

# РЕШЕНИЕ

№ 7201

гр. София, 11.12.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,**  
в публично заседание на 01.12.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Камелия Серафимова**

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **6045** по описа за **2020** 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-22220319000708-091-001/19.02.2020 година, потвърден с Решение № 762/11.05.2020 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“, в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчен период месец 03.2018 година в размер на 14 551,50 лева и лихва за забав в размер на 2732,67 лева по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на атакувания ревизионен акт. Твърди се, че, в хода на производството органите по приходите неправилно са отказали право на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчиците. Посочва се още, че същият е издаден при съществено нарушение на съдопроизводствените правила в посока необсъждане на всички събрани в хода на производството доказателства и при издаването на РА са допуснати нарушения на материалния закон, като изобщо не е отчетено обстоятелството, че лицето е получател по доставката, както и противоречието на РА с правото на ЕС. Иска се отмяна на ревизионния акт и да бъде признато право на данъчен кредит по тези фактури, както и да бъде отменен ревизионният акт. Претендират се и сторените по делото разноски. Иска се и отмяна на решението на Директор на Дирекция“ ОДОП“.

В съдебно заседание жалбоподателят- [фирма] редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК ес представлява от адвоката Т., редовно упълномощена, която

поддържа жалбата на заявените основания и моли да бъде уважена. Заявява претенция за присъждане на разноски. Съображенията относно незаконосъобразността на обжалвания ревизионен акт развива и в представените по делото писмени бележки. Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" при ЦУ на НАП-гр. С., редовно и своевременно призован, се представлява от юрисконсулт Г. Т., 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 №292/30.12.2009 година на Териториален директор на НАП-гр. С. С. Т. К. е преназначена на длъжността- Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП- С. с И.- Б., считано от 01.01.2010 година.

Със Заповед № 294/30.12.2009 година на Териториален директор на НАП Д. Д. Т. е преназначена на длъжността-Главен инспектор по приходите в ТД на НАП- С. с И.- Б. , считано от 01.01.2010 година.

Със Заповед № 59.12/13.11.2012 година на Директор ТД на НАП- С. М. И. Х. е преназначена на длъжността- старши инспектор по приходите при ТД на НАП- С. с място на работа- [населено място] считано от 20.11.2012 година.

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

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

Със ЗВР от 04.02.2019 година С. Т. К. на длъжност- Началник сектор "Ревизии" възложила да бъде извършена ревизия на [фирма], определила състава на ревизиращия екип-Д. Д. Т. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и М. И. Х. на длъжност- Старши инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди- 01.03.2018 година-31.12.2018 година, срока, в който следва да завърши ревизията до три месеца, считано от датата на връчване на заповедта за възлагане.

Последната е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 13.02.2019 година.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия от 10.05.2019 година органът, възложил ревизията- С. Т. К. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ определил нов срок за завършване на ревизията до 13.07.2019 година.

Заповедта за изменение на ЗВР е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 28.06.2019 година.

На 16.12.2019 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип съставили Ревизионен доклад № Р-22220319000708-092-003, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

Ревизионният доклад е връчен на електронния адрес на жалбоподателя.

На 30.12.2019 година дружеството- жалбоподател депозирало молба до органите по приходите за удължаване срока за представяне на възражения срещу съставения РД.

С Уведомления за продължаване срока за подаване на възражение и представяне на доказателства от 02.01.2020 година е удължен срокът за представяне на възражение срещу съставения РД до 31.01.2020 година.

На 19.02.2020 година С. Т. К. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ и Д. Д. Т. на длъжност- Главен инспектор по приходите издали обжалвания Ревизионен акт № Р-22220319000708-091-001, с който установили задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди ,подробно посочени в РА.

Последният е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 24.02.2020 година.

На 05.03.2020 година дружеството жалбоподател депозирало жалба срещу издадения РА до Директор на Дирекция“ ОДОП“, като жалбата е постъпила в Дирекция ОДОП“ на дата 10.03.2020 година.

С Решение №762/11.05.2020 година Директор на Дирекция,, ОДОП“ отменил обжалвания Ревизионен акт в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за отделните данъчни периоди от месец 05.2018 година до месец 10.2018 година, ведно със съответните лихви за забава и потвърдил обжалвания ревизионен акт в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчен период месец 03.2018 година ведно със съответните лихви за забава .

Решението е връчено на 26.05.2020 година на електронния адрес на жалбоподателя. По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателств-10 броя папки приложения, както и събраните в хода на съдебното производство.

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

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

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

При проверката законосъобразността и 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-22220319000708-091-001/19.02.2020 година е издаден от компетентни органи-това е органът, възложил ревизията- С. Т. К. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“- орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. на длъжност-главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията. Между страните няма спор, а и от приложенияте по делото писмени доказателства се

установява, че лицето С. Т. К. е заемала длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ към датата на издаване на ЗВР и РА и е определена за орган, който може да възлага ревизии по реда на чл.112 от ДОПК въз основа на изрична Заповед на Директор ТД на НАП- С. от 07.06.2017 година и от 10.05.2019 година. Установено е още, че лицето Д. Д. Т. е заемала длъжността-главен инспектор по приходите, а и по делото се съдържат доказателства в тази насока. Наред с това е установено, че и другият орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип- М. И. Х. към датата на издаване на ЗВР, Заповедта за изменение на заповедите за възлагане на ревизия и издаване на РД е заемала длъжността-старши инспектор по приходите.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочен в нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година-органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията. Безспорно тази промяна в органите, които могат да издават ревизионен акт ,водят и до промяна в самия ред за издаване на акта, както и до промяна в самата процедура по издаване на РА. Измененията на чл.119 от ДОПК, са в сила от 01.01.2013 година и засягат само и единствено образуваните след тази дата ревизионни производства. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия/ аргумент от разпоредбата на чл.112,ал.1 от ДОПК. В конкретния случай, ревизионното производство е първо, образувано е на дата 04.02.2017 година/ с издаване на първата ЗВР от 04.02.2019 година –след влизане в сила на цитираното изменение на нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК и същото е приключило по реда на измененията, цитирани в тази правна норма, което обуславя и издаването на РА от компетентни органи по смисъла на сочената разпоредба. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия/ аргумент от разпоредбата на чл.112,ал.1 от ДОПК.В конкретния случай, ревизионното производство е второ и ревизионното производство е започнало на дата 04.02.2019 година, когато вече са били в сила измененията на нормата на чл.119 от ДОПК, като обжалваният ревизионен акт е издаден именно от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119,ал.1 от ДОПК и то при действието на новата редакция в сила от 01.01.2013 година.

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

конкретната процедура по издаването на ревизионния акт. Разликата в двете редакции на чл. 119, ал. 2 ДОПК – тази от първоначалното приемане на кодекса до 31.12.2012 г. и сега действащата от 01.01.2013 г. е в това, че при старата редакция определянето на конкретния орган, компетентен да издаде ревизионния акт, се случва в края на процедурата, а според сега действащата редакция това се определя в самото начало. И при предишната, и при сега действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, органът по приходите възложил ревизията, определя издателя на ревизионния акт. За да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 ДОПК, последният следва да е издаден от две лица : 1. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на ревизията и 2. от органа, имащ качеството на „възложил ревизията”, определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция. Нормата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК не поставя изискване каква длъжност следва да заема определения от териториалния директор орган по приходите. Единственото условие е това лице да притежава качеството „орган по приходите”. Кой са органи по приходите е дефинирано в разпоредбата на чл. 7, ал. 1, т. 1 - 4 ЗНАП, в това число и лицата по т. 3 – директори на дирекции, началници на отдели и сектори – най-честият кръг от служители, определяни от териториалния директор за лица по чл. 112, ал. 2 ДОПК. Тълкуването на разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК води до извода, че нормата на чл. 118, ал. 2 дефинира какво представлява ревизионният акт и кой го издава по принцип, докато разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК урежда конкретната процедура по издаване на ревизионния акт. Нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК е свързана със старата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, когато ревизионният акт се издава еднолично, поради което тя не е съобразена с изменението на разпоредбата в сила от 01.01.2013 г. По отменената вече редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, издателят на акта е едноличен орган, като това не е органът възложил ревизията, и той следва да е в кръга на лицата, посочени в чл. 118, ал. 2 ДОПК. След изменението на чл. 119, ал. 2 ДОПК от 01.01.2013 г. ревизионният акт се издава съвместно от два органа – единият е органът възложил ревизията, а другият е ръководителят на ревизията. Изменението на разпоредбата касае както органа издател на акта, така и начина на определяне на издателя на акта: по отменената редакция с нарочна заповед, а по сега действащата редакция единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор - чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а вторият от първия орган въз основа на заповедта за възлагане на ревизия – чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

**Следователно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК, в редакцията след 01.01.2013 г., определя качествата на лицата, които са компетентни да издадат ревизионния акт и при проверка за действителността на акта следва да се установи дали тези качества са налице. Не намира опора в закона тезата, че разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК следва да се прилагат кумулативно. Нормата на чл. 119, ал. 2 ДОПК в предишната си редакция (в сила до 01.01.2013 г.) не посочва изрично какви длъжности следва да заемат органите по приходите, които следва да издадат ревизионния акт. Нормата единствено поставя условие този орган да бъде посочен от този, чиято е компетентността по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК за възлагане на ревизия. След като в сега действащата разпоредба на чл. 119, ал. 2 ДОПК императивно са посочени лицата, които издават ревизионния акт, като липсва изрично оправомощаване на органа по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК (липсва изискване за издаване на заповед**

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

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР 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/ (И. - 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 (И.. - 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 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](#) и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на [чл. 13 ЗЕДЕП](#) е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид. Ревизионният доклад не е съставен като електронен документ.

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- С. Т. К.-Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП- С. и на ръководителя на ревизията-от Д. Д. Т. 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 са създадени като електронни документи и са подписани от лица, които притежават квалифициран електронен подпис.

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

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



„Съдържание на ревизионния акт“, а това сочи, че ревизионният доклад също е част от нормативно изискуемото съдържание на ревизионния акт. При наличие на порок в законоустановената форма, изразяващ се в липса на мотиви, опорочаването също не е толкова съществено, че да се приравни с пълна липса на форма, а оттам и на волеизявление, поради което отново не мотивира извод за нищожност на издадения ревизионен акт. Горното обосновава заключението, че не е налице нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили“.

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

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

приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството, така и правото му на защита и по никакъв начин не може да се говори за нищожен ревизионен акт.

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

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

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

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

От доказателствата по делото е видно, че за процесния ревизиран период основната дейност на жалбоподателя е строителство, ремонт, саниране, изграждане и ремонт на канализация, водопровод и пътища, регистриран е в К. на строителите в България и притежава сертификати по И. за внедрените строителни стандарти при упражняване на строителната си дейност.

За осъществяване на дейността си, дружеството- жалбоподател е разполагало с 11 лица на трудов договор- технически ръководител-3 лица, работник стротилество-5 лица, технически сътрудник, главен счетоводител и касиер счетоводител и ДМА съгласно счетоводна сметка 204“Машини,съоръжения и оборудване“- кофа багер, колесен трактор, 2 броя, багер товарач, трамбовка, фугорез, бензинов генератор,

машина челно заваряване, маслен радиатор, виброплата, помпа вода, перфоратор, мини челен товарач, фреза асфалт, моторна пръскачка, машина за рязане на павеа, траш помпа, валяк, бензинов ъглошлайв, колесен Багер К., пробивна машина и заваръчна машина.

**За данъчен период месец 03.2018 година доставчикат [фирма] е издала в полза на жалбоподателя две данъчни фактури с № 210/27.03.2018 година с данъчна основа 16 500 лева и ДДС в размер на 3300 лева с предмет- извозване на земни маси 1500 куб.метра и № 211/28.03.2018 година с данъчна основа 17600 лева и ДДС в размер на 3520 лева с предмет-доставка на инертни материали 880 куб. метра с общ размер на ДДС 6820 лева по двете фактури.**

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

От страна на жалбоподателя в хода на ревизионното производство са представени заверено копие на фактурите, придружени с фискални бонове и Договори. Първият от тях е 05.02.2018 година, по силата на който доставчикът в качеството на изпълнител поел задължение да предостави услуга по извозване на земни маси на обект ПГЕЕ“ К. Ф.“ – [населено място], стойността на предоставената услуга е в размер на около 11 лева без ДДС на куб. метър при гарантирано количество минимум 1000 куб. метра, договорено е още, че изпълнителят има право да получи уговореното възнаграждение в сроковете и при условията, предвидени в този договор, да иска от възложителя съдействие и информация, необходими за изпълнение на възложената работа, да извърши услугата по договора качествено, съобразно най- високите стандарти на професионална компетентност, точност и почтеност. На 05.02.2018 година между доставчика и жалбоподателя е сключен още един Договор, по силата на който доставчикът в качеството на изпълнител поел задължение да достави инертни материали на обект ПГЕЕ“ К. Ф.“ – [населено място], а стойността на предоставената пакетна услуга е в размер на 20 лева без ДДС на куб. метър.

Но наличието на договори както на жалбоподателя с доставчика му, така и на жалбоподателя с възложителя му / като изпълнител по Договор за обществена поръчка / не може де бъде доказателство за реалност на доставката, защото договорите са доказателство за възникнали договорни отношения между страните, но не и доказателство за реалност на доставката. Договорът е доказателство за възникнали договорни отношения между страните, но и доказателство за реалност на доставката. Фактурата е първичен счетоводен документ, отразяващ преди нейното

издаване данъчно събитие. Последното представлява факт от обективната действителност, с настъпването на който правната норма свързва пораждането на определени правни последици. Договорът за услуга има за предмет да се извърши определена услуга или да се осъществи пакет от услуги, за което да бъде заплатено възнаграждение. Поради неговия двустранен,възмезден характер и вида на основната престация договорът за услуги стои най - близо до трудовия договор от една страна, а от друга - до договора за изработка. Разликата между договора за изработка и договора за услуги пък се състои в това дали изпълнителят отговаря, ако не бъде постигнат уговорения резултат. При договора за изработка изпълнителят може да иска заплащане на уговореното възнаграждение, само ако е престирал уговорения резултат. Ако усилията му да постигне този резултат останат напразни, за него не възниква право на възнаграждение. При договора за услуги може да се иска възнаграждение, дори ако уговореният резултат не може да бъде постигнат и това е така, защото при договора за услуги се дължи единствено осъществяването на определена дейност, а не общественият краен резултат от тази дейност.При договора за изработка възнаграждението е функция единствено на постигнатия резултат, уговорен с договора,а при договора за услуги- възнаграждението е функция на извършената уговорена дейност като вид, характер и продължителност, независимо дали целеният краен резултат на тази дейност е постигнат.

Нито от доставчика, нито от жалбоподателя се представиха съпътстващи доказателства за доставките-различни по вид услуги- извозване на земни маси и доставка на инертните материали, като няма никакви доказателства за основен предмет на дейност на доставчика, за водена търговска кореспонденция между доставчика и жалбоподателя, заявка ,протоколи за приемане и предаване, оферти, няма доказателства в какво се състоят извършените услуги, няма представени заверени копия на оригинал на предавателен протокол за предадени от страна на изпълнителя материали ,проекти, няма доказателства за това как и кога възложителят- жалбоподател е приел извършените услуги и няма доказателства за начина на калкулиране на цената на услугите/ а по първия договор тя изобщо не е определена по никакъв начин, а около, как е формирана цената на услугите, няма доказателства за наети или собствени търговски обекти, от които този доставчик да осъществява дейността си, няма доказателства за собствени ли наети МПС за осъществяване на доставките- извозване на земни маси, кога е станало това, как и кои лица от доставчика са били изпратени/ командировани до [населено място], за да осъществят извозването на земните маси, те притежавали ли са квалификация да управляват съответното МПС няма доказателства с кое МПС или МПС-та са извозени земните маси, какви земни маси са извозени, кой ги е натоварил и кога е станало това, няма доказателства за ползвани услуги от подизпълнители, за това какви са инертните материали по вид, количество и единична цена, те откъде са закупени, как и кога са доставени до обекта, кое лице ги е доставило, кой ги е приел ,как са индивидуализирани тези инертни материали, с какво превозно средство, кой го е управлявал и изобщо някаква информация относно доставките. Нещо повече дори- самите фактури не отговарят на изискването за натурално и стойностно изражение на стопанската операция, няма индивидуализация на земните маси и инертните материали, как са осчетоводени, какви са по вид и количество, кога и как са доставени до съответните обекти. Няма доказателства този доставчик с какъв трудов потенциал е разполагал, с какъв материален ресурс, позволяващ му да осъществи доставките, няма и доказателства за произхода на материалите и техниката, необходими за извършване на услугите, за наети лица на трудов или граждански договор и за наличие на ДМА и други активи, както и транспортни средства, позволяващи на този доставчик да осъществи доставките. Нещо повече

дори, както от доказателствата по делото, така и от заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза, неоспорена от страните е видно, че при извършените справки в информационните масиви на НАП е установено, че за доставчиците липсват деклариранни данни за назначени лица по трудови и граждански договори на длъжности, или такива отговарящи на изискваната квалификация за извършване на фактурираните доставки. Няма доказателства за положен труд на съответните сроителни обекти и изплатени заплати на работници и служители, липсват и данни за реални подизпълнители, които да извършат фактурираните доставки на услуги, тъй като при проследяване на веригата деклариранни доставки между контрагентите, се стига до дружества, които не са декларирали доставки, deregистрирани по ЗДДС и с рисково поведение.

Следва да бъде посочено, че според трайно установената практика на ВАС е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за 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.

Фактът, че жалбоподателят надлежно е осчетоводил издадените фактури в счетоводството си със съответно взети стопански операции не е и не може да бъде доказателство за реалност на доставката, защото счетоводното отразяване на доставките представлява законово въздигнато задължение на регистрирани по ЗДДС лица да водят счетоводство. Обстоятелството, че жалбоподателят е включил съответните фактури в СД за съответния период, не е и не може да бъде доказателство за реално осъществена доставка, защото включването на фактурите в СД за съответния данъчен период, представлява изпълнение на законово въздигнато задължение да включат издадените и получените фактури в СД за съответния данъчен период.

Според [чл. 12, ал. 1 от ЗДДС](#), облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [чл. 9 от ЗДДС](#), когато е извършена от данъчно задължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната. Начисляването на данъка се извършва от доставчика, който е регистрирано лице за всяка извършена от него облагаема доставка на стока или услуга според [чл. 86 от ЗДДС](#). Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#), данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена, /респективно е прехвърлена собствеността на стоката-чл.25, ал.1 от ЗДДС. Нещо повече дори, следва да бъде посочено, че съгласно чл.8 от ЗДДС услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство, според чл.9 от ЗДДС, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Съгласно [Член 6, параграф 1 от Шеста директива](#)“ 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006, доставка на услуги“означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на [член 5](#)".

И при новия и при отменения ЗДДС въпросът за реалността на доставката е от първостепенно значение за да възникне правото на данъчен кредит за получателя по доставката да ползва право на данъчен кредит. Такава е практиката на СЕО- не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. Наред с това, предмет на доставките е услуги-доставка на услуги. Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#) данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена. Нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство жалбоподателят представи

доказателства за реалното извършване на доставките, кои лица са извършили доставките, липсват доказателства на коя дата, кое лице или лица от доставчика са натоварили инертните материали и са извършили услугите, как са транспортирани до обекта, с какъв транспорт, кога е станало това/ при съобразяване, че няма доказателства доставчикът да е имал транспортни средства. Не е ясно как при липсата на какъвто и да е персонал, активи, машини, съоръжения и оборудване, както и транспортни средства доставчикът е осъществил тези доставки. Фактът, че според заключението на вещното лице, изготвило съдебно-техническата експертиза, неоспорена от страните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено е видно, че на посочения обект са извършени ремонтни дейности и няма наличие на земни маси, обектът е приет от възложителя- [община], което пък сочи и на това че са вложени инертни материали и е извършена и другата услуга също не може да бъде доказателство за реалността на доставката. Наред с това обстоятелството, че обектът, на който се твърди, че са извършени услугите е приет от страна на [община] / за което са налице приемо- предавателни протоколи от месец 09.2018 година, в който смисъл са и двете заключения/ както съдебно-счетоводната, така и съдебно- техническата/ също не може да доведе до извод, че въпросните доставки са извършени именно от този доставчик, защото никой не оспорва последващата реализация на извършените услуги, 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 визираните в нормата на члр.68 и 69 от ЗДДС предпоставки](#) и най-вече да е доказано наличието на реално осъществени доставки на стоки и услуги по смисъла на [чл. 6](#) и [чл. 9 от ЗДДС](#). По силата на чл.68,ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока, юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25,ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги, извършени от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16. По силата на чл.6,ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9,ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25,ал.2 от ЗДДС. В чл.25,ал.6 от ЗДДС е посочено, че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, а при липса на доставка между доставчика и жалбоподателя, то липсва и основание за включване на данъка в СД. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице, когато не е осъществена доставка на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е начислило и посочило в СД, няма право на данъчен кредит и го дължи. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури и са включили начисления без основание

ДДС като дължим от страна на жалбоподателя.

В този смисъл е и тълкуването на чл. чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, дадено в практиката на СЕС. Съгласно т. 33 от Решение на Съда на ЕС по дело C-285/11 правото на приспадане по принцип не може да се откаже, ако се установи, че доставките са реално осъществени и предметът им е използван впоследствие в извършваната от данъчно задълженото лице облагаема дейност. По силата на т. 31 и т. 32 от цитираното решение, преценката за наличие на условията за възникване на правото на данъчен кредит се извършва от националната юрисдикция, в съответствие с правилата на доказване, установени в националното право, въз основа на глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото. Данъчно задълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност. С оглед на това, съвсем законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик.

СЕС не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. В редица Решения на СЕС се обсъжда наличието на установявания за данъчна измама, но в процесния случай органите по приходите не са твърдели за такава, а само за липса на доказани реално осъществени доставки, а само за тяхното документално оформяне. Освен това цитираните решения на СЕС третират различна фактическа обстановка в сравнение с процесния казус и затова те не са относими към него и соченото от жалбоподателя/ по- скоро от неговия процесуален представител грубо нарушаване на принципа на неутралност на ДДС с отказа на данъчен кредит, не е налице, тъй като за нарушаване на този принцип би могло да се говори само и единствено при доказване на реално осъществяване на фактурираните доставки, нещо, което в случая не е налице. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква при сложен фактически състав, правните последици по който могат да възникнат само, ако са изпълнени всички визирани в правната норма предпоставки, като първото съществено услови е да е налице доставка, като законът не свързва правото на данъчен кредит само и единствено с издаването на данъчни фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък без да е фактически извършена стопанска операция между посочените лица като доставчик и получател няма основание за възникване право на данъчен кредит/ аргумент от нормата на чл.68, ал.1, т-1 и т.1 от ЗДДС вр.с чл.25, ал.6 от ЗЗДС. По силата на чл.68, ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока, юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25, ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги, извършени от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16. По силата на чл.6, ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9, ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25, ал.2 от ЗДДС. В чл.25, ал.6 от ЗДДС е посочено, че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за

начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, като при липса на доставка между доставчика и жалбоподателя, то липсва и ВОД към гръцкото дружество. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице когато не е осъществена доставка на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е начислило и посочило в СД, няма право на данъчен кредит и го дължи. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури и са включили начисления без основание ДДС като дължим от страна на жалбоподателя.

**За данъчен период месец 03.2018 година доставчикът [фирма] е издал в полза на жалбоподателя** две данъчни фактури с № 77/27.03.2018 година с данъчна основа 12 500 лева и ДДС в размер на 2500 лева с предмет-Плащане по протокол от 27.03.2018 година и № 76/27.03.2018/ година с данъчна основа 18 557,50 лева и ДДС в размер на 3 711,50 лева с предмет –изграждане на дренаж. Отново както в хода на ревизионното производство, така и в хода на съдебното при изготвяне на съдебно-счетоводната експертиза този доставчик не е намерен на адреса за кореспонденция, като искането за представяне на доказателства в хода на ревизионното производство е връчено по реда на чл.32 от ДОПК. Фактурите са във връзка със сключен Договор от 08.02.2018 година, с който доставчикът в качеството на изпълнител поел задължение да предостави услуги по направа на дренаж на обект ПГЗ“ С. Ц.“ [населено място], стойността на предоставената услуга по договора е в размер на 18 557,50 лева без ДДС и още един договор от 08.02.2018 година, по силата на който доставчикът поел задължение да предостави услуги по предоставяне на рамково скеле на обект ПГЗ“ С. Ц.“ [населено място], а договорената цена е в размер на 12 500 лева. Но и тук наличието на данъчни фактури и договори не е и не може да бъде доказателство за това, че доставчикът е извършил реални доставки. Това е така, защото договорът е индигия за възникнали договорни отношения между страните, но не и доказателство за реалност на доставката. Нито доставчикът, нито жалбоподателят представиха информация за доставката- за това как и по какъв начин жалбоподателят е осъществил търговската кореспонденция между него и доставчика, как и по какъв начин са уговорени параметрите на доставката, кога и кое лице от жалбоподателя е възложил на доставчика извършването на определени дейности, кои лица от доставчика са командировани и кога са отишли на обекта на жалбоподателя, за да извършат доставките, как е осъществена доставката – направа на дренаж, кои лица от доставчика са извършили този дренаж, те разполагали ли са с необходимата квалификация, позволяващи им да извършат направата на дренаж, кога и как е станало това, с какви материали и къде е извършен дренажът / на какво/. По отношение на другата доставка – доставката на рамково скеле на посочения в договора обект също не е доказано като реално извършена, защото отново няма доказателства за това откъде доставчикът е взел това скеле, как го е натоварил и кои лица са участвали в натоварването му и разтоварването му, с какво превозно средство е доставено, то чия собственост е, кои лица са участвали в доставката, откъде този доставчик го е натоварил и получил за да го достави там, при съобразяване с обстоятелството ,че този доставчик през този период не е имал назначени лица на трудови и граждански договори, не е имал нито ДМА, нито транспортни средства, нито пък има декларирани доставки към жалбоподателя., няма и доказателства за превъзлагане на услугите от този доставчик на други лица. И тук фактът, че жалбоподателят надлежно е осчетоводил фактурите в счетоводството си със съответно взети стопански операции/ в който смисъл е заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза не е и не може да бъде доказателство за реалността им, защото счетоводното отразяване на



доставката представлява изпълнение на законово въздигнато задължение на регистрирани по ЗДДС лица да водят счетоводство. Обстоятелството, че впоследствие извършените работи на този обект са приети от възложителя на жалбоподателя и извършените дейности са на обекта/ факт, установяващ се от заключението на вещото лице, изготвило СТЕ, не може да доведе до извод, че е налице реално осъществена доставка от този доставчик по тези фактури. Последващата реализация на услугите от жалбоподателя към неговия изпълнител не води автоматично до извод, че именно въпросните доставки са извършени от този доставчик още повече, че никой не оспорва последващата реализация на доставката. С оглед на това и тук законосъобразна органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик.

**За данъчен период месец 03.2018 година, доставчикът [фирма] е издал на жалбоподателя една фактура № 115/21.03.2018 година с данъчна основа 7600 и ДДС в размер на 1520 лева с предмет- наем на кофраж по Договор.** Отново този доставчик не е намерен на адреса за кореспонденция в хода на ревизионното производство, като искането за представяне на доказателства е връчено по реда на чл.32 от ДОПК. Доставчикът не е намерен и на адреса за кореспонденция от страна на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза. Фактурата е издадена в изпълнение на Договор от 30.07.2017 година за услуга- отдаване под наем на кофраж – пълна окомплектовка за обект ПГЕЕ „К. Ф.“ [населено място], сключен между [фирма] - Възложител и [фирма] - Изпълнител.

Представен е приемо-предавателен протокол за предоставената окомплектовка и протокол за СМР № 8/05.09.2018г. между [община] и Д. „Б. инженеринг“ с който [община] приема направата на кофраж по отделни позиции общо 2124,32м2.

Съгласно представения протокол и приетата по делото СТЕ на обекта е използван кофраж и при отдаването на същия не се влагат материали. Но този факт не може да доведе до извод, че именно този доставчик е предоставил наемането на кофраж на въпросния обект, защото няма доказателства откъде този доставчик е разполагал с въпросния кофраж, той какъв е по вид, как го е доставил на обекта, кои лица са извършили доставянето, с какво транспортно средство и кога, как жалбоподателят е влязъл в търговски взаимоотношения с този доставчик, кои лица от доставчика са доставили този кофраж и изобщо съпътстваща информация относно доставката. Обстоятелството, че доставката по фактура № 115/21.03.2018 година е счетоводно отразена при жалбоподателя като текущ разход за основната дейност с право на пълен данъчен кредит чрез записвания по дебита на сметка 602“Разходи за външни услуги“, дебит сметка 4531“Начислен ДДС от покупки“ и кредита на сметка 401“Доставчици“. Разхода е своевременно отнесен по предназначени по счетоводна сметка 611“Разходи за основна дейност“ – обект ПГЕЕ Б., разплащането по доставката е чрез внасяне на сумата в брой по банкова сметка на доставчика [фирма] в П., съгласно представени извлечения от банката с дати 21.03.2018 година, а за извършеното разплащане в брой, в счетоводството на жалбоподателя са съставени счетоводни кореспонденции за закриване на задължение към доставчик и намаление на парични средства на дружеството в брой/ Дебит сметка 401“Доставчици“/Кредит сметка 501“Каса в лева“, не може да доведе до извод, че е налице реално осъществена доставка.

От събраните доказателства е установено, че процесната фактура е вписана в дневника за продажби и СД по ЗДДС на доставчика [фирма] в периода на издаването и, но по данни от ИС на НАП за периода на издаване на процесните фактури в [фирма] не е имало назначени работници по трудови или извънтрудови правоотношения, няма и данни и за собствени или наети ДМА.

Следва да бъде отбелязано още, че **съставянето на документи (фактура и акт -**

образец 19), които не отразяват реални стопански операции е указание за участие на самото ревизирано лице в данъчна измама и злоупотреба с право С оглед и по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Константна е практиката на СЕС, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него стопанска операция не го довежда до участие в данъчна измама /съображение по т. 48 от решение № С-273/11 на СЕС/. В изпълнение на легитимната по Директива 2006/112/ЕО цел за борба срещу данъчните измами, правните субекти не могат с измамна цел да се позовават на правото на Съюза и от друга страна - административните и съдебни органи следва да откажат правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба /т. 37 от решение на СЕС по дело С-285/11/. Това е така, както когато самото ДЗЛ извършва данъчна измама (в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги и за извършване на независима икономическа дейност), както и когато ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на стоките или услугите участва в сделка, която е част от данъчна измама, извършена от някой от доставчиците по веригата /т. 38 и т. 39 от решение на СЕС по дело С-285/11 и т. 27 от решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело № С-18/13/. Именно националната юрисдикция е тази, която трябва да установи, дали доставките са реално осъществени /т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11/, да откаже да признае право на приспадане, когато въз основа на обективни данни установи, че се прави позоваване с измамна цел. Изискването за знание се отнася за случаите, когато сделката е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата /решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, [фирма], точка 40/. Съставянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателства, се счита за част от данъчна измама, в която участва самото ДЗЛ (решение от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 48 и т. 49), поради което не е необходимо доказването на субективния елемент“. Наред с това, обстоятелството, че жалбоподателят е предал на своя възложител извършените работи и същите като количество и стойност / се намират и са извършени на обекта/ в който смисъл е и заключението по назначената съдебно- техническа експертиза, неоспорена от страните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено, не може да доведе до извод, че този доставчик е извършил на посочените обекти въпросните разнородни по количество и стойност услуги. Нещо повече дори- никой не оспорва последващата реализация на доставките и приемането им от възложителя на жалбоподателя, но спорен е въпросът дали този доставчик е извършил именно тези разнородни дейности на различните обекти- нещо, което в конкретната хипотеза не се доказва, че доставчикът реално е осъществил тези доставки на тези обекти. Законосъобразно върху отказаната сума на данъчен кредит в размер на 14551,50 лева , органите по приходите са начислили и лихва за забава в размер на 2732,67 лева/ общ размер на задължените по РА за този период е в 17284,17 лева.

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

С оглед изхода на спора, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски

е неоснователна и не подлежи на уважаване. В полза на ответника по жалбата следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер, определен по реда на чл.8 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения. Съгласно чл.8,ал.1 от Наредбата, изм. - ДВ, бр. 28 от 2014 г., отм. относно изменението с бр. 28 от 2014 г. с Решение № 13062 от 03.10.2019 г. и Решение № 5419 от 08.05.2020 на ВАС - ДВ, бр. 45 от 2020 г., в сила от 15.05.2020 г.)- за защита по административни дела възнаграждението се определя съобразно разпоредбите на чл. 7, ал. 1, т. 4 и ал. 2 /а т.4 на чл.7 (изм. - ДВ, бр. 2 от 2009 г., изм. - ДВ, бр. 28 от 2014 г., изм. - ДВ, бр. 84 от 2016 г., отм. относно изменението с бр. 28 от 2014 г. с Решение № 9273 от 27.07.2016 г. на ВАС - ДВ, бр. 41 от 2017 г., в сила от 23.05.2017 г.), сочи, че при интерес от 10 000 лв. до 100 000 лв. - 830 лв. плюс 3 % за горницата над 10 000 лева/ и размерът на юрисконсултското възнаграждение възлиза на 1049 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 преpraщачата норма на чл.144 АПК-/Страната, която е поискала присъждане на разноски, представя на съда списък на разноските най-късно до приключване на последното заседание в съответната инстанция. В противен случай тя няма право да иска изменение на решението в частта му за разноските. Денят на устните състезания е крайният момент, в който страната може да поиска присъждане на разноски, а не в по-късен момент. Съдебните разноски са разходите на страните, произтичащи от участието им в административното производство. Всяка от страните по делото е отговорна за направените разноски. Отговорността за разноски по принцип е обективна/ безвиновна/, защото загубила спора страна отговаря за разноски, дори ако е положила най-голямо старание да води процеса добросъвестно. Съгласно разпоредбата на чл.81 от ГПК, по присъждането на разноски, съдът се произнася във всеки акт, с който приключва разглеждането на делото в съответната инстанция. Отговорността за разноските е гражданско облигационно отношение, то произтича от процесуалния закон и е уредено от него. Задължението за разноски произтича от неоснователно предизвикания правен спор и тежестта за тях е за страната, която неоснователно е предизвикала същия. От своя страна, по правило ищецът и ответникът имат право да претендират разноските, които са направили в процеса. Отговорността да бъдат понесени направените разноски е обвързано преди всичко с изхода на съдебния спор за съответната страна в процеса. Отговорността за разноските почива на установеното в чл.3 от ГПК изискване за добросъвестно упражняване на процесуални права и следва да бъде възприемано като отговорност за вреди от неоснователни процесуални действия. Отговорността за разноски е определена от допълнителни изисквания- съдът да бъде изрично сезиран с искане в тази насока, искането да бъде подкрепено с доказателства за действително направени разноски и трето да бъде предявен списък с разноските/ като по отношение на последния, ВАС е на различно становище от страна на ВКС и непредставянето на списък с разноските, не води до неприсъждане на такива в полза на страната, която има право на разноски

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

### Р Е Ш И :

**ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА** на [фирма]- [населено място] срещу Ревизионен акт № Р-22220319000708-091-001/19.02.2020 година, потвърден с Решение № 762/11.05.2020 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“, в частта на

установения резултат по ЗДДС за данъчен период месец 03.2018 година в размер на 14 551,50 лева и лихва за забав в размер на 2 732,67 лева по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма]/ общ размер на задължението е 17 284,17 лева.

**ОСЪЖДА [фирма]-гр.С. ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ“ОДОП“СУМАТА ОТ 1049 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:**