

РЕШЕНИЕ

№ 4520

гр. София, 11.02.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,
в публично заседание на 28.01.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **10193** по описа за **2023** 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 “Валдман техник”ЕООД- гр. С. срещу Ревизионен акт № Р-22221022005872-091-001/09.06.2023 година, потвърден с Решение № 1262/31.08.2023 година на Директор на Дирекция “ОДОП”- отказано право на данъчен кредит от месец 06.2022 година до месец 12.2022 година в размер на 636 450 лева и лихва за забава в размер на 47 808,43 лева / общ размер на задължението по РА - 684 258.43 лева/.

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

В съдебно заседание жалбоподателят-„Валдман техник“ ЕООД редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК не изпраща представител.

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

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

Със Заповед № 251.14/17.12.2010 година на Изпълнителен директор на НАП- [населено място] Б. Н. е преназначен на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място] считано от 01.01.2011 година с ИРМ- С. област ФО- П..

Със Заповед № 835/17.12.2010 година на Изпълнителен директор на НАП- М. И. М. е преназначен на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- С. считано от 01.01.2011 година .

Със Заповед № 183/11.01.2017 година на Директор ТД на НАП- С. П. Г. Г. е преназначена на длъжността Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП- С. считано от 16.01.2017 година.

Със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 година на Директор ТД на НАП- С. е наредено функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2, т.1 от ДОПК считано от 28.10.2022 година да се изпълняват от поименно изброени служители / органи по приходите/ в Отдел“ Ревизии“ към Дирекция “Контрол“ при ТД на НАП- С. измежду които и П. Г. Г. на длъжност – Началник сектор „Ревизии“ и определил техните заместници.

Със Заповед за възлагане на ревизия от 01.11.2022 година П. Г. Г. на длъжност- Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП- С. възложила да бъде извършена ревизия на „Валдман техник“ ЕООД, определила състава на ревизиращия екип-Т. Б. Н. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и М. И. М. на длъжност- Главен инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове задължения по периоди – ДДС за периода 01.06.2022 година-30.09.2022 година, срока, в който следва да завърши ревизията- два месеца, считано от датата на връчване на ЗВР.

Последната е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 21.11.2022 година.

Със Заповед за изменение на ЗВР от 20.01.2023 година органът, възложил ревизията- П. Г. Г. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ определил нов срок за завършване на ревизията до 21.02.2023 година .

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 20.01.2023 година.

Със Заповед за изменение на ЗВР от 20.02.2023 година органът, възложил ревизията П. Г. Г. – Началник сектор „Ревизии“ определил нов срок за завършване на

ревизията на жалбоподателя -21.03.2023 година .

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 20.02.2023 година.

С нова Заповед за изменение на ЗВР от 20.03.2023 година органът, възложил ревизията П. Г. Г. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- С. разширила обхвата на ревизията, като включил ДДС за периода 01.10.2022 година до 31.12.2022 година и определил срок за завършване на ревизията -21.04.2023 година.

Заповедта за изменение е връчена на пълномощник на жалбоподателя на 11.04.2023 година/видно от разписката, неразделна част от заповедта, приложена на лист 29 от делото.

На 04.05.2023 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип-Т. Б. Н. на длъжност-Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и М. И. М. на длъжност- Главен инспектор по приходите съставили РД № Р-22221022005872-092-001, 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 22.05.2023 година .

На 06.06.2023 година дружеството-жалбоподател депозирало Молба за продължаване срока за представяне на възражение срещу съставения РД, но срокът не е продължен,тъй като молбата е подадена след изтичане на 14 дневен срок за представяне на възражение срещу съставения РД.

На 09.06.2023 година, П. Г. Г. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ и Т. Б. Н. на длъжност-Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията издали обжалвания Ревизионен акт № Р-22221022005872-091-001, с който установили задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него .

РА е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 26.06.2023 година.

На 11.07.2023 година дружеството- жалбоподател депозирало жалба до Директор на Дирекция ОДОП срещу издадения РА , а с Решение № 1262/31.08.2023 година Директор на Дирекция“ ОДОП“ потвърдил обжалвания Ревизионен акт.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на дата 13.09.2023 година.

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

Приложени са всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства, описани в 2 броя папки пирложения

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

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

Обжалваният Ревизионен акт №Р-22221022005872-091-001/09.06.2023 година е издаден от компетентни органи-това е органът, възложил ревизията- П. Г. Г. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“- орган, възложил ревизията и Т. Б. Н. на длъжност-главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията. Между страните няма спор, а и от приложените по делото писмени доказателства се установява, че лицето П. Г. Г. е заемала длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ към датата на издаване на ЗВР и РА и е определена за орган, който може да възлага ревизии по реда на чл.112 от ДОПК въз основа на изрична Заповед на Директор ТД на НАП- С. от 31.10.2022 година. Установено е още, че лицето Т. Б. Н. е заемал длъжността-главен инспектор по приходите, а и по делото се съдържат доказателства в тази насока. Наред с това е установено, че и другият орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип- М. И. М. към датата на издаване на ЗВР, Заповедите за изменение на заповедите за възлагане на ревизия и издаване на РД е заемал длъжността-Главен инспектор по приходите.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочен в нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година-органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия/ аргумент от разпоредбата на чл.112,ал.1 от ДОПК. В конкретния случай, ревизионното производство е първо, образувано е на дата 01.11.2022 година

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите ,които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено- преди Закон за електронния документ и електронния подпис/ (Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Електронен документ е електронен документ по смисъла на [чл. 3, т. 35 от Регламент \(ЕС\) № 910/2014](#) на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА,съгласно ЗЕДЕП, чл.3,ДВ. бр.[34](#) от 6 Април 2001 година- Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизвеждано.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 от ЗЕДЕП, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна

форма. По силата на чл.13 от ЗЕДЕП (Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г.) Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на [чл. 16](#).) Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай [ЗВР](#), както и РД и РА са създадени като електронни документи по смисъла на [чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП](#), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именното 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 фикцията за саморъчен подпис.

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

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

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

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

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

Връчването на ЗВР, РД и РА е станало при спазване на разпоредбата на чл. 29 ал.6 от ДОПК, според която съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книжа или съобщения. В конкретната хипотеза всички актове и съобщения са връчени както на електронния адрес на жалбоподателя. Съгласно,чл.30,ал.6 от ДОПК електронното съобщение се смята за връчено,когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система. В конкретната хипотеза по отношение на всички ЗВР, РД и РА е удостоверено връчването и по електронен път, за което по делото се съдържат писмени доказателства и то оформени в съответствие с разпоредбата на чл.30,ал.6 от ДОПК. На следващо място,в [ДОПК в частност в разпоредбата на чл.113, чл.117 и чл.120 не са конкретизирани начините на връчване на актовете, издавани в](#)

хода на ревизионното производство, но следва да бъде отбелязано, че разпоредбите за връчване и за удостоверяване на връчването на съобщения се намират в общите разпоредби на ДОПК и са приложими и за останалите производства в Кодекса-аргумент от разпоредбата на чл.33 от ДОПК-Приложимост на разпоредбите-по реда и в сроковете, посочени в тази глава, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книжа, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с изключение на актовете, документите и книгата за реализиране на административна наказателната отговорност, за които се прилага Законът за административните нарушения и наказания. С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството, така и правото му на защита, и по никакъв начин не може да се говори за нищожен ревизионен акт.

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

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

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

От доказателствата по делото, в това число и от заключението на вещното лице , изготвило съдебно- счетоводната експертиза, неоспорена от страните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено е видно, че за процесните ревизирани периоди предметът на дейност на дружеството включва разнообразни дейности като- проектиране и строителство, инженерингова дейност, консултации и експертиза в областта на строителството, изграждане и поддръжка на специализирана техника, вентилационни и климатични системи и

други.

За данъчен период месец 06.2022 година доставчикът „Стефада“ ЕООД е издал в полза на жалбоподателя 9 данъчни фактури / подробно описани в РД и в заключението на вещото лице изготвило съдебно- счетоводната експертиза, неоспорена от страните, което настоящият съдебен състав намира за обективно и компетентно изготвено по номер, дата, данъчна основа и ДДС с предмет - получена услуга, с общ размер на ДДС -37860 лева, за данъчен период месец 07.2022 година – 12 данъчни фактури с предмет – получена услуга с общ размер на ДДС 172 200 лева, за месец 8.2022 година -16 данъчни фактури с предмет- получена услуга с общ размер на ДДС – 101 040 лева, за месец 09.2022 година -16 данъчни фактури с предмет- получена услуга с общ размер на ДДС -111 100 лева.

В хода на ревизионното производство доставчикът е представил копие на издадените фактури, Оборотна ведомост за периода от 01.01.2022 година-31.12.2022 година, доставчикът е регистриран по ЗДДС на 14.02.2022 година и е дерегистриран на 29.09.2022 година, документи за произхода на стоките, фактури и транспортни документи, ЧМР и заявка, установяваща коя ще бъде транспортната фирма, от кой адрес до кой доставката. В хода на съдебното производство, този доставчик не е открит на адреса за кореспонденция и в счетоводството от страна на вещото лице, изготвило съдебно- счетоводната експертиза е видно, че доставчикът е включил издадените фактури в Дневниците за продажби, а от фактурите е констатиран предмет на доставките- плащане по договор ,но такъв договор не е представен нито в хода на ревизионното, нито в хода на ревизионното производство. Но наличието на данъчни фактури не е и не може да бъде доказателства за реалност на доставката, защото фактурата е първичен счетоводен документ, отразяващ преди нейното издаване данъчното събитие. Последното представлява факт от обективната действителност, с настъпването на който правната норма свързва пораждането на определени правни последици. Липсват доказателства жалбоподателят да е платил посочените стойности на фактурите по банков път и не се представиха никакви доказателства индивидуализиращи доставките, като фактурите на отговарят на изискването за натурално и стойностно изражение на стопанската операция, като в тях по никакъв начин не е индивидуализиран предметът на доставката- вид,количество, единична цена и стойност, като няма и доказателства за счетоводното отразяване на доставките от страна на жалбоподателя, няма счетоводни регистри за отразяване на фактурите от доставчика и по кои счетоводни сметки, както и за извършените плащания, не се представиха доказателства – извлечения от счетоводни регистри на този доставчик относно отразяване на фактурите, издадени на жалбоподателя и по кои счетоводни сметки, няма никакви доказателства за водена счетоводна отчетност, както и липсват доказателства за техническа, материална и кадрова обезпеченост у този доставчик позволяващи му да осъществи доставките/ неясно какви/, няма никакви доказателства за наличието на ДМА и МПС, както у доставчика, така и у жалбоподателя и по никакъв начин доставките не са индивидуализирани, а само издаването на данъчни фактури, не е и не може да бъде основание за признаване на данъчен кредит по тях. Съгласно установената практика на ВАС е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, то при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС – чл. 6, ал.1, респ. чл. 9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване – предаване на стоката или

извършването на услугата.

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

И при новия и при отменения ЗДДС въпросът за реалността на доставката е от първостепенно значение за да възникне правото на данъчен кредит за получателя по доставката да ползва право на данъчен кредит. Такава е практиката на 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- като една част от тях са твърде специфични. Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#) данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена и ли стоката е пердадена Нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство жалбоподателят представи доказателства за реалното извършване на доставките, кои лица са извършили доставките, липсват доказателства на коя дата, кое лице или лица от доставчика са натоварили лекраствата. Наред с това обстоятелството, че са извършени последващи реализации на стоките от страна на жалбоподателя, също не може да доведе до извод, че въпросните доставки са извършени именно от този доставчик, защото никой не оспорва последващата реализация на извършените доставки, но доказателства, че те са извършени от този доставчик по делото липсват. Жалбоподателят не представи цялата релевантна информация относно доставката, при което законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик и ревизирият 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 визиранияте в нормата на члр.68 и 69 от ЗДДС [предпоставки](#).

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

Издадените фактури не отразяват реално осъществени доставки между ревизираното дружество и доставчика, няма доказателства какво е прехвърлено, кога и от кого на кого, за да бъде упражнено правото на разпореждане върху неясните доставки, т.е. да се осъществи реална доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС./ като в този смисъл е заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза-вещото лице е извършило проверка на адреса за кореспонденция на доставчика, но не е открила никой на посочения адрес, не е

осъществило контакт с управителя на доставчика и не е могло да извърши проверка в счетоводството на доставчика, като съответно на това не е проверило и счетоводството му.

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.

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 ЗДДС. По силата на чл.68,ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока, юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25,ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги , извършени от данъчно задължени по този закон лица , вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16.По силата на чл.6,ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9,ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата , на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25,ал.2 от ЗДДС. В чл.25,ал.6 от ЗДДС е посочено,че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, 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.

Законосъобразно е начислена и лихва за забава за несвоевременното внасяне на данъка .

Доставчикът „Еста Ви“ ЕООД за данъчен период месец- 10.2022 година е

издал в полза на жалбоподателя 16 данъчни фактури с предмет на доставката-плащане по договор с общ размер на ДДС- 111 150 лева отново подборно описани в РД и в заключението на вещото лице изготвило съдебно- счетоводната експертиза по номер, дата , данъчна основа и ДДС, за месец 11.2022 година -11 данъчни фактури с общ размер на ДДС- 69 600 лева, за месец 12.2022 година -6 данъчни фактури с общ размер на ДДС -33 500 лева / обща размер на ДДС- 214 250 лева/.

В хода на ревизионното производство е извършена насрещна проверка на този доставчик, като същият е представил Оборотна ведомост за периода 01.10.2022 година-31.12.2022 година, издадените фактури към жалбоподателя, документи за произход на стоките, фактури, транспортни документи, ЧМР и заявка, от която е видно коя е транспортната фирма. В хода на съдебното производство този доставчик не е намерен на адреса за кореспонденция и в счетоводството от страна на вещото лице. Но и тук само издаването на данъчни фактури не е и не може да бъде доказателство за реално осъществени доставки, защото фактурите не отговарят на изискванията за натурално и стойностно изражение на стопанските операции, няма приложени договори, а в самите фактури доставките по никакъв начин не са индивидуализирани, кой е договорът, какво е договорено, какво е заявено и кога, кога е и къде е предадено на доставчика, за да се приеме, че е налице плащане по договор, няма доказателства за счетоводното отразяване на доставките от страна на жалбоподателя и от страна на доставчика, няма доказателства за извършеното плащане / предвид сумите по фактурите/, за постъпване на сумите по банковата сметка на доставчика, респективно на това за плащането от страна на жалбоподателя. Представените три броя Приемо- предавателни протоколи от 03.10.2022 година, от 07.11.2022 година и от 06.12.2022 година по никакъв начин не могат да обусловят реални доставки, тъй като в протоколите не е посочена никаква стойност, която да бъде отнесена към конкретна фактура и не е ясно дали същите Приемо- предавателни протоколи се отнасят към процесните фактури/ не индивидуализирани по никакъв начин , а представените Хронологични регистри са неподписани/. В хода на ревизионното производство е установено, че доставчикът няма открита банкова сметка и не са представени доказателства за плащане или банкови извлечения в потвърждение на отразените записи в хронологичните регистри. Обстоятелството, че доставчикът е включил в СД за съответния период издадените фактури, не може да доведе до извод, че налице реално осъществена доставка, няма никакви доказателства за самите доставки, за това доставчикът разполагал ли е с техническа, материална и кадрова обезпеченост да извърши доставките/ неуточнени/, при което законосъобразно органите по приходите са отказали приспадане право на данъчен кредит по тези фактури в общ размер на 214 250 лева и са начислили лихва за забава върху тази сума.

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

С оглед изхода на спора, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е неоснователна и не подлежи на уважаване. В полза на ответника по жалбата следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер, определен по реда на чл.8 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения. Съгласно чл.8, ал.2 от Наредбата при интерес от 500 000 лева до 1 000 000 лева - 24 650 лева плюс 3 % за горницата над 500 000 лева. Установеното с РА задължение възлиза на 684 258.43 лева и размерът на юрисконсултското възнаграждение възлиза на 30 177,75 лева. Следва да бъде посочено, че крайният момент, в който може да бъде заявено присъждането на разноски е устните състезания- аргумент от разпоредбата

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

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА НА “ Валдман техник“ ЕООД- гр. С. срещу Ревизионен акт № Р-22221022005872-091-001/09.06.2023 година, потвърден с Решение № 1262/31.08.2023 година на Директор на Дирекция “ОДОП“- отказано право на данъчен кредит от месец 06.2022 година до месец 12.2022 година в размер на 636 450 лева и лихва за забава в размер на 47 808,43 лева / общ размер на задължението по РА - 684 258.43 лева/.

ОСЪЖДА „ ВАЛДМАН ТЕХНИК“ ЕООД-ГР. С. ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ “ОДОП“ ПРИ ЦУ НА НАП-ГР.С. СУМАТА ОТ 30 177,75 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:

