, параграф 1, чл. 168, буква а), чл. 185, параграф 1 и чл. 193 от Директива 2006/1128 ЕО на Съвета трябва да се тълкуват в смисъл, че изискват корекция на правото на данъчен кредит за авансово плащане, когато доставката не е извършена, въпреки, че доставчикът все още дължи този данък и не е възстановил авансово платената сума“.

В настоящия случай, по делото е безспорно установено, че последващи авансите доставки на консултантски услуги, във връзка с които е платено, не са извършени, а на фона на изложеното по-горе доводите на жалбоподателя в обратен смисъл са неоснователни.

Неоснователни твърденията на ДЗЛ, че е взело всички разумни мерки, за да се увери, че не е участник в нарушения или измами и не е знаело по някакъв начин, че посочената от него сделка, на която основава правото си на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност. Аргумент за това е фактът, че доставчикът „РЕТОНА“ ЕООД е участник / партньор/ в получателя по спорните фактури – Д. „ВИК СТРОЙ - Г. 2018“.

С оглед на това жалбата на Д. „ВИК СТРОЙ - Г. 2018“ е неоснователна и следва да бъде отхвърлена в частта ѝ срещу РА, с който допълнително са установени задължения по ЗДДС общо в размер на 30 000 лева, както и лихви общо в размер на 6 389,40 лв., за данъчни периоди м.06.2020г., м. 08.2020г., м.10.2020г.,м.12.2020г. ,м. 01.2021г., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Ретона“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Основателна е жалбата срещу РА в частта, с която са установени задължения на Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 14 663, 00 лв., ведно с 1820,80 лв. лихви. Съображенията са следните:

В случая с данъчната основа по издадените от„Ретона“ ЕООД фактури № № 35/22.06.2020г., 40/25.08.2020г., 45/05.10.2020 г. в размер на 150 000 лева на основание чл. 26 т.2 от ЗКПО е преобразуван счетоводния финансов резултат на Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ в посока увеличение с мотива, че консултантските дейности по процесните фактури са отчетени през 2020г. като разходи за външни услуги, не са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО- „Счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция“.Тоест, освен наличие на първичен счетоводен документ, разходът следва и да е реално извършен.

Посочено е, вярно, че в конкретния случай няма реални доставки по

процесните фактури.

Произволна е, обаче, констатацията на органите по приходите, че Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ е отчело като разходи за външни услуги и е намалило финансовият резултат от дейността си със стойността на декларирани доставки от „Ретона“ ЕООД по горепосочените фактури.

От заключението по ССЕ се установява, че въпросните три фактури са отразени в счетоводството на Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ като платен аванс за бъдеща доставка по сметка 402 „Доставчици по аванси“. ССЕ е установила, че фактурите че данъчната основа от 150 000 лева по въпросните фактури не е отчетена като разходи по сметка 602 или като друг разход по счетоводните сметки от група 60 Разходи. ДО - 150 000 лева е дебитно салдо по сметка 402 „Доставчици по аванси“.

Вещото лице по ССЕ е категорично, че Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ не е намалявало финансовият резултат от дейността си за процесната година със стойността/ 150 000 лева/ на въпросните фактури, издадени от „Ретона“ ЕООД.

В този смисъл Съдът намира, че след като Д. „ВИК СТРОЙ Г. 2018“ не е отчитало разходи по сметка 602/ или като друг разход по счетоводните сметки от група 60 Разходи/ и не е намалявало своя финансов резултат с въпросната сума от 150 000 лева за данъчната 2020 г., то не е налице претендираното от органите по приходите основание за корекция по реда на ЗКПО на декларирания с ГДД на дружеството финансов резултат, поради което РА е незаконосъобразен в частта за установения корпоративен данък за внасяне в размер на 14 663, 00 лв. и 1820,80 лв. лихви.

За разносните ответникът цитира чл. 161, ал. 3 от ДОПК и не излага конкретни съображения. Видно е, че не са представени от жалбоподателя нови доказателства, които е могъл да представи в административното производство, но не е представил, решаващи за изхода на спора. Жалбоподателят е представил на приходните органи документите, които са му поискани, а съдебната счетоводна експертиза е допустимо доказателствено средство. В настоящия казус, с оглед изхода на делото, приложимо е правилото на чл. 161 ал.1 от ДОПК – „На жалбоподателя се присъждат разносните по делото и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция съразмерно уважената част на жалбата. На ответника се присъждат разноси съобразно отхвърлената част от жалбата. На администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат“. Жалбоподателят претендира разноси: 50 лв. – ДТ; 620 лв. - за ВЛ; 6 000 лв.- за

адвокатски хонорар, всичко 6 670 лв. За така направите разноси са налице доказателства. С т. 1 на ТР № 6/06.11.2013 г. по т.д. № 6/2012 г. ОСГТК на ВКС е прието, че съдебни разноси за адвокатско възнаграждение се присъждат, когато страната е заплатила възнаграждението. В договора следва да е вписан начина на плащане – ако е по банков път, задължително се представят доказателства за това, а ако е в брой, то тогава вписването за направеното плащане в договора за правна помощ е достатъчно и има характера на разписка. Видно от приложения договор за правна помощ в случая сумата от 6 хил. лв. е заплатена в брой. Относно адвокатското възнаграждение от процесуалния представител се прави възражение за прекомерност. Съгласно чл. 7, ал. 2 т. 4 НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения - МР на хонорара при интерес от 25 000 лв. до 100 000 лв. – е 2650 лв. плюс 8 % за горницата над 25 000 лв. Възражението на процесуалния представител на ответника е неоснователно, като адвокатското възнаграждение не надхвърля съществено минималното по цитираната наредба, и с оглед конкретната фактическа и правна сложност на делото, не е прекомерно. Съразмерно на уважената част на жалбата, при прилагане на просто тройно правило, на жалбоподателя следва да се присъдят 2079, 40 лв. за разноси по делото. Ответникът претендира разноси за юрисконсултско възнаграждение, на основание чл. 161 ал.1 от ДОПК, в размера по Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, при съобразяване с материалния интерес по делото. Съобразно отхвърлената част на жалбата на ответника следва да се присъдят разноси в размер на 3 358, 50 лв. Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, Съдът

### **РЕШИ :**

**ОТХВЪРЛЯ** оспорването на Д. "ВиК Строй - Г. 2018" с БУЛСТАТ[ЕИК]– [населено място], р-н Л., [улица], представлявано от М. Т. К., срещу РА №Р-22221022001909-091-001/20.09.2022 г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията, и М. С. С.- ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1931/2022г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП - [населено място], в частта с която, в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчика „Ретона“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], допълнително са установени задължения по

ЗДДС общо в размер на 30 000 лева, както и лихви общо в размер на 6 389,40 лв., за данъчните периоди по ЗДДС м.06.2020г., м. 08.2020г., м.10.2020г.,м.12.2020г. , м. 01.2021г.

**ОТМЕНЯ** по жалба на Д. "ВиК Строй - Г. 2018" с БУЛСТАТ[ЕИК]– [населено място], р-н Л., [улица], представлявано от М. Т. К., РА №Р-22221022001909-091-001/20.09.2022 г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията, и М. С. С.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1931/2022г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП - [населено място], в частта с която са установени задължения за корпоративен данък по ЗКПО в размер на 14 663, 00 лв., ведно с 1820,80 лева- лихви.

**ОСЪЖДА** Д. "ВиК Строй - Г. 2018" с БУЛСТАТ[ЕИК] да заплати на НАП- Дирекция „ОДОП“ С. сумата от 3 358, 50 лв.за разноски.

**ОСЪЖДА** НАП- Дирекция „ОДОП“ -С. да заплати на Д. "ВиК Строй - Г. 2018" с БУЛСТАТ[ЕИК] сумата от 2079, 40 лв. за разноски по делото.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

**СЪДИЯ:**