

РЕШЕНИЕ

№ 5715

гр. София, 21.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 24.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **10021** по описа за **2016** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], вх.А, ет.8, ап.15, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221415004637-091-001/10.03.2016 г., частта, потвърдена с Решение № 1482/26.08.2016 г., поправено с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 1735/03.10.2016 г., и двете на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в размер на 93 388,26 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], ведно с лихви за забава в общ размер 19 039,14; начислен данък върху добавената стойност в размер на 241 лв., ведно с лихва за забава от 22,19 лв.; лихви върху невнесен в срок ДДС в общ размер 670,82 лв.; както и извършеното увеличение на финансовия резултат по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2011 г. с разходи на обща стойност в размер на 7 600 лв., и допълнително установения корпоративен данък, както следва: за 2014 г. – в размер на 19 522,80 лв. с лихва от 3 857,67 лв., и за 2014 г. – в размер на 19 679,63 лв. с лихва от 1 888,88 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и

необоснованост на издадения РА. Жалбоподателят счита, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки. Позовава се на практиката на СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба, както и в допълнение към жалбата, подадено след постановяването на Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 1735/03.10.2016 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП. В заключение претендира отмяната на РА, както и присъждане на разноски. В съдебно заседание жалбоподателят не изпраща представител, но е подал писмено становище, с което поддържа жалбата и излага подробни съображения.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, се представлява от юк.П., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като присъди на ответника юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя по електронен път на 16.09.2016 г. (прил.5). Жалбата е подадена по пощата на 20.09.2016 г., видно от пощенското клеймо на приложения плик, от надлежно лице и при наличието на правен интерес. Ето защо жалбата е процесуално допустима.

По делото се установява следната фактическа обстановка:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221415004637-020-002/29.09.2015 г., издадена от Р. Г. Я. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчните периоди от м.януари 2011 г. до м.март 2015 г., както и за задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 2011 г. до 2014 г. ЗВР е връчена по електронен път на 03.07.2015 г., като е определено ревизията да бъде извършена в срок до 3 месеца от връчването на ЗВР. За ревизиращи органи са определени Е. Б. М. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, Б. Г. Г. – инспектор по приходите, и С. М. А. – ст.инспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22221415004637-020-003/27.10.2015 г. и ЗВР №Р-22221415004637-020-004/02.11.2015 г., издадени от същия орган по възлагането, и с тях срокът за извършване на ревизията е продължаван до 03.11.2015 г. и до 03.12.2015 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-552/07.05.2013 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.37).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221415004637-092-001/05.01.2016 г., връчен на ревизираното лице на 07.01.2016 г. Срещу констатациите на РД жалбоподателят не е депозирал възражение. Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22221415004637-091-001/е издаден на 10.03.2016 г. от Р. Г. Я. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Е. Б. М. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на ревизираното лице на 15.03.2016 г. С него са приети

изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

При ревизията е установено, че [фирма] е имало за основна търговска дейност – рекламни услуги, разпространение на брошури, дизайн, предпечат на брошури, адаптация на рекламни клипове и др. За спорните периоди, лицето не е разполагало със собствени или наети обекти.

I. По ЗДДС в относимата към настоящото съдебно оспорване ревизията е направила следните констатации:

A. Отказала е право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 2 112,85 лв. по фактура №4...224/29.10.2014 г. с предмет транспорт и разпространение на рекламни материали м.октомври 2014; осигуряване на разпространители, издадена от [фирма] (прил.3).

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

От справка в информационната система на НАП е установено, че към датата на издаване на фактурата доставчикът е имал наети лица по трудови правоотношения на длъжности сервитьор, барман и помощник готвач, не е декларирал дълготрайни материални активи.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесната фактура, без приложен касов бон, представил е данни за осчетоводяването ѝ при себе си.

2. В размер на 900 лв. по фактура № 37/23.10.2011 г. с предмет изработване на сторибордове, издадена от [фирма].

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът не е имал лица, наети по трудов договор, не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията не е представил процесната фактура.

3. В размер на 760 лв. по фактура № 1...54/25.08.2012 г. с предмет обработка на дигитални изображения, издадена от [фирма] (прил.3).

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че е доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, както и че е имал лица, наети по трудов договор на длъжности общ строителен работник и шпакловчик, не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесната фактура без приложен платежен документ, представил е данни за осчетоводяването ѝ при себе си.

4. В размер на в размер на 6 248 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]

(прил3):

№ 1...43/06.10.2013 г. с предмет печат на рекламни материали, флаери, хенгъри, дипляни и разпространението им в С. и страната.

№ 213/08.10.2013 г. с предмет ребрандиране на светещи знаци и тротоарни табели.

№ 1...45/17.10.2013 г. с предмет дизайн и предпечат на рекламни материали.

2...79/23.12.2014 г. с предмет разработка и концепция на нов бранд "М".

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по електронен път. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът не е имал лица, наети по трудов договор, не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил камо процесната фактура и данни за осчетоводяването ѝ.

5. В размер на 240 лв. по фактура № 1269/27.08.2012 г. предмет дизайн на уеб сайт, издадена от [фирма] (прил.3).

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, не е декларирал Д., както и че не е имал лица, наети по трудов договор, имал е едно лице, назначено по граждански договор, за който не е установено каква длъжност е заемало.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесната фактури без приложен касов бон, представил е данни за осчетоводяването ѝ при себе си.

6. В размер на 8 984,80 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (прил.3):

№ 1...30/08.04.2013 г. с предмет предпечат и дизайн.

№ 1...31/11.04.2013 г. с предмет проект за адаптация на клип "М".

№ 1...32/13.04.2013 г. с предмет дизайн и предпечат на уоблери и банери.

№ 1...38/22.05.2013 г. с предмет дизайн брошура "М." – ключова визия и предпечат.

№ 1...39/27.05.2013 г. с предмет дизайн и разработка на динамичен уеб сайт за продажба на рапично масло.

№ 1...40/29.05.2013 г. с предмет дизайн и предпечат на рекламни материали за "М".

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурите в дневника си за продажби, както и че не е имал лица, наети по трудов договор, не е разполагал с Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесните фактури и данни за осчетоводяването им.

7. В размер на 2 848,68 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (прил.3):

№ 2...5/28.10.2014 г. с предмет проект, дизайн, набор, предпечат на каталог "Ф. парк".

№ 2...7/29.10.2014 г. с предмет изработка на интернет банери по проект ВАІ.

№ 2...9/30.10.2014 г. с предмет опаковка с топъл печат, брошури, етикети.

№ 2...10/31.10.2014 г. с предмет услуга дизайн.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурите в дневника си за продажби с изключение на фактура № 2...9/30.10.2014 г., че не е имал лица, наети по трудов договор, не е подал ГДД за 2014 г. и не е декларирал Д.. Констатирано е, че фактура № 2...10/31.10.2014 г. е издадена след датата на дерегистрация на доставчика по ЗДДС.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесните фактури с данни за осчетоводяването им при себе си.

8. В размер на 620 лв. по фактура №929/31.12.2011 г. с предмет печат на рекламни материали, издадена от [фирма] (прил.3).

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, че не е имал лица, наети по трудов договор, не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесната фактура с данни за осчетоводяването ѝ при себе си.

9. В размер на 340 лв. по фактура №128/18.03.2015 г. с предмет монтаж на филм, надписи, издадена от [фирма] (прил.2).

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по електронен път. В указания от органите по приходите срок доставчикът е представил фактурата и счетоводни документи, сочещи, че същата е осчетоводена като платена в брой.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, не е имал регистрирано фискално устройство, както и че е имал едно лице, наето по трудов договор на длъжност общ работник поддържане на сгради, не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесната фактура без приложен касови бонове, представил е данни за осчетоводяването ѝ при себе си.

10. В размер на 4 569 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (прил.2):

№ 27/01.12.2014 г. с предмет опаковка с топъл печат 15 000 бр x 0,33 лв., етикети "Левзея" 12 000 бр. x 0,12 лв., брошури 12 000 бр x 0,015 лв.

№ 28/15.12.2014 г. с предмет разпространение на рекламни материали, осигуряване на разпространители.

№ 29/29.12.2014 г. с предмет опаковки с топъл печат 18 000 бр. x 0,33 лв.

№ 1...17/13.03.2015 г. с предмет организиране и провеждане на рекламна кампания в

търговски обекти, осигуряване на промоутъри.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по електронен път. В указания от органите по приходите срок доставчикът е представил фактурите и счетоводни документи, сочещи, че същите са осчетоводени като платени в брой. От прегледа на документите ревизията е установила, че доставчикът не притежава машини за изработката на етикети, брошури и опаковки. Предвид незавеждането на счетоводни сметки Персонал и Разходи за заплати, е формиран извод, че счетоводството на лицето не е редовно водено.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурите в дневника си за продажби, не е имал регистрирано фискално устройство, както и че е имал едно лице, наето по трудов договор на длъжност търговски посредник, декларирал е Д., заведени по сметки 208-Компютърна техника и офис обзавеждане.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесните фактури без приложени платежни документи, представил е данни за осчетоводяването им при себе си.

11. В размер на 390 лв. по фактура № 80/16.03.2015 г. с предмет предпечат, издадена от [фирма] (прил.2).

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по електронен път. В указания от органите по приходите срок доставчикът е представил фактурата и счетоводни документи, сочещи, че същите са осчетоводени като платени в брой. От прегледа на документите ревизията е установила, че доставчикът не сочи как е калкулирана себестойността на услугите, не е представил фактури от подизпълнител. Предвид разминаването на данните, декларирани в СД по ЗДДС и отразените в относимите счетоводни сметки, е формиран извод, че счетоводството на лицето не е редовно водено.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, не е имал регистрирано фискално устройство, както и че не е имал лица, наети по трудов договор, не е декларирал Д.

Жалбоподателят в хода на ревизията не е представил процесната фактура, представил е данни за осчетоводяването ѝ при себе си.

12. В размер на 1 000 лв. по фактура № 33/03.08.2012 г. с предмет рекламни материали, издадена от [фирма] (прил.3).

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, че не е имал лица, наети по трудов договор, имал е едно лице, назначено по граждански договори, който не са представен и не е установено каква длъжност е заемало лицето, не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесната фактура без приложени платежни документи, представил е данни за осчетоводяването ѝ при себе си.

13. В размер на 3 767,28 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]:

№ 122/27.02.2015 г. с предмет разпространение на рекламни материали.

№ 12...9/18.03.2015 г. с предмет разпространение на рекламни материали.

№ 12...10/20.03.2015 г. с предмет предпечат.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурите в дневника си за продажби, че не е имал лица, наети по трудов договор, не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията не е представил процесните фактури, представил е данни за осчетоводяването им при себе си.

14. В размер на 752 лв. по фактура № 222/28.07.2014 г. с предмет осигуряване на разпространители за м.юли 2014 г., издадена от **[фирма]** (прил.3).

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, че не е имал лица, наети по трудов договор, не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесната фактура, без платежни документи, представил е данни за осчетоводяването ѝ при себе си.

15. В размер на 1 590 лв. по фактура № 176/27.09.2012 г. с предмет услуга, издадена от **[фирма]**.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, че не е имал лица, наети по трудов договор, не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията не е представил процесната фактура, представил е данни за осчетоводяването ѝ при себе си.

16. В размер на 3 995,60 лв. по следните фактури, издадени от **[фирма]**:

№ 5/20.10.2014 г. с предмет услуга.

№ 9/27.10.2014 г. с предмет разпространение на рекламни материали;

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изисканите документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, че не е имал лица, наети по трудов договор, не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията не е представил процесните фактури, представил е данни за осчетоводяването им при себе си.

17. В размер на 33 329,94 лв. по следните фактури, издадени от **[фирма]** (прил.3):

№ 356/28.06.2013 г. с предмет договор за разпространение на рекламни материали.

№ 1...922/31.07.2013 г. с предмет разпространение на рекламни материали.

№ 2...12/30.08.2013 г. с предмет договор за разпространение на рекламни материали.

№ 1...953/12.09.2013 г. с предмет по договор за реализация.
№ 3...2/24.01.2014 г. с предмет транспорт и разпространение на рекламни материали, мониторинг на пазара.
№ 2...1063/14.02.2014 г. с предмет транспорт и разпространение на рекламни материали, осигуряване на разпространители.
№ 2...1064/14.02.2014 г. с предмет дизайн и предпечат на рекламни материали.
№ 2...1065/17.02.2014 г. с предмет изработка и дизайн на уебсайт за запознанства www.1001wishes.com.
№ 214/19.03.2014 г. с предмет осигуряване на промоутъри.
№ 3311...2/24.03.2014 г. с предмет разпространение на рекламни материали, осигуряване на разпространители за м.март 2014 г.
№ 3311...3/26.03.2014 г. с предмет дизайн и печат на рекламни брошури, плакати и винили.
№ 3...18/17.04.2014 г. с предмет разпространение на рекламни материали, осигуряване на разпространители за м.април 2014 г.
№ 3...19/21.04.2014 г. с предмет предпечат и печат на рекламни брошури, плакати и уоблери.
№ 3...20/23.04.2014 г. с предмет консултация, механизъм и организиране на фирмено събитие по проект.
№ 3...21/25.04.2014 г. с предмет изработка на модул записвания, въпроси и отговори към сайт www.voevidental.com.
№ 215/05.05.2014 г. с предмет разпространение на рекламни материали.
№ 1...1084/07.05.2014 г. с предмет разпространение на рекламни материали.
№ 1...1101/30.06.2014 г. с предмет разпространение на рекламни материали.
№ 1...1102/30.06.2014 г. с предмет разпространение на рекламни материали.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изискваните документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби (с изключение на фактури № 214/19.03.2014 г. и № 215/05.05.2014 г.); че е имал две лица, наети по трудов договор на длъжности електротехник и асистент офис, а след 01.01.2014 г. не е имал лица, наети по трудов договор; не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури (с изключение на фактури № 214/19.03.2014 г. и № 215/05.05.2014 г.), представил е данни за осчетоводяването им при себе си (с изключение на фактури № 2...12/30.08.2013 г. и № 1...922/31.07.2013 г.).

18. В размер на 9 149,36 лв. по следните фактури, издадени от **[фирма]** (прил.3):

№ 39/11.11.2014 г. с предмет разпространение на рекламни материали за м.ноември 2014 г.

№ 40/12.11.2014 г. изработка и монтаж на клип.

№ 41/14.11.2014 г. графична концепция и дизайн по рекламни проекти.

№ 42/17.11.2014 г. рекламни брошури А4 сгънати лукс.

№ 43/18.11.2014 г. луксозна кутия за торта 30/30 2000 бр.

№ 1...24/20.01.2015 г. видео заснемане на операция, визуализация на стелажи, адаптация на графични дизайни.

№ 1...25/23.01.2015 г. с предмет разпространение на рекламни материали за м.януари 2015 г., осигуряване на разпространители.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по електронен път. В указания от органите по приходите срок доставчикът не е представил изискваните му документи и обяснения.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил

фактурите в дневника си за продажби, както и че не е имал лица, наети по трудов договор, не е декларирал Д..

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури (с изключение на фактура № 1...25/23.01.2015 г.), представил е данни за осчетоводяването им при себе си.

19. В размер на 11 745 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (прил.3):

№ 2...3/20.05.2013 г. с предмет транспорт и разпространение на рекламни материали.

№ 2...4/23.05.2013 г. с предмет транспорт и разпространение на рекламни материали в С. и страната по проект "Вина" на Домейн бояр.

№ 2...5/27.05.2013 г. с предмет транспорт и разпространение на рекламни материали в С. и страната по проект топени сирена "Х".

№ 2...6/27.05.2013 г. с предмет адресно разпространение на рекламни материали.

№ 2...7/31.05.2013 г. с предмет транспорт и разпространение на рекламни материали в С. и страната по проект бира "К. фреш".

№ 2...74/06.11.2013 г. с предмет осигуряване на промоутъри.

№ 2...76/08.11.2013 г. с предмет дизайн и предпечат на рекламни материали.

№ 2...78/11.11.2013 г. с предмет осигуряване на разпространители.

№ 2...80/13.11.2013 г. с предмет транспорт и разпространение на рекламни материали.

№ 2...81/16.11.2013 г. с предмет създаване на система за организиране на съдържанието на корпоративни уеб сайтове за многократно ползване.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по електронен път. В указания от органите по приходите срок доставчикът е представил фактурите (с изключение на фактура № 2...76/08.11.2013 г.), не е представил платежни документи, представил е счетоводни документи, без сметка Клиенти. От представената обратна ведомост към датите на издаване на фактурите е установено, че доставчикът не е декларирал Д.. От прегледа на документите ревизията е установила, че при доставчика има разминаване в счетоводните документи и по-специално че сметка Каса е с кредитно салдо, от което е формиран извод, че счетоводството на лицето не е редовно водено.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурите в дневника си за продажби, както и че е имал три лица, наети по трудов договор на длъжност комисионер в заложна къща и шофьор лек автомобил.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил процесните фактури, без приложени платежни документи, представил е данни за осчетоводяването им при себе си.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване доставки на услуги по спорните фактури. Направен е извод, че след като доставчиците не са разполагали с нает персонал или са имали лица, наето на длъжности, които са несъотнесими с фактурираните доставки, не са разполагали с Д. и не са ползвали подизпълнители, не може да се установи как са изпълнени доставките. Ревизията е посочила е, че не е ясно какво конкретно е рекламирано, промотирано и медийно излъчено, не са представени рекламните материали, информация за тяхното съдържание; не са представени платежни документи и доказателства за професионалните умения на лицата, извършили услугите. Така органите по приходите са заключили, че ревизираното лице не е доказало релевантния факт на настъпило данъчно събитие като основание за издаване на фактури. По тези съображения ревизиращият екип е приел, че за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури не са налице предпоставките по чл.71, т.1, чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.25 и чл.9 ЗДДС.

Б. Начислила е ДДС в общ размер 241 лв. въз основа на следните установявания: Ревизираното лице е издало на [фирма] фактури № 51/12.01.2012 г., № 118/14.02.2013 г., № 119/14.02.2013 г., № 121/18.02.2013 г., № 122/22.02.2013 г. и № 123/28.02.2013 г., които са отразени в счетоводството на дружеството в аналитичния регистър на сметка 411-Клиенти, но не са отразени в дневника за продажби и в СД по ЗДДС.

Ревизията е заключила, че дружество-жалбоподател не е начислило ДДС по процесните фактури, поради което на основание чл.86 ЗДДС е начислен ДДС общо в размер на 241 лв. Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

В. Начислила е лихви за ДДС в общ размер 670,82 лв. въз основа на следните установявания: за данъчни периоди м.октомври 2012 г., м.януари и м.март 2013 г. ревизиращите органи не са установили резултати по ЗДДС различни от декларираните от ревизираното лице, но са начислили лихва за невнесен в срок данък. Това е сторено на основание чл.175 ДОПК.

II. По ЗКПО в относимата към настоящото съдебно оспорване ревизията е направила следните констатации

За 2011 г. дружеството е декларирало счетоводен финансов резултат /СФР/ - загуба в размер на 17 99,16 лв. и данъчен финансов резултат /ДФР/ - данъчна загуба в същия размер.

Ревизията е установила, че през тази година жалбоподателят е осчетоводил разходи в размер на 7 600 лв. по описаните фактури от [фирма] и [фирма].

След като е анализирал събраните в хода на ревизията доказателства и извършените насрещни проверки на доставчиците, ревизиращият екип е приел, че не са представени доказателства за реално извършени доставки по тези фактури и не е признал за данъчни цели разходите по тях. Прието е, че представените първични счетоводни документи са издадени с цел отклонение от данъчното облагане. Чрез осчетоводяване на разходи, жалбоподателят намалява финансовия резултат, в резултат на което е платен в по-малък размер корпоративен данък.

На основание чл.26, т.2 във вр.с чл.10, чл.16, ал.1, ал.2, т.4 и чл.78 ЗКПО, финансовият резултат на дружеството – данъчна загуба в размер на 17 99,16 лв. е преобразуван в посока увеличение със сумата на непризнатите разходи в размер на 7 600 лв., представляващи, в резултат на което е определена данъчна загуба в размер на 9 599,19 лв., съответно дружеството не дължи корпоративен данък за 2011 г.

За 2013 г. дружеството е декларирало СФР - печалба в размер на 19 298,98 лв. и ДФР 0 лв.

Ревизията е установила, че през тази година жалбоподателят е осчетоводил разходи в размер на 206 782,33 лв. по описаните фактури от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

След като е анализирал събраните в хода на ревизията доказателства и извършените насрещни проверки на доставчиците, ревизиращият екип е приел, че не са представени доказателства за реално извършени доставки по тези фактури и не е признал за данъчни цели разходите по тях. Прието е, че представените първични счетоводни документи са издадени с цел отклонение от данъчното облагане. Чрез осчетоводяване на разходи, жалбоподателят намалява финансовия резултат, в резултат на което е платен в по-малък размер корпоративен данък.

На основание чл.26, т.2 във вр.с чл.10, чл.16, ал.1, ал.2, т.4 и чл.78 ЗКПО финансовият резултат на жалбоподателя – данъчна печалба в размер на 19 298,98 лв. е преобразуван в посока увеличение със сумата на непризнатите разходи в размер на 206 782,33 лв. На основание чл.71, ал.1 и чл.70, ал.2 ЗКПО е извършено намаление на финансовия резултат на дружеството със сума в размер на 30 853,35 лв., представляваща данъчна загуба от източници в страната, в резултат на което е определена данъчна печалба в размер на 195 227,96 лв. и дължим данък 19 522,80 лв.

За 2014 г. дружеството е декларирало СФР - печалба в размер на 4 565,45 лв. и ДФР 0 лв.

Ревизията е установила, че през тази година жалбоподателят е осчетоводил разходи в размер на 192 230,80 лв. по описаните фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

След като е анализирал събраните в хода на ревизията доказателства и извършените насрещни проверки на доставчиците, ревизиращият екип е приел, че не са представени доказателства за реално извършени доставки по тези фактури и не е признал за данъчни цели разходите по тях. Прието е, че представените първични счетоводни документи са издадени с цел отклонение от данъчното облагане. Чрез осчетоводяване на разходи, жалбоподателят намалява финансовия резултат, в резултат на което е платен в по-малък размер корпоративен данък.

На основание чл.26, т.2 във вр.с чл.10, чл.16, ал.1, ал.2, т.4 и чл.78 ЗКПО финансовият резултат на жалбоподателя – данъчна печалба в размер на 4 565,45 лв. е преобразуван в посока увеличение със сумата на непризнатите разходи в размер на 192 230,80 лв., в резултат на което е определена данъчна печалба в размер на 196 796,25 лв. и дължим данък 19 679,63 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1482/26.08.2016 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е отменен в частта по ЗДДС за данъчен период м.декември 2012 г. и в частта по ЗКПО в частта на извършеното увеличение на финансовия резултат за 2012 г. Жалбата е оставен без разглеждане в частта по ЗДДС за данъчни периоди от м.януари до м.септември 2011 г., от м.март до м.юли и м.ноември 2012 г., м.февруари, м.април и м.декември 2013 г., м.август и м.септември 2014 г. РА е потвърден в останалата оспорена част.

С Решение № 1735/03.10.2016 г. за поправка на очевидна фактическа грешка на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, жалбата е оставен без разглеждане в частта по ЗДДС за данъчни периоди от м.януари до м.септември 2011 г., от м.март до м.юли и м.ноември 2012 г., м.декември 2013 г., м.август и м.септември 2014 г.

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице Г. А., която даде заключение по следните задачи, поставени от жалбоподателя:

1. Включили ли са доставчиците процесните фактури в дневниците за продажбите и отразили ли са вписания в тях ДДС в справките – декларации за ДДС и в счетоводствата си като задължение към бюджета. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.

2. Платил ли е жалбоподателят облагаемата стойност и ДДС по процесните фактури. Извършеното плащане осчетоводено ли е в счетоводството на жалбоподателя.

3. Спазени ли са основните счетоводни принципи при водене на счетоводствата на преките доставчици и на жалбоподателя за ревизираните данъчни периоди. Налице ли е редовно двустранно заведено счетоводство.

4. Използвал ли е жалбоподателят предмета на спорните фактури в независимата си икономическа дейност. Отчетени ли са последващи доставки в счетоводството на жалбоподателя. Начислен ли е ДДС по тях. Коригиран ли е начисленият ДДС с оспорения ревизионен акт.

5. В случай, че на преките доставчици са издадени ревизионни актове по ЗДДС за процесните данъчни периоди, да отговори:

- Извършени ли са корекции с РА при преките доставчици на процесните доставки и начисления по тях ДДС.

- Отказано ли е правото на данъчен кредит на гореописаните доставчици по предходните доставки със същия предмет, по които не е признато правото на данъчен кредит на жалбоподателя в процесния РА.

Съдът е допуснал изпълнението на задачите да бъде дадено след посещение и проверки в счетоводствата на доставчиците по спорните фактури. При разпита му в с.з. на 24.09.2020 г. вещото лице заяви, че не са му били представени всички доказателства, като с молба са били изискани счетоводни данни от третите неучастващи по делото лица – доставчици на жалбоподателя, изпратени с писма с обратни разписки. Такива данни не са представени, за което вещото лице е представило молба-доклад. Поради непредставяне на счетоводни документи и ненамиране на адресатите на посочените адреси, експертизата е изготвена на база документите по делото.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**: доказателства за заеманите длъжности от органите по приходите, издали ЗВР, РД и РА, представени от ответника (л.164); данни от информационната система на НАП относно доставчиците и издадени на същите РА и РД, представени от ТД на НАП-гр.С. (л.171-200, л.285-368, л.370-566, л.580-677); сертификати на органите по приходите, издали ЗВР, РД и РА,

представени от ответника (л.568); представените от третите неучастващи в процеса лица [фирма] и [фирма]: информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за органите по приходите, издали ЗВР, съставили РД и РА (л.886, л.894); опис на спорните фактури, представени от жалбоподателя (л.888); РА и РД от извършена ревизия по ЗКПО на жалбоподателя за 2012 г. (л.895).

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано със ЗВР № Р-22221415004637-021-002/23.06.2015 г., т.е. в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година 2011 г., който изтича на 31.12.2016 г.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-552/07.05.2013 г. следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП 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, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство; а освен това са събрани и служебно от Съда.

В съдържанието на заповедите за възлагане на ревизията, ревизионния доклад и ревизионния акт е отразено, че са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронен документ, подписан с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на чл.184, ал.1 ГПК във вр.с § 2 от ДР на ДОПК. Съгласно 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, но според чл.13, ал.4 ЗЕДЕП само квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. Съгласно чл.16, ал.1 ЗЕДЕП квалифициран електронен подпис е този усъвършенстван електронен подпис, който е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за квалифициран електронен подпис, отговарящо на изискванията на чл.24 ЗЕДЕП и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа и е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа. Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕП доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър, в който публикува удостоверенията за електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕП. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА Q., с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от третите лица, издатели на КЕП – [фирма] и [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма. Възраженията на жалбоподателя за противното са неоснователни и следва да бъдат отхвърлени.

I. Правният спор по ЗДДС в частта на **отказания данъчен кредит** се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки и услуги, и дали страните по фактурираните доставки са били добросъвестни. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на

правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл.70 ЗДДС, които да пречат за упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на ЗДДС.

Органите по приходите отричат на практика изобщо факта на получаването им от претендираните доставчици, издали спорните фактури. При това са релевирани възражения, че не се доказва реалността на процесните доставки, като в хода на административното обжалване са изложени доводи за ползване от жалбоподателя на документи, чиято истинност е спорна, тоест на практика е релевирано оспорване на фактурите и съпътстващите ги документи.

Съгласно разпоредбата на чл.154 ГПК във вр.с § 2 от ДР на ДОПК, всяка страна е длъжна да докаже фактите, на които основава своите искания, т.е данъчнозадълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит, следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност. Доказателствената тежест на лицето, претендиращо право на приспадане на данъчен кредит, е да докаже при условията на пълно насрещно доказване, че са налице законоустановените предпоставки за признаване на твърдяното от него материално право. Безспорно доказателствената тежест не е равнозначна на задължение да се представят доказателства. Принципите на обективната истина и служебно начало в съдебния административен процес, налагат съдът да основе своите констатации за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, носеща доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по административния спор или пък са изискани служебно от Съда.

Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото. По аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК, тя е приложима когато Съдът е дал указание на страната, носеща тежестта на доказване (в случая – жалбоподателя), че е длъжна да докаже релевантния факт (действителното изпълнение на спорните доставки на услуги), които указания са му дадени с разпоредителното заседание от 29.06.2020 г. (л.878).

Още с разпоредителното заседание Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното

осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като може да ангажира всички допустими доказателства; следва да установи както действителното извършване на спорните услуги, така и извършването им именно от лицата, сочени за доставчици и издали фактурите за това. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

С оглед непредставянето от доставчиците на доказателства за прехвърляне на собствеността върху стоките и извършване на услугите следва да не приеме, че такива доказателства не съществуват. С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122, в ДОПК няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълно насрещно доказване, че доставките по фактурите са реално извършени, като в тази връзка му е указана тежестта на доказване.

Съдът намира, че такова доказване по делото не бе проведено.

На първо място следва да бъде отчетено обстоятелството, че в хода на ревизията и в хода на съдебното производство жалбоподателят не е представил част от спорните фактури. Не са представени фактурите от [фирма], от [фирма], от [фирма], от [фирма], от [фирма], фактура № 1...25/23.01.2015 г. от [фирма], фактури № 214/19.03.2014 г. и № 215/05.05.2014 г. от [фирма]. Обстоятелството, че фактурата от [фирма] се намира по делото в прил.2, с.279-гръб, а тази от [фирма] - в прил.3, с.367-гръб, не променя този извод, доколкото не позволява да приеме за изпълнено изискването за притежаване на първичния счетоводен документ, т.к. фактурата е представена от доставчика. Жалбоподателят не е представил процесната фактура, вкл. и в хода на съдебното обжалване, като не сочи обективни причини да не е бил в състояние да я представи трикратно: пред ревизията, пред решаващия орган при административното обжалване и на вещото лице в съдебното обжалване.

Фактура № 2...10/31.10.2014 г. от [фирма] също не е представена на ревизията. Жалбоподателят твърди, че тя се намира в прил.3, с.410, но там се намира друга фактура от същия доставчик, с предмет "транспорт; разпространение на рекламни материали и осигуряване на разпространители за м.август 2014-доплащане".

Приложимата норма на чл.71, т.1 ЗДДС сочи, че по отношение на доставки на стоки или услуги, по които е получател, лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит,

когато е изпълнило едно от следните условия - да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и 115 от закона, в който данъкът е посочен на отделен ред. След като не притежава данъчен документ по чл.71, т.1 ЗДДС, жалбоподателят не може да упражни правото си на данъчен кредит.

Доколкото в съдебното производство не са представени писмени доказателства, с изключение на тези за нуждите на ССЕ, от основно значение за разрешаване на спора са събраните в хода на ревизионното производство писмени доказателства, подробно описани във фактическата част на съдебния акт.

Съдът отчита обстоятелството, че случаят се отнася за фактурирани услуги, което предполага страните по сделките да са постигнали определени договорености за извършването им. Не са приложени обаче договори като съпътстващи документи, поради което не е ясно при въз основа на какви договорености са издадени спорните фактури. Не е доказано доставчиците да са имали редовно водено счетоводство. Това не може да установи и допуснатата ССЕ, която не посетила на място нито един от тях. По отношение на доставчиците [фирма], [фирма] и Б. НД" Е., които единствени са представили документи в отговор на исканията от ревизиращите органи, още в хода на ревизията са установени разминавания в данните при водене на счетоводните документи, от което е формиран извод, че счетоводствата на доставчиците не са редовно водени.

От още по-съществено значение е обстоятелството, че ССЕ не даде заключение дали доставчиците са отчетели приходи по спорните фактури. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 от Закона за счетоводството. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. Относно фактури № 214/19.03.2014 г. и № 215/05.05.2014 г. е установено, че не са включени в дневника за продажби на доставчика [фирма], поради което същият изначално е заявил неотчитане на приход по тях.

Предметът на голяма част от фактурите е твърде общ. В тях е вписано единствено "услуга", "рекламни материали", "разпространение на рекламни материали", "договор за разпространение на рекламни материали", "транспорт и разпространение на рекламни материали", "обработка на дигитални изображения", "дизайн на уеб сайт", "предпечат", "изработка и монтаж на клип", "рекламни брошури", без да е конкретизиран нито видът на услугата, нито договорът, към който фактурата препраща. Тази формулировка от една страна препятства индивидуализирането на фактурираната доставка и способът ѝ за изпълнение, а от друга страна не позволява да се прецени корелацията ѝ с останалите ангажирани доказателства за реално изпълнение на твърдяната престация. След като същата не е конкретизирана, то не би могло да се презумира, че с фактурираната доставка и на тази дата е настъпило данъчното събитие съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС. Посочен по този начин, предметът на фактурата може да бъде съотнесен към който и да било договор между съконтрагентите, а към нито една от тях не е представен договор. Фактурите са изключително неинформативни, като не е ясно какъв вид и какъв брой материали е фактуриран, за каква рекламна кампания се отнасят и изобщо какво се рекламира.

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е 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, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС. Няма нито договори, нито количествено-стойностни сметки или водена търговска кореспонденция, поради което не е ясно как са остойностени същите.

Разплащането по фактурите също не е доказано. Към нито една от фактурите жалбоподателят не е представил платежни документи – нито за плащане по банков път, нито фискални бонове за плащане в брой. Ето защо не е ясно на какво основание той е взел счетоводни записвания по повод плащанията. Част от фактурите са осчетоводени и при жалбоподателя, и при доставчиците като платени в брой, а в същото време ревизията е установила, че последните не са имали регистрирани фискални устройства. Дори да са издадени фискални касови бележки, те ще бъдат от нерегистрирано фискално устройство, което не позволява да се приеме за доказано разплащането между съконтрагентите в аспекта на разглежданата реалност на доставката. Такова устройство, за които няма данни да е въведено в експлоатация, е нередовно, тъй като не се намира под контрола на приходната администрация.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл.71, т.1 и т.2 ЗДДС, въз основа на които да бъде упражнено правото на данъчен кредит.

По изложените съображения Съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет. Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че сами по себе си фактурите не доказват предмета на спорните доставки. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. В тази връзка следва да се има предвид, че е налице оспорване на процесните фактури още в хода на ревизията. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа

имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите. Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на Съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

Важно е да се отбележи, че фактурите са частни диспозитивни документи и въпросът за верността на материализираните в тях изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на него. На първо място подписаният частен документ доказва, че материализираното в него изявление е направено и че изхожда от лицето, което го е подписало като негов издател. Съдът е длъжен да приеме за автор на изявлението лицето, подписало документа. Това е същността на формалната доказателствена сила на документите, прогласена в чл.180 ГПК. С формална доказателствена сила се ползва всеки подписан документ, независимо дали е свидетелстващ или диспозитивен. В разпоредбата на чл.180 ГПК е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от лицата, които са го издали, съставлява доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. По силата на тази презумпция Съдът е длъжен да смята за автор на изявлението лицето, подписало документа. В това се състои и т.нар. формална доказателствена сила на документа. Тази формална доказателствена сила на документа се отнася единствено относно факта на писменото изявление и неговото авторство. За разлика от нея, материалната доказателствена сила се отнася до съдържанието на документа и може да бъде преодоляна, когато се установи неистинността на документа и точно такъв е поставеният за разглеждане случай.

Решаващият орган в извънсъдебната фаза на производството – Директорът на ДОДОП, в постановеното от него потвърждаващо решение, макар и без нарочно изявление за оспорване, имплицитно е оспорил фактурите, подложени на съмнение още в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на първичните счетоводни документи. В хода на съдебното производство съмнението за невярност на съдържанието на фактурите не беше преодоляно от жалбоподателя като страна, която има интерес от това, включително и чрез изслушване на ССЕ. Същата е изготвена единствено на база документите по делото, тъй като с молба са изискани счетоводни документи от третите неучастващи по делото лица – доставчици на жалбоподателя, но такива не са представени. Поради непредставяне на счетоводни документи и ненамиране на адресатите на посочените адреси, експертизата не е дала заключение за редовност на счетоводствата, водени от доставчиците.

Дори за жалбоподателя не следва да се приема за установена редовност на воденото счетоводство, доколкото при него са осчетоводени плащания в брой, а платежни документи не са представени, както Съдът посочи по-горе.

Ето защо не следва да се приеме за доказано по делото, че посредством съставените фактури е удостоверено изпълнението на спорните услуги, а оттам – и настъпило данъчно събитие като основание за претендираното право на данъчен кредит.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело E.-S., C-110/99, R., стр. I-11569, т.52 и т.53, решение от 17.07.2014г., съединени дела А. Т. (C-58/13) и Р. Т. (C-59/13), ECLI:EU:C:2014:2088, т. 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и

субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и длъжимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Така според практиката на Съда на ЕС: "Когато получателят по доставката, въпреки положените длъжими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело F. of T. I. и др., C-384/04, R., стр. I-4191, т.32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело N. S., C-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява длъжното поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС: изразена в решения O. и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, K. и R. R., C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, M. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, T., C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения F. V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiiio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 F. of T. I. and Others [2006] ECR I-0000, § 33).

Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело T. и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т.65 и т.68, Решение по дело N. S., т.24, и Решение от 21 декември 2011 г. по дело V. O., C-499/10, т.25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е

взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение М.-G., EU:C:2012:547, т.53 и т.54).

Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл.302 от Търговския закон. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Твърдението на жалбоподателя, че правото на приспадане следва да бъде признато, независимо, че друг доставчик по веригата е извършил нередности, може да бъде зачетено, когато получателят по доставката е добросъвестен. Вярно е, не може по принцип да се изисква от търговеца да извършва проверки на другата страна по сделката, за обстоятелства, свързани с доставката. Когато този търговец е разполагал с косвени доказателства за нередности или измама, е бил длъжен да се увери в надеждността на доставчика, съгласно съдебната практика на Съда на ЕС, например:

Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение М. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т.59, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 37, PPUH S. sp.j. F. S., J. S., Jarosiaw S., C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т.51).

Макар да е възможно да се приеме, че когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност, данъчната администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че не са налице нередности, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (вж. в този смисъл решения М. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т.60 и 61, Строй транс, C-642/11, EU:C:2013:54, т.49, PPUH S. sp.j. F. S., J. S., Jarosiaw S., C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т.52, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т.38 и 39).

Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

Тези факти са налице в процесния случай, тъй като жалбоподателят не представи относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на спорните доставки, сочат изводи за изпълнението им. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа, а именно грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Изводите на ревизията са правилни и с оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този

смисъл е решението на СЕО по дело С-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Анализираните факти и доказателствата за тях са обсъдени в съответствие с Решение от 21.06.2012 г. на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Съгласно т.60 на решението, добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

В конкретния случай може да се заключи, че получателят на спорните услуги не е положил грижата на добър търговец, обективните предели на която са очертани в т.60 от решението на СЕС.

От изложеното следва, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание, по която не е получил фактурирания резултат от посочения в нея търговец, с цел упражняване на данъчен кредит, може да се счита за данъчна измама - в този смисъл решение от 07.2012 г. по дело С-285/09, т.49.

На следващо място Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Д. кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък.

Не на последно по важност място е констатацията за наличие на фактура, издадена от дерегистриран доставчик. Такава е фактура № 2...10/31.10.2014 г., издадена от [фирма] след датата на дерегистрация на доставчика по ЗДДС. Според чл.69, ал.1 ЗДДС когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които *доставчикът - регистрирано по този закон лице*, му е доставил или предстои да му достави. В случая не е изпълнено условието фактурата да е издадена от регистриран по ЗДДС лице като условие за възникване на спорното право. Това е допълнително основание за отказа наред с недоказаното реално изпълнение на доставката по нея.

Констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна и подлежи на потвърждаване. Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки по тях.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

По отношение на **начисления ДДС**.

Приложимата разпоредба на чл.86 ЗДДС предвижда, че регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред, включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в СД по чл.125 от закона за този данъчен период и да посочи документите в дневника си за продажбите за съответния данъчен период. Данъкът е длъжим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчен документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон – за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

Съдът намира, че правилно ревизията е начислила данъка във връзка с доставки, по които ревизираното лице е изпълнител. След като в данъчни периоди м.януари 2012 г. и м.февруари 2013 г. жалбоподателят е издал на [фирма] описаните в РД фактури и ги е отразил в счетоводството си, е следвало да начисли по тях данък, като ги отрази в дневника си за продажбите и в СД по ЗДДС. При положение, че жалбоподателят не е начислил данъка, законосъобразно това е сторила ревизията.

Констатацията е законосъобразна и следва да бъде потвърдена.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от неначислен ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

По отношение на **начислените лихви за ДДС.**

Приложимата разпоредба на чл.175 ДОПК предвижда, че за неплатените в законоустановените срокове публични задължения се дължи лихва в размер, определен в съответния закон. Това е Законът за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания, който в чл.1 предвижда неплатените в сроковете за доброволно плащане, неударжаните или ударжани, но не внесени в срок данъци, такси, отчисления от печалби, вноски за бюджета и други държавни вземания от подобен характер да се събират със законна лихва.

Съдът намира, че след като е констатирала невнесен в срок данък, правилно ревизията е начислила лихвите за данъчни периоди м.октомври 2012 г., м.януари и м.март 2013 г. Това е така, защото жалбоподателят не е ангажирал доказателства за внасяне в срок на декларирания в СД данък за тези данъчни периоди.

И тази констатация е законосъобразна и също подлежи на потвърждаване.

II. Правният спор по ЗКПО се състои в това дали са основанията по чл.26, т.2 ЗКПО.

С оглед констатациите по ЗДДС, които по-горе Съдът прие за законосъобразни, се налага изводът, че отговорът на въпроса е положителен. Посочената норма третира случаите на третиране на разходи, които са документално необосновани, такива, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, както и разход за начислен данък или ползван данъчен кредит по реда на ЗДДС, когато разходът от стопанската операция, с която е свързан данъкът върху добавената стойност, не е признат за данъчни цели.

Безспорно разходите по спорните фактури, зад които не стоят реални доставки на стоки и услуги, са документално необосновани. Такива са всички фактури, издадени от разгледаните доставчици.

Следва да се приеме, че поставеният за разглеждане случай попада в хипотезата на чл.26, т.2 ЗКПО, тъй като става въпрос за разходи, които жалбоподателят не може да докаже документално и тези разходи са довели до увеличаване на декларирания му данъчен резултат. Правилно органите по приходите са приели, че отчетените от жалбоподателя разходи за процесните периоди са отчетени неправилно, с оглед безспорно установеното обстоятелство, че разходите не са документално обосновани. За тях са представени само фактури, без никакви доказателства за действително реализирани доставки на услуги. Поради това правилно органите по приходите са извършили увеличаване на финансовия резултат за ревизираните години с данъчната основа по фактурите, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит. Според чл.10, ал.1 ЗКПО счетоводен разход се признава за

данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Издадените на жалбоподателя фактури от горепосочените доставчици не отразяват вярно посочените в тях стопански операции и не се ползват с необходимата доказателствена сила, поради което правилно не са признати за данъчни цели.

Освен това нормата на чл.16, ал.1 и ал.2, т.4 ЗКПО предвижда в случаите, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, като за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. В случая фактическите установявания сочат заплащане на възнаграждение за услуги, без те да са реално осъществени. С намаляване на финансовия си резултат с разходите по фактурите от разглежданите доставчици ревизираното лице се е отклонило от данъчно облагане. Съгласно цитираните законови текстове със стойността на тези сделки законосъобразно органът по приходите е увеличил финансовия резултат на жалбоподателя за периодите и правилно е определил допълнителен корпоративен данък.

Констатацията е законосъобразна и подлежи на потвърждаване от Съда.

Тъй като се потвърждават задълженията за корпоративен данък, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

Всичко изложено дотук мотивира Съда да приеме, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена изцяло.

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноски е основателно и следва да се уважи. Претендираното юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 4 063,24 лв. и в този му размер следва да се присъди на дирекция ОДОП-гр.С..

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], вх.А, ет.8, ап.15, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221415004637-091-001/10.03.2016 г., частта, потвърдена с Решение № 1482/26.08.2016 г., поправено с Решение за поправка на очевидна фактическа грешка № 1735/03.10.2016 г., и двете на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите, относно отказано право на данъчен кредит в размер на 93 388,26 лв., ведно с лихви за забава в общ размер 19 039,14; начислен данък върху добавената стойност в размер на 241 лв., ведно с лихва за забава от 22,19 лв.; лихви върху невнесен в срок ДДС в общ размер 670,82 лв.; извършено увеличение на финансовия резултат по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2011 г. с разходи на обща стойност в размер на 7 600 лв.; допълнително установен корпоративен данък за 2014 г. – в размер на 19 522,80 лв. с лихва от 3 857,67 лв., и за 2014 г. – в размер на 19 679,63 лв. с лихва от 1 888,88 лв.

ОСЪЖДА [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], вх.А, ет.8, ап.15, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 063,24 лв. (четири хиляди и шестдесет и три лева и 24 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен

съд в 14-дневен срок от връчване преписи на страните.

СЪДИЯ: