

РЕШЕНИЕ

№ 6069

гр. София, 26.10.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,
в публично заседание на 12.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **1917** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл. ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] ГР. С. срещу Ревизионен акт № Р-22220219005698-091-001/09.06.2020 година, в частта, в която е потвърден с Решение № 20.05.01.2021 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“- отказано право на данъчен кредит за месец 05.2019 година и месец 06.2019 година в общ размер на ДДС 22669,88 ЛЕВА

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на атакувания ревизионен акт. Твърди се, че, в хода на производството органите по приходите неправилно са отказали право на данъчен кредит по фактурите, издадени от доставчика. Посочва се още, че същият е издаден при съществено нарушение на съдопроизводствените правила в посока събиране на косвени доказателства за липса на реално осъществена доставка, тъй като в хода на ревизионното производство са представени всички относими доказателства за реалността на доставката и е налице необсъждане на всички събрани в хода на производството доказателства и при издаването на РА са допуснати нарушения на материалния закон, като изобщо не е отчетено обстоятелството, че лицето е получател по доставката, както и противоречието на РА с правото на ЕС. Иска се отмяна на ревизионния акт и да бъде признато право на данъчен кредит по тези фактури, както и да бъде отменен ревизионният акт. Претендират се и сторените по делото разноси.

В съдебно заседание жалбоподателят- [фирма] редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК не изпраща представител.

Отвeтникът по жалбата-Директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП-гр. С., редовно уведомен при условията на чл.138,ла.2 АПК се представлява от юрисконсулт Г., редовно упълномощен, който оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства, ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните, при условията на чл.142,ал.1 АПК, вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

Със Заповед № 308/30.12.2009 година на Териториален директор на НАП- [населено място] В. Д.- К. е преназначена на длъжността- Старши инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място] с И.- [населено място], считано от 01.01.2010 година.

Със Заповед №57.12/30.10.2012 година на Директор ТД на НАП М. С. Х. е преназначена на длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- С. с И.- Б., считано от 01.01.2011 година.

Със Заповед № 2625/30.06.2016 година на Директор ТД на НАП- С. М. Й. В. е преназначена на длъжността-Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място], с И.- Б..

Със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 година на Директор ТД на НАП е наредено функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК, считано от 10.05.2019 година да се изпълняват от поименно изброени служители/ органи по приходите в Отдел“ Ревизии“ измежду които и М. С. Х. на длъжност - Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- С..

Със ЗВР от 30.08.2019 година М. С. Х. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ възложила да бъде извършена ревизия на „Л. ЕН““ Е. , определил състава на ревизиращия екип– М. Й. В. на длъжност- главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и В. В. Д.- К. на длъжност-старши инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове задължения по периоди ДДС – 27.03.2019 година до 31.07.2019 година, срока, в който следва да завърши ревизията – три месеца, считано от датата на връчване на заповедта за възлагане.

Последната е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 10.09.2019 година.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия от 09.12.2019 година органът, възложил ревизията– М. С. Х. на длъжност- Началник сектор „Ревизии“ определила нов срок за завършване на ревизията до 10.01.2020 година.

Заповедта за изменение на ЗВР е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 13.12.2019 година.

С нова Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия от 03.01.2020 година, органът, възложил ревизията- М. С. Х. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- С. определил нов срок за завършване на ревизията до 10.02.2020 година.

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 12.10.2018 година.

На 07.04.2020 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип съставили Ревизионен доклад № Р-22220219005698-092-001, с който предложили

да бъдат установени задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

Ревизионният доклад е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 08.04.2020 година.

На 09.06.2020 година М. С. Х. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ и М. Й. В. на длъжност- Главен инспектор по приходите издали обжалвания Ревизионен акт № Р-22220219005698-091-001, с който установили задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и по периоди ,подробно посочени в РА.

Последният е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 10.06.2020 година.

На 23.06.2020 година дружеството жалбоподател депозирало жалба срещу издадения РА до Директор на Дирекция“ ОДОП“, като жалбата е постъпила в Дирекция ОДОП“ .

На 24.08.2020 година между Директор на Дирекция“ ОДОП“ и жалбоподателя е сключено Споразумение за удължаване срока за произнасяне по жалбата, като същият е удължен с три месеца.

С Решение №20/05.01.2020 година Директор на Дирекция“ ОДОП“ потвърдил обжалвания Ревизионен акт в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчен период за месец 06.2019 година и месец 07.2019 година и оставил жалбата без разглеждане в частта по ЗДДС за данъчни периоди -месец 03.2019 година, месец 04.2019 година и месец 05.2019 година поради липса на правен интерес от обжалване и прекратил производството по жалбата в тази му част.

Решението е връчено на дата 08.01.2021 година на електронния адрес на жалбоподателя.

По делото е назначена , изслушана и неоспорена от страните съдебно- счетоводна експертиза, като в заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание, експертът заявява, че поддържа заключението си .

Приложени са всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства.

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София-град намира предявената жалба срещу Ревизионни акт за процесуално допустима подадена в срока по чл.156 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, жалбата се явява неоснователна. Съображенията за това са следните:

При проверката законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби при издаването му-това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160,ал.2 ДОПК.

Обжалваният Ревизионен акт №Р-22220219005698-091-001/09.06.2020 година е издаден от компетентни органи-това е органът, възложил ревизията- М. С. Х. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“- орган, възложил ревизията и М. Й. В. на длъжност-главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията. Между страните няма спор, а и от приложените по делото писмени доказателства се установява, че лицето М. С. Х. е заемала длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ към датата на издаване на ЗВР и РА и е определена за орган, който може да възлага ревизии по реда на чл.112 от ДОПК въз основа на изрична Заповед на Директор ТД на НАП- С. от 10.05.2019 година. Установено е още, че лицето М. Й. В. е заемала

длъжността-главен инспектор по приходите, а и по делото се съдържат доказателства в тази насока. Наред с това е установено, че и другият орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип- В. В. Д.- К. към датата на издаване на ЗВР, Заповедта за изменение на заповедите за възлагане на ревизия и издаване на РД е заемала длъжността-старши инспектор по приходите.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочен в нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година-органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията. Безспорно тази промяна в органите, които могат да издават ревизионен акт ,водят и до промяна в самия ред за издаване на акта, както и до промяна в самата процедура по издаване на РА. Измененията на чл.119 от ДОПК, са в сила от 01.01.2013 година и засягат само и единствено образуваните след тази дата ревизионни производства. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия/ аргумент от разпоредбата на чл.112,ал.1 от ДОПК. В конкретния случай, ревизионното производство е първо, образувано е на дата 30.08.2019 година/ с издаване на първата ЗВР от 06.06.2018 година –след влизане в сила на цитираното изменение на нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК и същото е приключило по реда на измененията, цитирани в тази правна норма, което обуславя и издаването на РА от компетентни органи по смисъла на сочената разпоредба. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия/ аргумент от разпоредбата на чл.112,ал.1 от ДОПК.В конкретния случай, ревизионното производство е първо и ревизионното производство е започнало на дата 30.08.2019 година, когато вече са били в сила измененията на нормата на чл.119 от ДОПК, като обжалваният ревизионен акт е издаден именно от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК и то при действието на новата редакция в сила от 01.01.2013 година.

Наред с това, в ТР № 5/2016 година по Тълкувателно дело № 10/2016 година на Общото събрание на ВАС, е посочено, че “Според чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Чл. 118, ал. 2 ДОПК разпорежда, че ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите. Според последната разпоредба това са служителите, заемащи длъжност „държавен експерт по приходите”, „държавен инспектор по приходите”, „главен експерт по приходите”, „старши експерт по приходите”, „експерт по приходите”, „главен инспектор по приходите”, „старши инспектор по приходите” и „инспектор по приходите”. Чл. 119, ал. 2 ДОПК (действаща редакция ДВ, бр. 82/2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) разпорежда, че ревизионният акт се издава от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията, в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Предишната редакция на текста (в сила до 01.01.2013 г.) предвижда органът възложил ревизията, да определи със заповед компетентния да издаде ревизионния акт орган по приходите. Нормата на чл. 119 ДОПК урежда конкретната процедура по издаването на ревизионния акт. Разликата в двете редакции на чл. 119, ал. 2 ДОПК – тази от първоначалното приемане на кодекса до 31.12.2012 г. и сега действащата от 01.01.2013 г. е в това, че при старата редакция определянето на конкретния орган, компетентен да издаде ревизионния акт, се случва в края на

процедурата, а според сега действащата редакция това се определя в самото начало. И при предишната, и при сега действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, органът по приходите възложил ревизията, определя издателя на ревизионния акт. За да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 ДОПК, последният следва да е издаден от две лица : 1. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на ревизията и 2. от органа, имащ качеството на „възложил ревизията”, определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция. Нормата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК не поставя изискване каква длъжност следва да заема определения от териториалния директор орган по приходите. Единственото условие е това лице да притежава качеството „орган по приходите”. Кой са органи по приходите е дефинирано в разпоредбата на чл. 7, ал. 1, т. 1 - 4 ЗНАП, в това число и лицата по т. 3 – директори на дирекции, началници на отдели и сектори – най-честият кръг от служители, определяни от териториалния директор за лица по чл. 112, ал. 2 ДОПК. Тълкуването на разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК води до извода, че нормата на чл. 118, ал. 2 дефинира какво представлява ревизионният акт и кой го издава по принцип, докато разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК урежда конкретната процедура по издаване на ревизионния акт. Нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК е свързана със старата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, когато ревизионният акт се издава еднолично, поради което тя не е съобразена с изменението на разпоредбата в сила от 01.01.2013 г. По отменената вече редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, издателят на акта е едноличен орган, като това не е органът възложил ревизията, и той следва да е в кръга на лицата, посочени в чл. 118, ал. 2 ДОПК. След изменението на чл. 119, ал. 2 ДОПК от 01.01.2013 г. ревизионният акт се издава съвместно от два органа – единият е органът възложил ревизията, а другият е ръководителят на ревизията. Изменението на разпоредбата касае както органа издател на акта, така и начина на определяне на издателя на акта: по отменената редакция с нарочна заповед, а по сега действащата редакция единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор - чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а вторият от първия орган въз основа на заповедта за възлагане на ревизия – чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

Следователно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК, в редакцията след 01.01.2013 г., определя качествата на лицата, които са компетентни да издадат ревизионния акт и при проверка за действителността на акта следва да се установи дали тези качества са налице. Не намира опора в закона тезата, че разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК следва да се прилагат кумулативно. Нормата на чл. 119, ал. 2 ДОПК в предишната си редакция (в сила до 01.01.2013 г.) не посочва изрично какви длъжности следва да заемат органите по приходите, които следва да издадат ревизионния акт. Нормата единствено поставя условие този орган да бъде посочен от този, чиято е компетентността по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК за възлагане на ревизия. След като в сега действащата разпоредба на чл. 119, ал. 2 ДОПК императивно са посочени лицата, които издават ревизионния акт, като липсва изрично оправомощаване на органа по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК (липсва изискване за издаване на заповед за определяне на компетентен орган 3.), то не е необходима и конкретизацията на длъжностното качество на органите, каквато конкретизация се прави от нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК. Ако има такава конкретизация, то тя се отнася единствено и само по отношение на лицата от ревизиращия екип, определени със заповедта по чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК, но не и по отношение на лицето

възложило ревизията, за което има единствено изискване да е орган по приходите по смисъла на чл. 7, ал. 1 ЗНАП. Сега действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК няма по- тясно приложно поле от предишната редакция. Поради това не може да бъде изграден извод, че и двамата съставители на ревизионния акт следва да са в кръга на лицата, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП. Според действалата до 01.01.2013 г. Редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, ревизионният акт се издава само от едно лице, за чието оправомощаване се издава нарочна заповед, докато според сегашната редакция ревизионният акт се издава от две лица, едното от които е лицето възложило ревизията, а другото е лицето, което е било ръководител на екипа. Включването в кръга на тези лица на лицето възложило ревизията води до извод, че целта на изменението на закона е да се обезпечи участието на контролния орган, възлагащ ревизията, в крайния акт, с която приключва производството, за да се оптимизира качеството на процеса. Приетото изменение на чл. 119, ал. 2 ДОПК не стеснява приложното поле на разпоредбата. Разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК се намират в един и същ нормативен акт – ДОПК. Следователно те са равни по степен императивни норми, определящи компетентните лица да издават ревизионни актове. Под „досегашен ред“ следва разбира издаването на ревизионни актове по висящи производства да продължи съобразно изискванията на чл.118,ал.2 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК в редакцията до 01.01.2013 г. С нормата на § 35,ал.1 от ПЗР на ЗИДДОПК – ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., ясно е изразена волята на законодателя след 01.01.2013 г. ревизионните актове по новообразуваните производства да бъдат издавани от органите, определени по действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Поради това не може да се твърди, че нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК въвежда ограничение по отношение на органите, издаващи ревизионния акт по чл. 119, ал. 2 ДОПК. Материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича по силата на закона - чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не по силата на заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Поради това не намира подкрепа в закона тезата, че този орган има само процесуална компетентност да издаде акта, а да няма материална такава“.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР,РД и РА са издадени от органи по приходите ,които са притежавали квалифициран електронен подпис. 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 август 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, РД и РА,съгласно ЗЕДЕП, чл.3,ДВ. бр.34 от 6 Април 2001 година- 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 ЗЕДЕП, 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 ЗЕДЕП (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](#), както и РД и РА са създадени като електронни документи по смисъла на [чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП](#), 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 изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по реда на [чл. 30, ал. 6 ДОПК](#) и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в [чл. 184, ал. 1 ГПК](#), приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание [§ 2 ДР ДОПК](#), тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на [чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП](#) 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, 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 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 Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по [чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕП](#), обосновава извод за това, че [ЗВР](#), 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 ЗЕДЕП](#) е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид. От така представените заверени преписи на хартиен носител се установява, че актът, издаден като електронен документ е подписан с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията- М. С. Х.-Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП- С. и на ръководителя на ревизията-от М. Й. В. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С.. За да е валидно подписан съгласно [чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК](#) в случаите, когато е издаден като електронен документ ревизионният акт следва да е подписан с квалифициран електронен подпис на

органите по [чл. 119, ал. 2 ДОПК](#), така че по силата на законовата фикция в [чл. 13, ал. 4 във връзка с ал. 3 от Закона за електронния документ и електронния подпис /ЗЕДЕП/](#), електронните подписи да имат значението на саморъчни подписи. В конкретния случай, от доказателствата по делото е безспорно установено, че не само РА, но и ЗВР и РД са създадени като електронни документи и са подписани от лица, които притежават квалифициран електронен подпис.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120,ал.1 ДОПК задължителни реквизити-името и длъжността на органа,който го издава,номер и дата,данни за ревизираното лице,обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство,мотиви за издаването му, разпоредителна част,в която са определени задълженията на ревизираното лице,пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва,подпис на органа по приходите,който го е издал.Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад,който е вътрешно служебен акт.

В ТР №5 /22. 06. 2015 година на ВАС“ е посочено, че макар че ревизионният доклад е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл. 21, ал. 5 АПК. Независимо че разпоредбата на чл. 120, ал. 2, изр. първо от ДОПК сочи, че той се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на ревизионния акт да се наслажда върху волята на съставителите на ревизионния доклад и в тази кумулативност на двете волеизявления да се упражнява съвместна компетентност за издаването на ревизионния акт“.

„Друг извод не следва от сезиращата функция на ревизионния доклад и свързаните с момента на издаването му срокове, тъй като уведомяването на органа, възложил ревизията, не е правопораждащ факт за възникването на компетентността за издаването на ревизионния акт. Тя не произтича от ревизионния доклад, а е нормативно установена и персонално определена, поради което пороците на ревизионния доклад не рефлектират върху валидността на ревизионния акт. В качеството си на процесуален акт ревизионният доклад е процесуална предпоставка за издаването на ревизионния акт, а при липса на процесуална предпоставка е налице неспазване на процесуалните разпоредби по смисъла на [чл. 160, ал. 2 ДОПК](#), но не и толкова тежък порок, който да обуслови извод за нищожност на РА. Ревизионният доклад е подписан от всички органи по приходите, включени в състава на ревизиращия екип, а дори и да не е подписан от всички, участващи в ревизията органи по приходите, то това не може да обуслови нищожност на издадения ревизионен акт, защото пак в същото Тълкувателно решение е изрично е посочено, че съгласно чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК изискването за подписване на ревизионния доклад от неговите съставители е задължителен реквизит на ревизионния доклад от външна страна, т.е. част от нормативно установените изискванията за форма на ревизионния доклад. Разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, която предвижда, че ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт, не дерогира систематично предхождащата я норма на чл. 120, ал. 1, т. 5 ДОПК, включваща сред задължителните реквизити на ревизионния акт наличието на мотиви за издаването му. И двете разпоредби са част от чл. 120 ДОПК, озаглавен „Съдържание на ревизионния акт“, а това сочи, че ревизионният доклад също е част от нормативно изискуемото съдържание на ревизионния акт. При наличие на порок в законоустановената форма, изразяващ се в липса на мотиви, опорочаването също не е толкова съществено, че да се приравни с пълна липса на форма, а оттам и на волеизявление, поради което отново не мотивира извод за нищожност на издадения ревизионен акт.Горното обосновава заключението, че не е налице

нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили“.

Ревизионният доклад е съставен в предвидения 14 дневен срок за съставянето му. Съгласно чл. 117 от ДОПК, ревизионният доклад се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията, но съставянето на ревизионния доклад след този срок, не може да доведе до незаконосъобразност на ревизионния акт, защото сроковете за съставянето на ревизионния доклад и за издаване на РА са инструктивни, а не преиклузивни и с изтичането им не се погасява правото на органа да го състави, респективно да го издаде. В този смисъл е и трайно установената и непротиворечива съдебна практика, изразена в редица съдебни решения, измежду които и в РЕШЕНИЕ № 10566 ОТ 11.07.2013 Г. ПО АДМ. Д. № 3654/2013 Г., I ОТД. НА ВАС, РЕШЕНИЕ № 11595 ОТ 19.09.2011 Г. ПО АДМ. Д. № 75/2011 Г., VIII ОТД. НА ВАС, РЕШЕНИЕ № 17370 ОТ 20.12.2013 Г. ПО АДМ. Д. № 5861/2013 Г., VIII ОТД. НА ВАС и редица други решения.

Връчването на ЗВР, РД и РА е станало при спазване на разпоредбата на чл. 29 ал.6 от ДОПК, според която съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книжа или съобщения. В конкретната хипотеза всички актове и съобщения са връчени както на електронния адрес на жалбоподателя. Съгласно чл.30, ал.6 от ДОПК електронното съобщение се смята за връчено, когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система. В конкретната хипотеза по отношение на всички ЗВР, РД и РА е удостоверено връчването и по електронен път, за което по делото се съдържат писмени доказателства и то оформени в съответствие с разпоредбата на чл.30, ал.6 от ДОПК. На следващо място, в [ДОПК в частност в разпоредбата на чл.113, чл.117 и чл.120 не са конкретизирани начините на връчване на актовете, издавани в хода на ревизионното производство, но](#) следва да бъде отбелязано, че разпоредбите за връчване и за удостоверяване на връчването на съобщения се намират в общите разпоредби на ДОПК и са приложими и за останалите производства в Кодекса-аргумент от разпоредбата на чл.33 от ДОПК-Приложимост на разпоредбите-по реда и в сроковете, посочени в тази глава, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книжа, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с изключение на актовете, документите и книгата за реализиране на административнонаказателната отговорност, за които се прилага [Законът за административните нарушения и наказания](#). С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството, така и правото му на защита, и по никакъв начин не може да се говори за нищожен ревизионен акт.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 ДОПК задължителни реквизити-името и длъжността на органите, които го издават, номер и дата ,данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част ,в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва ,подписи на органите по приходите, които са го издали. Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад,

играещ ролята на мотиви. В тази насока неоснователен е доводът на процесуалния представител на жалбоподателя, че ревизионният акт е немотивиран.

При издаването му, органите по приходите са спазили процесуално-правните разпоредби.

Ревизионното производство е първо като производството е започнало със заповед за възлагане на ревизия, с която органът, възложил ревизията определил срока за завършването и до три месеца, считано от връчване на същата, но поради недостатъчност на срока органът, възложил ревизията с една заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия удължил срока на ревизията с още два месеца, като удължаването е извършено в съответствие с разпоредбата на чл.114 от ДОПК. Ревизионният доклад е издаден именно в срока, предвиден за приключване на ревизията, а РА е издаден след изтичане на срока за представяне на възражение срещу съставения РД. Неоснователен е доводът на жалбоподателя и на неговия процесуален представител, че при издаването на ревизионния акт са допуснати съществени нарушения на съдопроизводствените правила в посока необсъждане на приложените доказателства, които обосновават извод за наличие на реално осъществена доставка. На първо място, соченото нарушение на чл.37,ал.2 от ДОПК-че всички събрани доказателства подлежат на обективна преценка и анализ засяга материалната законосъобразност на издадения РА, а не допуснати нарушения на процесуалните правила. На второ място, за допуснато нарушение на процесуалните правила би могло да се говори само и единствено, ако органът по приходите не е събрал доказателства- и то относими, нещо, което в случая на е налице. На следващо място, дори и да е допуснато нарушение на процесуалните правила при издаване на ревизионния акт, то съдът не притежава правомощия да го отмени на това основание и да върне преписката за ново произнасяне, а е длъжен да разгледа спора по същество и в ДОПК не е предвидена разпоредба, при която съдът, както при ИАА да върне административната преписка на органа, издал обжалвания акт с указания за ново произнасяне.

При издаването на ревизионния акт са спазили материално-правните разпоредби на ЗДДС .

От доказателствата по делото, в това число и от заключението на вещото лице , изготвило съдебно- счетоводната експертиза, неоспорена от страните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено е видно, че за процесния ревизиран период Предметът на дейност на Дружеството включва разнообразни дейности като: покупко-продажба на стоки, търговия с лекарства, лекарствени средства и медицинска техника транспортна дейност, външнотърговска дейност, представителство, посредничество, комисионни сделки, хотелиерски, ресторантьорски и туристически услуги, и други изброени, както и всяка друга дейност, която не е забранена от закона.

За данъчен период месец 05.2019 година, доставчикът [фирма] е издал на жалбоподателя фактура № 0-056 от 09.05.2019 година, с предмет: Лекарствени средства по опис, с данъчна основа – 51 438,13 лева и ДДС – 10 287,63 лева и фактура № 0-058 от 10.05.2019 г., с предмет: Лекарствени средства по опис, на стойност / данъчна основа – 52 782,50 лв. и ДДС – 10 556,50 лева в общ размер на ДДС – 20 844,13 лв.

В хода на ревизионното производство доставчикът е представил копие на издадените фактури, описи към тях, приемо-предавателни протоколи, Договор за покупко- продажба с отложено плащане от 15.05.2019 година, банково извлечение за частично плащане, хронологичен регистър на сметка 411 и писмени обяснения, инвойс фактура от 02.05.2019 година. Пак в ревизионното производство

първоначално са били представени документи за вътреобщностно придобиване от Полша на стоките, станали предмет на доставка по двете фактури от м.05.2019 година, издадени на [фирма], като към тях са приложени инвойс-фактура от 05.02.2019 година, издадена от „Монолитарт – Полша, товарителница (CMR), протоколи за вътреобщностно придобиване от 18.12.2018 г., 02.01.2019 г., 05.02.2019 година 02.03.2019 година, 01.03.2019 г., както и писмени обяснения от Г. И., представляваща [фирма], представени пред НАП, в посока, че предходен доставчик е именно Полско дружество.

В хода на ревизионното производство този доставчик не е представил никакви доказателства, за това че е налице плащане по фактура № 0...58/10.05.2019 година няма извършвани никакви плащания, като общо неплатените задължения към доставчика към са в размер на 105064,76 лева. Но наличието на данъчни фактури не е и не може да бъде доказателства за реалност на доставката, защото фактурата е първичен счетоводен документ, отразяващ преди нейното издаване данъчното събитие. Последното представлява факт от обективната действителност с настъпването на който правната норма свързва пораждането на определени правни последици. Липсата на доставка не може да се опровергае и от дадените обяснения от страна на управителя на ревизирия данъчен субект, че на всички етапи от доставките контролът по изпълнение на доставките е извършен лично от управителите, съответно и за двете фирми, транспортирането на стоката от доставчика [фирма] е организирано от [фирма] с нает транспорт, предвид това, че цената, която предлага доставчикът за транспорта не е изгодна за фирмата. Представеният Договор за наем на МПС от 03.05.2019 година, по силата на който наемодателят П. В. Л. е предоставил на наемателя- жалбоподател МПС за временно и възмездно ползване – товарен автомобил Пежо Боксер 2.5 Д с рег. [рег.номер на МПС] със срок от 1 месец, считано от 03.05.2019 година срещу наемна месечна цена в размер на 150лева, не може да доведе до извод, че доставката е реална, защото липсват доказателства това МПС да е оборудвано и предназначено за превоз на лекарства, за които се искат специални условия за транспорт. Обстоятелството, че към фактурите са приложени Приемо- предавателни протоколи и описи, от които са видни артикули и разфасовки, дата и място на натоварване на стоките, а стоките са превозвани с товарен автомобил Пежо Боксер с рег. [рег.номер на МПС] , шофьор П. В. Л., че предмет на доставки и по двете фактури са лекарствени средства по опис, както и наличието на Договор за покупко продажба с отложено плащане от 15.05.2019 година между страните, по силата на който продавачът [фирма] се задължава да продаде и прехвърли при определени условия правото на собственост върху стоки на купувача [фирма],срокът на изплащане на сумата е 1 година от датата на фактуриране на продадените стоки, както и това че описите към фактурите съдържат информация за артикул, мярка, брой, стойност без ДДС, номер на партида, срок на годност-лекарства, шампоани, бинтове, кремове, вазелини и други не е и не може да бъде доказателство за реалност на доставката, защото договърът е доказателство за възникнали договорни отношения между страните, но не и за реалност на доставката. Наред с това, в конкретната хипотеза първо са доставени стоките и след това е сключен договор за доставката, който е с дата след издаване на данъчните фактури и този договор касае отношенията между страните след доставката. Нито от доставчика, нито от жалбоподателя се представиха съпътстващи доказателства за доставките-различни по вид стоки – и то специфични лекарства.

Фактът, че в хода на ревизионното производство доставчикът за да удостовери произхода на фактурираните доставки на лекарства и фармацевтични продукти е представил 1 бр. инвойс фактура от 02.05.2019 година / на английски език/ с предмет

на доставки – медицински продукти на стойност 34636,66 евро в левова равностойност в размер на 67743,42 лева с вписани данни за доставчик "M. SPYLKA Z O. O." /Полша / ,не може да доведе до извод, че този негов доставчик нещо реално му е доставил, което впоследствие той да достави на жалбоподателя, защото в хода на ревизионното производство при направената справка в ПП V. – системата за валидиране на вписания V. № ID9542756549 на посочения предходен доставчик е установено, че същият е невалиден. Към инвойс фактурата от доставчика не са представени други документи – описи, Приемо предавателни протоколи, и не може да се установи видът на фактурираните стоки и дали същите са предмет на доставки към ревизираното дружество [фирма], липсват документи за извършени плащания от доставчика към предходния доставчик. Липсата на доказателства, че доставчикът е разполагал с въпросното количество стоки, за да прехвърли правото на разпореждане, не може да бъде оборено и от придружаващата ЧМР- за транспортиране на стоките е представена заверена 1 брой ЧМР от 06.05.2019 година с вписани данни за изпращач "M. SPYLKA Z O. O." /Полша / с невалиден V. № ID9542756549; получател [фирма] и превозвач от трета страна – турски контрагент с вписани рег. номера 34PK0381/34KJ8586, още повече, че от направената проверка в масив „Пътни такси и разрешителни режими" на Агенция Митници е установено, че за товарна композиция с рег. номера 34PK0381/34KJ8586 не са регистрирани влизания и/или преминавания през м.05.2019 година и е установено, че в системата за валидиране на вписания V. № на доставчика "M. SPYLKA Z O. O." /Полша / с префикса на Полша V. № PL9542756549 с префикса на Полша PL, V. № е валиден, като е направена справка в дневниците за покупки на доставчика [фирма], от която е установено, че доставчикът е декларирал В. на стоки от доставчик M. S. z. o. o. /Полша/ с VIN PL9542756549 в данъчни периоди преди ревизирания период, като за декларираните В. на стоки доставчикът е издал Протоколи по чл. 117 от ЗДДС, с които дружеството е самоначислил ДДС,протоколите са включени в отчетните регистри по ЗДДС и при определяне на резултата по СД за ДДС за съответните данъчни периоди.

Но при извършена справка от информационната система на НАП „Съпоставка между декларираните В. в Дневниците за покупки / продажби-протокол/ и L2- данните, получени от ДЧ в резултат на насрещни проверки след установена разлика на ниво L1 " е установено, че доставчикът декларира получени доставки на стоки, а полският доставчик не е декларирал нито един ВОД на стоки към [фирма], нито към други български клиенти. Нещо повече дори от събраните доказателства -отправено Запитване до Полската данъчна администрация за посочения предходен доставчик „M. Sp. z o. o. и от получения отговор от Полската данъчна администрация за посочения предходен доставчик „M. Sp. z o. o., е установено, че същият не е декларирал доставки към [фирма], защото не е извършил никакви доставки с българското ДЗЛ, от където произлизат несъответствията във V. системата,че представляващите на компанията: L. K. и B. M. са посочили, че не са сключвали никакви сделки с българска компания [фирма], те не познават тази компания и никога не са установявали никакъв контакт с това дружество. Бизнес профилът на M. Sp. z o. o.. е бил предоставянето на услуги в областта на информационните технологии, те никога не са търгували с никакви стоки. Полските данъчни власти, са посочили още,че в Полша е установена практика за незаконно разпореждане с лекарства, зад която са организирани групи, които често използват в тази практика компании-подставени лица. Търговията с медицински продукти се извършва по специални процедури и не може да се третира като други масови стоки. Събраната информация повдига становище, че във въпросния случай лекарствата, доставени на вашето предприятие, могат да произхождат от действия, забранени от полското

фармацевтично законодателство, и данните на компанията М. Sp. Z. o. o. са били използвани от лице, неоторизирано да направи това, за да създаде вид на правна сделка. Резултатите от анализите показват, че зад цялата практика стои друго лице / лица. М. Sp. z o. o. ще изпрати жалба до правоприлагащите екипи за подозирано престъпление (кражба на фирмени данни)."

На тази плоскост ,представените от страна на управителя на доставчика Декларация от 20.05.2020 година – лист 21 от делото, в която сочи, че погрешно е посочил кой е предходен доставчик и това е [фирма], по никакъв начин не може да доведе до извод, че предходен доставчик на [фирма] е именно този доставчик, защото на първо място тази Декларация е издадена едва след като е връчен РД на ревизираното лице и в него са отразени тези констатации в това число и издаването на фактури от друг предходен доставчик, не от първоначално посочения и тази декларация е съставена само и единствено с цел защитната теза на жалбоподателя. На второ място, заинтересованост на проверявано лице и то след като е представило и доказателства във връзка с ревизия на други субекти от доста дълъг период от време, след като е декларирало едни факти и е представило едни доказателства е изключително рядко и почти невъзможно, защото проверяваното лице не е заинтересовано от ревизията на друг правен субект. Тази представени доказателства от страна на управителя на доставчика от дата 20.05.2020 година съдът намира за създадени само и единствено с цел защитната теза на жалбоподателя и същите не могат да доведат до извод, че доставчикът е притежавал правото на разпореждане с въпросните стоки- лекарства, за да прехвърли правото на разпореждане върху жалбоподателя.

Следва да бъде посочено, че според трайно установената практика на ВАС е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, то при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС – чл. 6, ал.1, респ. чл. 9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване – предаване на стоката или извършването на услугата.

Според [чл. 12, ал. 1 от ЗДДС](#), облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [чл. 9 от ЗДДС](#), когато е извършена от данъчно задължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната. Начисляването на данъка се извършва от доставчика, който е регистрирано лице за всяка извършена от него облагаема доставка на стока или услуга според [чл. 86 от ЗДДС](#). Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#), данъчното събитие възниква на датата,на която услугата е извършена,/ респективно е прехвърлена собствеността на стоката-чл.25,ал.1 от ЗДДС. Нещо повече дори, следва да бъде посочено, че съгласно чл.8 от ЗДДС услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

И при новия и при отменения ЗДДС въпросът за реалността на доставката е от първостепенно значение за да възникне правото на данъчен кредит за получателя по доставката да ползва право на данъчен кредит. Такава е практиката на С.- не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. Наред с това, предмет на доставките е стоки-като една част от тях са твърде специфични. Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#) данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена и ли стоката е пердадена Нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство жалбоподателят представи доказателства за реалното извършване на доставките,

кои лица са извършили доставките, липсват доказателства на коя дата, кое лице или лица от доставчика са натоварили лекраствата. Наред с това обстоятелството, че са извършени последващи реализации на стоките от страна на жалбоподателя, също не може да доведе до извод, че въпросните доставки са извършени именно от този доставчик, защото никой не оспорва последващата реализация на извършените доставки, но доказателства, че те са извършени от този доставчик по делото липсват. Жалбоподателят не представи цялата релевантна информация относно доставката, при което законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик и ревизираният данъчен субект не можа да обори извода на органа по приходите за липса на реално осъществена доставка по тези фактури. За да възникне правото на данъчен кредит съгласно [чл. 68 и сл. от ЗДДС, то следва да бъдат изпълнени визираните в нормата на члр.68 и 69 от ЗДДС предпоставки.](#)

Така описаната фактическа обстановка налага извода, че представените фактури по процесните доставки са лишени от доказателствена сила и не удостоверяват действително получени стоки от ревизираното дружество. В случая се касае за едно формално документиране на сделки и „движение на документи“ без да е налице фактическо изпълнение на доставки на лекарствени продукти. В тази връзка следва да се подчертае, че фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки или услуги е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама, като този смисъл е решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т.49.

Издадените фактури не отразяват реално осъществени доставки между ревизираното дружество и доставчика [фирма], още повече, че доставките представляват „търговия на едро“ с лекарствени средства и съгласно легалното определение, съдържащо се в параграф 1, т. 77 от ДР на ЗЛПХМ „търговия на едро“ са дейностите по „придобиване, съхраняване, снабдяване, внос или износ на лекарствени продукти, с изключение на случаите на предоставяне на лекарствени продукти директно на населението.“ Обстоятелството, че доставчикът има регистриран склад за търговия на едро с лекарствени продукти на адрес – [населено място],[жк], самостоятелна сграда до чл.110 и е издадено за целта Разрешение № ВГ М./ МР-064 от 17.12.2018 година, не може да доведе до извод че по конкретните фактури има реално доставени стоки не се че транспортирането на конкретните видове лекарствени средства е извършено в съответствие с изискванията за превоз на лекарствени продукти и че конкретните лекарства са закупени от производител и/или разпространител.

В хода на производството е установено по безспорен начин, че доставчика [фирма] не е разполагал с търгуваните лекарствени средства, и че същите за произход от производител и/или разпространител, не са ангажирани. Няма доказателства, че за аналитична счетоводна информация, от която да се направи категоричен извод за наличието на съответните лекарствени продукти по индивидуализиращи данни /наименование, лекарствена форма, дозировка, партиден номер/ към датите на издаване на фактурите, с оглед възможността да бъде прехвърлено правото на разпореждане върху лекарствените продукти, т.е. да се осъществи реална доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС./ като в този смисъл е заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза-вещото лице е извършило проверка на адреса за кореспонденция на доставчика, но не е открила никой на посочения адрес, не е осъществило контакт с управителя на доставчика и не е могло да извърши проверка в счетоводството на доставчика, като съответно на това не е проверило и счетоводството му.

Следва да бъде посочено, че съществен елемент при доставката на

лекарствени средства е същата да се извършва от лица, получили разрешение за такава дейност на територията на страната, проследимост на търгуваните видове лекарствени средства, като всяка една доставка е съпроводена с удостоверяващи произхода на стоките документи и транспорт на лекарствени средства в съответствие с правилата, съдържащи се в чл.7 от Наредба № 39 от 13.09.2007 година, няма и доказателства, удостоверяващи, че конкретните медикаменти са закупени от производител и/или разпространител, още повече, че изискванията относно транспортирането на лекарствени продукти от лицата, получили разрешение за търговия на едро са заложили в чл.7 от Наредба № 39 от 13.09.2007 г. за принципите и изискванията за добрата дистрибуторска практика. В конкретната хипотеза, при част от доставките предмет на продажба са термолабилни лекарствени средства, т.е. за съхранението и транспортирането на същите са необходими специални условия, а такива доказателства не са представени, като от направената справка във V. системата е установено, че към доставчика [фирма] не са декларирани ВОД на стоки от нито един полски контрагент/ и то потвърждава отраеното при проверката на полския контрагент на доставчика. Нито жалбоподателят, нито доставчикът представиха счетоводни данни за материална сметка за осчетоводяването на придобиването и изписването на стоката за установяване наличностите от тази стока към датата на издаване на фактурите. Произходът на стоката не е елемент от фактическия състав на чл.68 ЗДДС, но когато доставката е свързана с наличност на вид стока, действително е пряко свързан с реалност на доставката, като такива доказателства-за фактическата наличност на медицинските продукти - стоката при доставчика в конкретен склад или място за търговска дейност в периода на издаване на двете фактури – не са представени,

За възникване на право на данъчен кредит за получателя не е достатъчно само наличието на издадени данъчни фактури и отразяването им в отчетните регистри по чл.124 от ЗДДС, а доказано, че стопанските операции по издадените фактури са действително осъществени, съобразно принципите на чл.4, ал.1, т.5 от Закона за счетоводството - сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма, т.е. не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чийто предмет реално не е осъществен. Въпреки липсата на легално определение за понятието "произход на стоката" в установената практика за целите на данъчното облагане се приема, че за стока с установен произход се приема тази, за която е доказано наличието на производител или вносител.

Фактът, че жалбоподателят надлежно е осчетоводил издадените фактури в счетоводството си със съответно взети стопански операции, както и доставчикът не е и не може да бъде доказателство за реалност на доставката, защото счетоводното отразяване на доставките представлява законово въздигнато задължение на регистрирани по ЗДДС лица да водят счетоводство. Обстоятелството, че жалбоподателят и доставчикът са включили съответните фактури в СД за съответния период, не и не може да бъде доказателство за реално осъществена доставка, защото включването на фактурите в СД за съответния данъчен период, представлява изпълнение на законово въздигнато задължение да включат издадените и получените фактури в СД за съответния данъчен период. Обстоятелството, че жалбоподателят е осъществил последваща реализация на доставките към неговия възложител, също не може да доведе до извод, че именно този доставчик е осъществил доставките, предмет на последваща реализация. По силата на чл.68,ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква,

когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока ,юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25,ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги , извършени от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16.По силата на чл.6,ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9,ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата , на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25,ал.2 от ЗДДС. В чл.25,ал.6 от ЗДДС е посочено, че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, а при липса на доставка между доставчика и жалбоподателя, то липсва и основание за включване на данъка в СД. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице, когато не е осъществена доставка на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е начислило и посочило в СД, няма право на данъчен кредит и го дължи. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури и са включили начисления без основание ДДС като дължим от страна на жалбоподателя.

В този смисъл е и тълкуването на чл. чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, дадено в практиката на СЕС. Съгласно т. 33 от Решение на Съда на ЕС по дело C-285/11 правото на приспадане по принцип не може да се откаже, ако се установи, че доставките са реално осъществени и предметът им е използван впоследствие в извършваната от данъчно задълженото лице облагаема дейност. По силата на т. 31 и т. 32 от цитираното решение,преценката за наличие на условията за възникване на правото на данъчен кредит се извършва от националната юрисдикция,в съответствие с правилата на доказване, установени в националното право, въз основа на глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото.Данъчнозадълженото лице,което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност. С оглед на това, съвсем законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик. СЕС не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. В редица Решения на СЕС се обсъжда наличието на установявания за данъчна измама, но в процесния случай органите по приходите не са твърдели за такава, а само за липса на доказани реално осъществени доставки, а само за тяхното документално оформяне. Освен това цитираните решения на СЕС третират различна фактическа обстановка в сравнение с процесния казус и затова те не са относими към него и соченото от жалбоподателя/ по- скоро от неговия процесуален представител грубо нарушаване на принципа на неутралност на ДДС с отказа на данъчен кредит, не е налице, тъй като за нарушаване на този принцип би могло да се говори само и единствено при доказване на реално осъществяване на фактурираните доставки, нещо, което в случая не е налице. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква при сложен фактически състав, правните последици по който могат да възникнат само, ако са изпълнени

всички визирани в правната норма предпоставки, като първото съществено услови е да е налице доставка , като законът не свързва правото на данъчен кредит само и единствено с издаването на данъчни фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки. При условие ,че са издадени фактури и е начислен данък без да е фактически извършена стопанска операция между посочените лица като доставчик и получател няма основание за възникване право на данъчен кредит/ аргумент от нормата на чл.68,ал.1, т-1 и т.1 от ЗДДС вр.с чл.25,ал.6 от ЗЗДС. По силата на чл.68,ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока, юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25,ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги , извършени от данъчно задължени по този закон лица , вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16.По силата на чл.6,ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9,ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата , на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25,ал.2 от ЗДДС. В чл.25,ал.6 от ЗДДС е посочено,че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, като при липса на доставка между доставчика и жалбоподателя, то липсва и ВОД към гръцкото дружество. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице когато не е осъществена доставка на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е начислило и посочило в СД, няма право на данъчен кредит и го дължи. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури и са включили начисления без основание ДДС като дължим от страна на жалбоподателя.

Законосъобразно е начислена и лихва за забава за несвоевременното внасяне на данъка в размер на 1825,75 лева

В контекста на изложеното, настоящата съдебна инстанция намира издаденият РА за законосъобразен, отговарящ на условията за редовно действие и предпоставя отхвърляне на предявената срещу него жалба.

С оглед изхода на спора, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е неоснователна и не подлежи на уважаване. В полза на ответника по жалбата следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер, определен по реда на чл.8 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения. Съгласно чл.8,ал.1 от Наредбата, изм. - ДВ, бр. 28 от 2014 г., отм. относно изменението с бр. 28 от 2014 г. с Решение № 13062 от 03.10.2019 г. и Решение № 5419 от 08.05.2020 на ВАС - ДВ, бр. 45 от 2020 г., в сила от 15.05.2020 г.)- за защита по административни дела възнаграждението се определя съобразно разпоредбите на чл. 7, ал. 1, т. 4 и ал. 2 /а т.4 на чл.7 (изм. - ДВ, бр. 2 от 2009 г., изм. - ДВ, бр. 28 от 2014 г., изм. - ДВ, бр. 84 от 2016 г., отм. относно изменението с бр. 28 от 2014 г. с Решение № 9273 от 27.07.2016 г. на ВАС - ДВ, бр. 41 от 2017 г., в сила от 23.05.2017 г.), т.4 сочи, че при интерес от 10 000 лв. до 100 000 лв. - 830 лв. плюс 3 % за горницата над 10 000 лв.; размерът на юрисконсултското възнаграждение възлиза на 1210 лева. Следва да бъде посочено,че крайният момент, в който може да бъде заявено присъждането на

разноски е устните състезания- аргумент от разпоредбата на чл.80, ал.1 от ГПК, приложим по силата на препащата норма на чл.144 АПК-/Страната, която е поискала присъждане на разноски, представя на съда списък на разноските най-късно до приключване на последното заседание в съответната инстанция. В противен случай тя няма право да иска изменение на решението в частта му за разноските. Денят на устните състезания е крайният момент, в който страната може да поиска присъждане на разноски, а не в по-късен момент. Съдебните разноски са разходите на страните, произтичащи от участието им в административното производство. Всяка от страните по делото е отговорна за направените разноски. Отговорността за разноски по принцип е обективна/ безвиновна/, защото загубила спора страна отговаря за разноски, дори ако е положила най-голямо старание да води процеса добросъвестно. Съгласно разпоредбата на чл.81 от ГПК, по присъждането на разноски, съдът се произнася във всеки акт, с който приключва разглеждането на делото в съответната инстанция. Отговорността за разноските е гражданско облигационно отношение, то произтича от процесуалния закон и е уредено от него. Задължението за разноски произтича от неоснователно предизвикания правен спор и тежестта за тях е за страната, която неоснователно е предизвикала същия. От своя страна, по правило ищецът и ответникът имат право да претендират разноските, които са направили в процеса. Отговорността да бъдат понесени направените разноски е обвързано преди всичко с изхода на съдебния спор за съответната страна в процеса. Отговорността за разноските почива на установеното в чл.3 от ГПК изискване за добросъвестно упражняване на процесуални права и следва да бъде възприемано като отговорност за вреди от неоснователни процесуални действия. Отговорността за разноски е определена от допълнителни изисквания- съдът да бъде изрично сезиран с искане в тази насока, искането да бъде подкрепено с доказателства за действително направени разноски и трето да бъде предявен списък с разноските/ като по отношение на последния, ВАС е на различно становище от страна на ВКС и непредставянето на списък с разноските, не води до неприсъждане на такива в полза на страната, която има право на разноски

Воден от гореизложеното и на основание чл.160, ал.1 ДОПК, Административен съд-София град

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА НА [фирма] ГР. С. срещу Ревизионен акт № Р-22220219005698-091-001/09.06.2020 година, в частта, в която е потвърден с Решение № 20.05.01.2021 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“- отказано право на данъчен кредит по фактири, издадени от [фирма] ПРЕЗ месец 05.2019 година и месец 06.2019 година в общ размер на ДДС 22 669,88 ЛЕВА/ ОБЩ РАЗМЕР НА ЗАДЪЛЖЕНИЕТО ПО РЕВИЗИОННИЯ АКТ Е 22 669,88 ЛЕВА.

ОСЪЖДА [фирма]-ГР. С. ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ “ОДОП“ ПРИ ЦУ НА НАП-ГР.С. СУМАТА ОТ 1210 ЛЕВА-ЮРИСКОНСУЛТСКО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ.

На основание чл.138 АПК, препис от решението да се изпрати на СТРАНИТЕ.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото, съгласно разпоредбата на 160, ал.6 ДОПК, вр. с чл.211, ал.1 АПК.

СЪДИЯ:

