

РЕШЕНИЕ

№ 6543

гр. София, 19.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,
в публично заседание на 20.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **2468** по описа за **2019** 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] срещу РА № Р-22220417007937-091-001/28.09.2018 година, потвърден с Решение № 1968/17.12.2018 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“.

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на обжалвания ревизионен акт. Посочва се още, че същият е издаден при съществено нарушение на административно- производствените правила, като е посочено, че е отказано право на данъчен кредит от двама рискови доставчици, на които са съставени ревизионни актове, но тези ревизионни актове, както и ревизионни доклади не са връчени на дружеството. Твърди се още, че е недопустимо да се отказва два пъти данъчен кредит на лица и да се събира два пъти данък, защото данъкът по цялата верига се дължи само веднъж, а не непрекъснато, като органите по приходите не са обсъдили всички събрани в хода на производството доказателства, и не е правилно да се установяват данъчни задължения за нарушения,извършени от доставчиците и не е обсъдено обстоятелството, че през процесните периоди доставчиците са имали персонал, с който да осъществяват доставките. Твърди се още, че при издаването на РА са допуснати нарушения на материалния закон, като изобщо не е отчетено обстоятелството, че лицето е получател по доставката. Иска се отмяна на ревизионния акт в обжалваната част 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- [фирма]- [населено място] редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК, се представлява от адвокат Ч., редовно упълномощена, която поддържа жалбата на заявените основания моли да бъде уважена. Заявява претенция за присъждане на разноски. Съображения относно незаконосъобразността на жалбата 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 уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК, се представлява от юрисконсулт М., редовно упълномощена ,която оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възражение на адвокат Ч. и моли да бъде редуцирано по реда на чл.161 от ДОПК. Съображения относно неоснователността на жалбата развива и в представените по делото писмени бележки.

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“ с И. –Б., считано от 01.01.2010 година.

Със Заповед № 293/30.12.2009 година Териториален директор на НАП преназначил А. К. К. на длъжност- Главен инспектор по приходите в ТД на НАП- С., считано от 01.01.2010 година.

Със Заповед № 338/30.12.2009 година на Териториален директор на НАП- [населено място] М. Д. е преназначена на длъжността-Инспектор по приходите считано от 01.01.2010 година в ТД на НАП- С..

Със Заповед № РД-01-775/30.06.2016 година Директор ТД на НАП- С. определил функциите на ръководител екипи след успешно издържан конкурентен подбор в сектор“ Ревизии“, Отдел“ Ревизии“, Дирекция“ Контрол“ в ТД на НАП- С. да се изпълняват за периода от 01 юли 2016 година до 30 юни 2018 година включително от поименно изброени органи по приходите, измежду които и А. К. К. на длъжност- Главен инспектор по приходите- И. Б..

Със Заповед № РД-01—803/07.06.2017 година на Директор ТД на НАП- С. е наредено 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. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ считано от 01.06.2017 година.

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220417007937-020-001/15.11.2017 година С. Т. К. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- С. възложила да бъде извършена ревизия на, В. – Агенция за чистата“-Е. определил състава на ревизиращия екип- А. К. К. на длъжност- главен инспектор по приходите при ТД на НАП- С. и ръководител на ревизията , Р. М. Д. на длъжност- инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди- ДДС за периода 01.01.2013 година -30.11.2016 година, срока, в който следва да завърши ревизията до три месеца ,считано от датата на връчване на заповедта за възлагане.

Заповедта е връчена на електронния адрес на жалбоподателя.

На 12.03.2018 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип- А. К. К. на длъжност-Главен инспектор по приходите и ръководител на

ревизията и Р. М. Д. на длъжност-инспектор по приходите съставили РД №Р-22220417007937-092-001/12.03.2018 година, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РД е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 11.04.2018 година. На 16.04.2018 година дружеството – жалбоподател депозирало молба до органите по приходите за удължаване срока за депозиране на писмено възражение, като същият е продължен до 25.05.2018 година.

На 23.05.2018 година, дружеството – жалбоподател депозирал писмено възражение срещу съставения РД, в което подробно изразило несъгласието си с предложението за установяване.

На 28.09.2018 година С. Т. К. на длъжност – Началник сектор и А. К. К. на длъжност- главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията издали обжалвания РА № Р-22220417007937-091-001, с който установили задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него. РА е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 02.10.2018 година.

На 15.10.2018 година жалбоподателят депозирал жалба срещу издадения РА до Директор на Дирекция “ОДОП”, постъпила в Дирекция “ОДОП” на 24.10.2018 година, а на 27.12.2018 година с Решение №1968 Директор на Дирекция “ОДОП” потвърдил обжалвания ревизионен акт.

Решението на Директор на Дирекция “ОДОП” е връчено на жалбоподателя на електронния адрес на 11.01.2019 година.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства описани в 23 броя папки приложения, представените в хода на съдебното производство.

Назначена е изслушана и оспорена 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.

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

Назначена е, изслушана и неоспорена от страните повторна 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 за процесуално допустима подадена в преклузивния срок по чл.156, ал.1 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, 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-22220417007937-091-001/28.09.2018 година е издаден от компетентни органи-това е органът, възложил ревизията- С. Т. К. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“ и А. К. К. 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 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. Установено е още, че лицето А. К. К. е заемал длъжността- главен инспектор по приходите и определен за ръководител на ревизията, 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- Р. М. Д. към датата на издаване на ЗВР и РД е заемала длъжността- инспектор по приходите.

Настоящият съдебен състав намира ,че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119, ал.1 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година- органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията. 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 04.05.2017 година/ с издаване на първата ЗВР от 15.11.2017 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.

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

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

В конкретния случай, [ЗВР](#), РД, както и РА са създадени като електронни документи по смисъла на [чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП](#), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество по реда на [чл. 30, ал. 6 ДОПК](#) и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в [чл. 184, ал. 1 ГПК](#), приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание [§ 2 ДР ДОПК](#), тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на [чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП](#) електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ /частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на [чл. 193 ГПК](#) и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по [чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕП](#), обосновава извод за това, че [ЗВР](#), РД РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на [чл. 13 ЗЕДЕП](#) е въведена фикция за саморъчен подпис.

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

От така представените заверени преписи на хартиен носител, се установява, че актът, издаден като електронен документ е подписан с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията- С. Т. К.- Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП- С. и на ръководителя на ревизията- А. К. К. 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. Установено е още, че и другият орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип - Р. М. Д. е притежавал квалифицирана електронен подпис.

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

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

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

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

Ревизионният доклад е съставен в предвидения 14 дневен срок за издаването 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 преклузивни 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 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 ЗВР от 01.12.2016 година 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. С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при

върчване 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. 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. Неоснователно е твърдението на жалбоподателя, че издадените на двамата негови доставчици Ревизионни актове и ревизионни доклади не са му връчени, което съществено е ограничило правото му на защита, защото на първо място, издадените на неговите доставчици ревизионни актове установяват задълженията им, а не на дружеството- жалбоподател. На второ място, ревизионното производство се развива между точно определени правни субекти- от една страна ревизираното лице и от друга- органите по приходите, които извършват ревизията и в това производство няма заинтересовани страни, дори и когато се извършват насрещни проверки на други лица. На следващо място, в ДОПК не съществува разпоредба, която да вмениява в задължение на органите по приходите да връчват на други лица събраните в хода на ревизионното производство доказателства както и РД и РА, които не са участвали в ревизионното производство и които нямат никаква връзка с това производство. Подобно твърдение е извън волята на законодателя и цели да установи някакви несъществуващи процесуални нарушения при издаването на ревизионния акт в конкретното производство.

При издаването на ревизионния акт са спазени материално правните разпоредби на ЗДДС.

От доказателствата по делото е установено, че [фирма] е основана през 1995 година и основната дейност на дружеството е свързана с основни, специализирани почиствания, поддръжка на чистотата на административни сгради, индустриални помещения, болници, хотели, частни домове и други, стопанисва търговски обект – офис, находящ се в [населено място], [улица], ет. 1 по силата на Договор за наем и собствен стопански обект в [населено място], [улица].

За данъчен период месец 06.2013 година доставчикът [фирма] е издал в полза на жалбоподателя -316 данъчни фактури, подробно описани в РД, РА и в заключението на вещото лице, изготвило съдебно- счетоводната експертиза/ основна и допълнителна/ по номер, дата, данъчна основа и ДДС. Фактурите са във връзка със скъпчен Договор за извършване на почистващи услуги от 30.12.2012 година, по силата на който доставчикът в качеството на изпълнител поел задължение да извършва следните услуги в обектите- офиси на [фирма]- цялостното почистване и хигиенизиране, което включва дейности по текущо почистване, в това число ежедневно, седмично и месечно почистване, всички подробно посочени в Приложение № 1, в офисите / клоновете на [фирма], за които ще се осъществяват услугите, предмет на договора, адресите, площта им и са посочени в Приложение № 2, а включването на нов обект/ офис, както и премахването на съществуващ офис от приложението става с подписването на ново Приложение № 2, което отменя предходно съставеното. Договорът е със срок от 02.01.2013 година до 30.04.2013 година, договорено е, че услугите ще бъдат извършвани на цена 0,778 лева/кв.м. подова площ месечно без ДДС, която включва услуги по Приложение 1, общата стойност на услугите ще се определя ежеседмично въз основа на предварително заявени услуги, посочени в Заявка Приложение № 3 от договора, възложителят извършва плащането на сумата, посочена в приемо-предавателния протокол Приложение №3 срещу представени от изпълнителя фактури в срок от 5 работни дни след получаването и. С договора е уговорено още ,че изпълнителят се задължава да извършва договорените услуги качествено и в срок, да извършва почистването на обектите в часови интервали, посочени от възложителя , да назначи и поеме за своя сметка необходимия брой персонал, както и издръжката на персонала, необходим за извършването на дейностите по почистването, в това число осигурителни вноски, разходи за работно облекло и всякакви други разходи, свързани с наемането на работния персонал. В. поел задължение всеки месец да попълва заявка за задълженията на изпълнителя за следващия месец и да я предоставя на изпълнителя минимум 2 дни преди изтичане на месеца, да осигури за своя сметка всички технически средства, препарати и консумативи, необходими за изпълнението на услугите , да осигури достъп на персонала на изпълнителя до площите, подлежащи на почистване , както и на негови упълномощени служители за контрол, длъжен е да се съобразява с пропорционално разпределената натовареност на един хигиенист върху договорените за почистване площи и да не налага по- малък времеви интервал от необходимите за почистване помещения или площи , да предостави помещения за съхранение на машини инвентар, препарати и облекло на персонала с осигурена възможност за заключване, да определи места за изхвърляне на сметта като извозването на същата е за негова сметка. От доказателствата по делото също е установено, че между страните има сключени еднотипни договори за извършване на почистващи услуги № 44/30.12.2012 година/ с предмет Ежедневна поддръжка на чистотата на Целодневно дежурство на офис с обща площ 1700 кв. метра в административна сграда, находяща се в [населено място] ,кв.“ Малинова долина“, [улица], № 4/,ет.4, 5

и 6, включващи услуги съгласно Приложение № 1, неразделна част от договора , Договор № 44-1/30.04.2013, Договор № 44-2/30.04.2013 година, като всяка една фактура и още, като всяка една фактура е придружена с Договор, заявка, възлагателни писма / подробно описани отново както в заключението на вещото лице Ю. Я., така и в РД и РА, както и в двустранно подписаните Приемо-предавателни протоколи/ всички налични по делото и безспорно е че само наличието на договор не е не може да бъде доказателство за възникнали договорни отношения между страните. Договорът е доказателство за възникнали договорни отношения между страните, но не и доказателство за реалност на доставката. Това е така, защото 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 пораждаване 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, 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](#)”.

От събраните доказателства, както и от заключението на вещото лице, изготвило съдебно- счетоводната експертиза/ както основната, така и допълнението към нея е видно, че горепосочените фактури са издадени въз основа на договори, придружени от заявки и двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, съвпадащи по дати и съдържание, а спорните фактури, издадени от доставчика [фирма] са осчетоводени при дружеството-жалбоподател със съответно взети стопански операции- за начисленото задължение към доставчика- Д-т счет. с/ка 602 - Разходи за външни услуги /дан. основа/, Д-т счет. с/ка 4531 - Начислен данък за покупките /ДДС/, К-т счет. с/ка 401 - Доставчици /обща стойност/, за извършено плащане към доставчика-Д-т счет. с/ка 401 – Доставчици, К-т счет. с/ка 501 - Каса в лв./503 - Разплащателна сметка в лева, плащанията са извършени в брой /към фактурите има фискални касови бонове/ и по банков път /налични са банков бордера/, както е описано в колона 7 на Таблица 1 от заключението, отразени са в Дневниците за покупки, респективно в СД за ДДС на [фирма] през съответните данъчни периоди и по тях е ползван данъчен кредит. Вещото лице посочма още, че съгласно справка в Търговски регистър към Агенция по вписванията доставчикът [фирма] се води на адрес в [населено място], ж-к Бели брези, [улица], [жилищен адрес] но на посоченото място вещото лице не е открило представител на ЕТ за проверка на счетоводни документи и от извършената проверка в информационната система на НАП вещото лице е установило, че доставчикът е регистриран по ЗДДС

на 13.06.2001 година и е deregистриран на 28.03.2017 година по инициатива на данъчен орган. Доставчикът е включил в Дневниците си за продажби и оттам в СД за ДДС спорните фактури, издадени към [фирма] през съответните данъчни периоди и от представените в хода на ревизионното производство доказателства е видно, че [фирма] е декларирал, че не разполага с доказателства за наличие на кадрови и технически потенциал за извършване на услугите, както и разрешителни и лицензи за дейността, а за периода 01.01.2013 година- до 31.07.2016 година в дружеството не е имало лица назначени на трудов договор и не са подавани Декларации обрзец № 1 и Декларации обр.6 няма данни за изплатена сума или удържан данък през 2013 година 2014 г., 2015 г. и 2016 година. Наред с това е установено, че за изпълнение договорите с [фирма] са били използвани подизпълнители за превъзлагане на услугите-Договори за възлагане и договори с подизпълнители за превъзлагане на услугите, ведно със заявки и приемо-предавателни протоколи, оферти, кореспонденции и други/ а самите договори с подизпълнители са подробно описани в РД, в РА и в заключението на вещото лице, изготвило съдебно- счетоводната експертиза/

Но наличието на договори не е и не може да бъде доказателство за реално осъществена доставка, защото договорът е доказателство за възникнали договорни отношения между страните, но не и за реалност на доставката.

Представянето на данъчни фактури не може да доведе до извод, че нещо реално е доставено от този доставчик, защото наличието на данъчна фактура само по себе си не може да доведе до реално осъществена доставка, тъй като фактурата като първичен счетоводен документ отразява възникнало преди нейното издаване данъчен събитие. Последното представлява факт от обективната действителност, с настъпването на който правната норма свързва пораждането на определени правни последици. 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.

издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит.

Наред с това, предмет на доставките е доставка на услуги. Съгласно [чл. 25, ал.1 от ЗДДС](#), данъчното събитие възниква на датата, на която стоката е предадена, или услугата е извършена. Нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство, жалбоподателят представи доказателства за реалното извършване на услугите, кои лица са осъществили доставките и извършили услугите, липсват доказателства на коя дата, кое лице или лица са извършили почистванията на различни и разнородни обекти. От заключението на вещото лице, изготвило основното и допълнителното заключение по съдебно- счетоводната експертиза е видно, че жалбоподателят е разполагал с необходимия не само технически, но и кадрови ресурс, позволяващи му да осъществи сам доставките, без да използва подизпълнители. Нещо повече дори, и от двете съдебно-технически експертизи/ едната оспорена, а другата не, и въпреки оспорването настоящият съдебен състав намира първата експертиза за обективно и компетентно изготвена, и втората също за обективна/ е видно, че жалбоподателят е специализирана агенция в областта на професионалното почистване, дейността се осъществява на разнородни категории обекти със специфични особености, като вид настилка, оборудване, честота и степен на замърсяване, натовареност, престижност и строги изисквания относно метод на извършване на почистващите услуги, вид и състав на препаратите и консумативите, като извършва голям диапазон услуги от дейността "Комплексно почистване" ,както на вътрешните площи, включващи „ Основни и

специализирани почиствания и поддръжка на чистота, така и на външни площи, почистване и обработка на фасадни стъкла и облицовки, паркинги и други.“ Основно и специализирано почистване“ представлява извличане на проникнали замърсявания с подходящи почистващи средства, специализирани машини и пособия и е препоръчително да се извършва след ремонтна дейност, преди стартиране на поддържащо почистване и периодично два – три пъти годишно за ненатоварени площи и четири- шест пъти годишно за натоварени, като то включва машинно измиване и запечатка на твърди настилки- мрамор, мозайка, теракота, гранитогрес, PVC и други, машинно изпиране, изплакване и изсушаване на меки настилки и текстилни тапицери, измиване на прозорци и витрини и други, поддръжка на чистотата включва услуги, необходими за поддържане настилките в максимално свеж вид и задържане на амортизацията им. За твърди настилки – измитане или прахосмукиране, измиване със специализирани препарати и уреди, за меки настилки и- прахосмукиране и отстраняване на петна, събиране на изхвърляне на отпадъци, дезинфекция и дезодориране на санитарно – хигиенни съоръжения и зареждане на WC консумативи, почистване на стъкла във входни зони и портални врати, обслужване на кухненски офиси, а почистването на външните площи включва събиране на отпадъци, измитане на околновходни пространства и други. Вещото лице С. К. също посочва/ като неговите изводи се подкрепят от събраните доказателства и в това число и от заключението на вещото лице Ю. Я., , както и от заключението по повторната СТЕ, че жалбоподателят разполага със собствено техническо оборудване и транспортни средства, достатъчни за извършване на основната му дейност-почистващи услуги и по тази причина разходите се свеждат до тяхната поддръжка и до подмяна на необходимите консумативи, почистващата техника и помощни средства е била предоставяне по сведения на служителите на жалбоподателя на подизпълнителите при изпълнение на договорните услуги, а материалите, необходими за осъществяване на почистващите услуги и всички договори , в това число и по договорите с подизпълнители са закупени и предоставени от жалбоподателя и това е според вещото лице/ по данни от служителите на жалбоподателя/ и това е практика според заложените в тръжните документи изисквания за предоставяне на предварително одобрен списък с препаратите, които ще се използват при изпълнение на услугите, придружени със задължителни сертификати и възложителите строго контролират тяхното приложение и използване, като служителите на жалбоподателя са назначени на трудов договор-администрация и хигиенисти с различна продължителност на работния ден 1,2,3,4 и 8 часа. Вещото лице посочва още, че от анализа на фирмата и начина на сключване на договорите, жалбоподателят участва в конкурси и търгове за запълване на договорната си обезпеченост, а от служителите на дружеството е било разяснено, че при подаване на конкурсни документи за участие в тръжни процедури има изискване за предоставяне на предварителен списък с персонал, който ще извършва услугите при евентуално сключване на договори и необходимия брой хигиенисти се определя по първоначален оглед на обектите, който е недостатъчен, тъй като не се предоставят скици и планове и поради факта , че все още няма сключен договор и съответно необходимост от назначаване на нов персонал дружеството е предоставило списък с хигиенисти, които към момента са назначени на трудов договор, но работят на други нейни обекти и това принуждава дружеството да декларира, че няма да ползва подизпълнители и в много случаи времето от обявяването на класирането до сключване на самия договор е кратко / на практика липсва, което прави невъзможно осигуряването на достатъчен брой персонал и липсата на изисквания за квалификация на хигиенистите позволява осъществяването на услугите на практика от всяко трудоспособно лице и от анализа и естеството на сключените

договори за почистване, от техния брой и обем и приложената декларация от страна на жалбоподателя се установява, че дружеството има необходимите машини за извършване на възложените му дейности, както и средносписъчен състав позволяваща му да извърши услугите по договорите за почистване. В този смисъл е и повторната съдебно-техническа експертиза, неоспорена от страните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвена. Но наличието на представен списък с лица от подизпълнители, които се твърди, че са участвали в извършването на доставките по никакъв начин не може да обуслови, че именно въпросните лица от подизпълнителите на подизпълнителя-доставчик са взели участие в извършването на услугите, защото няма доказателства кога тези лица какво конкретно са извършили на въпросните обекти/ на територията на цялата страна/. Нещо повече дори - по делото не се съдържат никакви доказателства за това кога на коя дата жалбоподателят е предоставил на доставчика материалите и машините/ почистващата техника, необходими за почистване, както и необходимото оборудване за почистване, позволяваща му да осъществи услугите по почистването, кой и как е натоварил тази техника/ почистваща/, тя от своя страна как е предадена на доставчика, какви по вид и брой почистващи материали са предадени на изпълнителя – доставчик, той от своя страна кога и как е предал същите на другите негови подизпълнители, кога и как е станало това.

Наличието на договор не е и не може да бъде доказателство за реално осъществена доставка, защото договорът е доказателство за възникнали договорни отношения между страните, но не и доказателство за реалността на доставката. 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 постигнал 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 целият краен резултат на тази дейност е постигнат.

От всички събрани доказателства е видно, че жалбоподателят е имал възможност сам да извърши услугите по почистване по договорите за обществена поръчка, като е притежавал всичко необходимо за извършването на доставките, а фактурите от този доставчик изобщо не са извършени от него и няма никакви доказателства за реалността на доставките/ при съобразяване с уговорките в договорите, че техниката и необходимите материали се предават от възложителя на изпълнителя, а доказателства за това какво количество материали за кой обект на коя дата и каква техника/ почистваща/ е предоставена по делото не се представиха. Наред с това, от приложените по делото доказателства и най-вече от писмата на възложителите, с които жалбоподателят е имал сключени договори за обществени поръчки за почистване е видно, че няма доказателства за превъзлагане на услугите от подизпълнители и а договорите са сключени именно с конкретния изпълнител –

жалбоподател, защото той е притежавал необходимата кадрова, техническа и материална обезпеченост, позволяваща му да осъществи доставките. С оглед на това законосъобразно органите по приходите са приели, че доставчикът не е извършил никакви доставки и то реални.

За да възникне правото на данъчен кредит съгласно [чл. 68 и сл. от ЗДДС](#), то следва да бъдат изпълнени визирани 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](#). 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.

Жалбоподателят не можа да обори извода на органа по приходите за липса на реално осъществена доставка по тези фактури, издадени от този доставчик, при което съвсем законосъобразно е отказано право на данъчен кредит по тези процесни фактури

Сочената от страна на процесуалния представител на жалбоподателя съдебна практика на СЕС не може да намери приложение и да доведе до извода, че в случая са осъществени реални доставки по процесните фактури, защото, в нито едно от тези решения СЕС не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. В тези решения 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 третираат 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 врс 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 07.2015 година и месец 08.2015 година доставчикът **[фирма]** е издал през ревизирания период на [фирма] 11 данъчни фактури/ отново подробно описани в РД, РА и в заключенията по съдебно счетоводната експертиза по номер дата ,данъчна основа и ДДС, като отново фактурите са издадени въз основа на договори, придружени от заявки и двустранно подписани приемо-предавателни протоколи и са осчетоводени при жалбоподателя със съответно взети стопански операции-за начисленото задължение към доставчика- Д-т смет. с/ка 602 - Разходи за външни услуги /дан. основа/, Д-т смет. с/ка 4531 - Начислен данък за покупките /ДДС/ на кредит смет. с/ка 401 - Доставчици /обща стойност/,за извършено плащане към доставчика- Д-т смет. с/ка 401 - Доставчици /обща стойност/, К-т смет. с/ка 501 - Каса в лв. /обща стойност/, като плащанията са извършени в брой - към фактурите има фискални касови бонове, както е описано в колона 7 на таблицата по-горе,отразени са в Дневниците за покупки, респективно в СД за ДДС на [фирма] през съответните данъчни периоди и по тях е ползван данъчен кредит. Вещото лице Я. е установила, че съгласно справка в Търговски регистър към Агенция по вписванията доставчикът [фирма] се води на адрес в [населено място], [улица], но на посоченото място не е открила представител на дружеството за проверка на счетоводни документи и от извършената проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът е регистриран по ЗДДС на 21.10.2014 г. и е дерегетиран на 01.09.2016 г. по инициатива на данъчен орган, като доставчикът е включил в дневниците си за продажби, оттам в СД за ДДС спорните фактури, издадени към [фирма] през съответните данъчни периоди, но по делото не се установяват хронологични счетоводни регистри и други, касаещи счетоводното отразяване на спорните доставки при доставчика, но дори и да бяха представени такива, то това само по себе си не води до извод , че е налице реално осъществена доставка, защото счетоводното отразяване на доставката не е и не може да бъде доказателство за реалността на доставката, а представлява законово въздигнато задължение на регистрирани по ЗДДС лица да водят счетоводство. Наред с това, обстоятелството, че при изготвяне на допълнителното заключение на вещото лице Я./ което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно

изготвено, неспорено от страните са представени счетоводни документи в посока-за начисленото вземане от клиента- Д-т смет. с/ка 411/1 Клиенти, К-т смет. с/ка 703/1 Приходи от продажби на услуги, К-т смет. с/ка 453.2 ДДС при продажбите, за получено плащане от клиента-Д-т смет. с/ка 501 Каса в лева, К-т смет. с/ка 411/1 Клиенти и на вещото лице е предоставен Хронологичен опис на счетоводна сметка 401 Доставчици във връзка със смет. с/ки 601 Разходи за материали и 4531 ДДС покупки на [фирма] за периода 01.07.2015 г. до 31.08.2015 година, в който са отразени фактури за доставки на материали, но без първични документи, от които да е видно какви са тези материали и относими ли са към настоящото дело, не може да доведе до извод, че този доставчик нещо реално е извършил по процесните фактури, защото и тук наличието на договори и фактури не е доказателство за реалност на доставката. Жалбоподателят не представи никаква релевантна информация за доставката- кога на кои дати кое лице от доставчика е приело материалите и почистващата техника, къде е станало предаването на тези материали и техника, какви са по вид почистващите материали, които жалбоподателят е предал на доставчика за да извърши почистването, кога и как са натоварени и къде, как тези материали и техника са пренесени до съответните обекти за почистване / с какво транспортно средство, кои лица конкретно на кои дати са извършили почистването на обектите. Обстоятелството, че доставчикът за процесния период на издаване на фактурите към [фирма] е имал назначени на трудов договор 11 лица, по никакъв начин не може да обуслови наличие на кадрови ресурс, позволяващ му да осъществи доставките, още повече, че самият доставчик и жалбоподателят не са представили доказателства за това кои лица конкретно и кога са участвали в извършване на почистващите услуги/ по дати/ ,при което и тук законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури от този доставчик.

Доставчикът "**Б. 2000**" **Е.** за данъчен период месец 08.2016 година, месец 09.2016 година, месец 10.2016 година и месец 11.2016 година е зидал в полза на жалбоподателя 23 данъчни фактури, отново подробно описани в РД, РА и в заключението на вещото лице, изготвило съдебно счетоводната експертиза по номер, дата, данъчна основа и ДДС с предмет – поддържащи почистващи услуги на различни обекти, като фактури са издадени въз основа на договори, придружени от заявки и двустранно подписани приемо-предавателни протоколи. Фактурите издадени от доставчика [фирма] са осчетоводени при дружеството-жалбоподател – за начисленото задължение към доставчика- Д-т смет. с/ка 602 - Разходи за външни услуги /дан. основа/, Д-т смет. с/ка 4531 - Начислен данък за покупките /ДДС/, К-т смет. с/ка 401 - Доставчици /обща стойност/, за извършено плащане към доставчика- Д-т смет. с/ка 401 - Доставчици /обща стойност/, К-т смет. с/ка 503 - Разплащателна сметка в лв. /обща стойност/, плащанията са извършени по банков път - налични са банкови бордера, приложени и по делото, отразени в дневниците за покупки, респективно в СД за ДДС на [фирма] през съответните данъчни периоди и по тях е ползван данъчен кредит. От заключението на вещото лице Я. се установява, че съгласно справка в Търговски регистър към Агенция по вписванията доставчикът [фирма] се води на адрес в [населено място], ж-к М. ливади, [жилищен адрес] но на посоченото място вещото лице не е открило представител на дружеството за проверка на счетоводни документи, а от извършената проверка в информационната система на НАП е видно, че доставчикът е регистриран по ЗДДС на 27.07.2016 г. и е deregистриран на 16.07.2019 г. по инициатива на данъчен орган. Обстоятелството, че доставчикът е включил в дневниците си за продажби, оттам в СД за ДДС спорните фактури, издадени към [фирма] през съответните данъчни периоди, също не може да бъде доказателство

за реалността на доставката, защото включването на фактурите в СД за съответния данъчен период представлява законово въздигнато задължение на регистрирани по ЗДДС лица да отразяват издадените фактури в СД за съответния данъчен период. Фактът, че доставчикът в хода на ревизионното производство е представил фактурите, издадени към жалбоподателя; договори с приемо-предавателни протоколи; хронология на счетоводни сметки 411 Клиенти, 703 Приходи от продажби на услуги, 4532 Начислен данък за продажбите за периода 01.08.2016 г. – 31.12.2016 г.; банкови извлечения за периода 01.08.2016 г. – 30.11.2016 г. от А. Б. България АД за получени преводи от [фирма], също не може да доведе до извод, че налице е реално осъществена доставка, защото тези доказателства не са достатъчни да обусловят наличие на реално осъществена доставка. Наред с това, няма и доказателства, че този доставчик е разполагал с необходимата кадрова обезпеченост, позволяваща му да извърши услугите – твърде разнородни, специфични и на различни обекти. Установено е, че [фирма] не разполага с доказателства за наличие на кадрови и технически потенциал за извършване на услугите, както и разрешителни и лицензи за дейността и за периода 01.08.2016 г. до 30.11.2016 година в дружеството не е имало лица назначени на трудов договор и не са подавани Декларации обр. № 1 и Декларации обр.6 на основание чл. 2, ал. 1, т. 1 и т. 2

от НАРЕДБА № Н - 8 от 29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица, във връзка с чл. 5, ал. 4, т. 1 от КСО, като няма и данни за подадени „Справки по чл. 57 от ЗОДФЛ и чл. 73 от ЗДДФЛ“ за изплатени суми от [фирма] и няма данни за изплатена сума или удържан данък през 2016 година. Фактът, че за изпълнение договорите с [фирма], „Б. 2000 Е. е използвал подизпълнител за превъзлагане на услугите въз основа на договори с подизпълнители, ведно със заявки и приемо-предавателни протоколи, оферти, кореспонденции и -Договор от 20.07.2016 г. с [фирма] с ЕИК[ЕИК] за обект: магазини Д. и приемателно – предавателни протоколи- 4 бр.; „договор от 24.07.2016 г. с [фирма] с ЕИК[ЕИК] за обект: Министерство на финансите и приемателно – предавателни протоколи – 4 бр.; „договор от 01.08.2016 г. с [фирма] с ЕИК[ЕИК] за обект: Министерство на младежта и спорта и приемателно – предавателни протоколи – 4 бр.; „договор от 03.08.2016 г. с [фирма] с ЕИК[ЕИК] за обект: БИЦ И. и приемателно – предавателни протоколи – 4 бр.; „договор от 10.08.2016 г. с [фирма] с ЕИК[ЕИК] за обект: Д. и приемателно – предавателни протоколи – 3 бр.; „Договор от 01.09.2016 г. с [фирма] с ЕИК[ЕИК] за обект: Радио П. и приемателно – предавателни протоколи – 3 броя. Но и тук обстоятелството, че на евщото лице е дадена информация, че материалите, необходими за осъществяване на почистващите услуги по всички договори, сключени от жалбоподателя през ревизирания период, в т.ч. и договорите с подизпълнители, са били закупени и предоставени от дружеството и това се следва от заложените в тръжните документи изисквания за предоставяне на предварителен, подробен списък на препаратите, които ще се използват при изпълнение на услугите, придружени със задължителни сертификати, материалите се водят счетоводно като Основни материали по смет. сметка 302/1 (почистващи препарати, с които зареждат ежедневно обектите на абонамент и специализирани препарати за основно почистване) и Спомагателни материали по смет. сметка 302/2 (консумативи – кърпи, чували за отпадъци, кофи, мопове, четки, метли, както и консумативи за почистващата техника – абразивни дискове, крайници и др. подобни), а при закупуване на по-големи количества препарати и консумативи, които са били предназначени за голям брой обекти и изразходването им може да премине в

следващ месец – същите са завеждани по Д-т смет. с/ка 302/1/302/2 Основни/спомагателни материали, К-т смет. с/ка 401 – Доставчици, а при закупуване на определено количество препарати/консумативи за конкретен обект, което е било предвидено да бъде изразходвано в рамките на един месец, същите са били директно отнасяни на разход по смет. сметка 601 *Разходи за материали*. В този случай счетоводната операция, която е била взета е следната- Д-т смет. с/ка 601 *Разходи за материали*, К-т смет. с/ка 401 – Доставчици, жалбоподателят води и към момента аналитична и синтетична отчетност по отношение на материалните запаси, съставени са хронологични регистри на съответните счетоводни сметки – стоков поток и същите се намират и в кориците на делото. [фирма] работи със складов софтуер, чрез който се следи движението на материалите по вид, количество и стойността на заприхождаването/ изписването им. Налични са първични счетоводни документи - фактури за закупуване на материалите/консумативите. Разплащанията по тях са извършени по банков път. Фактурите са надлежно отразени в дневниците за покупки, респективно в СД за ДДС на дружеството през съответните данъчни периоди, не може да доведе до извод, че именно този доставчик респективно на тава неговите подизпълнители са извършили разнородните по вид почистващи услуги, защото и тук няма доказателства за това, кога на кои дати жалбоподателят е предоставил почистващите материали на доставчика, а той от своя страна ги е предал на неговите подизпълнители, мястото, на което са предадени, с какво транспортно средство са натоварени, какви са по вид тези материали, колко на брой са. Никой не оспорва, че жалбоподателят е имал основни доставчици на материали/консумативи през ревизирания период и това са били [фирма]; „Х. Х. Б-я Е.; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; „П. Б-я О.; „У. – 2 Е.; [фирма]. Представените подробни Справки за разпределението на доставени и изразходвани (вложените) основни и спомагателни материали за почистване по видове материали, по обекти и периоди от страна на жалбоподателя също не могат да обусловят нито мястото на предаване на материалите, нито лицето, което ги е предало от жалбоподателя на доставчика, а той от своя страна да ги е предоставил не неговите подизпълнители.

Но и тук наличието на сключени договори и издаването на данъчен фактури само по себе си не може да доведе до извод, че този доставчик нещо реално е представил на жалбоподателя, защото отново липсват доказателства кога на кои дати жалбоподателят предоставил необходимата техника, машини, съоръжения и оборудване, материали на доставчика, а той от своя страна да ги е предал на неговите подизпълнители за извършване на услугите- предмет на договорите за почистване. Простото твърдение по веригата за превъзлагане на услугите по никакъв начин не води до извод, че този доставчик нещо реално е извършил. Обстоятелството, че жалбоподателят надлежно е осчетоводил процесните фактури в счетоводството си със съответно взети стопански операции, доставчикът също е осчетоводил процесните фактури и ги е включил в СД за съответните данъчни периоди по никакъв начин не води до извод, че е налице реално осъществена доставка, защото няма доказателства кога и как жалбоподателят е предоставил на доставчика всички необходими материали, кои лица от кои подизпълнители са осъществили доставките, на кои обекти кои лица са извършили почистващите услуги, как и кой е предал необходимите материали за почистване и техника и кога е станало това, при което и тук законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури, издадени от този доставчик.

Законосъобразно органите по приходите са приели, че след като получателят по доставката е включил фактури в СД за съответните периоди, по които липсват

доставки, включеният ДДС е дължим от лицето, което го е посочило и законосъобразно са определени лихви за просрочие за всеки отделен период.

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, в полза на ответника по жалбата следва да бъде присъдено юрисиконсултско възнаграждение на основание чл.161, ал.2 от ДОПК, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения в размер на 5310 лева. Това така, защото 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 приложим по силата на препащата норма на параграф 2 от ДР на ДОПК, 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.

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма] срещу РА № Р-22220417007937-091-001/28.09.2018 година, потвърден с Решение № 1968/17.12.2018 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“, с който са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди от месец 01.2013 година до месец 11.2016 година в размер на 202 660,37 лева и са начислени лихви в общ размер на 75 376,51 лева в резултат на отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

ОСЪЖДА [фирма]-ГР.С. ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ“ ОДОП“ ПРИ ЦУ НА НАП- ГР. С. СУМАТА ОТ 5310- 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:

