

РЕШЕНИЕ

№ 8247

гр. София, 11.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,
в публично заседание на 25.02.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **11466** по описа за **2024** 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 “Ай Газ България“ЕАД- гр. С. срещу Ревизионен акт № Р-22002224000990—091-001/08.08.2024 година, потвърден с Решение № 1370/09.10.2024 година на Директор на Дирекция ОДОП, с който са установени задължения по ЗДДС за данъчен период месец 04.2023 година в общ размер на 25 020 лева / главница и лихви/.

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

ревизионният акт. Претендират се и сторените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят-„Ай Газ България“ ЕАД редовно и своевременно призван не изпраща представител, но от процесуалния представител на същия е постъпила молба, с която желае да се даде ход на делото в отсъствие на процесуален представител и изразено становище по съществуващото на спора.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП-гр. С., редовно и своевременно призван, 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 № 451,1/15.04.2013 година на Директор ТД на НАП- С. Б. М. Я. е преназначена на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП, считано от 17.04.2013 година .

Със Заповед № 1-486/26.06.2014 година на Директор ТД на НАП- С. В. А. В. е преназначена на длъжността- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП- С. считано от 01.07.2014 година.

Със Заповед № 2240/14.05.2020 година на Директор ТД на НАП- С. Ф. Н. Т. е преназначен на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- С. считано от 20.05.2020 година.

Със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 година Директор ТД на НАП наредил функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК считано от 28.10.2022 година да се изпълняват поименно изброени служители / органи по приходите/ , измежду които и Викторйя А. В. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП- С. и определил техните заместници.

С Решение №234/19.02.2024 година Директор на Дирекция ОДОП отменил издадения РА срещу жалбоподателя № Р-22221023003341-091-001/18.12.2023 година от В. А. В. на длъжност- Началник сектор „Ревизии“ и П. Т. П. на длъжност-ръководител на ревизията в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период месец 04.2023 година и съответните лихви за забава, върнал административната преписка на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, като указал в 30 дневен срок от връчване на решението да бъде издадена нова заповед за възлагане на ревизията и провеждане на нова ревизия, и потвърдил обжалвания Ревизионен акт в останалата оспорената част относно установените задължения по ЗДДС за данъчен период месец 03.2022 година , месец 04.2022 година , месец 11.2022 година , месец 02.2023 година и месец 05.2023 година.

Във връзка с отменителното Решение на Директор на Дирекция ОДОП със Заповед за възлагане на ревизия от 22.02.2024 година В. А. В. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП- С. възложил да бъде извършена ревизия на „ Ай Газ България“ ЕАД, определил състава на ревизиращия екип- Б. М. Я. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и Ф. Н. Т.- Главен инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди-ДДС за периода 01.04.2023 година – 30.04.2023 година, срока в който следва да завърши ревизията- два месеца, считано от датата на връчване на ЗВР.

ЗВР е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 23.02.2024 година.

Със Заповед за изменение на ЗВР от 22.04.2024 година органът, възложил ревизията – В. А. В. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП- С. определил

нов срок за завършване на ревизията- до 23.05.2024 година.

Заповедта за изменение на ЗВР е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 22.04.2024 година.

С нова Заповед за изменение на ЗВР от 17.05.2024 година В. А. В. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ определил нов срок за завършване на ревизията до 21.06.2024 година .

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на 21.05.2024 година.

Със Заповед за изменение на ЗВР от 20.06.2024 година органът, възложил ревизията В. А. В. на длъжност- Началник сектор „Ревизии“ определил нов срок за извършване на ревизията на жалбоподателя до 19.07.2024 година.

Заповедта за изменение е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 20.06.2024 година.

На 19.07.2024 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип- Б. М. Я. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и Ф. Николаев Т. – Главен инспектор по приходите съставили РД № Р-22002224000990-092-001, с който предложили да бъдат установени задължения на ревизирания данъчен субект по ДДС за периода 01.04.2023 година-30.04.2023 година.

Ревизионният доклад е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 19.07.2024 година .

На 08.08.2024 година В. А. В. на длъжност- Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП- С. и Б. М. Я. на длъжност-Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията издали обжалвания Ревизионен акт № Р-22002224000990-091-001, с който установили задълженията на ревизирания данъчен субект за месец 04.2023 година в размер на 21 450 лева и лихва за забава в размер на 3570,30 лева/ общ размер на задължението по РА е 25 020,30 лева.

Ревизионният акт е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 08.08.2024 година.

На 16.08.2024 година дружеството- жалбоподател депозирало жалба до Директор на Дирекция ОДОП срещу издадения РА,а последният с Решение №1370/09.10 година потвърдил обжалвания Ревизионен акт.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на дата 15.10.2024 година.

Приложени са всички събрани в хода на ревизионното доказателства.

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 .

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-22002224000990-091-001/08.08.2024 година е издаден от компетентни органи-това е органът, възложил ревизията- В. А. В. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“- орган, възложил ревизията и Б. М. Я. на длъжност-Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията. Между страните няма спор, а и от приложените по делото писмени доказателства се установява, че лицето В. А. В. е заемала длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ към датата на издаване на ЗВР и РА и е определена за орган, който може да възлага ревизии по реда на чл.112 от ДОПК въз основа на изрична Заповед на Директор ТД на НАП- С. от 31.10.2022 година. Установено е още, че лицето Б. М. Я. 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- Ф. Н. Т. към датата на издаване на ЗВР, Заповедите за изменение на заповедите за възлагане на ревизия и и съставяне на РД е заемал длъжността- Главен инспектор по приходите.

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

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите ,които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено- преди Закон за електронния документ и електронния подпис/ (Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Електронен документ е електронен документ по смисъла на [чл. 3, т. 35 от Регламент \(ЕС\) № 910/2014](#) на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА,съгласно ЗЕДЕП, чл.3,ДВ. бр.[34](#) от 6 Април 2001 година- Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде 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](#), както и РД и РА са създадени като електронни документи по смисъла на [чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП](#), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по реда на [чл. 30, ал. 6 ДОПК](#) и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в [чл. 184, ал. 1 ГПК](#), приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание [§ 2 ДР ДОПК](#), тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на [чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП](#) електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал.3 и ал.4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ /частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на [чл. 193 ГПК](#) и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по [чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕП](#), обосновава извод за това, че [ЗВР](#), РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на [чл. 13 ЗЕДЕП](#) е въведена фикция за саморъчен подпис.

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

От така представените заверени преписи на хартиен носител се установява, че актът, издаден като електронен документ е подписан с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията- В. А. В. -Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП- С. и на ръководителя на ревизията-от Б. М. Я. на длъжност- Главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С.. За да е валидно подписан съгласно [чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК](#) в случаите, когато е издаден като електронен документ ревизионният акт следва да е подписан с квалифициран електронен подпис на органите по [чл. 119, ал. 2 ДОПК](#), така че по силата на законовата фикция в [чл. 13, ал. 4 във връзка с ал. 3 от Закона за електронния](#)

документ и електронния подпис /ЗЕДЕП/, електронните подписи да имат значението на саморъчни подписи. В конкретния случай, от доказателствата по делото е безспорно установено, че не само РА, но и ЗВР и РД са създадени като електронни документи и са подписани от лица, които притежават квалифициран електронен подпис.

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

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

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

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

аргумент от разпоредбата на чл.33 от ДОПК-Приложимост на разпоредбите-по реда и в сроковете, посочени в тази глава, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книжа, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с изключение на актовете, документите и книгата за реализиране на административнонаказателната отговорност, за които се прилага [Законът за административните нарушения и наказания](#). С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството, така и правото му на защита, и по никакъв начин не може да се говори за нищожен ревизионен акт.

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

Ревизионното производство е второ, като производството е започнало със заповед за възлагане на ревизия вследствие на отменително Решение на Директор на Дирекция ОДОП №234/19.02.2024 година, с която органът, възложил ревизията определил срока за завършването и 2 месеца, считано от връчване на същата, но поради недостатъчност на срока органът, възложил ревизията с една заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия удължил срока на ревизията с още един, месец, а след това с още две заповеди за по още един месец, 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, в това число и от заключението на вещото лице, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено е видно, че „АЙ ГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД е с основна дейност- търговия на дребно с петролни продукти, упражнявана в следните обекти- Бензиностанция „Д.“ с адрес: [населено място], [населено място],- Газстанция „П.“ - [населено място], [улица], Бензиностанция „К.“ - [населено място] - до м.04.2023 година- Газстанция „Б.“ - [населено място], [улица], Газстанция „П.“ [населено място], [улица], Бензиностанция „В.“ - [населено място], [улица], Бензиностанция „Р.“ - [населено място], [улица], Газстанция „Ладовица“ - [населено място], кв. И., [улица], Пункт за зареждане на бутилки с ВВГ „С.“ - [населено място], [улица], Пункт за зареждане на

бутилки с ВВГ „Б.“ - [населено място], [улица], № 49, Пункт за зареждане на бутилки с ВВГ „Л.“ - [населено място], ул. „109“

За данъчен период месец 04.2023 година доставчикът „Елторо Ойл“ ЕООД е издал на жалбоподателя 13 фактури, подробно описани в РД, РА и в заключението на вещото лице по номер , дата, данъчна основа и ДДС в размер на 21 450 лева с предмет- Услуга съгласно договор за наем на МПС. Фактурите са издадени в изпълнение на сключени Договори за наем - временно ползване на МПС, описани подробно в Приемо-предавателен протокол с вид, марка/модел, регистрационен номер и номер на рама. Фактурите са във връзка с Договор за наем на МПС от 02.01.2023 година., сключен между „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и „АЙ ГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, към който е приложен Приемо-предавателен протокол от 02.01.2023 година за предаване на МПС - Влекач Скания Р 124 ЛА с рег. [рег.номер на МПС] и Свидетелство за регистрация на описаното МПС /собственост на „Елторо Ойл БГ 2014“ ЕООД/, Договор за наем на МПС от 02.01.2023 година., сключен между „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и „АЙ ГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, с приложен Приемо-предавателен протокол от 02.01.2023 година за предаване на МПС – полуремарке К. СДП 27 с рег. [рег.номер на МПС] и Свидетелство за регистрация на описаното МПС, „Договор за наем на МПС от 01.04.2023 г., сключен между „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и „АЙ ГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, с приложен Приемо-предавателен протокол от 01.04.2023 година за предаване на МПС- полуремарке Дромех ЦНГ 42 с рег. [рег.номер на МПС] и Свидетелство за регистрация на описаното МПС, Договор за наем на МПС от 02.01.2023 година, сключен между „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и „АЙ ГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, с приложен Приемо-предавателен протокол от 02.01.2023 година за предаване на МПС - полуремарке Дромех ЦНГ 42 с рег. [рег.номер на МПС] и Свидетелство за регистрация на описаното МПС, Договор за наем на МПС от 02.01.2023 г., сключен между „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и „АЙ ГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, с приложен Приемо-предавателен протокол от 02.01.2023 година. за предаване на МПС - полуремарке Болган Л 4047 Е. с рег. [рег.номер на МПС] и Свидетелство за регистрация на описаното МПС, Договор за наем на МПС от 02.01.2023 година, сключен между „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и „АЙ ГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, с приложен Приемо-предавателен протокол от 02.01.2023 година за предаване на МПС - влекач MAN TGA 18.430 с рег. [рег.номер на МПС] и Свидетелство за регистрация на описаното МПС, като всички договори са сключени за срок от 3 месеца считано от сключването им, придружени с Протоколи за връщане на МПС от страна на жалбоподателя . Във връзка с указанията в отменителното Решение на Директор на Дирекция ОДОП органите по приходите са изискали конкретна информация и представяне на доказателства както от страна на жалбоподателя, така и от страна на доставчика, в това число пътни листове, документиращи движението на въпросните МПС за периода, в който са били наети, относно лицата, управлявали МПС със съответната категория на водача – с три имена, ЕГН, Свидетелство за управление на МПС за съответната категория и трудови договори на лицата , които са управлявали МПС, място на предаване на МПС и къде са се намирали същите на кой обект, но такива доказателства не са представени от страна нито на жалбоподателя, нито от доставчика. От доказателствата по делото, в това число и от заключението на вещото лице е установено , че за извършеното разплащане към доставчика в брой, в счетоводството на жалбоподателя са съставени счетоводни кореспонденции- Дебит сметка 401“Доставчици“/Кредит сметка 501 ‘Каса в лева“, а доставчикът също е осчетоводил процесните фактури със съответно взети стопански операции, като приходите по процесните фактури са намерили счетоводно отражение при доставчика по дебита на сметка 411‘Клиенти“ и по кредита на

счетоводна сметка 703“ Приходи от продажби на услуги“ / данъчната основа по съответните фактури/, а начисленият и отразеният във фактурите ДДС е намерил счетоводно отражение по кредита на сметка 4532“Начислен ДДС от продажби“и издадените фактури са вписани в Дневника за продажби на доставчика и СД по ЗДДС в периода на издаването им, а за полученото заплащане в брой, в счетоводството на доставчика са съставени счетоводни кореспонденции Дебит сметка 501“Каса в лева“ /Кредит сметка 411“Клиенти“.

Но счетоводното отразяване на фактурите както от жалбоподателя ,така и от доставчика не е и не може да бъде доказателство за реалност на доставката, защото счетоводното отразяване на доставката е в изпълнение на законово въздигнато задължение на регистрирани по ЗДДС лица да водят счетоводство.

Наред с това наличието на данъчни фактури не е и не може да бъде доказателства за реалност на доставката, защото фактурата е първичен счетоводен документ, отразяващ преди нейното издаване данъчното събитие. Последното представлява факт от обективната действителност, с настъпването на който правната норма свързва пораждането на определени правни последици. Липсват доказателства за това, че предоставените МПС са такива за съхранение на горива- бензин, дизел и пропан- бутан / втечнена газ/ като в издадените фактури липсва описание на конкретното МПС , за което се плаща наем, нито е посочен договорът, за който се плаща наем, доставките на са индивидуализирани по никакъв начин, като фактурите не отговарят на изискването за натурално и стойностно изражение на стопанската операция. Не са представени доказателства къде, на кое място в [населено място] жалбоподателят е получил въпросните МПС, те от кого са му предоставени, кой и как ги е придвижил до конкретното място на жалбоподателя и дали същите МПС са използвани за икономическата дейност на лицето, няма пътни листове, доказателства кое лице или лица са управлявали МПС от едно място на друго, като от самия жалбоподател е посочено, че МПС не са придвиждани на територията на стараната, липсват и доказателства как от предоставянето им под наем същите са предоставени на конкретно място на жалбоподателя, за да бъдат използвани от него. Съгласно установената практика на ВАС е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, то при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС – чл. 6, ал.1, респ. чл. 9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване – предаване на стоката или извършването на услугата. Според [чл. 12, ал. 1 от ЗДДС](#), облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [чл. 9 от ЗДДС](#), когато е извършена от данъчно задължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната. Начисляването на данъка се извършва от доставчика, който е регистрирано лице за всяка извършена от него облагаема доставка на стока или услуга според [чл. 86 от ЗДДС](#). Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#), данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена, / респективно е прехвърлена собствеността на стоката- чл.25,ал.1 от ЗДДС. Нещо повече дори, следва да бъде посочено, че съгласно чл.8 от ЗДДС услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. И при новия и при отменения ЗДДС въпросът за реалността на доставката е от първостепенно значение за да възникне правото на данъчен кредит за получателя по доставката да ползва право на данъчен кредит. Такава е практиката на С.- не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. Наред с това, предмет на

доставките е стоки- като една част от тях са твърде специфични. Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#) данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена и ли стоката е предадена 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 предали и къде въпросните МПС и на кое място на жалбоподателя и най- вече дали въпросните наети МПС са такива за съхранение на горива. Обстоятелството дали въпросните МПС са преминали технически преглед, / в посока липса на такъв за период много преди отдаването им под наем, не води до извод, че същите са спрени от движение, но доказателства, че въпросните МПС са реално предоставени на жалбоподателя и са били използвани при осъществяване на икономическата му дейност 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 може да обори извода на органа по приходите за липса на реално осъществена доставка по тези фактури. За да възникне правото на данъчен кредит съгласно [чл. 68 и сл. от ЗДДС, то следва да бъдат изпълнени визираните в нормата на члр.68 и 69 от ЗДДС предпоставки.](#)

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

Издадените фактури не отразяват реално осъществени доставки между ревизираното дружество и доставчика, няма доказателства които да индивидуализират доставката – нито има посочено МПС с регистрационен номер, нито пък има посочен договор за наем, за да бъдат индивидуализирани доставките.

За да възникване право на данъчен кредит за получателя не е достатъчно само наличието на издадени данъчни фактури и отразяването им в отчетните регистри по чл.124 от ЗДДС, а доказано, че стопанските операции по издадените фактури са действително осъществени, съобразно принципите на чл.4, ал.1, т.5 от Закона за счетоводството - сделките и събитията да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма, т.е. не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чийто предмет реално не е осъществен. Въпреки липсата на легално определение за понятието "произход на стоката" в установената практика за целите на данъчното облагане се приема, че за стока с установен произход се приема тази, за която е доказано наличието на производител или вносител.

По силата на чл.68, ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока, юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25, ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги, извършени от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностно

придобиване, както и вносът по чл.16. По силата на чл.6,ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9,ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25,ал.2 от ЗДДС. В чл.25,ал.6 от ЗДДС е посочено, че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, а при липса на доставка между доставчика и жалбоподателя, то липсва и основание за включване на данъка в СД. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице, когато не е осъществена доставка на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е начислило и посочило в СД, няма право на данъчен кредит и го дължи. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури и са включили начисления без основание ДДС като дължим от страна на жалбоподателя, и са начислили лихви за забава.

В този смисъл е и тълкуването на чл. чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, дадено в практиката на СЕС. Съгласно т. 33 от Решение на Съда на ЕС по дело С-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 условие е да е налице доставка, като законът не свързва правото на данъчен кредит само и единствено с издаването на данъчни фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък без да е фактически извършена стопанска операция между посочените лица като доставчик и получател няма основание за възникване право на данъчен кредит/

аргумент от нормата на чл.68,ал.1, т-1 и т.1 от ЗДДС вр.с чл.25,ал.6 от ЗЗДС. По силата на чл.68,ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока, юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25,ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги , извършени от данъчно задължени по този закон лица , вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16.По силата на чл.6,ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9,ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата , на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25,ал.2 от ЗДДС. В чл.25,ал.6 от ЗДДС е посочено,че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, като при липса на доставка между доставчика и жалбоподателя. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице когато не е осъществена доставка на стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е начислило и посочило в СД, няма право на данъчен кредит и го дължи. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури и са включили начисления без основание ДДС като дължим от страна на жалбоподателя и са начислили лихви за забава за несвоевременното внасяне на данъка.

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. Ответникът по жалбата не е заявил претенция за присъждане на разноски.

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА НА“Ай Газ България“ЕАД- гр. С. срещу Ревизионен акт № Р-22002224000990—091-001/08.08.2024 година, потвърден с Решение № 1370/09.10.2024 година на Директор на Дирекция ОДОП, с който са установени задължения по ЗДДС за данъчен период месец 04.2023 година в общ размер на 25 020 лева / главница и лихви/.

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:

