

# РЕШЕНИЕ

№ 767

гр. София, 11.02.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в**  
публично заседание на 20.12.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Маруся Йорданова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **3004** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], чрез Р. П. Р., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221718005460-091-001/01.07.2019 г., издаден от М. С. Х. – орган възложил ревизията, и М. Й. В. – ръководител на ревизията, относно допълнително установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 100 643,75 лв. и лихва за забава в размер на 12 777,19 лв. за данъчен период от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г., както и в частта на извършена корекция на правото на приспадане на данъчен кредит по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 33 913,54 лв. за доставки, документирани с фактури, издадени от [фирма], с ЕИК[ЕИК], за данъчните периоди от 01.10.2017 г. до 30.11.2017 г., също и доначислен ДДС в размер на 106 299,17 лв. за данъчен период м. 06.2018 г., ведно с определени лихви за забава в размер на 15 943,50 лв.

Жалбоподателят оспорва така установените допълнителни задължения в РА. Счита, че констатациите и изводите в същия са неверни и недоказани, като последният е незаконосъобразен и необоснован и издаден в противоречие с представените доказателства. Развива съображения за нищожност на РА, тъй като е издаден като електронен документ, но не е подписан от издателите му и при спазване на всички изисквания за валидно електронно подписване с квалифициран електронен

подпис. Искането до съда е за отмяна на оспорваният акт. Алтернативно за прогласяване на неговата нищожност. Претендира присъждане на разносните по делото в общ размер на 6 080 лв. съобразно представен списък на разносните по чл. 80 от ГПК.

В съдебно заседание, жалбоподателят, чрез адвокат И. поддържа жалбата, моли същата да бъде уважена или да се прогласи РА за нищожен. Алтернативно моли за отмяна на РА като незаконосъобразен и необоснован като съдът се съобрази със заключенията на ССЕ и СТЕ. Претендира присъждане на разносните по делото. Представя писмени бележки.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ („ОДОП“) – С., чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 3007,34 лв. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Представя писмени бележки.

По допустимостта на жалбата:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу спорния РА, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Административен съд София – град, Трето отделение, 7 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

По фактите.

Със Заповед №Р-22221718005460-020-001/10.09.2018 г., връчена на 19.09.2018 г., изменена със Заповед №Р-22221718005460-020-002/17.12.2018 г., връчена на 18.12.2018 г. и Заповед №Р-22221718005460-020-003 от 16.01.2019 г., връчена на 16.01.2019 г., издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена като компетентен орган за възлагане на ревизията, на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за корпоративен данък за периодите от 28.11.2016 г. до 31.12.2017 г. и по ЗДДС за периодите от 04.09.2017 г. до 31.08.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221718005460-092-001 от 07.03.2019 г., който е връчен на 11.03.2019 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу констатациите в доклада.

След преценка на извършените при ревизията действия, на установените факти и обстоятелства, органите по приходите са постановили процесния РА №Р-22221718005460-091-001 от 01.07.2019 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 06.08.2019 г.

В хода на ревизионното производство, органите по приходите са извършили процесуални действия по реда на ДОПК, резултатите от които са приложени като доказателства към РД, който на основание чл.120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от РА и приетата от съда административна преписка. Установено е следното:

Не е спорно, че основната дейност на процесното дружество е извършване на строителни услуги. Същото е основано и вписано в Търговския регистър /ТР/ на 28.11.2016 г. Регистрирано е по ЗДДС считано от 04.09.2017 г. За ревизирия период дружеството е осъществявало строително-монтажни работи /СМР/ на обекти: в [населено място], м. „Студентски град“, кв. 274 - „Студентско общежитие с ателиета, офиси, магазини“ и кв. 273 - „Общежитие с търговски обекти и подземни гаражи“. Също е извършено разрушаване на масивна сграда съгласно договор от 01.08.2017 г., сключен с [фирма] с ЕИК[ЕИК]. През ревизирираните периоди има 33 назначени лица на трудови договори, на длъжност – общ работник строителство на сгради.

След преценка и анализ на събраните доказателства органите по приходите са констатирани основания за корекция на декларираните от дружеството данни и установяване на допълнителни данъчни задължения по видове и периоди, както следва:

Правните и фактически основания за корекция са следните:

1. На основание чл. 78 от ЗКПО и чл. 4, ал. 1, т. 1 и чл. 17 от Закона за счетоводството /ЗСч./ в увеличение е отнесена сумата в размер на 470 000,00 лв. – представляваща приходи, по издадени от жалбоподателя фактури към клиент [фирма], за които е прието, че е следвало да бъдат признати във финансовия резултат през текущия отчетен период – 2017 г.

Било установено, че през м. 08.2017 г. ревизирираното дружество е издало фактури с предмет – СМР по договор към клиент [фирма]. В тази връзка е представен сключен между страните Договор за СМР от 10.07.2017 г., съгласно който от [фирма] е възложено на жалбоподателя да извърши СМР - груб строеж, замазка на подове и мазилки по стени и тавани, облицовки и настилки по стени и подове на обект „Студентско общежитие с ателиета, офиси, магазини...“ в кв. 274, м. „Студентски град“ [населено място].

Представен е анекс от 11.07.2017 г., с който е променен предметът на договора, като е посочено, че ревизирираното лице следва да извърши: доставка и монтаж на арматура, кофражни и бетонови СМР. Цената по договора е 470 000,00 лв. Сумата е платена от клиента през м. 08.2017 г. по банков път.

Ревизирираното лице е представило ППП от 10.01.2018 г. за предаване на извършените СМР съгласно договора. Представен е и Протокол за извършените СМР /обр. 19/ от 10.01.2018 г.

От представените писмени обяснения от страна на ревизирираното лице е установило, че процесните СМР са извършени и предадени на 10.01.2018 г. Получените суми /470 000,00 лв./ са осчетоводени по с-ка 751 - „Приходи за бъдещи периоди“. При настоящата ревизия е представен Констативен акт от 23.02.2018 г. за установяване годността за приемане на строежа, на който са извършвани посочените СМР - „Студентско общежитие с ателиета, офиси, магазини..“ в кв. 274, [населено място], състоящ се от Блок А - УПИ Х.-4111, 4112, 4114; Блок Б - УПИ XV- 4111, 4112, 4113, 4114 и Блок В - УПИ Х.- 4368, 4112,4113.

От представения Констативен акт било установено, че [фирма] е вписан като строител на посочената сграда. В констативния акт са описани всички възложители, строители, надзор, технически параметри, издадени разрешителни /за строеж и др./, заповеди, актове и т.н. С издаването на посочения Констативен протокол от 23.02.2018 г. са установени степените на завършеност на строежа, като са вписани отделните етапи на изграждане и съответните документи за установяването му.

От същия се установява, следното: „Има протокол за откриване на строителна площадка и определяне на строителна линия и ниво на строежа обр. 2 от 12.10.2012 г. и определяне на строителна линия и ниво на строежа от 27.12.2016 г., с констатации от извършените проверки при достигане на контролираните проектни нива: изкоп 28.12.2016 г., цокъл 15.01.2017 г., корниз 25.08.2017 г., било 25.08.2017 г. По време на строителството са съставени: Актове обр. 5, обр. 6, обр. 7, обр. 12., обр. 14, обр. 17 съгласно Наредба №3 от 31 юли 2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството.

За посочената сграда са издадени Акт обр. 7 /37 броя/ за приемане на кофражни и армировъчни работи /включително бетонирани части/ и заваръчни работи, като всички са издадени през 2017 г. /последният е издаден от 27.06.2017 г./. За посочената сграда е издаден Акт обр. 14 от 01.09.2017 г. за приемане на конструкцията.

От представения Акт обр. 14, [фирма] е вписан като участник в строителството. В Констативен протокол от 23.02.2018 г. са описани всички актове и протоколи, съставени във връзка с приемането на Акт обр. 7 за приемане на извършените СМР по нива и елементи на строителната конструкция. Ревизиращите са достигнали до извода, че така съставените актове и протоколи не съответстват по дати с Протокол обр. 19 и ППП от м. 01.2018 г., какъвто не е предвиден в Наредбата, представени за доказване на процесните доставки, изпълнени от ревизираното лице - доставка и монтаж на арматура, кофражни и бетонови СМР.

От издадените строителни документи за степен на завършеност на сградата /вписани надлежно в Констативен протокол от 23.02.2018 г./ се установява, че към 01.09.2017 г. конструкцията на сградата е изградена. Също така към 25.08.2017 г. е било изградено ниво „било“, т.е. сградата е била изградена до най-високата точка на покрива.

Ревизиращите са приели, че възложените дейности от [фирма] на ревизираното лице са за: доставка и монтаж на арматура, кофражни и бетонови СМР. В случая е видно, че посочените дейности са извършени към 01.09.2017 г., датата на приемане на конструкцията с Акт обр. 14, т.е. ревизираното лице няма как да е извършвало кофражни и бетонови работи след като е приета като изградена конструкцията на строежа.

Било установено, че представените документи за предаване на СМР от ревизираното лице на [фирма] от м. 01.2018 г. /Протокол обр. 19 и ППП/ не са обективни и са съставени за удостоверяване на платени неустойки от ревизираното лице на клиента. От същите не може да се удостовери датата на извършване на възложените СМР. От страна на ревизираното лице не е издадена фактура за приключване на СМР от м. 01.2018 г., а фактури са издадени през м. 08.2017 г.

Във връзка с установеното ревизиращите са достигнали до извода, че след като дружеството-строител е осчетоводило разходи /бетон и разходи за персонала/ във връзка с изпълнение на договор за СМР от 10.07.2017 г. и анекс от 11.07.2017 г. за изграждане на недвижим имот „Студентско общежитие с ателиета, офиси, магазини..“ в кв. 274, [населено място] и след като за същия има Акт обр. 14 от 01.09.2017 г. за приемане на конструкцията, то са възникнали и предпоставките за отчитане на съответните приходи по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСч. и СС 18 „Приходи“. Разходи в размер на 244 644,76 лв. /за покупката на 261 979,06 кг. арматура, вложена в изпълнените СМР на посочения обект/ не са намерили отражение при изчисляване на финансовия резултат за 2017 г. Закупените материали са осчетоводени по с-ка 302-1 „Материали – арматура“. Към 31.12.2017 г. посочените материали не са изписани като

вложени, като сумата е останала в салдото на сметка 302 Материали. Крайно салдо към 31.12.2017 г. – 256 859,37 лв., в т.ч. 244 644,76 лв. за материали вложени в посочения обект и 36 213,61 лв. за материали за друг обект.

В тази връзка за [фирма] са налице основания за признаване на приходите през 2017 г., свързани с извършване на СМР на обект „Студентско общежитие с ателиета, офиси, магазини..” в кв. 274, [населено място]. От събраните в ревизионното производство доказателства /констатации от извършените проверки при достигане на контролираните проектни нива: изкоп 28.12.2016 г., цокъл 15.01.2017 г., корниз 25.08.2017 г., било 25.08.2017 г., Актове обр. 5, обр. 6, обр. 12., обр. 17., акт обр. 7 /37 броя/ за приемане на кофражни и армировъчни работи /включително бетонирани части/ и заваръчни работи, като всички са издадени през 2017 г. /последният е издаден от 27.06.2017 г./, акт обр. 14 от 01.09.2017 г. за приемане на конструкцията /се установяват по - ранни дати за извършване на услугите и получаването им от възложителя – обектът е построен до ниво груб строеж по смисъла на Закона за устройство на територията /ЗУТ/ и има издаден Акт обр. 14 от 01.09.2017 г., сумата на прихода може надеждно да се изчисли, поради което е следвало по документираните фактури за получени авансови плащания от [фирма] да признае приходите през 2017 г. в размер на 470 000,00 лв.

2. На основание чл. 78 от ЗКПО в намаление е отнесена сумата в размер на 244 644,76 лв. – представляваща стойността на вложени материали /арматура/ в СМР на обекта в [населено място], кв. 274, във връзка с които не са били отчетени спорните приходи в размер на 470 000,00 лв.

3. На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във вр. с чл. 4, ал. 3 от ЗСч. и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, в увеличение е отнесена сумата в размер на 368 000,00 лв. – представляваща отчетени разходи за услуги по фактури, издадени от доставчиците [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Ревизиращият екип е установил, че предмет на фактурите са сортиране и разчистване на строителни отпадъци и разрушителни работи на масивна сграда, като доставчиците са наети от ревизираното дружество във връзка със сключен от него договор с [фирма]. От ревизираното лице са изискани доказателства досежно реалността на услугите, в това число договори, оферти, заявки, протоколи за предаване на строителни отпадъци, добити при разрушаването, както и за предаване на строителна техника. В отговор от ревизираното лице са ангажирани писмени обяснения, че доставчиците са наети поради недостиг на трудов ресурс. От същите са представени фактури, ведомости за заплати за 27 лица, касов отчет за получено плащане и писмени обяснения. От органите по приходите е констатирано, че не са представени никакви доказателства, удостоверяващи количеството и вида на извършената работа, както и възможността на доставчиците да я изпълнят, предвид необходимостта от специална техника. В резултат е направено заключение, че спорните услуги не са реално извършени, поради което е извършено спорното преобразуване поради документална необоснованост на разходите по тях.

4. На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във вр. с чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от ЗКПО, в увеличение е отнесена сумата в размер на 411 812,60 лв., представляваща отчетени разходи за неустойки, в т. ч. в размер на 200 000,00 лв. – платени на [фирма] с ЕИК[ЕИК], в размер на 200 000,00 лв. – на [фирма] и в размер на 11 812,60 лв. - на физически лица.

По отношение на [фирма] е посочено, че от ревизираното дружество са представени договор от 08.05.2017 г. с предмет доставка и монтаж на арматура, кофражни и

бетонови СМР на обект „Студентско общежитие с ателиета, офиси и магазини“ в УПИ Х.-4111,4112, 4114; УПИ XV - 4111,4112,4113, 4114, УПИ Х.- 4368,4113, 4114 в кв. 274, [населено място], с уговорена цена в размер на 450 000,00 лв. и срок за изпълнение до 08.08.2017 г. Представено е запитване от [фирма] /строител/ до ревизираното лице от 07.08.2017 г. /изпълнител/, с което строителят е искал прекратяване на договора поради неизпълнение от страна на изпълнителя, както и заплащане на неустойка в размер на 204 750,00 лв. на основание чл. 19 от договора, съгласно който при забава завършването и предаването на обекта в уговорения срок изпълнителят дължи неустойка в размер на 0,5 % от стойността на не извършените СМР за всеки просрочен ден. Във връзка с искането за прекратяване на договора от страна на кредитора, между страните е сключено споразумение от 08.08.2017 г. за прекратяване на договора и за изплащане на неустойка в размер на 200 000,00 лв. в полза на [фирма]. От [фирма] не са представени доказателства, изискани от органите по приходите относно получената сума.

Ревизиращите са констатирани, че видно от ангажирания от ревизираното дружество Констативен акт от 23.02.2018 г. за установяване годността за приемане на строежа, на който са възложени посочените СМР /в кв. 274/ [фирма] не е вписан като строител, вследствие на което е направено заключение, че не е ясно в какво качество ЛАПЕРА“ Е. възлага СМР на ревизираното дружество. Във връзка с установеното било прието, че незаконосъобразно [фирма] е отчело разходи за неустойки, начислени на [фирма].

Относно изплатени неустойки в размер на 200 000,00 лв. на [фирма], е установено, че през м. 08.2017 г. ревизираното дружеството е издало фактури с предмет – СМР по договор към клиент [фирма] във връзка със сключен договор за СМР от 10.07.2017 г., съгласно които от [фирма] е възложено на жалбоподателя да извърши СМР - груб строеж, замазка на подове и мазилки по стени и тавани, облицовки и настилки по стени и подове на обект „Студентско общежитие с ателиета, офиси, магазини...“ в кв. 274, м. „Студентски град“ [населено място].

Представен е анекс от 11.07.2017 г., с който е променен предметът на договора, като е посочено, че ревизираното лице следва да извърши: доставка и монтаж на арматура, кофражни и бетонови СМР. Цената по договора е 470 000,00 лв. Сумата е платена от клиента през м. 08.2017 г. по банков път.

Ревизираното лице е представило ППП от 10.01.2018 г. за предаване на извършените СМР съгласно договора. Представен е и Протокол за извършените СМР /обр. 19/ от 10.01.2018 г.

След анализ на събраната строителна документация е установено, че за посочените УПИ, находящи се кв. 274, видно от Констативен акт от 23.02.2018 г. за установяване годността за приемане на строежа, е издаден Акт образец 14 за приемане на конструкцията, поради което е констатирано, че спорните СМР са извършени именно към тази дата и не е налице неизпълнение от страна на ревизираното дружество, в качеството му на изпълнител, поради което неоснователно е осчетоводен разход за заплатената неустойка от страна на [фирма]. Съставени са документите, обосноваващи забава по договора от страна на длъжника – ревизираното лице, поради което не е признат отчетеният

разход и е извършено преобразуване в посока увеличение на финансовия резултат.

Относно отчетените разходи за неустойки в размер на 53 123,00 лв., заплатени на 27 физически лица, е установено, че между същите, в качеството им на собственици на право на строеж, и ревизираното дружество, в качеството на изпълнител, са сключени договори за СМР от м. 06, м. 07, м. 08 и м. 09.2017 г. с предмет СМР „груб строеж“, зидария, замазка и шпакловка на стени и подове, гипсова мазилка на подробно описани обекти, находящи се в сградата, която ще бъде построена в точно посочено УПИ с конкретен номер в кв. 274, представляваща по архитектурен проект „Общежитие с магазин и подземен гараж“. От представени писмени обяснения, от ревизираното лице било установено, че съгласно които извършените строителни услуги в полза на лица са осъществени към 30.06.2018 г., поради което са изплатени неустойки в полза на лицата поради неизпълнение от страна на [фирма], изпълнител. С цел установяване правилното осчетоводяване на разходи на неустойки от страна на ревизираното лице, са изпратени Искания за представяне на информация от трети лица /ИПИТР/ до физическите лица, собственици на право на строеж върху обектите, находящи се в кв. 274, в резултат на които някои от лицата са потвърдили, че са получили неустойки, изплатени от [фирма], други са посочили, че не са получили в патримониума си суми, изплатени от дружеството. От ревизираното лице са освен договори са ангажирани и разписки за изплатени неустойки на лицата. След анализ на събраните доказателства и писмени обяснения органите по приходите са приели, че не се доказва ревизираното дружество да е изплатило неустойки в размер на 11 812, 60 лв. на 5 лица, подробно описани в РД /стр. 16/, с която сума е преобразуван в посока увеличение финансовия резултат по ЗКПО за 2017 г.

По ЗДДС:

Относно начислен ДДС

Във връзка с изложеното в частта по ЗКПО за сключени договори между 27 лица, собственици на право на строеж върху три УПИ, находящи се в кв. 274, [населено място] и ревизираното лице, в качеството на изпълнител, с предмет СМР „груб строеж“, зидария, замазка и шпакловка на стени и подове, гипсова мазилка на конкретно посочени апартаменти, част от тези УПИ, органите по приходите са установили, че в резултат на сключените договори от м. 06, м. 07, м. 08 и м. 09.2017 г. [фирма] като нерегистрирано по ЗДДС лице /регистрирано е с Акт за регистрация от 04.09.2017 г./ е получило авансови плащания от физическите лица за изпълнение на посочените СМР, за което дружеството е издало фактури /за периода 29.06.2017 г. – 03.09.2017 г./, без начислен ДДС, като са представени доказателства за извършени плащания в полза на дружеството на обща стойност в размер на 637 795,00 лв. Получената сума е намерила отражение в сметка 751 Приходи за бъдещи периоди и е отчетена като приход от услуги през 2018 г., когато ревизираното лице сочи, че услугите са осъществени. От представени писмени обяснения било

установено, че строителните услуги на обект „Студентско общежитие с ателиета, офиси и магазини в кв. 274 са приключили и предадени към 30.06.2018 г., което се потвърждава и от получени отговори от физическите лица, в резултат на връчени им ИПДТЛ.

Във връзка с установеното органите по приходите са посочили, че спорните фактури, с предмет авансови плащания, са издадени от ревизираното лице преди регистрацията му по ЗДДС /04.09.2017 г./, поради което не е начислен данък по ЗДДС. Установено е, че услугите, предмет на договорите с физически лица, за които са получени авансови плащания, са извършени към 06.08.2018 г., което се посочва и от ревизираното дружество, поради което ревизиращите са се позовали на разпоредбата на чл. 25, ал. 8 от ЗДДС, съгласно която когато не регистрирано по този закон лице получи авансово плащане по облагаема доставка и фактически извърши тази доставка след датата на регистрацията си по този закон, се смята, че полученото авансово плащане съдържа данъка, който става изискуем на датата, на която става изискуем данъкът по доставката, в конкретния случай когато строителната услуга бъде завършена, тоест към 30.06.2018 г.

На основание чл. 25, ал. 8 от ЗДДС е начислен данък в размер на 106 299,17 лв. по фактури, издадени от ревизираното лице на 27 физически лица, на стойност общо в размер на 637 795,00 лв.

Относно отказан данъчен кредит:

Ревизираното дружество претендира право на приспадане на данъчен кредит през м. 10. 2017 г. в размер на 16 112,80 лв. и през м. 11.2017 г. в размер на 17 800,74 лв. по фактури, издадени от [фирма], с предмет арматурна стомана. Установено е, че декларираните покупки по фактури, издадени през м. 07.2017 г. от [фирма], са отразени в Опис на налични активи №223451701642797 от 16.10.2017 г., направен във връзка с регистрация на ревизираното лице на 04.09.2017 г. Ревизиращите са посочили, че от ангажирана справка за доставените и вложените материали „арматурна стомана“ било установено, че същата е на стойност 322 780 кг., закупена за 301 722,70 лв., последващата реализация на която е основно за СМР на обектите в кв. 274 по договор, сключен с [фирма] /чийто предмет е променен а Анекс от 11.07.2017 г. на доставка и монтаж на арматура, кофражни и бетонови СМР/. Предвид изложените констатации, че услугите на обекта са извършени към 01.09.2017 г., на която дата е издаден и Акт 14 за приемане на конструкция, е направена констатация, че арматурата е вложена в строителството именно на този строеж, което е преди датата на регистрация на дружеството /04.09.2017 г./, тоест прието е, че стоките не са налични към датата, на която дружеството е регистрирано по ЗДДС.

Предвид изложеното е направен извод, че закупените материали не са налични към датата на регистрация на дружеството, поради което на основание чл. 74, ал. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 33 913,54 лв. за данъчни периоди м. 10 и м. 11.2017



Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба с вх.№ 53-06-8271 от 20.08.2019 г., пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], т.е. в срока по чл. 152, ал. 3 от ДОПК. С решение № 140 от 27.01.2020 г. директорът на дирекция „ОДОП“ е потвърдил обжалвания пред него РА, като събраните доказателства решаващият орган е отнесъл в подкрепа на изводите на приходните органи, изложени в РА.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал изслушване на съдебно техническа експертиза и допълнително прието такова, както и съдебно-счетоводна експертиза. Съдът кредитира заключенията на СТЕ, като обективно и безпристрастно дадено и отговарящо на поставените задачи.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221718005460-092-001 от 07.03.2019 г., който е връчен на 11.03.2019 г.

С доклада е направено предложение за установяване на задължения за ревизираните периоди и видове данъци и лихви общо в размер на 264 142,70 лв., при декларирани такива в размер на 3 015,41 лв.

Ревизираният субект не е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е постъпило писмено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22221718005460-091-001 от 01.07.2019 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 06.08.2019 г.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 270 384,02 лв., в т.ч., както следва: ДДС в общ размер на 141 019,58 лв., лихви ДДС в размер на 15 943,50 лв., корпоративен данък /КД/ в размер на 100 643,75 лв. и лихви КД в размер на 12 777,19 лв.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Съдът, счита за основателни твърденията за нищожност на процесния Ревизионен акт № Р-22221718005460-091-001/01.07.2019 г., издаден от М. Х. – орган възложил ревизията и М. В. – ръководител на ревизията поради неподписването му надлежно от съответните издатели, при положение, че връчването е било извършено „с електронно съобщение, при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите“, по смисъла на чл. 29, ал. 4 ДОПК. В тази връзка Съдът изцяло кредитира приетото по делото заключение на съдебната техническа експертиза и допълнително представеното такова, тъй като отговаря конкретно, ясно и точно на поставените въпроси, и не оставя съмнение относно правилността на изводите.

Нищожността на административен акт е предпоставена от точното изпълнение

на установените изисквания за валидност, които са свързани с формата и съдържанието му (арг. чл. 59, ал. 1, ал. 2 АПК), като: липса на съществени реквизити, пълна липса на мотиви. Нищожен по дефиниция е и акт, издаден от материално и процесуално некомпетентен административен орган. За съдържанието (форма и реквизити) на ревизионен доклад разпоредбата на чл. 117, ал. 2 от специалния закон - ДОПК въвежда същите изисквания, включително (т.1, т. 10) имена и длъжности на съставителите, подписи на същите. В същия смисъл са и изискванията за форма и съдържание на ревизионния акт, определени с чл. 120, ал. 1 ДОПК. Подписване на акта от органите по приходите, които са го издали ги идентифицира именно като автори и ги ангажира със съдържанието му. Идентифицирането на издателите е от решаващо значение за преценката, дали към момента на постановяване на административния акт те са разполагали с материалната компетентност да сторят това. Според чл. 29, ал. 4 ДОПК „съобщенията могат да се връчват чрез изпращане по телефакс или с електронно съобщение при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите“. По аргумент от чл. 33 ДОПК заповедите за възлагане на ревизии, ревизионните доклади и ревизионните актове също може да бъдат връчвани по реда на чл. 29, ал. 4 - „с електронно съобщение, при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите“. Алинея 6 на чл. 30 регламентира условията за редовност на връчването на електронно съобщение: „когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация, а съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система“. Когато ЗВР, РД и РА са издадени в писмена форма и са връчени на ревизираното лице, на хартиен материален носител на информация, те следва да са подписани със саморъчен подпис/подписи (чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК) от издателите. Тогава, когато ЗВР, РД и РА, са били съобщени като електронни документи (както е в случая), „с електронно съобщение, при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите“, на изследване подлежи, дали: издателите на актовете са притежавали квалифициран електронен подпис; използван ли е редовно (надлежно) съответният подпис. За отговорите на тези въпроси са относими: Законът за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ), и изцяло транспонирания с този закон Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета, от 23.07.2014 г., относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар (Регламента).

Според дефиницията на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, вр. чл. 3, ал. 35 от Регламента, „електронен документ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис“. „Електронен подпис“ (чл. 3, ал. 10 от Регламента) означава „данни в

електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва“. „Усъвършенстван електронен подпис“ (чл. 3, ал. 11 от Регламента) означава „електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в член 26 („свързан е по уникален начин с титуляря на подписа; може да идентифицира титуляря на подписа; създаден е чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол; свързан е с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях“). И най-сетне – „квалифициран електронен подпис (чл. 3, ал. 12 от Регламента) означава „усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи“. Видно е, че понятието за „квалифициран електронен подпис“ съдържа в състава си елементите на „електронен подпис“ и „усъвършенстван електронен подпис“. Това означава, че за да е редовно подписан един електронен документ с електронен подпис, следва да има данни (следи) „в електронна форма, които да са добавени към други данни в електронна форма или да са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва“ – чл. 3, ал. 10 от Регламента. От друга страна, нормата на чл. 33, ал. 1 от Регламента постановява, че „услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи може да се предоставя единствено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който: а) извършва валидиране в съответствие с член 32, параграф 1; и б) дава възможност на доверяващите се страни да получат резултата от процеса на валидиране по автоматизиран начин, който е надежден и ефикасен и носи усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на доставчика на услугата по квалифицирано валидиране“. Изпълнението на вече цитираното изискване на чл. 3, ал. 10 от Регламента, касаещо електронния подпис означава да съществуват безспорни данни за свързаност между съответните електронни подписи и електронните документи (в случая – ЗВР, РД, РА), за които се твърди, че са подписани с тези подписи, както и да е била извършена услугата по квалифицирано валидиране на квалифицираните електронни подписи, при условията на чл. 33, ал. 1 от Регламента.

Вещото лице е посочило в експертизата, че органите по приходите, посочени като издатели на електронните документи, както следва ЗВР № Р – 22221718005460-020-001 от 10.09.2018 г., ЗВР № Р – 22221718005460-020-002 от 17.12.2018 г., заповед № Р – 22221718005460-020-003 от 16.01.2019 г. и, РД № Р- 22221718005460-092-001 от 07.03.2019 г. и РА № Р-22221718005460-091-001 от 01.07.2019 г. към датата на издаването им са притежавали квалифициран електронен подпис, видно от снимките в констативно – съобразителната част, като единствено за файл с наименование

„Р – 22221718005460 – 091 – 001\_ ORGES, който представлява РА не може да бъде направена верификация на КЕП, поради грешките, които излизат.

В съдебно заседание експертът обяснява, че когато се отвори самия ПДФ файл сигнализират грешки, че не може да бъде извършена проверка относно подписването . Липсват данни за самото подписване на РА, когато се отвори файла излизат грешки. Липсва файл П7 ес за подпис с КЕП от страна на ревизиращия орган. Посочва, че се е консултирал и със създателя на електронни подпис – „Борика“ и те са установили същото.

В допълнително извършена СТЕ експертът е посочил различни формати за електронно подписване, нива на подписване и тип на подписване. Посочил е, че от приложената снимка от “Signature P.” с наименование „Р 22221718005460-091-001 \_ ORGES“ – Ревизионен акт, от констативно – съобразителната част е видно, че документът е подписан с електронен подпис от двамата служители, но не може да се установи дали е редовно подписването (валидиране), поради грешките, които са визуализирани на снимката. Т.е. начинът, по който е генериран файла не отговаря на изискванията на член 33, вр. член 32 от Регламента“, съдържанието на които бе цитирано по – горе.

В обобщение на изложеното, относно процесния РА не са на лице безспорни данни за свързаност, със съответните електронни подписи и не е била извършена услугата по квалифицирано валидиране на квалифицираните електронни подписи, при условията на чл. 33, ал. 1 от Регламента. Това означава, че Ревизионен акт № Р-22221718005460-091-001/01.07.2019 г. не съответства на изискванията за форма, защото не е бил подписан - не съдържа задължителният, съгласно чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК реквизит „подписи на органите по приходите, издали ревизионния акт“. Неизвършването на надлежно подписване на ревизионния акт с квалифицирани електронни подписи от органите по приходите, които са посочени като негови издатели, не позволява да бъде установено по категоричен начин, че именно те са авторите на текстовете, съставляващи съдържанието и диспозитива на акта. На това основание, Ревизионен акт № Р-[ЕГН]-091-001/01.07.2019 г. представлява нищожен индивидуален административен акт, който не е породил и не може да породя присъщите правни последици, свързани с установяване и погасяване на определените с него данъчни задължения. Нищожността следва да бъде прогласена от настоящия съдебен състав.

При този изход на спора ответникът дължи на жалбоподателя разносните за водене на делото и заплатено възнаграждение за един адвокат. Представени са доказателства (л. 202 от делото) за заплатено адвокатско възнаграждение, в размер на 4 500 лева., Съдът не споделя направеното от ответника възражение по чл. 78, ал. 5 ГПК за прекомерно адвокатско възнаграждение. Отчитайки действителната фактическа и правна сложност на делото, процесуалната активност на адвоката, както и материалния интерес в размер на 240,856,46 лв. и съгласно чл. 8, ал.1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения се определя на 4 938,56 лв.. Във

връзка с посоченото, съдът счита, че сумата от 4 500 лв. не се явява прекомерна.

Водим от горните съображения и на основание чл. 172, чл. 172а, чл. 143, ал. 1 АПК, Административен съд София - град, 7 състав,

### **Р Е Ш И:**

**ПРОГЛАСЯВА НИЩОЖНОСТ** по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица] електронен адрес: [електронна поща], чрез Р. П. Р., в качеството на управител, срещу РА № Р-22221718005460-091-001/01.07.2019 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията, и М. Й. В. – ръководител на ревизията, относно допълнително установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ в размер на 100 643,75 лв. и лихва за забава в размер на 12 777,19 лв. за данъчен период от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г., както и в частта на извършена корекция на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС в размер на 33 913,54 лв. за доставки, документирани с фактури, издадени от [фирма], с ЕИК[ЕИК], за данъчните периоди от 01.10.2017 г. до 30.11.2017 г., също и доначислен ДДС в размер на 106 299,17 лв. за данъчен период м. 06.2018 г., ведно с определени лихви за забава в размер на 15 943,50 лв.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С. да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], разноските за водене на делото и възнаграждение за един адвокат, в общ размер на 4 500 лв. (четири хиляди и петстотин лева).

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

**СЪДИЯ:**