

# РЕШЕНИЕ

№ 7773

гр. София, 13.12.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,**  
в публично заседание на 26.10.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Терзиев**

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **720** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс /ДОПК/.  
Производството е образувано по жалба на „Вего - Комерс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], ет. 4, ап. 16, представлявано от О. Д. Т. – Управител срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-2222122201167-091-001/07.09.2022 г., издаден от органи по приходите, в частта потвърдена с Решение № 1854/28.11.2022 г. на Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] /Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място]/ при Централно управление на Национална агенция по приходите.  
Предмет на оспорване пред настоящия съдебен състав е РА в частите, в които са коригирани декларираниите от дружеството резултати по ЗДДС за данъчни периоди: м. Ноември 2021 г. и от м. Февруари 2022 г. до м. Април 2022 г., в резултат, на което са установени допълнително задължения в размер на 55 061.96 лв. и съответните лихви в размер 862.01 лв. В жалбата са изложени твърдения за нищожност на ревизионния акт, при условията на алтернативност - незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Подробни съображения в тази насока излага в жалбата. Претендира отмяната на РА и присъждане на разноските по делото, алтернативно неговата нищожност. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В съдебно заседание жалбоподателят, редовно уведомен, не се явява и не изпраща представител.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., чрез процесуалния си представител юрисконсулт В., излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила ревизионен акт, и да присъди в полза на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – [населено място] следващото и юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

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 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя на 29.11.2022 г. /л.14/. Жалбата е подадена, чрез административния орган до АССГ на 12.12.2022 г. видно от поставения върху същата входящ № 53-04-1091/12.12.2022 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221222001167-020-001/10.03.2022 г., издадена от издадена от И. М. Р., на длъжност Началник Сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], е възложена ревизия на жалбоподателя за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.11.2021 г. до 31.01.2022 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 10.03.2022 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Б. М. Я., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Ф. Н. Т., на длъжност Главен инспектор по приходите /л.27-29/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221222001167-020-002/09.05.2022 г., издадена от И. М. Р., на длъжност Началник Сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], връчена по електронен път на 10.05.2022 г., като срокът за извършване на ревизията е определен до 10.06.2022 г. /л.24-26/.

Със ЗИЗВР № Р-22221222001167-020-003/09.06.2022 г., издадена от И. М. Р., на длъжност Началник Сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], връчена по електронен път на 09.06.2022 г., като срокът за извършване на ревизията е определен до 08.07.2022 г. /л.21-23/.

Със ЗИЗВР № Р-22221222001167-020-004/15.06.2022 г., издадена от И. М. Р., на длъжност Началник Сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], връчена по електронен път на 15.06.2022 г., като срокът за извършване на ревизията е определен до 08.07.2022 г. и да обхване следните видове задължения Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.11.2021 г. до 31.01.2022 г. и Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.02.2022 г. до 30.04.2022 г. /л.18-20/.

Със ЗИЗВР № Р-22221222001167-020-005/07.07.2022 г., издадена от И. М. Р., на

длъжност Началник Сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], връчена по електронен път на 07.07.2022 г., като срокът за извършване на ревизията е определен до 08.08.2022 г. /л.15-17/.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22221222001167-092-001/11.08.2022 г. е изготвен на 11.08.2022 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 11.08.2022 г. /л.30-38/. Срещу издадения РД не е подадено възражение в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизионният акт с № Р-22221222001167-091-001/07.09.2022 г. е издаден на 07.09.2022 г. и е връчен на задълженото лице по електронен път на 07.09.2022 г. /л.39-43,л.51/ С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

С оспорвания РА на дружеството са установени допълнително задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. Ноември 2021 г. и от м. Февруари 2022 г. до м. Април 2022 г. в размер на 55 061.96 лв. и съответните лихви в размер на 862.01 лв. във връзка с получени доставки от „Джимтех Билд“ ООД, ЕИК:[ЕИК].

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е ресторантьорство; търговия с автомобили/ударени с повредени мотори/, които се внасят от чужбина и продават на физически лица. Установено е, че дружеството е регистрирано в Агенция по вписванията на 02.05.2011 г., със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 4, ап. 16, представлява се и управлява от съдружниците О. Д. Т. и К. Г. Д.. Считано от 25.08.2015 г. съдружници са: О. Д. Т. и М. Д. Д., а считано от 25.03.2020 г. съдружници са: О. Д. Т. и К. Г. Д.. От извършена проверка в ИС на НАП са установени „свързани лица“ по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК - О. Д. Т. е свързано лице в посоченото качество със следните дружества – „Ауто Шоп“ ООД и „ХХЛ“ ООД, и двете дружества представляващ и управляващ съдружник. За ревизираното дружество е констатирано още, че е регистрирано по ЗДДС на 22.06.2015 г., както и че има регистрирани фискални устройства, подробно посочени на стр. 2 от РД, дружеството не притежава движимо и недвижимо имущество.

Установено е още, че на „Веко - Комерс“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за данъчен период 01.05.2021 г. – 31.10.2021 г., приключила с РА № Р-22221222001167-091-001/30.03.2022 г.

Извършена е проверка на оригинални първични счетоводни документи и други документи на ревизираното дружество, включително счетоводни регистри, оборотни ведомости, банкови документи, фактури, протоколи Акт образец 19, протоколи и актове за приемане на СМР по реда на ЗУТ и съгласно Наредби № 2 и 3 от 31.07.2003 г. на МРРБ и и други документи на „Веко-Комерс“ ООД на адреса на обслужващото го счетоводно дружество „Уни Стар Про“ ЕООД,[ЕИК], [улица], ет. 1, ап. 5. В тази връзка е съставен Протокол № 1804077/01.06.2022 г. по реда на чл. 50 от ДОПК. Също така с Протокол КД73 № Р-22221720007541-П.-001/14.03.2022 г. са присъединени всички документи от извършена проверка на дружеството с УИН П-22221222033153 /П.. 4 от РД/. С Протокол КД-73 № Р-22221720007541-П.-002/17.06.2022 г. са присъединени всички документи от извършена проверка на ревизираното лице с УИН П-22221222092096. С Протокол КД-73 № Р-22221720007541-П.-003/04.08.2022 г. са присъединени всички документи от извършена проверка на ревизираното лице с УИН Р-22221221005239 /П.. 5 и 6 от РД/.

Установено е още, че ревизираното лице прилага двустранна форма на счетоводно записване, съгласно СС за малки и средни предприятия, като не са констатирани нарушения на счетоводното законодателство, нито на Закон за разплащанията в брой. През ревизирия период е констатирано, че от страна на дружеството не са декларирани доставки по чл. 140, чл. 146 и чл. 173, ал. 1 и ал. 4 от ЗДДС, ВОД, доставки по Глава Трета от ЗДДС, доставки по чл. 69, ал. 2 от ЗДДС, вкл. доставките при условията на дистанционни продажби с място на изпълнение на територията на друга държава-членка, както и посредник в тристранна операция.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение на данъчното облагане на ревизираното дружество на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК са връчени както следва: Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22221222001167-040-001/11.03.2022 г. и ИПДПОЗЛ изх. № Р-22221222001167-040-002/16.06.2022 г., връчени по електронен път на ревизираното лице на декларирания от него електронен адрес. В определения срок с вх. № Р-22221222001167-040-001/17.03.2022 г., с вх. № Р-22221222001167-040-002/17.03.2022 г., с вх. № 22221222001167-040-003/21.03.2022 г., с вх. № Р-22221222001167-040-004/01.06.2022 г., вх. № Р-22221222001167-040-005/01.06.2022 г. и вх. № Р-22221222001167-040-006/17.06.2022 г. от страна на ревизирия субект са представени изискваните му документи, описани подробно на стр.4-5 от РД.

Установено е, че през ревизирия период от страна на „Веко-Комерс“ ООД са осъществени облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната, облагаеми със ставка 20 %, попадащи в обхвата на чл. 2, т. 1 от ЗДДС. От страна на ревизирия субект е декларирано извършване на облагаеми доставки на стоки, с данъчна ставка 20 % с място на изпълнение на територията на страната с данъчната основа общо в размер на 12 670.00 лв. и начислен ДДС общо в размер на 2 534.00 лв., от които облагаеми доставки от продажба на автомобили с данъчна основа в размер на 10 170.00 лв. и начислен ДДС общо в размер на 2 034.00 лв. За ревизирия период е установено, че от страна на дружеството не са отчетени извършени доставки от дейност ресторантьорство в обект ресторант „Сиеста“.

Констатирано е, че през ревизирия период от страна на „Веко-Комерс“ ООД е изграден обект: „Многофамилна жилищна сграда с търговски обект и подземни гаражи“ в поземлен имот с идентификатор ПИ 68134.1106.353; 68134.1106.380, УПИ-II – „за търговски обект и ЖС“, кв. 54, м. „Разсадника-Бежанци“, Район „К. поляна“, по плана на [населено място], с адрес: [населено място], [улица]. Отделно е установено, че физическото лице О. Д. Т. е собственик на поземления имот, в който се строи описания строителен обект, респективно е носител на Разрешение за строеж № 32/22.02.2021 г. От страна на физическото лице О. Д. Т. е възложено на „Веко-Комерс“ ООД да извърши строежа на описания обект. Договорено е ревизираното лице да извърши в полза на О. Т. конкретни дейности в процесния имот, а именно почистване на обекта от отпадъци; пренос на строителни материали и инструменти по указания на възложителя; почистване и подготовка за СМР на незастроената част от имота; обща зидарска работа; обща работа до достигане на етап Акт 14 /груб строеж/. След извършване на работата, Изпълнителят актува извършените дейности и ги предава в края на всеки календарен месец с двустранен протокол. На 07.06.2021 г. е сключен Анекс № 1 към договора за строителство от 31.05.2021 г.

От анекса е установено, че след извършване на строителните работи до степен на завършеност Акт 14 /груб строеж/, ревизираното лице ще актува и предава на О. Т., с подписан двустранен протокол и фактура, до 5 дни от датата на завършения груб строеж. Също така е договорено, че О. Т. се задължава да заплати извършените и приети дейности, съгласно двустранен протокол, в срок до 5 дни от издаване на документ за достигнат етап „груб строеж“, при подписване на окончателен констативен протокол, удостоверяващ извършените работи и издаване на данъчна фактура. Констатирано е, че се създава и ал. 2 към чл. 2, съгласно която Възложителят ще заплати на Изпълнителя гарантирана печалба в размер на 30 000,00 лв. без ДДС не по-късно от 3 месеца след Акт Образец 16 – Разрешение за ползване.

От своя страна „Веко-Комерс“ ООД сключва Договор за строителство от 05.05.2021 г. с „Джимтех Билд“ ООД – Изпълнител на строежа и Договор за строителство от 05.11.2021 г. с „Джимтех Инвест“ ЕООД за изпълнение на строежа на описания обект с определена цена по договора: 453 631.49 лв., с включен ДДС. Установено е, че през ревизираните данъчни периоди жалбоподателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Джимтех Билд“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД, по повод извършени СМР в имот с идентификатор ПИ 68134.1106.353; 68134.1106.380, УПИ-II – „за търговски обект и ЖС“, кв. 54, м. „Разсадника-Бежанци“, Район „К. поляна“, по плана на [населено място], с адрес: [населено място], [улица].

В периода от 01.11.2021 г. до 30.04.2022 г. при завършване на даден етап от изпълнението на СМР, от страна на изпълнителите на строежа - „Джимтех Билд“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД са издадени фактури към ревизираното дружество, като са съставени съответните протоколи Акт образец 19 за установяване завършването и за заплащането на строително-монтажните работи. В Приложение № 3 към Договор за строителство от 05.05.2021 г. – са описани 8 етапа /от Етап 1 до Етап 8/ от изпълнението на СМР. В тази връзка е прието, че сключеният договор между О. Д. Т. - Възложител и „Веко-Комерс“ ООД – Изпълнител /за изграждане на описания в договора обект/, попада в обхвата на легалната дефиниция на договор за строителство и по отношение на него ревизираното дружество е приложим Счетоводен стандарт 11 /СС11/. Органите по приходите са посочили, че при приложимост на СС11, признаването на приходите се извършва посредством регламентирания в стандарта метод, базиран на етапа на изпълнение /завършеност/ на договора. Посочено е, че в стандарта този метод е определен като „дял от завършеното строителство“, както и че етапът на изпълнение на даден договор се определя по метод, осигуряващ надеждно и измерване на извършената работа. Отделно е посочено, че тези методи могат да включват определяне на етапа чрез: а/ съотношението на частта от разходите по договора, направени след извършената до момента работа, към общо предвидените разходи по договора; б/количествени разчети за извършената работа и в/ частта на натуралното изпълнение на работата по договора. Посочено е, че междинните плащания и получените аванси не се използват като измерител на извършената работа по договора. Според ревизиращите счетоводната сметка, която би следвало да бъде използвана за отчитане за договорите за строителство е Счетоводна сметка 610 „Разходи за строително-монтажна дейност“, като към нея следва да се завеждат аналитични сметки за отчитане на всеки договор за строителството. В конкретния случай от страна на ревизиращите органи е установено, че ревизираното дружество е осчетоводило разходите по договора за строителство за изграждания обект в

Счетоводна сметка 613 „Разходи за придобиване на дълготрайни материални активи“. Прието е, че това е неправилно, тъй като ревизирувания субект няма преотстъпено право на строеж и по своето съдържание извършваните от дружеството разходи за СМР на описания обект не са за придобиване на дълготраен материален актив, който принадлежи на дружеството. Установено е, че към 30.04.2022 г. Счетоводна сметка 613 „Разходи за придобиване на дълготрайни материални активи“ на ревизираното лице е с дебитно салдо от 634 048.31 лв. В тази връзка органите по приходите са се позовали на СС11 и МСС11, съгласно които резултатите от даден договор за строителство не могат да бъдат надеждно оценени, приходите трябва да бъдат признати само до степента на направените разходи по договора, които вероятно да бъдат възстановени, и разходите по договора трябва да бъдат признати като разход за периода, през който са направени. Ревизиращите са приели, че доставките в конкретния случай извършени от ревизираното дружество - Изпълнител към О. Д. Т. – Възложител, попадат в хипотезата на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС. Установено е, че в договора за строителство от 31.05.2021 г., сключен между О. Д. Т. – Възложител и ревизираното дружество – Изпълнител, е договорено – „след извършване на работата, Изпълнителят актува действително извършените работи и ги предава в края на всеки календарен месец с двустранен протокол“.

От представените в хода на ревизията документи относно „Веко-Комерс“ ООД и „Джимтех Билд“ ООД, е установено, че Етап 3 „Изпълнение на СМР от кота – 0.05 до + 3.45“ /както е посочен в Приложение № 3 към Договор за строителство от 05.11.2021 г./ е завършен от Изпълнителя и приет от Възложителя на 04.11.2021 г. с Протокол № 3/04.11.2021 г. /Акт Образец 19/ за установяване завършването и за заплащането на строително-монтажни дейности по Договор от 05.05.2021 г. с ДО 48 040.03 лв. и ДДС 9 608.01 лв. Прието е, че с изпълнение на СМР на Етап 3, същите са вложени като краен резултат в описания строителен обект, който на завършения етап от строителство принадлежи на физическото лице О. Д. Т., което е следователно е получателят на крайния резултат от изпълнението на СМР от Етап 3 и съгласно чл. 25, ал. 4 от ЗДДС е налице данъчно събитие за ревизираното дружество – на 04.11.2021 г.

От представените в хода на ревизията документи относно „Веко-Комерс“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД, е установено, че Етап 4 „Изпълнение на СМР от кота + 3.45 до + 6.30“, посочен в Приложение № 3 към Договор за строителство от 05.05.2021 г. е завършен от Изпълнителя на 04.02.2022 г., съгласно Констативен акт от 04.02.2022 г. /Образец № 3/ за установяване съответствието на строежа с издадените строителни книжа. Констатирано е, че „Етап 4“ от изпълнението на СМР е приет от Възложителя „Веко - Комерс“ ООД на 04.02.2022 г. с Протокол № 2/04.02.2022 г. /Акт Образец 19/ за установяване извършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи на стойност: ДО 54 377.90 лв. и ДДС 10 875.58 лв. /представена е и Счетоводна сметка 22 № 2/. С изпълнението на СМР от „Етап 4“, е прието, че същите са вложени като краен резултат в описания строителен обект, който на завършения етап от строителството принадлежи на физическото лице О. Д. Т., поради което е направен извод, че физическото лице също е получател на крайния резултат от изпълнението на СМР от Етап 4, и съгласно чл. 25, ал. 4 от ЗДДС е налице данъчно събитие за ревизираното дружество – 04.02.2022 г.

От представените в хода на ревизията документи относно „Веко-Комерс“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД, е установено, че Етап 5 „Изпълнение на СМР от кота + 6.30 до + 9.15“, посочен в Приложение № 3 към Договор за строителство от 05.05.2021 г. е завършен от Изпълнителя на 28.03.2022 г., съгласно Констативен акт от 28.03.2022 г.

/Образец № 3/ за установяване съответствието на строежа с издадените строителни книжа. Констатирано е, че Етап 5 от изпълнението на СМР е приет от Възложителя „Веко-Комерс“ ООД на 28.03.2022 г. с Протокол № 3/28.03.2022 г. /Акт Образец 19/ за установяване на извършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи на стойност: ДО 71 524.50 лв. и ДДС 14 304.90 лв. /представена е и сметка 22 № 2/. С изпълнението на СМР от Етап 5, същите са вложени като краен резултат в описания строителен обект, който на завършения етап от строителство принадлежи на физическото лице О. Д. Т., поради което е направен извод, че физическото лице също е получател на крайния резултат от изпълнението на СМР от Етап 4, и съгласно чл. 25, ал. 4 от ЗДДС е налице дата на данъчно събитие за ревизираното дружество – 28.03.2022 г.

За Етап 6 „Изпълнение на СМР от кота + 9.15 до + 12.00“ /както е посочен в Приложение № 3 към Договор за строителството от 05.05.2021 г./ е установено, че е завършен от Изпълнителя – „Джимтех Инвест“ ЕООД на 27.04.2022 г., съгласно Констативен акт от 27.04.2022 г. /Образец № 3/ за установяване съответствието на строежа с издадените строителни книжа. Констатирано е, че Етап 6 от изпълнението на СМР е приет от Възложителя „Веко-Комерс“ ООД на 27.04.2022 г. с Протокол № 4/27.04.2022 г. /Акт Образец 19/ за установяване извършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи на стойност: ДО 105 968.40 лв. и ДДС 21 193.68 лв. /представена е и сметка 22 № 2/. С изпълнението на СМР от Етап 6, същите са вложени като краен резултат в описания строителен обект, който на завършения етап от строителство принадлежи на физическото лице О. Д. Т., поради което е направен извод, че физическото лице също е получател на крайния резултат от изпълнението на СМР от Етап 4, и съгласно чл. 25, ал. 4 от ЗДДС е налице дата на данъчно събитие за ревизираното дружество – 27.04.2022 г.

Отделно в ревизията е установено, че физическото лице О. Д. Т. и „Веко-Комерс“ ООД са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК - О. Д. Т. е представляващ и управляващ „Веко-Комерс“ ООД. В тази връзка от ревизиращите е прието, че е налице хипотезата на чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС „Данъчната основа е пазарната цена при доставка между свързани лица“.

Изготвено е Искане за възлагане на експертиза № Р-22221222001167-027001/11.07.2022 г., като е издаден Акт за възлагане на експертиза № Р-22221222001167-01-001/12.07.2022 г. от органа, възложил ревизията, с който е възложено извършването на експертиза за определяне на пазарни цена на извършени СМР към определен етап чрез методите за определяне на пазарната цена по смисъла на § 1, т. 10 от ДР на ДОПК към датите на приключване и приемане на: Етап 3, Етап 4, Етап 5 и Етап 6 на обект: Многофамилна жилищна сграда с търговски обект и подземни гаражи“ в поземлен имот с идентификатор ПИ 68134.1106.353; 68134.1106.380, УПИ II – „за търговски обект и ЖС“, кв. 54, местност „Разсадника-Бежанци“, район К. поляна, по плана на [населено място], административен адрес: [населено място], [улица].

От представен Констативен акт от 27.04.2022 г., е установено, че обектът е на етап на завършеност, Етап 6 – съгласно Приложение № 3 към Договор за строителство от 05.05.2021 г. между „Веко-Комерс“ ООД – Възложител и „Джимтех Инвест“ ЕООД – Изпълнител за строителство на посочения обект.

С Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза № Р-22221222001167-145-001/04.08.2022 г. в хода на ревизията е приета техническа експертиза, изготвена от лицензиран оценител Е. Ф. К. – оценител със Сертификат №[ЕИК]/2009 г. Предмет на анализ и оценка на извършената експертиза е определяне на пазарната цена на приключените и приети Етап 3, Етап 4, Етап 5 и Етап 6 от извършените СМР, вложени в обект: Многофамилна жилищна сграда с

търговски обект и подземни гаражи“ в поземлен имот с идентификатор ПИ 68134.1106.353; 68134.1106.380, УПИ II – „за търговски обект и ЖС“, кв. 54, местност „Разсадника-Бежанци“, район К. поляна, по плана на [населено място], административен адрес: [населено място], [улица]от строителя „Джимтех Инвест“ ЕООД.

На експерта са представени следните документи – протоколи за установяване извършването и заплащането на строително-монтажни дейности по Договор за строителство от 05.05.2021 г., сключен между „Вего-Комерс“ ООД – Възложител и „Джимтех Инвест“ ЕООД – Изпълнител:

1. Протокол № 3/04.11.2021 г. за установяване завършването и за заплащане на строително-монтажни дейности по Договор от 05.11.2021 г., съгласно Приложение № 3 – Етап 3;
2. Протокол № 1/26.11.2021 г. за установяване завършването и за заплащане на строително-монтажни дейности по Договор от 05.11.2021 г., съгласно Приложение № 3 – Етап 3;
3. Протокол № 2/04.02.2022 г. за установяване завършването и за заплащане на строително-монтажни дейности по Договор от 05.11.2021 г., съгласно Приложение № 3 – Етап 4;
4. Протокол № 3/28.03.2022 г. за установяване завършването и за заплащане на строително-монтажни дейности по Договор от 05.11.2021 г., съгласно Приложение № 3 – Етап 5;
5. Протокол № 4/27.04.2022 г. за установяване завършването и за заплащане на строително-монтажни дейности по Договор от 05.11.2021 г., съгласно Приложение № 3 – Етап 6.

За целите на анализа от страна на вещото лице са използвани данни от периодично издание на „Стройексперт-СЕК“–Справочник за цените в строителството към периодите на актувани СМР за Етап 3, Етап 4, Етап 5 и Етап 6. Посочено е, че при съвременните пазарни условия цените на СМР, в това число за материали, труд и механизация се договарят свободно, както и че няма упълномощена държавна или обществена институция в Република България, която да определя цени или разходни норми за строителството. Цените, публикувани в „Стройексперт-СЕК“ – Справочник за цените в строителството по тримесечия са от пазарната практика и са средни. При анализа на предоставените данни, експертизата в хода на ревизията е установила, че актуваните и разплатени видове СМР по вид и количество са относими към Приложение № 3 към Договор за строителство от 05.05.2021 г., сключен между „Вего-Комерс“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД. От страна на вещото лице е приложен Методът на сравнимите неконтролирани цени, удовлетворяващ изискването на чл. 4 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени – „прилагането на методите за определяне на пазарните цени има за цел постигане на резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия“. За оценяваните СМР, диапазонът е определен на база данни от специализирани издания - „Стройексперт-СЕК“–Справочник за цените в строителството за бр. 3 и бр. 4 за 2021 г. и бр. 1 за 2022 г., както и лична база данни на вещото лице. В експертизата са определени пазарни цени на Етап 3, Етап 4, Етап 5 и Етап 6 на СМР по изграждания обект от лицензирания експерт-оценител, съответно с долна и горна граница на пазарната цена, както следва:

За Етап 3: Долна граница на пазарна оценка – 67 021.14 лв., Горна граница на пазарна оценка – 76 339.49 лв. и Средна пазарна оценка – 71 680.32 лв.;

За Етап 4: Долна граница на пазарна оценка – 54 495.60 лв., Горна граница на пазарна оценка – 60 575.99 лв. и Средна пазарна оценка – 57 535.80 лв.;



За Етап 5: Долна граница на пазарна оценка – 65 330.00 лв., Горна граница на пазарна оценка – 71 577.75 лв. и Средна пазарна оценка – 68 453.88 лв.;

За Етап 6: Долна граница на пазарна оценка – 85 875.90 лв., Горна граница на пазарна оценка – 92 221.69 лв. и Средна пазарна оценка – 89 048.80 лв.

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизията не са извършвани насрещни проверки на дружеството „Джимтех Инвест“ ЕООД.

Ревизиращите органи са приели, че съгласно нормата на чл. 25, ал. 4, т. 2 от ЗДДС, завършването на всеки етап се счита за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата на изпълнението на съответния етап. В случая на датите, когато са приети етапи 1 и 2, е възникнало данъчно събитие и доставчиците „Джимтех Билд“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД са издали фактури на ревизираното дружество, като е прието, че на датите на издаване на фактурите за реквизираното лице е възникнало данъчно събитие, поради което е следвало да издаден фактури към О. Т..

Ревизиращите органи са приели за неоснователни твърденията на ревизирания субект, че с подписания Анекс от 31.05.2021 г. е променен моментът, когато дружеството следва да предаде на свързаното с него лице – управителят и собственик на капитала О. Т., извършените СМР, респективно се променя и датата на настъпване на данъчното събитие. Прието е, че съгласно чл. 25, ал. 4, т. 2 от ЗДДС, завършването на всеки етап се смята за отделна доставка, тогава настъпва и данъчното събитие. Изложено е, че не може данъчният субект, чрез анекс или друг документ, да променя датата на настъпване на данъчното събитие. Ако от страна на ревизирания субект се извърши промяна на датата, на която следва да бъдат предадени СМР на О. Т., то е прието, че ще бъде налице данъчно предимство, изразяващо се в размера на ползвания данъчен кредит по фактурите, издадени от „Джимтех Билд“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД, за периода от датата на данъчното събитие до датата на начисляване на данъка с фактура, издадена от „Вего-Комерс“ ООД към О. Т..

Въз основа на заключението по допуснатата в хода на ревизията експертиза и на основание чл. 86, ал. 1 и чл. 25, ал. 4, т. 2 от ЗДДС, с РА е начислен ДДС както следва:

- за Етап 3, към м. 11.2021 г. е начислен ДДС в размер на 14 336,06 лв. върху данъчна основа 71 680,32 лв. за доставка на услуги от „Вего-Комерс“ ООД към О. Т.;
- за Етап 4, към м. 02.2022 г. е начислен ДДС в размер на 11 507,16 лв. върху данъчна основа 57 535,80 лв. за доставка на услуги от „Вего-Комерс“ ООД към О. Т.;
- за Етап 5, към м. 03.2022 г. е начислен ДДС в размер на 11 408,98 лв. върху данъчна основа 68 453,88 лв. за доставка на услуги от „Вего-Комерс“ ООД към О. Т.;
- за Етап 6, към м. 04.2022 г. е начислен ДДС в размер на 17 809,76 лв. върху данъчна основа 89 048,80 лв. за доставка на услуги от „Вего-Комерс“ ООД към О. Т.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК от ревизирания субект до Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-03-2567/09.10.2022 г. по регистъра на ТД на НАП [населено място].

С мотивирано Решение № 1854/28.11.2022 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], РА е потвърден в оспорената част установените резултати по ЗДДС ЗА данъчни периоди м. Ноември 2021 г. и от м. Февруари 2022 г. до м. Април 2022 г., ведно със съответните лихви за забава в размер на 862.01 лв. по фактури за доставка на СМР, издадени от „Вего-Комерс“ ООД към О. Д. Т..

По отношение на РА № Р-22221222001167-091-001/30.03.2022 г., издаден от органи по приходите по отношение на „Вего-Комерс“ ООД за задължения по ЗДДС за данъчен период 01.05.2021 г. – 31.10.2021 г., Съдът след справка в

съдебно-деловодната система на АССГ, установи следното: РА № Р-22221222001167-091-001/30.03.2022 г., касае същия обект, описан по-горе, извършени СМР от „Джимтех Билд“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД, сключения между ревизираното лице и О. Д. Т. договор от 31.05.2021 г. за изграждане на обект: „Многофамилна жилищна сграда с търговски обект и подземни гаражи“ в поземлен имот с идентификатор ПИ 68134.1106.353; 68134.1106.380, УПИ-II – „за търговски обект и ЖС“, кв. 54, м. „Разсадника-Бежанци“, Район „К. поляна“, по плана на [населено място], с адрес: [населено място], [улица] и сключен на 07.06.2021 г. Анекс № 1 към договора за строителство от 31.05.2021 г. С РА № Р-22221222001167-091-001/30.03.2022 г. на „Вего-Комерс“ ООД на основание чл. 86, ал. 1 и чл. 25, ал. 4, т. 2 от ЗДДС са начислени ДДС за данъчни периоди м. Август 2021 г. и м. Октомври 2021 г. в общ размер на 59 029.28 лв., ведно със законната лихва за забава, за доставки на услуги от ревизираното лице към О. Д. Т. относно Етап 1, констатиран с Протокол № 1/04.08.2021 г. и Етап 2, констатиран с Протокол № 2/07.10.2021 г.

РА № Р-22221222001167-091-001/30.03.2022 г., е оспорен по административен ред, като с Решение № 899/10.06.2022 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] същият е потвърден. В тази връзка РА № Р-22221222001167-091-001/30.03.2022 г. е оспорен по съдебен ред, като с Решение № 7996/23.12.2022 г., постановено по административно дело № 6998/2022 г. по описа на АССГ, ревизионният акт е потвърден като правилен и законосъобразен. С Решение № 6876/23.06.2023 г., постановено по административно дело № 1559/2023 г. по описа на Върховен административен съд /ВАС/, Решение № 7996/23.12.2022 г., постановено по административно дело № 6998/2022 г. по описа на АССГ е отменено, като по същество касационната инстанция е отменила оспорения ревизионен акт.

***При така установената фактическа обстановка, Съдът достига до следните правни изводи:***

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. От страна на ответника по делото не е представена Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място]. Същата е служебно известна на настоящия съдебен състав, тъй като е приложена по административно дело № 114/2022 г., по описа на АССГ, 60-ти състав, поради което Съдът приема, че РА е издаден от компетентен орган. Освен това по делото във връзка с възраженията на жалбоподателя са представени доказателства за компетентността на Директор на ТД на НАП [населено място]. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен

размерът на обжалваните задължения.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена на 08.05.2014 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 31.01.2020 г./. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от 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. Според нормата на чл. 7, ал. 1, т. 3 от Закон за Националната агенция по приходите (ЗНАП), органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Това е така, защото, безспорно в чл. 7, ал. 1, т. 3 от ЗНАП, като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заемат издателите на ЗВР, ЗИЗВР. Предвид служебно известната за Съда Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], следва изводът, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Предвид отразяванията в титулните им части относно авторството им, заповедите за възлагане на ревизия и за изменението на ЗВР, също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия. Съставителите на РД и издателите на РА, ЗВР, ЗИЗВР са материално-компетентни, с оглед изискванията на чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 1, т. 2 и ал. 6 от ДОПК и цитираната заповед на директора на ТД на НАП – [населено място].

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство № Р-2222122201167-091-001/07.09.2022 г. спрямо „Вего - Комерс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. Видно от същите, а и от справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search>, се установява, че към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, органите по приходите са разполагали с валиден КУКЕП.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл. 37, ал. 4 от ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал. 2 от ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено-преди Закон за електронния документ и електронния подпис/Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./, Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на

Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./, наричан по-нататък „Регламент /ЕС/ № 910/2014“./2/Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./ Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено/. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл. 4 от 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 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 1 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от 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 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл. 193 от ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че

ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран 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 – И. М. Р., на длъжност Началник Сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място] – орган възложил ревизията, Б. М. Я., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Ф. Н. Т., на длъжност Главен инспектор по приходите в ТД на НАП [населено място], служители и органи по приходите в ТД на НАП – С. са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА. Настоящият съдебен състав, при липса на оспорване на електронните подписи върху ревизионния акт и въз основа на представените доказателства, респ. служебна проверка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, счита че РА е подписан от възложителя и ръководителя на ревизията и не е нищожен. Следователно релевираните доводи за нищожност от жалбоподателя са неоснователни и недоказани.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 от ДОПК за издадената ЗВР и ЗИЗВР, по чл. 117, ал. 2 от ДОПК за РД и по чл. 120, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК и не са налице основания за нищожност на същия.

Правният спор се свежда до приложението на материалния закон.

**Съдът намира изводите на органите по приходите за неправилни и незаконосъобразни, съображенията в тази насока са следните:**

Както се установи от доказателствата по делото, респективно от Решение № 1854/28.11.2022 г. на Директор на Дирекция ОДОП-ЦУ на НАП, на ревизираното лице са установени задължения за ДДС за внасяне за данъчни периоди м. Ноември 2021 г.

и от м. Февруари 2022 г. до м. Април 2022 г. в общ размер на 55 061.96 лв. и съответните лихви в размер 862.01 лв., вместо декларираните от ревизираното лице резултати данък за възстановяване. Основанието за извършената корекция на декларираните от жалбоподателя резултати в посочените по-горе размери е чл. 86, ал. 1 вр. чл. 25, ал. 4, т. 2, изр. второ от ЗДДС. В процесния случай, ДДС е начислен за доставки на строителни услуги от „Вего-Комерс“ ООД към О. Т.. Установената от органите по приходите в хода на ревизията свързаност между страните /„Вего-Комерс“ ООД към О. Т./ е мотивирала избора на пазарна цена по оценителната експертиза като данъчна основа на процесните доставки. С решението на Директор на Дирекция ОДОП – ЦУ на НАП [населено място] жалбата на „Вего-Комерс“ ООД е отхвърлена като неоснователна и недоказана.

Ревизиращите органи са стигнали до извод, че „Вего-Комерс“ ООД и О. Т. са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, предвид че О. Т. е съдружник и управител на ревизираното дружество. Установено е още, че О. Т. е собственик на поземлени имоти в [населено място] с идентификатори № 68134.1106.353 и 68134.1106.380. Видно от представените по делото договори от 05.05.2021 г. и 05.11.2021 г. от страна на дружеството-жалбоподател е възложено на „Джимтех Билд“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД изграждането на „Многофамилна жилищна сграда с търговски обект и подземни гаражи“ в поземлен имот с идентификатор ПИ 68134.1106.353; 68134.1106.380, УПИ-II – „за търговски обект и ЖС“, кв. 54, м. „Разсадника-Бежанци“, Район „К. поляна“, по плана на [населено място], с адрес: [населено място], [улица], със завършеност до степен груб строеж, като е уговорено строителството да се извърши на етапи. От представения по делото Договор за строителство от 31.05.2021 г., сключен между О. Т. и „Вего-Комерс“ ООД, е, че дружеството се е задължило да извърши определени дейности, включително строителни работи за завършване на сградата до етап груб строеж. С Анекс 1 към договора за строителство от 07.06.2021 г., между страните е договорено, ревизираното дружество да актува и предаде на О. Т. с подписан двустранен протокол и фактура строителните работи в срок до пет дни от датата на завършване на грубия строеж.

Приходната администрация е приела за установено завършването на Етап 3, Етап 4, Етап 5 и Етап 6 по договорите, сключени между ревизираното лице и „Джимтех Билд“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД, предвид представените в хода на ревизията Протокол /Акт обр.19/ № 3/04.11.2021 г.; Протокол /Акт обр.19/ № 2/04.02.2022 г.; Протокол /Акт обр.19/ № 3/28.03.2022 г. и Протокол /Акт обр.19/ № 4/27.04.2022 г. Прието е, че на тези дати са били осъществени и доставките между дружеството-жалбоподател и О. Т., поради което е възникнало задължение за начисляване на ДДС. В РА, както и в решението на директора на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] е обсъдено съдържанието на сключения договор от 31.05.2021 г., както и съдържанието на сключения анекс към него. Видно от същото е, че е обсъдено изменението на сключения договор, обхващащо актуването и предаването на работата и начина на плащане. Предвид участието на едно и също лице в различни качества от двете страни на сделката, приходната администрация е обосновала извод за ирелевантност на момента на предаване на работата. Като довод в тази насока, органите по приходите са търсели причините договорените дейности за изграждане на обекта да се изпълняват на етапи. Позовали са се на липсата на законови изисквания в областта на строителството и благоустройството да е създадено нормативно изискване за етапност. Друг мотив на ревизиращите органи е, че физическото лице О. Т., в качеството си на Възложител е могло да извършва контрол върху изпълнението и в качеството си на управител на „Вего-Комерс“ ООД – Изпълнител по договора от 31.05.2021 г. В тази връзка е прието,

че сключеният анекс за изменение на договора от 31.05.2021 г. освен кауза, разкрива привидност, включително, че е съставен с цел да предизвика благоприятен данъчен ефект за ревизираното лице, а не с търговска или друга стопанска цел. Относно сключения договор от 31.05.2021 г. е прието, че същият е индиция за фиктивни правоотношения между свързаните лица „Вего-Комерс“ ООД и О. Т.. Изследван е въпросът за цената по веригата на доставки и прилагането на разпоредбата на чл. 27, ал. 3, т. 1, б. „а“ от ЗДДС при определяне на ДО при сделки между свързани лица. Отделно е отречено значението на спора за възникването на право на данъчен кредит на физическото лице с оглед субекта на установените с РА задължения.

Не се основава на информационните източници и на позитивното право извършеното от решаващия административен орган пренасяне на ефектите на поетапното изпълнение в правоотношенията между „Вего-Комерс“ ООД и дружествата „Джимтех Билд“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД, възникнали въз основа на сключените договори от 05.05.2021 г. и 05.11.2021 г. към доставките на строителни услуги по сключения договор от 31.05.2021 г., сключен между О. Т. и „Вего-Комерс“ ООД.

Следва да се има предвид, че установеният принцип, уреден в нормата на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, е за единство на доставката и на данъчното събитие. Данъчното събитие възниква на датата на прехвърляне на правата на разпореждане със стоката като собственик, респективно на датата на извършване на услугата. Изключенията от това правило се съдържат в нормата на чл. 25, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС, а уредбата на квазиданъчното събитие при авансово плащане е уредено в чл. 25, ал. 7 от ЗДДС. С възникването на данъчното събитие се обвързва настъпването на изискуемостта на данъка за облагаеми доставки, съгласно нормата на чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС.

Видно от договора от 05.05.2021 г., сключен между ревизираното дружество и „Джимтех Билд“ ООД /л.141-144/ и договора от 05.11.2021 г., сключен между ревизираното дружество и „Джимтех Инвест“ ЕООД /л.176-177/, е че е договорено в чл. 2, строителните и монтажни дейности да бъдат извършени на етапи, описани в количествено-стойностна сметка, Приложение № 1 и съгласно предвидените в утвърдената техническа документация. Приемането на Етап 3, Етап 4, Етап 5 и Етап 6 е обективизирано и удостоверено с Протокол /Акт обр.19/ № 3/04.11.2021 г.; Протокол /Акт обр.19/ № 2/04.02.2022 г.; Протокол /Акт обр.19/ № 3/28.03.2022 г. и Протокол /Акт обр.19/ № 4/27.04.2022 г. /л.91-109/. Съгласно нормата на чл. 12, ал. 2 от ППЗДДС в приложимата /към случая редакция/ определя че, при доставка на услуга, за която е уговорено поетапно изпълнение, при която изпълнението на отделните етапи се приема от получателя по доставката, за дата на изпълнението на съответния етап се смята датата на приемане на етапа, като тази дата се удостоверява с приемно-предавателен протокол, подписан от доставчика и получателя. Нормата на чл. 25, ал. 4, изр. второ от ЗДДС, определя, че при доставка на стока или услуга, за която е уговорено поетапно изпълнение, завършването на всеки етап се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата на изпълнението на съответния етап.

С подписания между О. Т. и „Вего-Комерс“ ООД, Анекс № 1/07.06.2021 г. към Договор от 31.05.2021 г., страните са се съгласили актуването и приемането на строителните работи да не бъде всеки месец, а да е обвързано със завършването на сградата на етап в груб строеж, за момент следващ този етап на завършеност е отнесен падежът на задължението на О. Т. за плащане, вместо да се извършва плащане за всеки отделен междинен етап. По делото се установи, О. Т. и „Вего-Комерс“ ООД са извършили изменение на договора /чл. 20а, ал. 2 от ЗЗД/ без да бъде новиран, предвид, че промяната не е засегнала предмета и основанието на задълженията, а падежът на задълженията в обхвата на общия дълг /съгласно чл. 107 от ЗЗД/. Както е отчетено от решаващия административен орган, не съществува източник от

позитивното право, въвеждащ правило за етапност на изпълнението на строителните работи. Но дори и да е налице такъв, то това е ирелевантно в случая, доколкото съществено изискване към етапните доставки е да е уговорено поетапно изпълнение. Безспорно така договореното обвързва страните по доставката да удостоверят приемането на етапите по реда на чл. 12, ал. 2 от ППЗСПЗЗ. В тази връзка неотнормирани са изводите на приходната администрация, изложени в РД, РА и решението на директора на Дирекция ОДОП-ЦУ на НАП [населено място] относно гаранционна и обезпечителна функция на етапното приемане, което се обезсмисля предвид установената свързаност между страните.

Неоснователно приходната администрация е издирвала кауза в анекса за изменение на договора от 31.05.2021 г. Това е така, защото единствената дължима кауза е волята на страните по сключения договор за изменение на неговото съдържание, за което разполагат съгласно нормата на чл. 20а, ал. 2 от ЗЗД. Преценката им по отношение на начина на плащане и падежът, не подлежат на контрол от страна на приходната администрация, нито на контрол от Съда при решаване на спора за съществуването и размерът на установените с РА публични задължения. Следователно е и без значение дали в резултат на изменението се променя общият дълг, т.е. „финансовото измерение на сключения договор“.

Настоящият съдебен състав не споделя изводите на решаващия административен орган относно фиктивност на правоотношенията между О. Т. и „Веко-Комерс“ ООД, предвид че сключения между тях договор /31.05.2021 г./ следва във времето сключеният договор за СМР дейности между „Веко-Комерс“ ООД и „Джимтех Билд“ ООД. В случай, че договорът от 31.05.2021 г. не поражда правно действие, то не съществува реално основание за задължението на „Веко-Комерс“ ООД за престиране на договорените строителни услуги, което е именно съдържанието на доставката, с чието поетапно изпълнение е обосновано задължението на дружеството за начисляване на ДДС, а пропускът да го извърши е изправен със средствата на данъчния контрол.

Преди всичко, ако действително договорът от 31.05.2021 г. е симулативен, то следва извод за липса на доставка от ревизираното дружество към О. Т., респективно и основание за начисляване на ДДС въобще. При наличието на действителен и валиден договор, изменен със сключения между страните анекс от 07.06.2021 г., то данъчното събитие ще възникне на датата на приемане на работата след завършване на сградата до етап груб строеж съгласно общото правило, визирано в нормата на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС и следователно не се дължи начисляване на данък за данъчни периоди м. Ноември 2021 г. и от м. Февруари 2022 г. до м. Април 2022 г.

Относно изводите на решаващия административен орган, че правилно ревизиращият екип не е кредитирал анекса от 07.06.2021 г. във връзка с договореното поетапно изпълнение, и че не е удостоверено приемането на изпълнението по правилата на чл. 12, ал. 2 от ППЗДДС, Съдът намира следното: Приемането от „Веко – Комерс“ ООД на Етап 3, 4, 5 и 6 от изпълнението на договорите, сключени с „Джимтех Билд“ ООД и „Джимтех Инвест“ ЕООД няма действието на приемане в правоотношенията, възникнали между „Веко-Комерс“ ООД и О. Т.. Съдът счита, че несъвместими са и етапите по трите договора за строителство, предвид че в договора от 31.05.2021 г. е видно, че приемането на извършените работи е ежемесечно. В случая не е изследвана данъчната основа на доставките при месечно поетапно изпълнение, включително и корекцията на декларираните от ревизираното дружество резултати по ЗДДС не се намира в корелация с начисляването на ДДС за такъв вид доставки. В този смисъл е константната съдебна практика на ВАС, обективирана в Решение № 6876/23.06.2023 г., постановено по административно дело № 1559/2023 г., по описа на ВАС, I-во отделение. С посоченото решение е отменен РА №



P-22221222001167-091-001/30.03.2022 г., издаден от органи по приходите по отношение на „Вего-Комерс“ ООД за задължения по ЗДДС за данъчен период 01.05.2021 г. – 31.10.2021 г., касаещи Етап 1 и Етап 2 на същия обект, респективно същото ревизирано лице.

Следователно и при така установеното при липсата на съществуване на установените с оспорения РА публични задължения, то същият се явява материално незаконосъобразен, необоснован и неправилен. В тази връзка и предвид установеното жалбата следва да бъде уважена, а РА № -2222122201167-091-001/07.09.2022 г. отменен.

От страна на жалбоподателя не се претендират разноски, поради което Съдът не дължи произнасяне.

***По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,***

**Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „Вего - Комерс“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], ет. 4, ап. 16, представлявано от О. Д. Т. – Управител, Ревизионен акт № P-2222122201167-091-001/07.09.2022 г., издаден от органи по приходите, в частта потвърдена с Решение № 1854/28.11.2022 г. на Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са коригирани декларираните от дружеството резултати по ЗДДС за данъчни периоди: м. Ноември 2021 г. и от м. Февруари 2022 г. до м. Април 2022 г., в резултат, на което са установени допълнително задължения в размер на 55 061.96 лв. и съответните лихви в размер 862.01 лв.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

**СЪДИЯ:**