

РЕШЕНИЕ

№ 3324

гр. София, 29.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,
в публично заседание на 16.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **7553** по описа за **2019** 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] [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22002218003324-091-001/15.03.2019 година,потвърден с Решение №922/31.05.2019 година на Директор на Дирекция„ ОДОП” и срещу Решение № 922/31.05.2019 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“.

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 фактури,издадени от [фирма], Посочва се още, че същият е издаден при съществено нарушение на съдопроизводствените правила в посока 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 разноски. Иска се и отмяна на решението на Директор на Дирекция“ ОДОП“.

В съдебно заседание,жалбоподателят- [фирма] редовно и своевременно призован, не изпраща представител.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция”Обжалване и данъчно осигурителна

практика” при ЦУ на НАП-гр.С.,редовно и своевременно призован, се представлява от юрисконсулт М., редовно упълномощена, която 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 № 119/30.12.2009 година на Териториален директор на НАП З. Н. Л. е преназначена на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- С. ,считано от 01.01.2010 година с ИРМ- П..

Със Заповед №869.1/29.09.2012 година на Директор ТД на НАП- С. П. П. Б.-Д. е преназначена на длъжността- Главен инспектор по приходите , считано от 01.10.2012 година.

Със Заповед №28.11/17.10.2013 година на Директор ТД на НАП- С. М. А. е преназначена на длъжността Старши инспектор по приходите считано от 01.11.2013 година.

Със Заповед № РД—369/30.03.2016 година на Директор ТД на НАП е наредено функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК и чл.119,ал.2 от ДОПК, считано от 30.03.2016 година да се изпълняват от поименно изброени служители, измежду които и В. В. В.- Началник сектор“ Ревизии“ в Отдел“ Ревизии“

Със Заповед № 3128/30.11.2016 година на Директор ТД на НАП В. В. В. е преназначена на длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ с ИРМ- П., считано от 01.12.2016

Със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 година на Директор ТД на НАП- С. е наредено считано от 01.06.2017 година функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК да се изпълняват от поименно изброени органи по приходите, измежду които и В. В. В. – Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП.

Със ЗВР от 21.08.2017 година е възложено извършването на ревизия на [фирма] за ДДС за периода 03.06.2016 година до 31.07.2017 година,срока, в който следва да завърши ревизията до три месеца, считано от датата на връчване на заповедта за възлагане на ревизия.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия от 23.11.2017 година е продължен срокът на извършване на ревизия до 29.01.2018 година.

На 13.02.2018 година е съставен Ревизионен доклад, с който са установени задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди.

На 13.03.2018 година срещу жалбоподателя е съставен Ревизионен акт № Р-22221717005483-091-001, с който са установени задълженията на жалбоподателя за периода 03.06.2016 година до 31.07.2017 година /подробно посочени в него/.

С Решение № 754/31.05.2018 година на Директор на Дирекция,, ОДОП“ е отменен Ревизионен акт №Р-22221717005483-091-001/13.03.2018 година и е върната административната преписка за извършване на нова ревизия в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчен период от 01.11.2016 година до 31.01.2017 година на органа, възложил ревизията.

Със Заповед №3258/30.11.2018 година на Изпълнителен директор на НАП-гр. С. е прекратено служебното правоотношение на С. М. А. на длъжност-Старши инспектор по приходите, считано от 13.12.2018 година.

Със Заповед № 3398/27.12.2018 година на Директор ТД на НАП-С. В. В. В. е

преназначена на длъжността-Началник сектор„Ревизии“,считано от 02.01.2019 година.
Със Заповед №3402/17.12.2018 година на Директор ТД на НАП-С. З. Н. Л. е преназначена на длъжността- главен инспектор по приходите, считано от 02.01.2019 година.

Със Заповед № РД-01-818/10.05.2018 година на Директор ТД на НАП е наредено считано от 10.05.2018 година функциите на компетентен орган да се изпълняват от поименно изброени органи по приходите,измежду които и В. В. В. на длъжност-Началник сектор„Ревизии“ и определил техните заместници.

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002218003324-020-001/11.06.2018 година В. В. В. на длъжност-Началник сектор„Ревизии“ възложила да бъде извършена ревизия на [фирма], определил състава на ревизиращия екип- С. М. А. на длъжност-Главен инспектор по приходите и З. Н. Л. на длъжност-Главен инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове и по периоди,подробно посочени в него-ДДС -01.11.2016-31.01.2017 година, срока, в който следва да завърши ревизията три месеца,считано от датата на връчване на ЗВР.

Последната е връчена на 25.06.2018 година на електронния адрес на жалбоподателя.
Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22002218003324-020-002/18.09.2018 година, В. В. В. на длъжност-Началник сектор„Ревизии“ определила нов срок за завършване на ревизията до 25.11.2018 година/ срокът е удължен с един месец/.

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 19.09.2018 година.

Със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002218003324-020-003/14.12.2018 година органът,възложил ревизията В. В. В. на длъжност- Началник сектор„Ревизии“изключила от състава на ревизиращия екип С. М. А.- поради прекратяване на служебното и правоотношение.

Заповедта за изменение на заповедта за възлагане е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 17.12.2018 година.

На 23.01.2019 година, З. Н. Л. на длъжност- Главен инспектор по приходите съставила Ревизионен доклад № Р-22002218003324, с който предложила да бъдат установени задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

С Решение № Р-22002218003324-098-002/14.03.2019 година е иззета преписката по извършване на ревизия от З. Н. Л. поради продължителен отпуск поради временна неработоспособност е възложена на П. П. Б.- Д.- на длъжност- Главен инспектор по приходите.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-220018003324-020-004, органът възложил ревизията В. В. В. определила нов ръководител на ревизията П. П. Б.-Д., тъй като определеният за ръководител на ревизията З. Н. е служител в продължителен отпуск поради временна неработоспособност и трайна невъзможност да изпълнява служебните си задължения.

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 18.03.2019 година.

На 15.03.2019 година, В. В. В. на длъжност Началник сектор„ Ревизии“ и П. П. Б.- Д. на длъжност- главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията издали обжалвания Ревизионен акт № Р-22002218003324-091-001/15.03.2019 година,с който установили задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по

периоди , подробно посочени в него. .

Ревизионният акт е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 18.03.2019 година .

На 27.03.2019 година дружеството- жалбоподател депозирало жалба до Директор на Дирекция“ ОДОП“ срещу обжалвания ревизионен акт.

На 03.04.2019 година е издаден Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-222217190055879-003-001/15.03.2019 година

Ревизионният акт за поправка на ревизионен акт е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 04.04.2019 година.

На 31.05.2019 година с Решение № 922 Директор на Дирекция“ ОДОП“ потвърдил обжалвания ревизионен акт. Решението е връчено на дата 06.06.2019 година , като на 19.06.2019 година жалбоподателят депозирал и втора жалба срещу самото решение на Директор на Дирекция“ ОДОП“ и срещу Ревизионния акт.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателств-4 броя папки приложения,а, както и събраните в хода на съдебното производство.

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.

Назначена, е изслушана и неоспорена от страните съдебно-техническа 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.

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 обосноваността 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-22002218003324-091-001/15.03.2019 година,е издаден от компетентни органи-това е органът,възложил ревизията-В. В. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“- орган, възложил ревизията и П. П. Б.- Д. 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 В. В. 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 07.06.2017 година. Установено е още,че лицето П. П. Б.- Д. е заемала длъжността-главен инспектор по приходите,а и по делото се съдържат доказателства в тази насока, като същата надлежно оправомощена да бъде ръководител на ревизията поради продължително отсъствие на З. Н. Л.- органът , издал Ревизионния доклад .Наред с това е установено, че и другият орган по приходите,,включен в състава на

ревизиращия екип- С. М. А. към датата на издаване на ЗВР и Заповедите за изменение на заповедите за възлагане на ревизия е заемала длъжността-старши инспектор по приходите, но поради прекратяване на служебното и правоотношение се е наложило да бъде издаден ревизионния доклад само от един от орган по приходите ,включен в състава на ревизиращия екип.

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 21.08.2017 година/ с издаване на първата ЗВР от 21.08.2017 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 второ и ревизионното производство е започнало на дата 21.08.2017 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. В конкретния случай, първото ревизионно производство е образувано на дата 02.02.2015 година с издаване на първата ЗВР – след влизане в сила на цитираното изменение на нормата на чл.119,ла.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, защото в хипотезата на чл.155,ал.4 от ДОПК, се възстановява висиящността на производството/при повторна ревизия, същото започва от онова незаконосъобразно действие ,което е послужило за отмяна, но винаги става с нова заповед за възлагане на ревизия.

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 действащата 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](#), РД, както 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. В тази връзка настоящият съдебен състав намира за неоснователни доводите на процесуалния представител на жалбоподателя, че ЗВР, РД и РА не са издадени от компетентни органи по приходите и са нищожни, тъй като 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 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 - В. В. В.-Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП - С. и на ръководителя на ревизията - от П. П. Б. - Д. 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. Ревизионният доклад е подписан от един от органите по приходите, който е участвал в ревизионното производство и притежаващ квалифициран електронен подпис, като съставянето му само от един орган по приходите се дължи на факт, че другият орган по приходите е с прекартено служебно правоотношение.

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 издаването 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, измжду 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, така и пълномощник на управителя на ревизиращия данъчен субект. 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 запис в информационната система. В конкретната хипотеза по отношение на всички ЗВР и РД 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. Ревизионният акт е връчен на пълномощник на управителя на ревизиращия данъчен субект. 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. 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 второ, 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 казаното по- горе, при

отмяна на ревизионния акт по административен ред и връщане на преписката за извършване на нова ревизия се запазва висящността на производството и ревизията започва от онова незаконосъобразно действие, което е отменено.

При издаването на ревизионния акт са спазени материално правните разпоредби на ЗДДС.

От доказателствата по делото е видно, че през ревизионния период, доставчикът "А. К." Е. е издал в полза на жалбоподателя за данъчен период месец 11.2016 година и месец 12.2016 година 13 броя данъчни фактури, подробно посочени в РД и РА, както и в заключението на вещото лице, изготвило съдебно – счетоводната експертиза, неоспорено от страните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено по номер, дата, данъчна основа, ДДС с обща данъчна основа- 95 740 лева и начислен ДДС в размер на 19 148 лева с предмет-ремонтни дейности по договори/ посочени във фактурите“ на обект [населено място], [улица], бул. „В. Л. в [населено място] и [населено място], [улица].

.В хода на ревизионното производство, този доставчик не е намерен на адреса за кореспонденция, като искането за представяне на доказателства е върчено по реда на чл.32 от ДОПК. Неоснователен е доводът на процесуалния представител на жалбоподателя, че ненамирането на адреса за кореспонденция на доставчика, не води до извод, че не е налице реално осъществена доставка, защото [Законът за счетоводството, както и ЗДДС](#) и свързаните с него нормативни актове по прилагането му изискват от търговските субекти да документират по съответен начин извършваната от тях стопанска дейност. Това от своя страна означава, че при извършването на насрещна проверка на доставчик в рамките на данъчната ревизия, той следва да представи всички документи, удостоверяващи извършената от него стопанска дейност. Не намирането на адрес на представител на доставчика, респективно не представяне на поисканите по реда на [ДОПК](#) документи поражда възможността органът по приходите да приеме, че те не съществуват и да преценява само събраните в производството доказателства - [чл. 37, ал. 4 от ДОПК](#), какъвто е и процесният случай и непредставянето на никакви доказателства за реалността на доставките, както и за счетоводното им отразяване води до извод, че доставките не се реални.

От страна на жалбоподателя в хода на ревизионното производство са представени заверено копие на фактурите, придружени с фискални бонове и Договори за извършване на ремонти работи. Първият договор за възлагане на РМР е от дата 24.10.2016 година, по силата на който доставчикът изпълнител поел задължение да извърши срещу заплащане ремонтно-възстановителни работи РМР на магазин, намиращ се в [населено място], [улица], № 65- проверка подмяна на подпокривни конструкции-800 кв.м., ремонт и замяна на покривни елементи-100 кв. метра, демонтаж и хидроизолационни повърхности -800 кв. метра, демонтаж на улама, демонтаж на водосборни казанчета, договорен е срок за изпълнение– 10 работни дини, считано от датата на подписване на договора, общата стойност на договорите е в размер на 7200 лева без ДДС съгласно постигнатите договорености, а възложителят поел задължение да заплати на изпълнителя посочената сума след двустранно подписан протокол за приемане на изпълнението на работите и след получаване на фактура на изпълнителя. С договора са уговорени и останалите права и задължения на страните. На 01.11.2016 година към Договора е приложен приемо-предавателен протокол. На 26.10.2016 година между жалбоподателя и доставчика е сключен друг договор за извършване на РМР- отново на магазин, находящ се в [населено място] [улица], №65, по силата на който доставчикът поел задължение да извърши срещу заплащане – демонтаж на улуци- 220 л.м, монтаж на улама-220 л. метра, монтаж на водосборни казанчета 20 броя, монтаж на улуци-250 л. метра,

поставяне на покривна хидроизолация – 400 кв. метра, проверка и изпитание за херметичност от приемащата и предаващите страни, договорен е срок на договора- 10 календарни дни, считано от датата на подписване на договора , общата стойност на договора е в размер на 7300 лева без ДДС съгласно постигнатата договореност, платимо от възложителя при подписване на двустранно подписания протокол и издаване на фактури от изпълнителя. С Договора са уговорени и останалите права и задължения на страните, приложен е и приемо-предавателен протокол от 04.11.2016 година. Всички фактури са във връзка със еднотипно сключени договори между възложителя и изпълнителя за извършване на РМР на различни обекти от 31.10.2016 година , от 07.11.2016 г, от 09.11.2016 година, от 11.11.2016 година от 13.11.2016 година, от 15.11.2016, от 17.11.2016 година, от 25.11.2016 година , от 03.12.2016 година, от 11.12.2016 година, от 14.12.2016 година. От своя страна,жалбоподателят е имал сключен Договор от 10.10.2016 година с [фирма] като Възложител и [фирма] като изпълнител на ремонтно-възстановителни работи РМР на 3 броя. магазини на Възложителя с обща площ 1230 м2, намиращи се в [населено място], [улица] /стр. 43-45 в папка приложение 2 по делото/; К. по договор от 10.10.2016 г. между [фирма] и [фирма], и приложени приемо-предавателен протоколи от 31.10.2016 година, № 2 от 11.11.2016 г., подписан и заверен от двете страни, приемо-предавателен протокол 3 от 21.11.2016 година, приемо-предавателен протокол 4 от 21.11.2016 г., подписан и заверен от двете страни, както и Договор от 14.11.2016 година с [фирма] като Възложител и [фирма] като изпълнител на ремонтно-възстановителни работи РМР на магазин и склад на Възложителя с обща площ 500 м2, намиращи се в [населено място], [улица], К. по договор от 14.11.2016 г. между [фирма] и [фирма] , приемо-предавателен протокол 1 от 31.10.2016 г., подписан и заверен от двете страни, приемо-предавателен протокол от 14.11.2016 г., подписан и заверен от двете страни, и Договор от 17.11.2016 година с [фирма] като Възложител и [фирма] като Изпълнител на ремонтно-възстановителни работи РМР на 3 бр. магазини на Възложителя, намиращи се в [населено място], [улица]. Но наличието на договори както на жалбоподателя с доставчика му, така и на жалбоподателя с възложителя му не може де бъде доказателство за реалност на доставката, защото договорите са доказателство за възникнали договорни отношения между страните, но не и доказателство за реалност на доставката.

Нито от доставчика, нито от жалбоподателя се представиха съпътстващи доказателства за доставките-различни по вид РМР на различни обекти, кои лица от доставчика са участвали при извършаване на доставките, колко на брой са,кога са извършили РМР на въпросните обекти,как работниците са пристигнали до мястото за извършване на РМР, в какво точно се изразяват извършените РМР/ като и самите фактури не отговарят на изискването за натурално и стойностно изражение на стопанската операция,няма индивидуализация на РМР,няма доказателства как е формирана цената на извършените РМР, липсват доказателства тези РМР с какви материали са извършени от доставчика- с материали на жалбоподателя или с материали на доставчика или пък са били доставени от друго лице,откъде са закупени тези материали,как са осчетоводени,какви са по вид и количество, кога и как са доставени до съответните обекти. Няма доказателства този доставчик с какъв трудов потенциал е разполагал,с какъв материален ресурс, позволяващ му да осъществи доставките,няма доказателства за произхода на материалите, необходими за извършване на РМР, няма и доказателства за наети лица на трудов или граждански договор и няма доказателства за наличие на ДМА и други активи, както и транспортни средства,позволяващи на този доставчик да осъществи доставките. Нещо повече дори,както от доказателствата по делото, така и от

заклучението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза, неоспорена от страните е видно, че към м. 11.2016 г. в [фирма] няма назначени на трудов договор лица, няма данни и за лица, ангажирани на граждански договори, както и подадени справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми на такива, при което не е ясно как този доставчик е осъществил доставките, след като не е имал нито персонал, нито пък квалифициран персонал, позволяващ му да осъществи тези ремонти дейности, твърде разнородни по вид и обем. Наред с това, в приложените приемо-предавателни протоколи между доставчик и жалбоподател няма посочено място, на което са приети извършените ремонтни работи, кой и кога е извършил огледа и какво е установено.

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.

Фактът, че жалбоподателят надлежно е осчетоводил издадените фактури в счетоводството си със съответно взети стопански операции 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 доставчикът и жалбоподателят са включили съответните фактури в СД за съответния период, не е 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.

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, според чл.9 от ЗДДС, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Съгласно [Член 6, параграф 1 от Шеста директива](#) 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006, доставка на услуги "означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на [член 5](#)".

Представянето на данъчни фактури не може да доведе до извод, че нещо реално е доставено от този доставчик. Това е така, защото фактурата като първичен счетоводен документ отразява възникнало преди нейното издаване данъчен събитие. Последното представлява факт от обективната действителност, с настъпването на който правната норма свързва пораждаването на определени правни последици. 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 СЕО- 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 услуги-доставка на услуги/ извършване на СМР и доставка на офис обзавеждане. Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#) данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена. 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 стоките, как са транспортирани до обекта, твърдян за собственост на жалбоподателя, с какъв транспорт, кога е станало това/ при съобразяване, че няма доказателства доставчикът да е имал транспортни средства. Не е ясно как при липсата на какъвто и да е персонал, активи, машини, съоръжения и оборудване, както и транспортни средства доставчикът е осъществил тези доставки. Следва да бъде отбелязано още, че **съставянето на документи (фактура и акт - образец 19), които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Константна е практиката на СЕС, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама /съображение по т. 48 от решение № С-273/11 на СЕС/. В изпълнение на легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна - административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба /т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11/. Това е така, както когато самото ДЗЛ извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги и за извършване на независима икономическа дейност), както и когато ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама, извършена от някой от доставчиците по веригата /т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело С-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № С-18/13/. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени /т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11/, да откаже да признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се прави позоваване с измамна цел. Изискването за знание се отнася за случаите, когато сделката е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата /решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, [фирма], точка 40/. Съставянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото ДЗЛ (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49), поради което не е необходимо доказването на субективния елемент“. В конкретния случай са фактурирани доставки - СМР, които изобщо не са изпълнени от страните, т.е. за пълна липса на доставка - данъчна измама, в която участва самото ревизирано лице и по тази причина не е необходимо установяване на знание у "получателя" за участието му в привидната сделка, тъй като липсата на доставка произтича от собствените му действия. Поради липса на реална доставка на конкретно/ в случая неиндивидуализирани строителни услуги е неприложимо тълкуването, дадено от**

СЕС в т. 31 и т. 32 от Решение от 13.02.2014 г. по дело C-18/13 [фирма]-необходимост от доказване на знание у получателя“. В този смисъл е РЕШЕНИЕ № 8800 ОТ 17.07.2015 Г. ПО АДМ. Д. № 11440/2014 Г., I ОТД. НА ВАС.

Наред с това, обстоятелството, че жалбоподателят е предал на своя възложител извършените работи и същите като количество и стойност / дори повече се намират и са извършени на обектите/ в който смисъл е и заключението по назначената съдебно-техническа експертиза, неоспорена от страните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено, не може да доведе до извод, че този доставчик е извършил на посочените обекти въпросните разнородни по количество и стойност РМР. Нещо повече дори- никой не оспорва последващата реализация на доставките и приемането им от възложителя на жалбоподателя, но спорен е въпросът дали този доставчик е извършил именно тези разнородни дейности на различните обекти- нещо, което в конкретната хипотеза не се доказва, че доставчикът реално е осъществил тези доставки на тези обекти.

Всичко това сочи на законосъобразно отказано право на данъчен кредит на жалбоподателя от страна на органите по приходите и ревизирият данъчен субект не може да обори извода на органа по приходите за липса на реално осъществена доставка по тези фактури, издадени от този доставчик, при което съвсем законосъобразно е отказано право на данъчен кредит по тези процесни 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 и най-вече да е доказано наличието на реално осъществени доставки на стоки и услуги по смисъла на \[чл. 6\]\(#\) и \[чл. 9 от ЗДДС\]\(#\). 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. Данъчно задълженото 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. В общ размер на 19 148 лева и лихва за забава в размер на 1634,86 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.

Що се касае до жалбата срещу Решението на Директор на Дирекция „ОДОП“, то настоящият съдебен състав намира, че жалбата е процесуално недопустима. Съображенията за това са следните:

Обжалваното Решение на Директор на Дирекция“ОДОП“не е индивидуален административен акт, подлежащ на съдебен контрол, който да обуслови наличието на правен интерес от обжалването му у страна на жалбоподателя. Това е така, защото на първо място,независимо,че законодателят е предвидил задължителен административен контрол на ревизионните актове и страни в съдебното производство по обжалване на ревизионни актове са жалбоподателят и решаващият орган, то на съдебен контрол подлежи единствено и само издаденият ревизионен акт- аргумент от разпоредбата на чл.156 от ДОПК,според която Ревизионният акт в частта, която не е отменена с решението по чл. 155, може да се обжалва чрез решаващия орган пред административния съд по местонахождението му в 14-дневен срок от получаването на решението. По силата на алинея втора на същия текст,ревизионният акт не може да се обжалва по съдебен ред в частта, в която не е обжалван по административен ред и ревизионният акт не може да се обжалва по съдебен ред в частта, в която жалбата е изцяло уважена с решението.

В конкретния случай, с Решението си Директор на Дирекция“ ОДОП“ е потвърдил издадения срещу жалбоподателя ревизионен акт ,при което липсва годин за съдебно обжалване акт, тъй като единствено ревизионният акт е акт ,подлежащ на съдебен контрол. Решението не е акт, подлежащ на съдебен контрол, защото законодателят не е предвидил на съдебен контрол да подлежи Решението на Директор на Дирекция“ ОДОП“, когато той с него е потвърдил ревизионен акт. Наред с това, ДОПК е специален по отношение на АПК и решението на Директор на Дирекция“ ОДОП“ не е и не може да бъде индивидуален административен акт, с който се засягат права и законни интереси на жалбоподателя. Наред с това, следва да бъде посочено, че кръгът на лицата ,които могат да подадат жалби срещу административни актове, е очертан в разпоредбата на чл.147,ал.1 от АПК/ приложим по реда на параграф 2 от ДР ан ДОПК, и по силата на тази правна норма, за да е налице активна процесуална легитимация у лицето, е необходимо актът да уврежда оспорвания (гражданин или организация) било чрез нарушаване или застрашаване на негово субективно право или законен интерес, било чрез създаване на задължения за него.

Наличието на правен интерес по смисъла на чл. 159, т. 4 от АПК е положителна процесуална предпоставка от категорията на абсолютните за разглеждане на жалбата, за която съдът е длъжен да следи служебно, и която следва да бъде доказана във всеки конкретен случай, при това доказателствената тежест се носи от оспорвания. Настоящият съдебен състав намира,че жалбоподателят не доказва наличието на пряк правен интерес от обжалване на Решението на Директор на Дирекция“ ОДОП“, защото с това решение по никакъв начин не се засягат негови права,нито пък законни интереси, което да обуслови допустимост на жалбата срещу решението.Решението не рефлектира пряко върху правната сфера на жалбоподателя и не засяга пряко и непосредствено интересите му Наличието на

“засягане” на права и законни интереси на лицето, което обжалва акта, е задължително конституционно условие за възникване на процесуален правен интерес от обжалване. По смисъла на чл.120, ал.2 от Конституцията на РБ, административният акт “засяга” граждани и юридически лица, когато нарушава или застрашава техни първа или законни интереси. Това обективно нарушаване или застрашаване на субективното право или законен интерес на граждани или юридически лица, е материално правното основание за включване на административния акт в кръга на съдебно обжалваемите актове. Практически това нарушаване, се обективира в нарушаване на правна норма от по-висок ранг, която административният акт нарушава и именно това материално-правно основание легитимира процесуално-правния интерес от съдебното обжалване на акта. Недопустимо е съдебно обжалване на акта от лице, чиито права или законни интереси не са нарушени или застрашени/Решение № 21/26.10.1995 г. на КС на РБ по конст.дело №18/1995 г./От така посоченото е безспорно, че за да се приложи общата клауза за обжалваемост, визирана в нормата на чл.120, ал.2 от Конституцията на РБ е необходимо с акта да се засягат права и законни интереси на граждани и юридически лица, освен изключените със закон, но това право не е неограничено и за да възникне то, е необходимо да са налице всички елементи, характеризиращи едно волеизявление като властническо, израз на субординационни отношения, издадено от орган на изпълнителната власт или друг овластен за това орган, в изпълнение на осъществяваната от него изпълнително-разпоредителна дейност, създаващо права или задължения или засягащо (нарушаващо или застрашаващо) правната сфера на конкретен адресат или на определен кръг правни субекти. Анализирайки така цитираната норма на чл.120, ал.2 от Конституцията на РБ, следва да бъде посочено още, че “засегнати” в процесуалноправен аспект са онези лица, които са носители на материалноправни последици от волеизявлението на органа, респективно на това-в чиято правна сфера се отразява неблагоприятно порочният административен акт, а негативно засягане е всяка правна последица от акта, състояща се в: прекратяване или ограничаване на съществуващи субективни права; създаване на нови или разширяване на съществуващи правни задължения, както и хипотезите на невъзможност за упражняване на субективни права, за които законът предвижда издаването на административен акт. Процесуалноправният интерес от съдебното обжалване следва да е насочен към премахване на неблагоприятни правни последици, или към-предотвратяването им, или към постигането на благоприятни правни резултати. Във всеки отделен случай, релевантно за установяване на процесуалноправния интерес е обективното наличие в правната сфера на оспорвания на субективното право или защитения от правото интерес, засегнат с акта.

В случая и при казаното по-горе, издаденото и обжалвано в настоящото съдебно производство решение по никакъв начин не засяга правната сфера на жалбоподателя. За засягане може да се говори ако Директор на Дирекция “ОДОП” е оставил жалбата без разглеждане- хипотеза, която в случая очевидно не е налице.

В контекста на изложеното, предвид липсата на правен интерес за обжалване на процесното решение, липса на годин за обжалване акт, настоящата инстанция намира, че подадената жалба е процесуално недопустима, което пък води до десезиране на съда и предпоставя прекратяване на производството в тази му част:

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.), сочи, че при интерес от 10 000 лв. до 100 000 лв. - 830 лв. плюс 3 % за горницата над 10 000 лева/ и размерът на юрисконсултското възнаграждение възлиза на 1153 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 препращащата 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] [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22002218003324-091-001/15.03.2019 година,потвърден с Решение №922/31.05.2019 година на Директор на Дирекция,, ОДОП”, с който е отказано право на данъчен кредит по 13 фактури, издадени от А. К.“Е. [населено място] за данъчен период от месец 11.2016 година до месец 01.2017 година в размер на 19 148 лева и лихва за забава в размер на 1634,86 лева / общ размер на задължението по РА е в размер на 20 782,86 лева/.

ОСТАВЯ БЕЗ РАЗГЛЕЖДАНЕ ЖАЛБАТА НА „У. Б.“ Е.-гр. С. срещу Решение № 922/31.05.2019 година на Директор на Дирекция „ОДОП“.

ПРЕКРАТЯВА ПРОИЗВОДСТВОТО по адм. дело № 7553/2019 година по описа на АССГ в тази му част.

ОСЪЖДА [фирма]- ГР. С. ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ „ОДОП“ СУМАТА ОТ 1153 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, а в прекратителната част- с частна жалба пред ВАС на РБ в 7 дневен срок от получаване на препис от същото.

СЪДИЯ: