

РЕШЕНИЕ

№ 634

гр. София, 07.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,
в публично заседание на 18.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **5524** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22221020005450-091-001/27.01.2021 година, потвърден с Решение №710/05.05.2021 година на Директор на Дирекция” ОДОП“ в частта, в която е начислена лихва за забава в размер на 4505,10 лева върху главницата от 97 693 лева. Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на атакувания ревизионен акт. Твърди се, че неправилно органите по приходите са включили в обхвата на солидарната отговорност по чл.177 от ЗДДС и лихвите за забава, като в този смисъл е преобладаващата съдебна практика на ВАС посочва, че това е недопустимо. Иска се отмяна на ревизионния акт в обжалваната част и се претендират сторените по делото разноски.

В съдебно заседание, жалбоподателят- [фирма]- [населено място], редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК се представлява от адвокат И., редовно преупълномощена от адвокат Р., която поддържа жалбата на заявените основания и моли ревизионният акт да бъде отменен. Претендира и сторените по делото разноски.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП-гр. С. редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК, се представлява от юрисконсулт В., редовно упълномощена, която оспорва

жалбата като неоснователна и претендира юрисконсултско възнаграждение. Подробни съображения развива и в представените по делото писмени бележки.

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 № 30.14/30.12.2009 година на Териториален директор на НАП- [населено място] Д. М. е преназначен на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място] считано от 01.01.2010 година с И.- С. област, ФО И..

Със Заповед №169,14/31.10.2012 година на Директор ТД на НАП- [населено място] С. Й. е преназначена на длъжността- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП- [населено място], считано от 01.11.2012 година.

Със Заповед № 2626/30.06.2016 година на Директор ТД на НАП- [населено място] Н. В. е преназначена на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място] с И. Фронт офис- И. считано от 01.07.2016 година.

Със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 година на Директор ТД на НАП- [населено място] е наредено считано от 03.02.2020 година функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК да се изпълняват от поименно изброени органи по приходите в Отдел“ Ревизии“, измежду които и Ф. С. Й. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ и определил техните заместници.

Със Заповед за възлагане на ревизия от 10.09.2020 година Ф. С. Й. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ възложила да бъде извършена ревизия на [фирма], определил състава на ревизиращия екип- Т. Н. В. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и Р. Д. М.- главен инспектор по приходите, обхвата на ревизията – Отговорност за ДДС по доставки, извършени от [фирма]-чл.177 от ЗДДС по фактури, издадени през месец 07.2020 година , срока, в който следва да завърши ревизията – три месеца , считано от датата на връчване на ЗВР.

Заповедта е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 15.09.2020 година.

На 17.12.2020 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип съставил РД , с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирания данъчен субект .

На 11.01.2021 година срещу съставения РД е подадено писмено възражение от ревизирания данъчен субект, в което подробно е изложено несъгласието с предложението за установяване.

На 27.01.2021 година Ф. С. Й. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ и Т. Н. В. на длъжност- главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията издали обжалвания РА № Р-22221020005450-091-001, с който установили задълженията на ревизирания данъчен субект главница в размер на 97 693,04 лева и лихва за забава в размер на 4505,10 лева/ общ размер на задължението 102 198,14 лева.

Ревизионният акт е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 10.02.2021 година .

На 24.02.2021 година жалбоподателят депозирал жалба до Директор на Дирекция “ОДОП“, а последният с Решение №710/05.05.2021 година потвърдил обжалвания ревизионен акт в частта на установените лихви за забава за месец 07.2020 година по реда на чл.177 от ЗДДС и оставил без разглеждане жалбата в останалата част/ по отношение на отказаното право на прихващане.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на дата 10.05.2021 година.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства.

Бе назначена съдебно-счетоводна експертиза, но поради невнасяне на определения депозит от страна на жалбоподателя същата бе заличена.

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София-град намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в преклузивния срок по чл.156,ал.1 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество същата 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-22221020005450-091-001/27.01.2021 година е издаден от компетентни органи-това е органът, възложил ревизията- Ф. С. Й. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“- орган, възложил ревизията и Т. Н. В. на длъжност-главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията. От приложените по делото писмени доказателства се установява, че лицето Ф. С. Й. 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 18.02.2020 година. Установено е още, че лицето Т. Н. В. е заемала длъжността- главен инспектор по приходите и е определена за ръководител на ревизията. Наред с това е установено, че и другият орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип- Р. Д. М. към датата на издаване на ЗВР и РА е заемал длъжността- главен инспектор по приходите.

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. Промяната в органите, които могат да издават ревизионен акт води и до промяна в самия ред за издаване на акта, както и до промяна в самата процедура по издаване на РА. Измененията на чл.119 от ДОПК, са в сила от 01.01.2013 година и засягат само и единствено образуваните след тази дата ревизионни производства. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия/ аргумент от разпоредбата на чл.112,ал.1 от ДОПК. В конкретния случай, ревизионното производство е първо, образувано е на дата 10.09.2020 година/ с издаване на първата ЗВР от 10.09.2020 година –след влизане в сила на цитираното изменение на нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК и същото е приключило по реда на измененията, цитирани в тази правна норма, което обуславя и издаването на РА от компетентни органи по смисъла на сочената разпоредба. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия/ аргумент от разпоредбата на чл.112,ал.1 от ДОПК. В конкретния случай, ревизионното производство е първо и е започнало на дата 10.09.2020 година, когато вече са били в сила измененията на нормата на чл.119 от ДОПК, като обжалваният ревизионен акт е издаден именно от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК и

то при действието на новата редакция в сила от 01.01.2013 година.

Наред с това, в ТР № 5/2016 година по Тълкувателно дело № 10/2016 година на Общото събрание на ВАС, е посочено, че “Според чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Чл. 118, ал. 2 ДОПК разпорежда, че ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите. Според последната разпоредба това са служителите, заемащи длъжност „държавен експерт по приходите”, „държавен инспектор по приходите”, „главен експерт по приходите”, „старши експерт по приходите”, „експерт по приходите”, „главен инспектор по приходите”, „старши инспектор по приходите” и „инспектор по приходите”. Чл. 119, ал. 2 ДОПК (действаща редакция ДВ, бр. 82/2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) разпорежда, че ревизионният акт се издава от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията, в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Предишната редакция на текста (в сила до 01.01.2013 г.) предвижда органът възложил ревизията, да определи със заповед компетентния да издаде ревизионния акт орган по приходите. Нормата на чл. 119 ДОПК урежда конкретната процедура по издаването на ревизионния акт. Разликата в двете редакции на чл. 119, ал. 2 ДОПК – тази от първоначалното приемане на кодекса до 31.12.2012 г. и сега действащата от 01.01.2013 г. е в това, че при старата редакция определянето на конкретния орган, компетентен да издаде ревизионния акт, се случва в края на процедурата, а според сега действащата редакция това се определя в самото начало. И при предишната, и при сега действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, органът по приходите възложил ревизията, определя издателя на ревизионния акт. За да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 ДОПК, последният следва да е издаден от две лица : 1. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на ревизията и 2. от органа, имащ качеството на „възложил ревизията”, определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция. Нормата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК не поставя изискване каква длъжност следва да заема определения от териториалния директор орган по приходите. Единственото условие е това лице да притежава качеството „орган по приходите”. Кой са органи по приходите е дефинирано в разпоредбата на чл. 7, ал. 1, т. 1 - 4 ЗНАП, в това число и лицата по т. 3 – директори на дирекции, началници на отдели и сектори – най-честият кръг от служители, определяни от териториалния директор за лица по чл. 112, ал. 2 ДОПК. Тълкуването на разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК води до извода, че нормата на чл. 118, ал. 2 дефинира какво представлява ревизионният акт и кой го издава по принцип, докато разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК урежда конкретната процедура по издаване на ревизионния акт. Нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК е свързана със старата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, когато ревизионният акт се издава еднолично, поради което тя не е съобразена с изменението на разпоредбата в сила от 01.01.2013 г. По отменената вече редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, издателят на акта е едноличен орган, като това не е органът възложил ревизията, и той следва да е в кръга на лицата, посочени в чл. 118, ал. 2 ДОПК. След изменението на чл. 119, ал. 2 ДОПК от 01.01.2013 г. ревизионният акт се издава съвместно от два органа – единият е органът възложил ревизията, а другият е ръководителят на ревизията. Изменението на

разпоредбата касае както органа издател на акта, така и начина на определяне на издателя на акта: по отменената редакция с нарочна заповед, а по сега действащата редакция единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор - чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а вторият от първия орган въз основа на заповедта за възлагане на ревизия – чл.113,ал.1,т.2 ДОПК.

Следователно разпоредбата на чл.119, ал. 2 ДОПК, в редакцията след 01.01.2013 г., определя качествата на лицата, които са компетентни да издадат ревизионния акт и при проверка за действителността на акта следва да се установи дали тези качества са налице. Не намира опора в закона тезата, че разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК следва да се прилагат кумулативно. Нормата на чл. 119, ал. 2 ДОПК в предишната си редакция (в сила до 01.01.2013 г.) не посочва изрично какви длъжности следва да заемат органите по приходите, които следва да издадат ревизионния акт. Нормата единствено поставя условие този орган да бъде посочен от този, чиято е компетентността по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК за възлагане на ревизия. След като в сега действащата разпоредба на чл. 119, ал. 2 ДОПК императивно са посочени лицата, които издават ревизионния акт, като липсва изрично оправомощаване на органа по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК (липсва изискване за издаване на заповед за определяне на компетентен орган 3.), то не е необходима и конкретизацията на длъжностното качество на органите, каквато конкретизация се прави от нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК. Ако има такава конкретизация, то тя се отнася единствено и само по отношение на лицата от ревизиращия екип, определени със заповедта по чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК, но не и по отношение на лицето възложило ревизията, за което има единствено изискване да е орган по приходите по смисъла на чл. 7, ал. 1 ЗНАП. Сега действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК няма по- тясно приложно поле от предишната редакция. Поради това не може да бъде изграден извод, че и двамата съставители на ревизионния акт следва да са в кръга на лицата, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП. Според действалата до 01.01.2013 г. Редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, ревизионният акт се издава само от едно лице, за чието оправомощаване се издава нарочна заповед, докато според сегашната редакция ревизионният акт се издава от две лица, едното от които е лицето възложило ревизията, а другото е лицето, което е било ръководител на екипа. Включването в кръга на тези лица на лицето възложило ревизията води до извод, че целта на изменението на закона е да се обезпечи участието на контролния орган, възлагащ ревизията, в крайния акт, с която приключва производството, за да се оптимизира качеството на процеса. Приетото изменение на чл.119, ал. 2 ДОПК не стеснява приложното поле на разпоредбата. Разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК се намират в един и същ нормативен акт – ДОПК. Следователно те са равни по степен императивни норми, определящи компетентните лица да издават ревизионни актове. Под „досегашен ред” следва разбира издаването на ревизионни актове по висящи производства да продължи съобразно изискванията на чл.118,ал.2 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК в редакцията до 01.01.2013 г. С нормата на § 35,ал.1 от ПЗР на ЗИДДОПК – ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 година ясно е изразена волята на законодателя след 01.01.2013 година ревизионните актове по новообразуваните производства да бъдат издавани от органите, определени по действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Поради това не може да се твърди, че нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК въвежда ограничение по отношение на органите, издаващи ревизионния акт по чл. 119, ал. 2

ДОПК. Материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича по силата на закона - чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не по силата на заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Поради това не намира подкрепа в закона тезата, че този орган има само процесуална компетентност да издаде акта, а да няма материална такава“.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено - преди Закон за електронния документ и електронния подпис/ (Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Електронен документ е електронен документ по смисъла на [чл. 3, т. 35 от Регламент \(ЕС\) № 910/2014](#) на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА, съгласно ЗЕДЕП, чл. 3, ДВ. бр. 34 от 6 Април 2001 година - Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕП, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕП (Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г.) Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на [чл. 16](#).) Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на [чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП](#), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по реда на [чл. 30, ал. 6 ДОПК](#) и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в [чл. 184, ал. 1 ГПК](#), приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание [§ 2 ДР ДОПК](#), тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на [чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП](#) електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.

16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ /частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на [чл. 193 ГПК](#) и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по [чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕП](#), обосновава извод за това, че [ЗВР](#), РД РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на [чл. 13 ЗЕДЕП](#) е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид. От така представените заверени преписи на хартиен носител, се установява, че актът, издаден като електронен документ е подписан с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията- Ф. С. Й.- Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП- С. и на ръководителя на ревизията-от Т. Н. В. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С.. За да е валидно подписан съгласно [чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК](#) в случаите, когато е издаден като електронен документ, ревизионният акт следва да е подписан с квалифициран електронен подпис на органите по [чл. 119, ал. 2 ДОПК](#), така че по силата на законовата фикция в [чл. 13, ал. 4 във връзка с ал. 3 от Закона за електронния документ и електронния подпис](#) /ЗЕДЕП/, електронните подписи да имат значението на саморъчни подписи. В конкретния случай, от доказателствата по делото е безспорно установено, че не само РА, но и ЗВР и РД са създадени като електронни документи и са подписани от лица, които притежават квалифициран електронен подпис. Наред с това, налице са и доказателства, че и лицето Р. Д. М.- другият орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип, също е притежавал квалифициран електронен подпис.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120,ал.1 ДОПК задължителни реквизити-името и длъжността на органа,който го издава,номер и дата,данни за ревизираното лице,обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство,мотиви за издаването му, разпоредителна част,в която са определени задълженията на ревизираното лице,пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва,подпис на органа по приходите,който го е издал.Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад,който е вътрешно служебен акт. Ревизионният доклад е подписан от органи по приходите,който са участвали в ревизионното производство и притежаващи квалифициран електронен подпис. В ТР №5 /22. 06. 2015 година на ВАС“ е посочено, че макар че ревизионният доклад е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл. 21, ал. 5 АПК. Независимо че разпоредбата на чл. 120, ал. 2, изр. първо от ДОПК сочи, че той се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на ревизионния акт да се наслажда върху волята на съставителите на ревизионния

доклад и в тази кумулативност на двете волеизявления да се упражнява съвместна компетентност за издаването на ревизионния акт“.

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

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

Връчването на ЗВР, РД и РА е станало при спазване на разпоредбата на чл. 29 ал.6 от ДОПК, според която съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книжа или съобщения. В конкретната хипотеза всички актове и съобщения

са връчена на жалбоподателя на електронния му адрес. 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. 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 книжата за реализиране на административна наказателна 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.

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

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

Ревизионното производство е първо, като производството е започнало със заповед за възлагане на ревизия, с която органът, възложил ревизията определил срока за завършването и- до три месеца, считано от връчване на същата. 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. По аргумент от [чл. 119, ал. 2 от ДОПК](#), РД е неразделна част от РА и неговата законосъобразност не подлежи на самостоятелен съдебен контрол, а се преценява във връзка с основанията за законосъобразност на РА/ РЕШЕНИЕ № 10566 ОТ 11.07.2013 Г. ПО АДМ. Д. № 3654/2013 Г., I ОТД. НА ВАС/. Сроковете, предвидени както в [чл. 117, ал. 4](#), така и в [чл. 119, ал. 4 от ДОПК](#), са инструктивни, а не преклузивни.

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

В чл.177 от ЗДДС уреждащ отговорността на лицата в случаи на злоупотреби е посочено/ в редакцията, действаща към момента на издаване на ревизионния акт/, че Регистрирано лице - получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен

данък. Отговорността по ал. 1 се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на [чл. 117 - 120](#) от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Според алинея трета, за целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия дължимият данък по ал. 1 не е ефективно внесен като резултат за данъчен период от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид, и облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. В алинея четвърта е доуточнено, че отговорността по ал. 1 не е обвързана с получаването на конкретна облага от невнасянето на дължимия данък, при условията на ал. 2 и 3 отговорност носи и предходен доставчик на лицето, което дължи невнесеня данък, а като в случаите по ал. 1 и 2 отговорността се реализира по отношение на лицето, пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимият данък, а когато събирането е неуспешно, отговорността може да бъде реализирана по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките, а алинея 6 се прилага съответно и по отношение на предходните доставчици. В чл. 11 ал. 2 от ЗДДС е посочено, че регистрирано лице, получател по облагаема доставка е лицето, което придобива право на собственост върху стока или същата му се предоставя фактически, когато фактическото предоставяне е приравнено на доставка и съответно лицето, в чието имущество се отразява резултата от извършената услуга.

От доказателствата по делото е установено, че е ангажирана отговорността на жалбоподателя на основание чл. 177 от ЗДДС, но ревизионният акт се обжалва само в частта на установената лихва за забава в размер на 4505,10 лева/ като между страните спорът се свежда до това дължи ли се лихва за забава върху установената главница.

Разпоредбата на [чл. 177 ЗДДС](#) определя отговорността за злоупотреби като средство за предотвратяване на данъчните измами. Нейното съдържание е дефинирано в [чл. 177, ал. 1 ЗДДС](#). Касае се за отговорност за плащане от регистрираното лице - получател по облагаема доставка за дължимия, но невнесен ДДС, когато е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия, но невнесен данък. Отговорността по [чл. 177 ЗДДС](#) е особен вид солидарна отговорност за регистрирано по закона лице, което е получател по облагаема доставка. Същността на отговорността се състои във възникване на задължение за едно регистрирано лице да заплати задължението за ДДС на друго регистрирано лице. В практиката по приложението на съюзното право в Решения на Съда на Европейския съюз е възприето разбирането, че "търговците, които вземат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото си на приспадане.". Преценката знаело ли е или длъжно ли е било да знае задълженото лице, че със своята покупка участва в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, се извършва въз основа на обективни критерии. Споделянето на риска от злоупотреба, извършена от трета страна, между данъчно задълженото лице и данъчната администрация следва да се спазва принципа на пропорционалността, като ще бъде очевидно непропорционално да бъде държано отговорно данъчно задължено лице за неплатен данък, причинен от злоупотребителни действия на трети страни, върху действията на които то не е могло по никакъв начин да повлияе. От друга страна се приема, че не противоречи на общностното право да се изисква от данъчно задълженото лице да предприеме всяка разумна стъпка, която да осигури

него самото, че предприетата от него сделка няма да има за последствие участие в отклонение от данъчно облагане. В хипотезите на отговорност по [чл. 177 ЗДДС](#) по правило не се спори относно реалността на доставката. Ако не е налице облагаема доставка, за получателя не възниква право на данъчен кредит, а след като не е налице право на данъчен кредит, отговорност за евентуално дължимия от доставчика данък не може да се претендира. Разглежданата отговорност по [чл. 177 ЗДДС](#) за чуждите данъчни задължения възниква, когато бъде изпълнен следният фактически състав: 1. регистрираното лице е получател по облагаема доставка, а съгласно [чл. 11, ал. 2 ЗДДС](#) това е лицето, което придобива собственост върху стоката или в чийто патримониум настъпва резултатът от услугата; 2. осъществена е облагаема доставка, по която доставчикът е издал фактура с посочен на отделен ред ДДС, който доставчикът е бил длъжен да внесе в бюджета; 3. дължимият данък не е внесен от доставчика; 4. получателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с невнесения данък - връзката между невнесения данък от доставчика и данъчния кредит е налице, когато е налице поредица от облагаеми доставки с предмет същата стока или услуга (в същия, изменен или преработен вид); 5. регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на [чл. 117-120 ДОПК](#), Принципът на допустимост на солидарната отговорност и съответствието му с [Директива на Съвета 2006/112/ЕО](#) е потвърдена с Решение на Съда ЕО по дело С-384/04, в което Съдът посочва, че чл. 21, ал. 3 от Шестата директива (отм.), сега [чл. 205 от Директива на Съвета 2006/112/ЕО](#), позволява законодателство, предвиждащо, че данъчно задължено лице, на което са доставени стоки или услуги, и което е знаело или е имало разумни причини да подозира, че част или целия ДДС, дължим във връзка с тази доставка, или всяка предходна или бъдеща доставка, няма да бъде платен, е солидарно отговорно за неплатен ДДС, следва да бъде установен във всеки конкретен случай.

Отговорността по [чл. 177 ЗДДС](#) за получателя по доставката е свързана с установено невнасяне на дължимия данък по тази доставка от издателя на фактурата, тъй като той опосредява дължимостта на данъка между задълженото лице (получателя) и държавата и получателят следва да отговаря за дължимия и невнесен данък, доколкото е ползвал право на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с доставката (пряка или предходна). Презумпцията за знание се прилага при наличието на кумулативно предвидените в чл.177,ал.3 предпоставки/ като законът използва съюза „и“ което означава кумулация , а не алтернативност/ в това число и да е налице привидна сделка, същата да заобикаля закона или да е на цена, която значително се различава от пазарната. Следва да бъде отбелязано, че по своята същност привидните сделки са симулативни, същите се характеризират със съзнателно несъответствие между волята и проявлението, поради факта, че страните изначално не желаят настъпване на техните правни последици. Привидността е възможна в две хипотези на абсолютна симулация и на относителна симулация. За да е налице заобикаляне на закона, то следва със сделката лицата да целят правни последици, които не са предвидени в закона/ било отклонение от данъчно облагане ,било фиктивно плащане и други.

Следва да бъде посочено, че при определянето на обхвата на тази солидарна отговорност българският законодател в член 177 от Закона за ДДС не е регламентирал изрично, че получателят по доставката дължи, освен данъка, който не е внесен, и лихви за забава от датата, на която този данък е станал изискуем, като такава задължение би могло обаче да се изведе от член 16, алинея 3 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, макар този въпрос да се разрешава

противоречиво в съдебните актове, постановени от Върховния административен съд. Но в РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав) от 20 май 2021 година е посочено, че упражняването на правомощието на държавите членки да посочат солидарен длъжник, различен от лицето — платец на данъка, с цел да се осигури ефективното събиране на този данък, трябва да бъде обосновано от съществуващото фактическо и/или правно отношение между съответните две лица с оглед на принципите на правна сигурност и на пропорционалност. По-конкретно, държавите членки следва да уточнят особените обстоятелства, при които лице като получателя на облагаема доставка трябва да се счита за солидарно отговорно за плащането на данъка, дължим от неговия съдоговорител, въпреки че го е платило заедно с цената по сделката.

В т.35 от това Решение, е посочено, че в този контекст следва да се припомни, че борбата с отклонението от данъчно облагане, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от законодателството на Съюза относно общата система на ДДС, и че принципът на недопускане на злоупотребата с право води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени единствено с цел получаване на данъчно предимство (вж. в този смисъл решение от 20 юни 2013 г., P. Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 46) и съдът е приел, че член 205 от Директива 2006/112 разрешава на държавите членки да считат дадено лице за солидарно отговорно за задължението за ДДС, когато в момента на извършване на сделката в негова полза то е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът, дължим за тази, предходна или следваща сделка, ще остане неплатен, както и да се позовават на презумпции в това отношение, стига подобни презумпции да не са формулирани по такъв начин, че да се окаже практически невъзможно или прекомерно трудно за данъчнозадълженото лице да ги обори чрез доказване на обратното и да се установи режим на обективна отговорност, надхвърлящ необходимото за защита на правата на държавното съкровище. Всъщност, когато са направили всичко необходимо, за да се уверят, че сделките им не са част от опорочена с измама или злоупотреба верига, стопанските субекти трябва да могат да разчитат на законосъобразността на тези сделки без риск от солидарна отговорност за плащане на ДДС, дължим от друго данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решение от 11 май 2006 г., Federation of T. Industries и др., C-384/04, EU:C:2006:309, т. 32 и 33 и цитираната съдебна практика). При това положение следва да се приеме, че както посочва запитващата юрисдикция, разпоредба като член 177 от Закона за ДДС съответства на изискванията за прилагане на член 205 от Директива 2006/112, припомнени в точки 36 и 37 от настоящото решение. Съдът е констатирал, че макар съгласно текста на член 205 от Директива 2006/112 предвидената в този член солидарна отговорност да се отнася само до внасянето на ДДС, този текст не изключва държавите членки да могат да възложат в тежест на солидарния длъжник всички свързани с този данък задължения, като например задължението за плащане на лихви за забава, дължими поради неплащането на посочения данък от неговия платец. Следва обаче да се уточни, че държавите членки могат да разширят обхвата на режима на солидарна отговорност по такъв начин, че той да включва посочените задължения, само ако такова разширяване е обосновано с оглед на преследваните с член 205 от Директива 2006/112 цели и е съобразено с принципите на правна сигурност и на пропорционалност, както бе припомнено в точка 32 от настоящото решение и в това отношение следва да се приеме, че след като разпоредба от националното право, която задължава солидарния длъжник да плати свързаните с главното задължение лихви за забава, позволява да се противодейства на злоупотребите с ДДС, то тя

допринася за постигането на преследваната с член 205 от Директива 2006/112 цел да се осигури ефективно събиране на ДДС в държавния бюджет. В допълнение, след като прилагането на такава разпоредба предполага да се докаже, че съдоговорителят на платеща на дължимия данък е упражнил правото си на приспадане на данъчен кредит, като е знаел или е бил длъжен да знае, че последният няма да внесе този данък, от това следва, че е едновременно пропорционално и в съответствие с принципа на правна сигурност такъв съдоговорител — за когото поради доброволното му участие в злоупотреба с ДДС се счита, че от самото начало е подкрепил незаконосъобразното намерение на платеща да не внесе посочения данък — да е длъжен да отговаря за последиците от забавеното плащане на този данък, за което той също носи част от отговорността. Такъв подход съответства и на целта, която е в основата на член 205 от Директива 2006/112 и е описана в точки 28 и 29 от настоящото решение и която се изразява в това да се позволи на държавите членки да осигурят за държавния бюджет ефективно събиране на ДДС от най-подходящите лица с оглед на съответния случай. В случай на злоупотреба с ДДС като предвидената в националната правна уредба, разглеждана в главното производство, с оглед на ефективността трябва да има възможност да се съберат в полза на държавния бюджет дължимият данък и всички свързани с него вземания от всеки от съдоговорителите, участвали в злоупотребата и член 205 от Директива 2006/112 във връзка с принципа на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, съгласно която солидарно отговорното лице по смисъла на този член трябва да плати не само размера на ДДС, който не е внесен от платеща на този данък, но и лихвите за забава, дължими от този платец върху посочения размер, когато е доказано, че това лице е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит, като е знаело или е било длъжно да знае, че посоченият платец няма плати този данък

С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че няма правна пречка жалбоподателят да носи отговорност и за задължения за лихва, тъй като Решението на СЕС е задължително за всички. На тази плоскост, от доказателствата по делото е безспорно установено, че жалбоподателят дължи лихва за забава върху несвоевременното внасяне на ДДС и законосъобразно органите по приходите са установили задълженията за лихва в размер на 4505,10 лева.

В контекста на изложеното, настоящата инстанция намира, че ревизионният акт е законосъобразен и предпоставя отхвърляне на предявената срещу него жалба.

С оглед изхода на спора и в съответствие с разпоредбата на 161, ал.1 ДОПК, в полза на ответника по жалбата следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 545,36 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. Отговорността за разноските почива на установеното в чл.3 от ГПК изискване за добросъвестно упражняване на процесуални права и следва да бъде възприемано като отговорност за вреди от неоснователни процесуални действия. Отговорността за разноски е определена от допълнителни изисквания- съдът да бъде изрично сезиран с искане в тази насока, искането да бъде подкрепено с доказателства за действително направени разноски и трето да бъде предявен списък с разноските/ като по отношение на последния, ВАС е на различно становище от страна на ВКС и непредставянето на списък с разноските, не води до неприсъждане на такива в полза на страната, която има право на разноски.

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА НА [фирма] [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22221020005450-091-001/27.01.2021 година, потвърден с Решение №710/05.05.2021 година на Директор на Дирекция” ОДОП“ в частта, в която е начислена лихва за забава в размер на 4505,10 лева върху главницата от 97 693 лева.

ОСЪЖДА [фирма] ГР. С. ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ”ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА ПРИ ЦУ НА НАП-ГР.С. СУМАТА ОТ 545,36 ЛЕВА-ЮРИСКОНСУЛТСКО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ.

На основание чл.138 АПК,препис от решението да се изпрати на жалбоподателя,на ответника по жалбата и на СГП.

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:

