

РЕШЕНИЕ

№ 17610

гр. София, 11.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав, в
публично заседание на 21.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **11749** по описа за **2022** 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 „ Кимпекс 07 „ ЕООД [населено място] срещу Ревизионен акт № Р-2222191005326-091-001/04.08.2022 година, потвърден с Решение № 1721/28.10.2022 година Директор на Дирекция ОДОП, с който са установени задължения по ЗДДС в размер на 256 129,32 лева главница и лихви в размер на 91 683,58 лева / общ размер на задължението е в 347 812,90 лева/.

Развитите в жалбата оплаквания са за нищожност на обжалвания Ревизионен акт- издаден от некомпетентни органи от некомпетентна териториална дирекция, като седалището ЮЛ е [населено място] , а органите издали Ревизионния акт е [населено място] и при липса на квалифицирани електронни подписи, като лицата, които са ги подписали не са притежавали квалифицирани електронни подписи. Наред с това се сочи, че ревизионният акт е издаден при съществено нарушение на процесуалните и материално- правните разпоредби, като органите по приходите на са анализирани приложените в хода на ревизията писмени доказателства . Иска се обявяване нищожността на ревизионния акт или алтернативно отмяната му като незаконосъобразен и се претендират и направените по делото разноски .

В съдебно заседание жалбоподателят-„Кимпекс 07“ ЕООД редовно уведомен при условията на чл.138,ла.2 от АПК се представлява от адвокат К.,редовно упълномощен, който поддържа жалбата на заявените основания и моли да да бъде уважена. Заявява претенция за присъждане на разноски. Съображения относно нищожността и незаконосъобразността на обжалвания ревизионен акт развива и в представените по делото писмени бележки.

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

практика” при ЦУ на НАП-гр. С., редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 от АПК се представлява от юрисконсулт Г. редовно упълномощен, който оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Подробни доводи за неоснователността на жалбата развива и в представената по делото писмена защита.

СГП редовно уведомена при условията на чл.138,ал.2 АПК не изпраща представител. 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 №ЗЦУ-ОПР\$-2/19.04.2021 година на Изпълнителен директор на Нап-Г. Д. е оправомощен П. Л. Д.– Заместник-. Изпълнителен директор на НАП да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7,ал.1 и чл.8 от ДОПК.

Със Заповед № З-ЦУ-1659/05.05.2021 година П. Д. – Заместник- изпълнителен директор на НАП на основание чл.12,ал.6 от ДОПК и Заповед № ЗЦУ- ОПР—2/19.04.2021 година на Изпълнителен директор на НАП определил органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК в това число от ТД на НАП- П.- В. И. И. – Началник сектор „Ревизии“, Т. И. Б. на длъжност-Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията , Р. Б. Т. на длъжност-Главен инспектор по приходите и ръководител екип и П. Х. К. – Главен инспектор по приходите.

Със Заповед за възлагане на ревизия от 16.09.2021 година В. И. И. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП- П. възложила да бъде извършена ревизия на жалбоподателя, определила състава на ревизиращия екип- Т. И. Б. на длъжност -Главен инспектор по приходите и ръководител екип и П. Х. К. на длъжност- Главен инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди- ДДС за периода 01.01.2016 година-31.07.2021 година, срока, в който следва да завърши ревизията – 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР.

Последната е връчена на електронния адрес на жалбоподателя 23.09.2021 година .

Със Заповед № РД-09-1980/30.09.2021 година Директор ТД на НАП- П. определил състав на секторите с място на работа – [населено място]- измежду които и В. И. И. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“, Т. И. Б. на длъжност- Главен инспектор по приходите, Г. Х. К. на длъжност - Главен инспектор по приходите и Р. Б. Т. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител екип. Заповедта е влязла в сила от 01.10.2021 година.

Със Заповед № РД-09-2514/29.11.2021 година Директор ТД на НАП- П. определил длъжностни лица, които да изпълняват функциите на ръководител екип в Дирекция“ Контрол“, Отдел„ Ревизии“ при ТД на НАП- П. за срок от 01.12.2021 година до 30.11.2023 година, измежду които и Т. И. Б. на длъжност- Главен инспектор по приходите .

Със Заповед за изменение на ЗВР от 22.12.2021 година В. И. И. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП П. определила нов срок за завършване на ревизията- до 21.01.2022 година .

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 22.12.2021 година.

Със Заповед от 21.02.2022 година органът, възложил ревизията В. И. И. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП- П. спряла производството по извършване на ревизия на жалбоподателя считано от 21.02.2022 година до приключване на отпуск поради временна неработоспособност на Т. Б. - Главен инспектор по приходите.

Заповедта за спиране е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 22.02.2022 година.

Със Заповед от 16.03.2022 година органът, възложил ревизията В. И. И. на длъжност- Началник сектор възобновил ревизията на жалбоподателя считано от 16.03.2022 година.

На 28.03.2022 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип – Т. И. Б. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и П. Х. К. на длъжност-Главен инспектор по приходите съставил РД № Р-22221921005326-092-001, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди , подробно посочени в него.

РД е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 30.03.2022 година.

Със Заповед от 04.04.2022 година Директор ТД на НАП- П. изменил Заповед № РД-09-2514/29.11.2021 година, в която са определени длъжностни лица , които да изпълняват функциите на ръководител екип в Дирекция“Контрол“,Отдел“ Ревизии“ при ТД на НАП- П. като изключил вписаният под № 1 ръководител екип с място на работа в [населено място] И. Б.- Главен инспектор по приходите поради достигане право на пенсия за осигурителен стаж и възраст и определил Р. Б. Т. на длъжност-Главен инспектор по приходите да изпълнява функциите на ръководител екип с място на работа- [населено място], считано от 05.04.2022 година до провеждане на подбор за ръководител екип и посочил неприключилите производства възложени от Т. Б. да бъдат иззети и превъзложени на Р. Б. Т. .

С Решение от 18.05.2022 година Директор ТД на НАП- П. иззел на основание чл.7,ал.3 от ДОПК ревизията от Т. И. Б. на длъжност- Главен инспектор по приходите и я възложил на Р. Б. Т. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията

Със Заповед за изменение на ЗВР от 18.05.2022 година В. И. И. на длъжност- Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП- П. променила състава на ревизиращия екип като включила Р. Б. Т. на длъжност- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- П. и ръководител на ревизията.

Срещу съставения РД е депозирано възражение от ревизирувания данъчен субект, в който подробно е изложено несъгласието си с предложението за установяване.

На 04.08.2022 година В. И. И. на длъжност- Началник сектор „Ревизии“ и Р. Б. Т. на длъжност – Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията издали обжалвания Ревизионен акт, 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 08.08.2022 година.

На 24.08.2022 година ревизируваният данъчен субект депозирал жалба срещу издадения Ревизионен акт до Директор на Дирекция ОДОП, а последният с Решение № 1721/28.10.2022 година потвърдил обжалвания Ревизионен акт в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчните периоди-от месец 01.2016 година до месец 01.2019 година включително,от месец 03.2019 година до месец 05.2019 година включително, от месец 07.2019 година до месец 05.2021 година включително и месец 07.2021 година.

Назначена е,изслушана е неоспорена от страните съдебно-счетоводна експертиза,у 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 компютърна експертиза, като в заключението си вещото лице е дало 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 -11 папки приложения.

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-22221921005326-091-001/04.08.2022 година е издаден от компетентни органи- В. И. И. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“- орган, възложил ревизията и Р. Б. Т. на длъжност-Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията . От приложените по делото писмени доказателства се установява, че лицето В. И. И. към датите на издаване на ЗВР и РА е заемала длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ към ТД- НАП- П. и е била надлежно оправомощена от Директор ТД на НАП- П. за орган, който може да възлага ревизии. Р. Б. Т. също е заемала длъжността- Главен инспектор по приходите към датите на издаване на ЗВР от 18.05.2022 година и РА, а и по делото се съдържат доказателства в тази насока и е била определена изрично за орган, който притежава качеството ръководител на ревизията . Наред с това, от доказателствата по делото е видно, че и лицето, включено в състава на ревизиращия екип- П. Х. К. е заемал длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- П. отново към датите на издаване на ЗВР и РД.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочени 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.

Неоснователно е и твърдението, че РА е нищожен, тъй като е издаден от орган по приходите, който не е притежавал материална и териториална компетентност за това. Със ЗВР №Р-22221921005326-020-001/16.09.2021 г. е определено ревизията на „КИМПЕКС 07“ ЕООД да бъде извършена от Т. И. Б. - главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/ и П. Х. К. — главен инспектор по приходите, като правомощията за Т. Б. произтичат от Заповеди: №З-ЦУ-1659/05.05.2021 година на Заместник- изпълнителен директор на НАП №РД-09-1980 от 30.09.2021 година и №РД-09-2514/29.11.2021 година на Директор ТД на НАП П., с която са определени длъжностните лица, които да изпълняват функциите на ръководители на екипи в дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“ при ТД на НАП П. и поради временна нетрудоспособност на ръководителя на ревизията Т. Б., на основание чл. 34, ал. 1, т. 1 от ДОПК е издадена Заповед №Р-22221921005326- 023-001/21.02.2022 година, с която производството по извършване на ревизията е спряно, като на основание чл. 35 от ДОПК, производството е възобновено със Заповед №Р- 22221921005326-143-001/16.03.2022 година на органа , възложил производството. Със Заповед №РД-09-551/04.04.2022 година, издадена от Директор ТД на НАП- П. е изменена Заповед №РД-09-2514/29.11.2021 година, като Т. И. Б. е изключен като ръководител на екип поради достигане на право на пенсия за ОСВ и във връзка с последното, с Решение №Р-22221921005326-098~001/18.05.2022 година разглеждането и решаването на преписката на „КИМПЕКС 07“ ЕООД е иззето от Т. И. Б. и правомощията на ръководител на ревизията са възложени на Р. Б. Т., като със Заповед №РД-09-551/04.04.2022 година на Директор ТД на НАП П., Р. Т. е определена да изпълнява функцията „ръководител на екип“ с място на работа в [населено място] считано от 05.04.2022 година и в тази връзка, със ЗИЗВР от 18.05.2022 година за ръководител на ревизията на „КИМПЕКС 07“ ЕООД е определена Р. Б. Т. на длъжност- Главен инспектор по приходите в ТД на НАП П.. Следва да бъде посочено, че

Решението за изземване е издадено на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК сочещ, че определен в закона горестоящ орган може да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или

преписка от компетентния орган по приходите, съответно от публичния изпълнител, в случаите когато са налице основания за отвод или самоотвод, невъзможност за изпълнение на служебните задължения и разглеждането и решаването им на друг орган, съответно по степен на този, от когото е иззета преписката или както и в случаите на трайна фактическа невъзможност да възложи правомощията по публичен изпълнител, равен по степен.

От доказателствата по делото е видно, че от една страна Т. И. Б. е придобил право на пенсия и е налице безспорна фактическа невъзможност за участие на посоченото лице в състава на ревизиращия екип, включително и като ръководител на ревизията, което от своя страна, възпрепятства самото приключване на ревизията в определените по реда на ДОПК срокове. Поради това и с цел осигуряване продължаването и приключването на производството, е иззета ревизията от Директор ТД на НАП и с нова Заповед за изменение на ЗВР от 18.05.2022 година е определен нов състав на ревизиращия екип- за ръководител на ревизията е определена Р. Б. Т.. Установено е още, че лицето Т. И. Б. е заемал длъжността – Главен инспектор по приходите и е бил надлежно определен за ръководител на ревизията със Заповед № РД-09-1530/30.09.2020 година на Директор ТД на НАП- П. за срок от 01.10.2020 година до провеждане на конкурентен подбор, при което лицето Т. И. Б. е притежавал и качеството на ръководител на ревизията към датата на издаване на първата ЗВР и към датата на съставяне на РД, както и към датите на издаване на Заповедите за изменение на ЗВР. Съгласно разпоредбите на ДОПК, производствата по извършване на ревизии са ограничени със срок. Т.е. те трябва да бъдат довършени и за целта, когато е невъзможно или силно затруднено това да се случи с участието на първоначално определен за участие в ревизията орган по приходите, включително и като ръководител на ревизията, е необходимо да се извършат и съответните промени в състава на ревизиращия екип.

Вярно е, че със Заповедта за възлагане на ревизията се определя ревизиращият екип- орган по приходите и ръководител на ревизията и друг орган по приходите или органи по приходите и съгласно чл.118 от ДОПК ревизионният акт се издава от органи по приходите, включени в състава на ревизиращия екип, но това не означава, че органите по приходите не могат да бъдат заменени и не може да се извърши замяна на един орган с друг- пред каквато хипотеза сме изправени- налице е изземване на преписката по реда на чл.7, ал.3 от ДОПК поради придобиване право на пенсия за осигурителен стаж и възраст на ръководителя на ревизията и възлагането на друг орган по приходите, който е определен и посочен като орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип. Наред с това с нова Заповед за възлагане на ревизия от 18.05.2022 година е променен съставът на ревизиращия екип, като на мястото на Т. И. Б. е определена Р. Б. Т. на длъжност – Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията . Настоящият съдебен състав не споделя доводите на жалбоподателя в жалбата и в писмената защита, че ревизионният акт е нищожен, тъй като е издаден от органи по приходите, които не са притежавали териториална компетентност и са от друга териториална дирекция, различна от тази по седалището на ЮЛ, защото в ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ № 3/26.06.2025 година на ВАС е посочено, че не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция/ какъвто е процесният случай, като по делото се съдържат доказателства, сочещи на първо място, че органите по приходите, участвали в ревизионното производство са надлежно оправомощени от Заместник- изпълнителен директор на НАП/ който е бил надлежно оправомощен от Изпълнителен директор на НАП за орган, който може да възлага ревизии на данъчни субекти, които са от друга териториална

дирекция / чието седалище е от друга териториална дирекция/

Съдът не споделя доводите на адвокат К. в писмената защита, че издаденият Ревизионен акт е нищожен като издаден от органи по приходите, които не се притежавали квалифициран електронен подпис и цитираното едно съдебно Решение на ВАС е изолиран случай, като в последващи решения на ВАС тази застъпвана теза е отречена.

Съгласно чл. 3 ЗЕДЕУУ 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.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. По силата на чл. 4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 ЗЕДЕУУ 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 РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ и по отношение на който с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице 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 на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕУУ електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) № 910/2014- именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярът на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл. 13, ал. 3 и ал. 4 ЗЕДЕУУ препращат към същия Регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от Регламента: да е свързан по уникален начин с титуляра на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от Регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕУУ и обосноваващи извод за това, че ЗВР, Заповедите за изменение, за спиране, възобновяване, РД и РА РА са издадени

от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл. 13, ал. 3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. В разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение.

Според чл. 28, ал. 1 ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл. 37, ал. 2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл. 28, ал. 3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информацията относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Нещо повече дори- от заключението на вещото лице, изготвило съдебно- компютърната експертиза, неоспорено от страните, което настоящият съдебен състав намира за обективно и компетентно изготвено е видно, че след направената проверка на файловете, на система ИС Контрол, както и в ДУУ е видно, че НАП използват електронна система за създаване, подписване и изпращане на документи ИС "Контрол" официално действаща от 21.07.2014 година, като Системата ИС "Контрол" е създадена да обслужва както клиентите на НАП, така и вътрешно служителите, всеки документ, който трябва да бъде публикуван в системата, е нужно да бъде електронно подписан преди да бъде записан в досието на съответния клиент, в системата се записва датата на която линкът, изпратен в имейла е бил отворен и файловете са били изтеглени, а когато документът е подписан електронно, но не е заверен с времеви печат (TimeStamp), датата на подписване в attached подписът на документа се записва, ползвайки системното време на работната станция на потребителя, подписващ документа, ИС "Контрол" следи и записва всяко едно действие на потребителите в хронологията на действията, включително и времето на подписване и самият подпис, ползвайки системното време на сървъра на приложението и по този начин точното време на подписване в хронологията на действията съвпада с датата на подписване, която се визуализира в Службното копие на всеки един документ, в НАП съществува един специализиран централизиран T.-server, с който се синхронизират сървърите на НАП и виртуалната среда, където се намират, в следната последователност-Сървърите WDC (Writable Domain Controllers) се синхронизират от централизирания T.-server, сървърите RODC (Read-only Domain Controllers) се синхронизират от сървърите WDC, работните станции се синхронизират от сървърите RODC по локация, всички информационни системи, инсталирани на сървъри в НАП, включително ИС „Контрол“, се синхронизират през централизирания T.-server и по правило, ревизиращите служители нямат администраторски права на работните си станции (локални станции) Вещото лице посочва още, че Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а подписите в конкретния случай представляват ENVELOPED подписи, което означава, че подписът е в самия файл, проверката по верифициране на подписите показва, че всички файлове са подписани електронно с валидни подписи към момента на поставяне. По отношение на електронните

подписи, положени в електронните документи, проверката се извърши с няколко независими софтуерни продукти, в операционни системи W., MacOS, L.- чрез инструменти „pdfinfo“ и „pdfsig“ в MacOS и L. среда, чрез софтуер „Adobe Acrobat Pro (64-bit)“ в W. среда и проверката в Публичния регистър за електронни подписи е показала, че подписът на Документът **ЗВР.pdf** представлява ЗВР (Заповед за възлагане на ревизия),Документът е с №P-22221921005326-020-001 /16.09.2021 година, като документът е електронно подписан с ENVELOPED (attached) подпис, като поставеният подпис е на **Vaska I. I.** на 16.09.2021 в 17:11:16 часа,валидността на подписа е от 2020/12/15 03:00:00 +03'00' до 2021/12/15 03:00:00 +03W, издаден от доставчик на удостоверителни услуги **В-Т., „Борика“ АД** и това означава, че към момента на полагане, подписът е бил валиден и активен, а проверката в публичния регистър за електронни подписи показва, че подписът на **Vaska I. I.** е Професионален КУКЕП (Квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис) със същия сериен номер, както е описано по-горе и в документа **няма поставен TimeStamp**, но проверката в с инструментите „pdfinfo“ и „pdfsig“ в MacOS и L. среда е дала следния резултат- подписът е валиден.Документът **ЗИЗВР I.pdf** представлява ЗИВР (Заповед изменение на заповед за възлагане на ревизия),документът е с **P-22221921005326-020-002 / 22.12.2021 година**, подписан електронно на 22.12.2021 година в 11:08:34 ч. от **Vaska I. I.** доставчик на удостоверителни услуги **В-Т., „Борика“ АД**, а подписът е с валидност от 2021/12/13 13:01:16 +03 W до 2022/12/13 13:01:16 +03'00' и това означава, че към момента на полагане подписът е бил валиден и активен, а проверката в Публичния регистър за електронни подписи е показала, че подписът на **Vaska I. I.** е Професионален КУКЕП (Квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис) със същия сериен номер както е описано по-горе, а документът **ЗИЗВР 2.pdf** представлява ЗИЗВР (Заповед изменение на заповед за възлагане на ревизия). Документът е с **P-22221921005326-020-003 / 20.01.2022 година**,документът е подписан електронно на 20.01.2022 в 14:23:24 ч. от **Vaska I. I.** доставчик на удостоверителни услуги **StampIT G. Qualified CA**. Подписът е с валидност от 2021/12/13 13:01:16 +03'00' до 2022/12/13 13:01:16 +03'00'. Това означава, че към момента на полагане , подписът е бил валиден и активен.Проверката в публичния регистър за ел. подписи показва, че подписът на **Vaska I. I.** е Професионален КУКЕП (Квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис) със същия сериен номер както е описано по-горе.Документът **ЗИЗВР 3.pdf** представлява ЗИЗВР (Заповед изменение на заповед за възлагане на ревизия). Документът е с **P-22221921005326-020-004 / 18.05.2022 г.**Документът е подписан електронно на 18.05.2022 в 19:56:54 ч. от **Vaska I. I.** доставчик на удостоверителни услуги **StampIT G. Qualified CA**, подписът е с валидност от 2021/12/13 13:01:16 +03'00' до 2022/12/13 13:01:16 +034)0' и това означава, че към момента на полагане, подписът е бил валиден и активен, а проверката в Публичния регистър за електронни подписи показва, че подписът на **Vaska I. I.** е Професионален КУКЕП (Квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис) със същия сериен номер както е описано по-горе. **TODOR I. B.** е Професионален КУКЕП (Квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис) със същия сериен номер както е описано по-горе.Този подпис **има** удостоверяване на време **TimeStamp**,времевият печат е поставен на 2022/03/28 17:28:20 часа,**P. H. K.**, положен на 29.03.2022г. в 08:55:57ч. Валидността на подписа е от 2021/06/09 03:00:00 +034)0' до 2022/06/09 03:00:00 +03*00', издаден от доставчик на удостоверителни услуги **В-Т. O. Qualified CA**, „Информационно обслужване“ АД и това означава, че към момента на полагане, подписът е бил валиден и активен, а проверката в публичния регистър за електронни подписи показва, че подписът на **P. H. K.** е Професионален КУКЕП (Квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис) със същия сериен номер както е описано по-горе,времевият печат е поставен на 2022/03/29 08:55:58ч.Документът **РДарсК** представлява РД (Ревизионен доклад) с номер **P-22221921005326- 092-001/28.03.2022 година**, като документът е електронно подписан с два подписа и два печата, като подписите са на **TODOR I. B.**, положен на28.03.2022г. в 17:28:17ч., валидността на подписа е от 2021/09/14 15:22:02 +03*00' до2022/09/14 15:22:02 +03*00', издаден от доставчик на удостоверителни услуги **StampIT G. Qualified CA**, „Информационно обслужване“ АД и това означава, че към момента на полагане, подписът е бил

валиден и активен, а проверката в с инструментите „pdfinfo“ и „pdfsig“ в MacOS и L. среда даде следният резултат-подписът е валиден.Цифров сертификат (на български се използва и удостоверение) е електронен (или печатен) документ, издаден от специално упълномощен сертификационен център (в България - доставчик на удостоверителни услуги), който свързва персоналните данни на притежателя на цифровия сертификат с някакви атрибути.**SHA** (на английски: S. Hash Algorithm - „Сигурен Хеширащ Алгоритъм“) е хеш- функция разработена от NSA. Резултатът на функцията е при SHA-1 160-битови извлечения, при SHA-2 256 и 512 са битови извлечения. Документът **PA.pdf** представлява РА (Ревизионен акт) с номер № **P-22221921005326- 091-001 /04.08.2022 г.**, като документът е електронно подписан с два подписа и с два печата. Подписите са на- **Vaska I. I.**, положен на 04.08.2022 г. в 17:59:11ч. Валидността на подписа е от 2021/12/13 13:01:16 +03'00' до 2022/12/13 13:01:16 +03W, издаден от доставчик на удостоверителни услуги StampIT G. Qualified CA, „Информационно обслужване“ АД и това означава, че към момента на полагане, подписът е бил валиден и активен,проверката в Публичния регистър за електронни подписи показва, че подписът на **Vaska I. I.** е Професионален КУКЕП (Квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис) със същия сериен номер както е описано по-горе и този подпис **има** и удостоверяване на време TimeStamp.Времевият печат е поставен на 04.08.2022 г. в 17:59:14ч. , като подписът е валиден.RAYNA B. TANEVA, положен на 04.08.2022 г. в 18;05:03ч,валидността на подписа е от 2022/05/25 09:30:34 +03*00' до 2023/05/25 09:30:34 +03*00', издаден от доставчик на удостоверителни услуги StampIT G. Qualified CA, „Информационно обслужване“ АД и това означава, че към момента на полагане, подписът е бил валиден и активен,а проверката в публичния регистър за ел. подписи показва, че на **RAYNA B. TANEVA**, с който е подписан текущият документ, е издаден подпис от „Информационно обслужване“ АД със сериен номер, както е по-горе.Този подпис **има** и удостоверяване на време TimeStamp , като времето на полагане на времевия печат е 2022/08/04 18:05:05ч,проверката в с инструментите „pdfinfo44 и „pdfsig44 в MacOS и L. среда даде следния резултат:подписът е валиден.

Вещото лице посочва още, че съгласно „Политика при предоставяне на квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис и квалифициран електронен печат (eIDAS-CP-QES)“, публично достъпна на официалния сайт на доставчика на квалифицирани удостоверително услуги, т. 4.2 „Подновяване на квалифицирани удостоверения, издадени от StampIT, може да бъде извършено само, ако всички данни в удостоверението са непроменени, както в първоначалното искане за издаване. Съдържанието на подновеното квалифицирано удостоверение е идентично с това на текущото удостоверение с изключение на срока на валидност, който започва да тече от датата на подновяване, вписана в удостоверението.“ Подновените квалифицирани удостоверения са със същото съдържание през целия си период на валидност. Поради тази причина при доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги са налични текущите (вече подновени) квалифицирани удостоверения за електронен подпис, които на практика са същите удостоверения със същите серийни номера и ключова двойка, проверката показва, че всички положени подписи са били валидни към момента на подписване,а всички проверени подписи са със следните характеристики -Ф. на подписа: X509 Алгоритъм на сертификата: sha256RSA Хеш алгоритъм: SHA-2 Асиметричен алгоритъм: RSA,форматът на сертификатът на публичния ключ е по стандарт X.509 **certificate (X.509)** X.509 е Широко-възприет стандарт за цифрови сертификати и масово използван в Интернет,Дефинира следната информация-Версия Сериен номер,Алгоритъм за цифров подпис Име на издателя, Период на валидност, Име на притежателя, Публичен ключ на притежателя Разширения,Цифров подпис на издателя и най-просто казано, удостоверенията (КУКЕП), с които след това се поставят електронните подписи, се издават от ДКУУ с помощта на специални устройства, които са одитирани по eIDAS, т.е. те са сертифицирани. КУКЕП се записва на устройство (което изглежда като флаш памет), което устройство също е сертифицирано, предоставено от ДКУУ и вписано в регистър на допустими устройства,Всички изследвани подписи отговарят на изискванията на Приложение 1 от Регламент 910/2014г. на ЕС и проверката показва, че електронните подписи са

положени и се валидират правилно, като Регламентът дава указания кой да одитира доставчиците на удостоверителни услуги и до 2018 година според българското законодателство всички доставчици на удостоверителни услуги в България са били контролирани от КРС (Комисия за регулиране на съобщенията), а от 2018 година следва да бъдат одитирани от външна фирма за одит, което условие е изпълнено и след преминаването на одит по eIDAS и получаване на сертификат за това, ДУУ става ДКУУ и има право да издава **КВАЛИФИЦИРАНИ** удостоверения за квалифицирани електронни подписи (КУКЕП), а резултатите от одита се представят и в КРС. "Информационно обслужване" АД е ДУУ (доставчик на удостоверителни услуги), който е сертифициран по eIDAS през 2019 г. след като е преминал и регулярно преминава одит за това. В следствие на това "Информационно обслужване" АД е ДКУУ (доставчик на **квалифицирани** удостоверителни услуги) и издавава КУКЕП (**КВАЛИФИЦИРАНИ** удостоверения за квалифицирани електронни подписи). В периода 2017-2019 година всички ДУУ в България са преминали одит и са получили сертификат за съответствие с eIDAS. Доклад за съответствието е изпратен на Европейската комисия през юли 2018 година и той е бил **приет**. В България има 4 /четири/ доставчика на удостоверителни услуги, които са преминали одит по eIDAS и се наричат **КВАЛИФИЦИРАНИ**, това са: „Информационно обслужване“ АД, „Инфонотари“ АД, „Борика“ АД, „Евротръст“ АД и доставчикът на удостоверителни услуги издава електронният подпис, а подписът се полага посредством софтуер и избран формат за подписване, като в конкретния случай НАП са избрали CAdES и PAdES формат и софтуер на "Информационно обслужване" за последните два документа, а останалите са подписани със софтуерът на ЕК, при полагане на подписа, софтуерът проверява дали съответният електронен подпис е валиден, проверката се прави посредством връзка до CRL списъка и OCSP (онлайн списък на статуса на сертификатите), в тези списъци са обявени всички подписи, които са спрени, невалидни и т.н. и ако този подпис е в списъка, то няма да може да бъде осъществено електронно подписване. Електронните подписи, поставени с КУКЕП съответно са **КВАЛИФИЦИРАНИ**, като ИС „Контрол“ е софтуерна система, която има възможност софтуерно да полага квалифицирани електронни подписи върху документи, ако потребителите притежават предварително издадени от ДКУУ, **КВАЛИФИЦИРАНИ** удостоверения за квалифициран електронен подпис (КУКЕП). От началото на 2022 година ИС „Контрол“ използва модул за подписване на документи, който е разработен от ДКУУ „Информационно обслужване“ АД, а в периода 2019-2021 година ИС „Контрол“ е използвала модул за подписване на ЕК - DSS. <https://ec.europa.eu/>, в периода 2014-2019 година НАП използва J. applet за подписване на документите, като подписите се генерират в отделен файл от подписаното съдържание, като ИС „Контрол“ не е устройство за създаване на квалифицирани електронни подписи по смисъла на Приложение II от Регламента. ИС „Контрол“ не е сертифицирана от специализиран контролен орган и полагането на електронен подпис осигурява целостта на документа, като при всяка последваща модификация на съдържанието, валидирането на подписа отчита нарушение на целостта и подписът се счита за невалиден, тъй като е налице изменение след момента на подписване. При издаване на КУКЕП, ДКУУ го заверява със свой електронен подпис, при издаване на КУКЕП, доставчикът на удостоверителни услуги генерира ключовата двойка (подписващ/проверяващ ключ) като използва смарткарта и от картата технически може да се получи само проверяващият ключ, извлечен и подписан от доставчика, като за разлика от него подписващият ключ е достъпен само след въвеждане на П. от автора. Всички изследвани документи са подписани с квалифициран електронен подпис, като подписите са „квалифицирани“ по смисъла на Регламент (ЕС) № 910/2014 (eIDAS): сертификатите са квалифицирани, базирани на Квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис („Qualified Certificate for E. Signatures“); отговарят на изискванията на чл. 26 от Регламента; частният ключ е в Квалифицирано устройство за създаване на електронен подпис („P. key resides in a QSCD“), а издатели са „StampIT G. Qualified CA“ на „Информационно обслужване“ АД и В-Т. "Борика" АД и към момента на полагане, всички удостоверения за квалифициран електронен подпис са били валидни, електронните подписи са били валидни към датата на подписване на процесите

документи, което е удостоверено освен със самите подписи, така и в два от документите с времевите печати, положени в електронните документи, в удостоверенията за електронен подпис не са вписани ЕГН на притежателите им, вписано е, че са служители на НАП, както и служебен имейл адрес, издаден от НАП, а във всеки документ е отразена дата и час на поставяне на подписа. Датата и часът са взети от локалната станция на подписващия, като датата и часът на локалната станция на всеки служител на НАП се синхронизира периодично с T. Server на НАП. В документи ЗВР, ЗИЗВР, ЗИЗВР 1 и ЗИЗВР 2 няма поставени времеви печати (TimeStamp), а в документи ЗИЗВР3, РД и РА има поставени и времеви печати, датата и часът на времевия печат се взимат от сървър на доставчика на удостоверителни услуги, в случая Информационно обслужване. В тези документи времето на поставяне на електронният подпис съвпада с времето на времевия печат, т. е. времето на TimeServer на НАП, съвпада с времето на сървъра на ДКУУ (доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги). Всички проверени подписи са със следните характеристики: Ф. на подписа: X509 Алгоритъм на сертификата: sha256RSA Хеш алгоритъм: SHA-2 Асиметричен алгоритъм: RSA и изискванията по Наредбата включват хеш алгоритми SHA-1, SHA-2 и RIPEMD, както и асиметрични алгоритми за квалифициран електронен подпис RSA, DSA и ECDSA, което означава, че проверените КУКЕП напълно отговарят на тези технически изисквания от Наредба за изискванията към алгоритмите за създаване и проверка на квалифициран електронен подпис (приета с ПМС №259 от 07.09.2011 г. обн. ДВ бр. 71 от 13.09.2011 г.), като процесите документи, което е удостоверено освен със самите подписи, така и в два от документите с времевите печати, положени в електронните документи, като във всеки документ е отразена дата и час на поставяне на подписа, като датата и часът са взети от локалната станция на подписващия, датата и часът на локалната станция на всеки служител на НАП се синхронизира периодично с T. Server на НАП. В документи ЗВР, ЗИЗВР, ЗИЗВР 1 и ЗИЗВР 2 няма поставени времеви печати (TimeStamp) а в документи ЗИЗВР3, РД и РА има поставени и времеви печати. Датата и часът на времевия печат се взимат от сървър на доставчика на удостоверителни услуги, в случая Информационно обслужване, като в тези документи времето на поставяне на електронният подпис съвпада с времето на времевия печат. Т.е. времето на TimeServer на НАП, съвпада с времето на сървъра на ДКУУ (доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги). Вещото лице посочва още, че изследваните електронни подписи в документите ЗВР и РА са КВАЛИФИЦИРАНИ и отговарят на трите кумулативни изисквания, за да може да се приеме, че един електронен подпис се счита за „Квалифициран електронен подпис“ - чл.3, т.12 гласи, че подписът трябва да е усъвършенстван и да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи, устройството за създаване на квалифициран електронен подпис е хардуерно или софтуерно средство, което създава квалифициран електронен подпис (КЕП) така, че подписът да бъде криптографски надежден (неподправим) или създаден под контрола на подписващия, като в конкретния случай представлява хардуерно устройство - смарт карта + четец, а ключът се съхранява на смарт карта, (най-просто казано това е устройството, което прилича на флаш памет), а в чл.3, т.23, от Регламент № 910/2014г. на ЕП и СЕС гласи, че подписът трябва да отговаря на изискванията, предвидени в Приложение II- включва подробни технически спецификации, свързани с хардуерните и софтуерните характеристики на устройствата за създаване на квалифициран електронен подпис, включително криптографските алгоритми, защитата на ключовете, механизмите за управление на устройствата и други технически аспекти, необходими за осигуряване на сигурността и надеждността на създаването на такива подписи, и за да се гарантира, че устройствата за създаване на електронен подпис отговарят на изискванията на Приложение II, доставчикът на удостоверителни услуги подлежи на периодичен одит по eIDAS. Сертификацията се извършва от специализирани международни компании и по време на одита се проследяват и записват всички технически устройства, както хардуерни, така и софтуерни. Всички изследвани КУКЕП са издадени от „Информационно обслужване“ АД и „Борика“ АД, които са преминали одит по eIDAS и притежават сертификат по eIDAS, което

означава, че се наричат доставчик на КВАЛИФИЦИРАНИ удостоверителни услуги. По време на одита всички устройства са подложени на проверка и са сертифицирани и следователно подписите отговарят на изискванията предвидени в Приложение II от Регламента. Всички положени подписи са положени с предварително издадени КУКЕП (квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис). Удостоверенията са КВАЛИФИЦИРАНИ, защото са издадени от доставчик на КВАЛИФИЦИРАНИ удостоверителни услуги (ДКУУ), доставчикът се нарича така - ДКУУ, защото е преминал одит и е сертифициран по eIDAS. Доставчикът на квалифицирани удостоверителни услуги издава квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис (КУКЕП), като квалифицираните електронни подписи се полагат с квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис.

Следва да бъде посочено още, че съгласно чл. 28 от Регламент /ЕС/ № 910/2014, квалифицираните удостоверения за електронни подписи отговарят на изискванията, предвидени в Приложение I, а според т. 2 на същия член, квалифицираните удостоверения за електронни подписи не подлежат на каквото и да било задължително изискване, което надхвърля изискванията, предвидени в Приложение I.

В Приложение I към Регламент /ЕС/ № 910/2014 е визирано, че квалифицираните удостоверения за електронен подписи съдържат: б/ набор от данни, които еднозначно представляват издалия квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който набор включва най-малко държавата членка на установяване на доставчика и:- за юридическо лице: наименованието и, където е приложимо, регистрационният номер според официалните регистри, - за физическо лице: името на лицето; в/ най-малко името на титуляря или псевдоним; ако се използва псевдоним, той се посочва ясно и липсата на видимо ЕГН в квалифицираното удостоверение за електронен подпис не е основание да се счита, че този подпис не изпълнява условията на чл. 3, т. 12 от Регламента, още повече, че в Приложение I към Регламента няма изискване за подобна информация - буква в) предвижда само необходимост от посочване на името на титуляря или негов псевдоним. Наред с това е установено по категоричен начин свързването с конкретния служител от ТД на НАП П. и положените подписи в оспорените електронни документи с издаденото удостоверение от „Информационно обслужване „ АД чрез посочените в него данни - имена, електронен адрес и месторабота /ТД на НАП П., а това означава, че са спазени изискванията по чл. 26, букви а) и б) от Регламента, т.е. подписите са свързани по уникален начин с титулярите им и последните могат да бъдат идентифицирани, всеки от подписите притежава и сериен номер, който по същество си също е уникален идентификатор, свързващ подписа с лицето, на което е издаден. Твърдението на адвокат К., че за част от документите и подписите липсва на квалифициран електронен времеви печат върху оспорените електронни документи е неоснователно, защото полагането на такъв печат не е нормативно установено изискване към КЕП, а последваща промяна в съдържанието на електронните документи след тяхното подписване не е установена и липсата на време на подписване на електронните документи не е съществен недостатък на електронния подпис/ а по делото такива доказателства няма. **В този симсъле е РЕШЕНИЕ № 6082 ОТ 07.06.2023 Г. ПО АДМ. Д. № 8230/2021 Г., I ОТД. НА ВАС.**

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.

Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че ревизионният акт е нищожен, защото от доказателствата по делото е видно, че същият е издаден от компетентни органи, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

От приложените по делото доказателства е видно, че както първата ЗВР, така и последващите ЗВР, РД и РА са връчени на електронния адрес на жалбоподателя, а получаването на документите е удостоверено по надлежния ред чрез потвърждаване на получаването, за което са приложени писмени доказателства, като връчването на електронните съобщения е станало по реда на чл.30, ал.6 от ДОПК, сочещ, че 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 или пък лично на управителя на ревизирия данъчен субект, като отново личното връчване е извършено по реда и със средствата, предвидени в ДОПК. 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 [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](#).

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“.

Неоснователен е доводът на процесуалния представител на жалбоподателя, че в ревизионният акт липсват мотиви, защото към ревизионния акт е приложен Ревизионен доклад, играещ ролята на мотиви.

При издаване на ревизионния акт са спазени процесуално- правните и материално- правните разпоредби.

Неоснователно е твърдението в жалбата , че Ревизионният доклад и Ревизионният акт са издадени извън срока за издаването им , тъй като сроковете за издаване на ревизионен акт и съставяне на РД са инструктивни и с изтичането им не погасява правото на органите да го съставят, респективно да го издадат.

Неоснователен е и доводът на жалбоподателя ,че РА е издаден в нарушение на чл. 109 от ДОПК и същият следва да бъде отменен като незаконосъобразен в частта на установените задължения по ЗДДС за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 година, тъй като по силата на чл. 109, ал. 1 от ДОПК не се образува производство по установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация. Този срок не е давностен, а преклузивен и с изтичането му се препятства възможността органите по приходи да установяват данъчните задължения. За разлика от давностния срок, той се прилага служебно* а не по искане или възражение на лицето. Срокът по чл. 109 от ДОПК се отнася единствено до допустимостта на производствата за установяване на задължения за данъци и осигурителни вноски, за разлика от давността, която не възпрепятства установяването, а само принудителното събиране на установените задължения. В съответствие с разпоредбата на чл. 125, ал. 5 от ЗДДС за всеки данъчен период регистрираното лице е длъжно да подаде справка-декларация /СД/ и отчетни регистри в съответната териториална данъчна дирекция до 14-о число включително на месеца, следващ данъчния период,, за който се отнася. За периодите от 01.01.2016 г. до 30.11.2016 година СД са подавани през 2016 година, във връзка с което срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК е започнал да тече от първи януари на следващата година, т.е. от 01.01.2017 година и съответно същият изтича на 31.12.2021 година. За месец 12.2016 година СД е подадена през м. 01.2017 година, от което следва, че срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК е започнал да тече от 01.01.2018 годин и същият изтича на 31.12.2022 година, а ЗВР е издадена на 16.09.2021 година и е връчена на 23.09.2021 година, от което следва, че срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК за възлагане на ревизия за посочените периоди не е изтекъл. Неоснователно е и възражението за изтекла давност по чл. 171, ал. 1 от ДОПК за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 година.

Правната регламентация на давността по ДОПК, се съдържа в чл.171 от ДОПК,според която публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. Според алинея втора, с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания, независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено. Според чл.172 от ДОПК, давността спира когато е започнало производство по установяване на публичното вземане - до издаването на акта, но за не повече от една година, когато изпълнението на акта, с който е установено вземането, бъде спряно - за срока на спирането, когато е дадено разрешение за разсрочване или отсрочване на плащането - за срока на разсрочването или отсрочването, когато актът, с който е определено задължението, се обжалва, с налагането на обезпечителни мерки, когато е образувано наказателно производство, от изхода на което зависи установяването или събирането на публичното

задължение, а давността се прекъсва с издаването на акта за установяване на публичното вземане или с предприемането на действия по принудително изпълнение. Ако актът за установяване бъде отменен, давността не се смята прекъсната и от прекъсването на давността, започва да тече нова давност. Съгласно [чл. 168, т. 3 от ДОПК](#) погасяването по давност е начин на погасяване на самото публичното вземане. Приложението на тази норма не се дерогира и от разпоредбата [чл. 174 от ДОПК](#), която регламентира единствено хипотезата на доброволно плащане след изтичането на давностния срок и следващите от това правни последици. Следва да бъде отбелязано, че в ДОПК няма легално определение на понятието давност и то следва да се използва от понятието за давност, дадено най-вече в гражданското право. Погасителната давност представлява *период от време, определен от закона, през който субективното право на кредитора не е погасено или казано иначе – не са настъпили юридически факти, които да погасят субективното право на вземане на кредитора*. Погасителната давност като юридически факт (разбиран като бездействие на кредитора или ненастъпване на други погасителни обстоятелства) **не погасява правото на кредитора, а поражда материалното право на длъжника да откаже изпълнение**, което е насочено към кредитора. Това обаче не е процесуално право, тъй като за изтекла погасителна давност може да се изразява и извън съдебно, а не само в един съдебен процес. Правоотношението е материално-правно, защото то произтича от материално-правното правоотношение между кредитора и длъжника. Погасителната давност има за главна функция *привеждането в съответствие на правното с фактическото състояние* – с бездействието на кредитора фактическото положение е, че дадено право не се упражнява и следователно трябва да му се откаже възможността да си го търси по принудителен ред. Позоваването на изтеклата погасителна давност обаче не води до погасяване на самото субективно право, за разлика от придобивната давност, където позоваването на изтекла придобивна давност води до прекратяване правото на собственост за лицето, което не е упражнявало правото си.

Сроковете в крайна сметка създават дисциплина в гражданския оборот, тъй като стимулират кредиторите да упражняват правото си на вземане и допринасят за установяването на обективната истина. От друга страна, неприлагането на служебното начало при давността, дава възможност неблагоприятните й последици да зависят от волята на длъжника (той може и да отрече да се възползва от изтеклата придобивна давност). Общ принцип в прилагането на института на погасителната давност е, че с погасяването на едно вземане по давност не отпада дългът, а възможността за неговото принудително събиране. Предявяването на възражение за изтекла давност е право на длъжника, което той може да не упражни, а да изплати доброволно погасеното по давност задължение. В обратната хипотеза - при изтекла погасителна давност и след позоваване на този юридически факт, е налице основание за прекратяване на действията по принудителното изпълнение на публично държавно вземане от страна на публичния изпълнител. От момента на настъпване на основанието за прекратяване на принудителното изпълнение същото става недопустимо и следва да бъде прекратено.

Дори и да се приеме застъпваната в гражданско правната доктрина теза, че в резултат на погасителната давност се погасява само правото на принудително изпълнение, От гледна точка на данъчното право и на ДОПК, давността е период от време, с изтичането на който се преклудира правото на държавата да събере едно вземане. Но това само по себе си изключва и правото на държавата да го установи, В чл. 222 от ДОПК, изтеклата погасителна давност не е предвидена като основание за спиране на принудителното изпълнение, нито пък е предвидена като основание за прекратяване на принудителното изпълнение-чл. 225 от ДОПК.

И. на погасителната давност е уреден в чл. 171 и сл. от ДОПК. Предвид разпоредбата на чл. 171, ал. 1 от ДОПК, публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. На основание чл. 172, ал. 1, т. 1 от ДОПК, давността спира да тече, когато е започнало производство по установяване на публичното вземане - до издаването на акта, но за не повече от една година. Съгласно

разпоредбата на чл. 172, ал. 2 установяване на публичното в изпълнение. В ал. 3 е посочено, че давността се прекъсва с издаването на акта за установяване на задължението или с предприемане на действия по принудително изпълнение и от прекъсването на давността започва да тече нова давност. Доколкото в случая се касае за задължения по ЗДДС следва да се отбележи, че по смисъла на чл. 87, ал. 1 ЗДДС, данъчният период е периодът от време, след изтичането на които регистрираното лице е длъжно да подаде справка-декларация с резултата за този данъчен период. Д. период е едномесечен за всички регистрирани лица и съвпада с календарния месец, освен в случаите по глава осемнадесета. Съгласно чл. 81 ал. 1 ЗДДС, когато е налице резултат за периода - данък за внасяне, регистрираното лице е длъжно да внесе данъка в републиканския бюджет по сметка на компетентната ТД на НАП в срока за подаване на справка-декларацията за този данъчен период, като съобразно чл. 125, ал. 5 от ЗДДС справка-декларация се подава до 14-то число включително в а месеца, следващ данъчния период, за който се отнася. С оглед цитираните разпоредби, в настоящия случай срокът за внасяне на данъка върху добавената стойност за периодите от 01.01.2016 г. до 30.11.2016 г. е до 14-то число на съответния следващ месец, като за м. 11.2016 г. е до 14.12.2016 година и по аргумент от разпоредбата на чл. 171, ал. 1 от ДОПК, давностният срок за задълженията за горепосочените периоди започва да тече от 01.01.2017 година и би следвало да изтече на 01.01.2022 година, ако не е спиран или прекъснат. За данъчен период м. 12.2016 г. срокът за внасяне на данъка е до 14.01.2017 г., поради което давността започва да тече от 01.01.2018 г. и следва да изтече на 01.01.2023 г. Съгласно чл. 172, а г 1 от ДОПК давността спира, когато е започнало производство по установяване на публичното вземане — до издаването на акта, но за не повече от една година. Ревизията на „КИМПЕКС 07“ ЕООД е образувана със ЗВР №P22221921005326-020-001/16.09.2021 година, с което давността е спряна, а обжалваният Ревизионен акт е в рамките на една година от образуване на ревизионното на същата разпоредба давността се прекъсва с издаването на акта за убличното вземане или с предприемане на действия по случая, с издаването на РА давността е прекъсната, а от Следователно, установените 31.12.2016 г. не са погасени по давност, като Ревизионният акт е издаден на 04.08.2022 годинта, тоест от 04.08.2022 година е започнала да тече нов дановстен срок, като не е изтекла и предвидената в закона абсолютна давност от 10 години към момента на постановяване на съдебното решение.

При издаване на ревизионният акт са спазени и материално -правните разпоредби на ЗДДС. Спорът се свежда до отказано право на данъчен кредит общо в размер на 256 129,32 лева за данъчните периоди от месец 01.2016 година до месец 01.2019 година включително, от месец 03.2019 година до месец 05.2019 година включително, от месец 07.2019 година до месец 05.2021 година включително и месец 07.2021 годинта и начислените лихви за забава в размер на 91 683,58 лева по фактури, издадени от следните доставчици: „МЕВИКАР“ ЕООД- с ДДС 3 262,05 лева, „СТРОЙ КОМЕРС 25“ ЕООД- ДДС в размер на 1 725,17 лева, „МИМ ТРЕЙД 83“ ЕООД с ДДС в размер на 18 447,34 лева, „СТРОЙ ИНЖЕНЕРИНГ 2016“ ЕООД с ДДС-16 443,58 лева, „НАД-НЕТ СЕЙЛС“ ЕООД и ДДС в размер на 1 447,66 лева, „А. Т.“ ЕООД- /3 836,42 лева/, „СТАН СТРОЙ 93“ ЕООД с ДДС 5 673,49 лева, „ММК СТРОЙ“ ЕООД-2 214,85 лева ДДС, „ЦВЕТИ КОМЕРС 72“ ЕООД с ДДС 400 лева, „ИН ТРЕЙД“ ЕООД с ДДС 7 108,89 лева, „ХАЙ КУАЛИТИ СЪРВИСИС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /3 501,88 лв./; „ЙОНИТО ТРЕЙД“ ЕООД с ДДС- 834,88 лева, „КАМ СЕРВИЗ 22“ ЕООД- ДДС-3 855,16 лева, „ЛУКСТРЕЙ“ ЕООД- с ДДС-10 331,42 лева, „СИМДЕС“ ЕООД с ДДС-1 479,95 лева, „НИК ТРЕЙД 2017“ ЕООД с ДДС-1 621,81 лева, „АСТРАЛ 94“ ЕООД с ДДС-2 893,48 лева; „СИДЖИ 7“ ЕООД – ДДС в размер на 10 799,40 лева, „КОФИ БРЕЙК“ ЕООД- ДДС-1 349,38 лева; „СОНИК МП“ ЕООД с ДДС в размер на 18 478,24 лева, А. СЪРВИЗ 3“ ЕООД с ДДС- 7 747,19 лева, „НИМЕКС БГ“ ЕООД с ДДС /16 673,29 лева, „СИЛВЕСТЪР СТРОЙ“ ЕООД с ДДС в размер на 8 185,22 лева, „АГАР КОНСУЛТАНСИ“ ЕООД с ДДС 5 512,41 лева, „ЛЕЙДИ СУИТ“ ЕООД с ДДС в размер на 1 716,34 лева „СКС 17“ ЕООД-62 784,78 лева, „АЛЕКС ИВ“ ЕООД-6 034,65 лева, „КЛУБ БИЛД“ ЕООД-14 417,39 лева,; „ШАЙН 8888“ ЕООД-21 513,43 лева/ и „МД КАЛ ЕУРОПЕ“- 1 856,60 лева/. Предмет на доставките са различни видове стоки и материали - релета, алуминиеви профили, силикон, гумени уплътнители, термошлаух, електрическа кутия,

кабелни обувки, магнитен датчик, релета, остриета за макетен нож, двойно залепващо тиксо, бренери, бургии, дискове за рязане, електроди, дискове за рязане на неръждавейка, изолиран текстилна лента, винтове, релета, кабел многожилен и други. От „СТРОЙ ИНЖЕНЕРИНГ 2016“ ЕООД и „НИК ТРЕЙД 2017“ ЕООД са издадени и фактури с предмет - изработка на заключващи устройства, а от „ИОНИТО ТРЕЙД“ ЕООД с предмет - изработка на датчици. По отношение на фактурите е установено, че са отразени в дневниците за продажби на доставчиците за съответните данъчни периоди, с изключение на фактурите, издадени от „АЯКС ТРЕЙД“ ЕООД и 2 фактури от „СИДЖИ 7“ ЕООД, като за месец 06.2017 година ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/15.06.2017 година с издател „ЦВЕТИ КОМЕРС 72“ ЕООД и предмет на доставка - наем, но органите по приходите са установили, че фактурата не е издадена на „КИМПЕКС 07“ ЕООД, а на „ДЖИ ПИ ЕС СЕРВИЗ“ ЕООД. Изготвените ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК /с изключение на искането до „ШАЙН 8888“ ЕООД/, поради ненамирането им на декларираните адреси за кореспонденция. Предприетите действия и съставените документи са описани подробно по доставчици. Същите не са представили копия на самите фактури, никакви писмени обяснения и доказателства относно предмета на доставките, данни за място и дата на извършването им, за начин на транспортиране на стоките, документи за разплащания, за наети лица и т.н. Без отговор са останали и исканията за представяне на информация от трети лица, адресирани до представляващите на отделните дружества. Единствено адресираното до „ШАЙН 8888“ ЕООД искане е връчено по електронен път и в отговор са представени заверени копия на фактури, Аналитичен регистър, Хронологичен регистър и Оборотна ведомост за периода 01.03.2021 година - 31.07.2021 година, като е отбелязано, че не са представени договори или други документи за наличие на търговски взаимоотношения, доказателства за разплащания, както и за осъществен транспорт, а от извършените са служебни проверки в информационната система на НАП е установено, че доставчиците са deregистрирани по ЗДДС поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС и имат задължения в големи размери, като за „ЛУК СТРЕЙД“ ООД няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 година, както и че: за месец 11.2017 годна му е извършена ревизия по ЗДДС, приключила с издаване на РА, с който са установени задължения в големи размери. Доказателства в тази насока бяха ангажирани и пред съдебната инстанция. В хода на ревизията, жалбоподателят е представил копия на процесните фактури, приемо-предавателни протоколи /в отделни случаи със стокови разписки/ и фискални бонове, като в писмени обяснения е пояснено, че за част от доставките на стоки и материали транспортът е за сметка на „К. 07“ ЕО()Д и е извършен от управителя на дружеството, най-често с товарен автомобил ФИАТ ДУКАТО, като транспортът извършен от доставчиците е за тяхна сметка, стоките са товарени от чиито адреси не са му известни и са претоварвани от автомобил в автомобил, стоките и материалите са доставени на адрес: [населено място], [улица], на който се намират помещения, които се ползват от „КИМПЕКС 07“ ЕООД и са наети от „ДЖИ ПИ ЕС СЕРВИЗ“ ЕООД, без да е сключен договор.

Във връзка със закупени стоки и материали е пояснено, че една част от тях са продадени, а друга част са вложени при извършени монтаж, най-често на монтажни площадки, посочени от клиентите. Уточнено е, че стоките от една фактура за покупка се използват, както за продажба, така и за монтаж и то не само за една продажба и не само товарителници и пътни листове помещения на доставчиците, за един монтаж, а част от доставените стоки и материали са реализирани чрез директни продажби, а друга част са вложени в ремонтни дейности и са представени и справки /които са изготвени по месеци и по години/, които съдържат таблица за стоковия поток -изследващата реализация, фактурата за нея, снимко материали, когато става въпрос: за влагането на материали в извършване на услугата.

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. Доставчиците не са намерени на адреса за кореспонденция при извършване на съдебно-счетоводната експертиза, неоспорена от страните, която настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвена в преобладаваща си част
От заключените от неговото лице Н. е видно, че за процесните периоди по приложението на ЗДДС от 01.01.2016 година до 31.07.2021 година „Кимпекс 07“ ЕООД е с предмет на дейност: Техническо обслужване и ремонт на автомобили, като съгласно обяснителна записка от управителя И. Д. предмета на дейност е монтаж и ремонт на електрически устройства в мобилни и стационарни обекти /автоалармени системи, GPS устройства, авто радио, парктроници, ксенонни системи, hands free системи, авто-електро услуги, продажба на акумулаторни батерии, електрически и електронни компоненти, като за извършването на тези дейности са необходими електроматериали – кабели, кутии, релета, датчици, табла, контактори и други, както и материали за монтаж – бургии, дискове за рязане, винтове, болтове и други. За периода в „Кимпекс 07“ ЕООД са регистрирани 2 трудови договора – Р. Д. и Л. Л. за длъжност „техник – монтажник“. Вещото лице посочва, че при определяне на задълженията с Ревизионен акт № Р-22221921005326-091-001/04.08.2022г. за данъчен период м.04.2018г. е установен данък за довносяне в размер на 5 731,69 лева, вместо 5 741,69 лева / с 10,00 лева по-малко в какъвто размер е отказаният кредит/, за месец 08.2018 година е установен данък за довносяне в размер на 1 068,90 лева, вместо 6 179,68 лева / с 5 110,78 лева по-малко в какъвто размер е отказаният кредит/, като общо за двата периода отказаният данъчен кредит е по-малко с 5 120,78 лева, но съгласно Решение № 1721/28.10.2022 година на Директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП предвид забраната на чл.155, ал.8 от ДОПК, РА не може да бъде изменен във вреда на жалбоподателя, поради което се приема, че отказаното право на данъчен кредит е в размер на 256 129,32 лева.

Установено е, че „Строй инженеринг 2016“ ЕООД и „Ник Трейд 2017“ ЕООД са издали на жалбоподателя фактури с предмет – изработка на заключващи устройства, а от „Ионито Трейд“ ЕООД фактури с предмет – изработка на датчици, като стоките/материалите се получават от управителя на дружеството, а собствеността се прехвърля на датата на фактуриране. Документите са съставяни от материално отговорните лица и на адресите вписани в титулната част на документите и за част от доставките на стоките/материалите жалбоподателят декларира, че транспорта на същите е извършен с транспортно средство на „Кимпекс 07“ ЕООД - товарен автомобил Фиат Дукато с рег. [рег.номер на МПС], за което е представен регистрационен талон. Вещото лице посочва, че доставките по процесните издадени фактури са осчетоводени при дружеството-жалбоподател „Кимпекс 07“ ЕООД-Д-т сметка 302 „Материали“, Д-т сметка 304 „Стоки“, Д-т сметка 4531 „Начислен ДДС от покупки“ на К-т сметка 401 „Доставчици, а за извършеното плащане към доставчиците, в счетоводството на жалбоподателя са съставени счетоводни кореспонденции за закриване на задължение към доставчик и намаление на парични средства в касата на дружеството/ Дебит сметка 401 „Доставчици“ /Кредит сметка 501 „Каса в лева“, стоките/материалите са заведени, като материален актив предназначен за влагане/последваща реализация, по доставна стойност съгласно фактурираното.

В счетоводството на дружеството изписването на стоките/материалите се извършва въз основа на ежемесечните описи на вложени и продадени материали и въз основа на фактури за продажби към клиенти в края на отчетния период. Методът на изписване на стоките/материалите е среднопретеглена стойност.

Обстоятелството, че от представения електронен носител за последваща реализация на

стоките/материалите и Справка „Стоков поток“ е видно, всяка покупна фактура с коя фактура за последваща реализация е обвързана. Основни клиенти на „Кимпекс 07“ ЕООД са „Джи Пи Ес сервиз“ ЕООД / издадени 228 броя фактури/продажба на стоки и материали/ за периода от 27.01.2016г. до 25.07.2021г. и Уебай България ЕООД /монтажни услуги с вложени материали – напр. монтаж на GPS на МПС с рег.№, монтаж на сонда, монтаж термални сензори, трансмитер и др. /том 6,7 и 9/ към фактурите за монтажни услуги издадени към клиенти са налични протоколи с описание вида на монтажа и вложените материали, номер на автомобила, както и снимков материал, не може да обуслови доставка на материали и стоки от конкретните доставчици, тъй като никой не оспорва последващата реализация на стоките и материалите, а спорен е въпросът дали посочените количества стоки и материали са доставени от конкретните доставчици, като не е ясно как доставчиците са придобили стоките и материалите, от кого, какъв вид са, къде са съхранявани, още повече, че нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното са представили счетоводна и търговска документация/ с изключение на доставчик „Шайн 888“ ЕООД.

Наред с това, обстоятелството, че в хода на ревизията от доставчик „Шайн 888“ ЕООД/т.9 по делото/ са представени процесните фактури с предмет материали и консумативи /макетен нож, силикон, контактор, тинол, термошлаух, електрическа кутия, кабелни обувки, щуцер, изолирбанд, електроди и др., описани по вид, количество, единична цена и стойност/, както и Хронологичен регистър и Оборотна ведомост за периода 01.03.2021г. - 31.07.2021г., съгласно които в счетоводството на доставчика „Шайн 888“ ЕООД са отразени приходите по фактурите по Дебит сметка 411“Клиенти“ и Кредит сметка 702“ Приходи от продажби на стоки“ / данъчната основа по съответните фактури/, а начисленият и отразеният във фактурите ДДС е намерил счетоводно отражение по Кредит на сметка 4532“Начислен ДДС от продажби“. За полученото плащане от клиента „Кимпекс 07“ ЕООД, в счетоводството на „Шайн 888“ ЕООД са съставени счетоводни кореспонденции за закриване на вземане от клиент и увеличение на паричните средства на дружеството, Дебит сметка 501 Каса в лева, Кредит сметка 411 „Клиенти“ и фактурите са включени в подадените от доставчика „Шайн 888“ ЕООД, СД по ЗДДС и дневници за продажби за съответните периоди с получател „Кимпекс 07“ ЕООД, като по данни от НАП, „Шайн 888“ ЕООД е разполагал с ДМА - автомобил марка К. Спортдж, не може да доведе до извод, че е налице реално осъществена доставка и от този доставчик, защото при липса на каквато и да е кадрова, техническа и материална обезпеченост този доставчик е осъществил доставките, кога е станало това, на кой адрес, къде е съхранявал стоките и материалите и кога са предадени на жалбоподателя.

Фактът, че по данни от НАП - ПП СУП доставчик Астрал 94“ ЕООД е разполагал с 3 лица по трудови правоотношения на длъжност – снабдител доставчик, общ работник и търговски представител, също не може да доведе до извод, че този доставчик нещо реално е доставил на жалбоподателя и в т. 6 от експертизата е отбелязано, че няма писмени данни дали доставчиците са извършвали търговска дейност в ревизирия период, като съдът не кредитира заключението на вещото лице Н. по т. 2 от експертизата, съгласно което стоките по процесните фактури са в икономическата дейност на жалбоподателя и са предмет на последваща реализация, тъй като жалбоподателят е ползвало в дейността си еднородни по вид стоки и услуги, но не може да се установи дали те са претирани от издателите на фактурите или трети лица, още повече, че за изготвяне на експертизата не са ангажирани нови доказателства, различни от намиращите се по делото. Съгласно Закона за счетоводството предприятията осъществяват счетоводството на основата на документалната обосновааност на стопанските операции и факти, като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство, т.е. документалната обосновааност на стопанските операции е налице само когато фактурата, като първичен счетоводен документ отразява вярно действително осъществената такава операция. Гарантирането на автентичността на произхода, целостта на съдържанието и четливостта на фактурата или известието към фактурата се осигурява от ДЗЛ чрез всякакъв контрол на стопанската дейност, който създава надеждна одитна следа между

фактурата или известието към фактурата. Контролът върху стопанската дейност е процедура ши технология, която се пршага и поддържа в предприятието и създава уверение относно правилното, навременно и точно отчитане на стопанската дейност като цяло и отделните операции в частност. Този контрол дава възможност за проследяване на всички елеме ш и на стопанската операция в тяхната взаимовръзка. Изборът на процедура за контрол на стопанската дейност е изцяло на ДЗЛ. Надеждната одитна следа е осчетоводените операции е налице, когато връзката между отделните документи и лесно и бързо установима и осигурява намиране на търсената връзка между и-дадената фактура и извършената доставка. Предвид изложеното чрез контрол върху стопанската дейност и падежна одитна следа, задължените лица следва да осигурят безспорната връзка между издадената фактура и извършената доставка, като от представените доказателства не може да се установи такава безспорната връзка между издадените фактури и извършените доставки. Още в хода на ревизията от жалбоподателя е изискано да, представи: „ 5. Във връзка с декларираното оп Вас, че част от доставените стоки/материали са продадени, Моля да предоставите данни и документи удостоверяващи кои от гореизброените фактури за покупки на стоки/материали в последствие сте продали а именно: за всяка фактура за посочи кои са издадени от БУЛСТАТ на клиент? 6. счетоводните записвания за къде са вложени, с приложен фактурите. 7. Във връзка с покупка (номер на фактура, доставчик с БУЛСТАТ) да се Вас номер на фактура за продажба, наименование и П. за всеки доставчик аналитичност на заприхождаване и изписване, как са транспортирани и а фактура за продажба, според предмета на доставка по декларираното от Вас, че друга част от закупените стоки/материали са вложе ш при извършени монтаж, най-често на монтажни площадки посочени от клиентите, Моля да конкретизирате кои от гореизброените фактури за покупки сте влоогсили в извършени СМР, като посочите и конкретизирате наименование и БУЛСТАТ на клиента?“ /напр. стр. 43 и мн. др. от РД/. В отговор на горесцитираното ИПДПОЗЛ е получено писмо с вх. N570-00-1620 от 28.02.2022 год. от „КИМПЕКС 07“ ЕООД, както следва: „по т. 1 „Кимпекс 07“ ЕООД не разполага с товарителници и пътни листове; по т. 2 Доставките на стоки и материали за сметка на „К. 07“ ЕООД са извършени от управителя на дружеството И. И. Д.; по т. 3 Стоките са товарени от помещения на доставчиците, чиито адреси не са ни известни както и са претоварвани от автомобил в автомобил. Изпращача на стоките е конкретно дружество издало фактурите за доставка; по т.4 Стоките и материалите са доставени на адрес [населено място], [улица]. Това са помещения, които се ползват от „Кимпекс 07“ ЕООД и са наети от „Джи Пи Ес Сервиз“ ЕООД. Няма сключен договор за наем между „Джи Пи Ес Сервиз“ ЕООД и „Кимпекс 07“ ЕООД. Стоките са получени от управителя на „Кимпекс 07“ ЕООД; по т. 5 Тази информация ще Ви бъде предоставена допълнително поради необходимостта от значително време за изготвянето и; по т. 6 Практически е невъзможно да Ви предоставим такава информация. Закупените стоки и материали се заприходват в сметка „302“ и „304“ и от тези сметки се изписват на база на обобщена информация в края па определен период, веднъж или пъти в годината; по т. 7 Пе сме в състояние да Ви предоставим такава информация. Стоките от една фактура за покупка се използват, както за продажба така и за монтаж и то не само за една продажба и не само за един монтаж“ /стр. 43 от РД/. Впоследствие с възражението на електронен носител на информация е била представена справка за стоков поток. Същата съдържа данни за вложени и продадени материали по месеци е представлява описани материали/стоки за всеки месец. Не са представени счетоводни справки, за да се направи обвързката с конкретните счетоводните документи. Както бе посочено по-горе стоките не са водени аналитично и не е възможно да се проследи конкретни закупени материали и тяхното последващо влагане. Без наличието на такава подробна отчетност неправилно вещото лице твърди, че е доказано получаването на вещите. Самото вещо лице сочи, че представените описи съдържат само вид и количество и материалите се изписват по средно претеглена стойност. Предвид изложеното считам, че приетата по делото ССЕ не доказва получаване предмета на доставките и използването им в стопанската дейност на предприятието.

Наличието само на данъчни фактури и представена счетоводна отчетност от страна на

жалбоподателя, както и последваща реализация на стоките и материалите от жалбоподателя, не може да доведе до извод, че е налице реално осъществена доставка от страна на доставчиците. В тежест на лицето, което претендира право на данъчен кредит е да удостовери със съответни писмени доказателства реалността на доставките, а не органите по приходите/ в който смисъл е твърдението на адвокат К. , че в тежест на органите по приходите е да установя, че е налице фиктивна доставка, като по този начин цели да измести доказателствената тежест, което е недопустимо и е в разрез не само с основните правила за доказване, но и с практиката на СЕС.

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 стоки и материали- 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 стоките и материалите. 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 ревизирианият 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 доставчиците, няма доказателства какво е прехвърлено, кога и от кого на кого, за да бъде упражнено правото на разпореждане върху доставките, т.е. да се осъществи реална доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС./

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.

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 и за несвоевременното внасяне са начислили лихва за забава.

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. 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.

Всичко това води до извод, че обжалваният ревизионен акт е законосъобразен,което предполага отхвърляне на предявената срещу него жалба.

С оглед изхода на спора и в съответствие с нормата на чл.161, ал.1 от ДОПК-на ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част от жалбата. На администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ.По силата на чл. 24 от Наредбата за заплащане на правната помощ по административни дела възнаграждението за една инстанция е от 200 до 300 лева. По административни дела с материален интерес възнаграждението е от 130 до 450 лева. Съдът намира, че в полза на ответника по жалбата следва да бъде присъдено максималното възнаграждение от 450 лева/230,08 евро/

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

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА НА,, Кимпекс 07 ,,ЕООД [населено място] срещу Ревизионен акт № Р-2222191005326-091-001/04.08.2022 година, потвърден с Решение № 1721/28.10.2022 година Директор на Дирекция ОДОП, с който са установени задължения по ЗДДС в размер на 256 129,32 лева главница и лихви в размер на 91 683,58 лева / общ размер на задължението е в 347 812,90 лева/ 177 833,91 ЕВРО/.

ОСЪЖДА ,, КИМПЕКС 07“ЕООД ГР. С. ДА ЗАПЛАТИ НА ЗА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ „ОДОП“ СУМАТА ОТ 230,08 ЕВРО/ 450 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: