

РЕШЕНИЕ

№ 1219

гр. София, 24.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 26.01.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **14107** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следв. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на "Ес Те Бе комерс" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет.5, ап.26, ЕИК по Булстат:[ЕИК], с управител Р. Ч., против Ревизионен акт (РА) № Р-22002218008093-091-001/30.07.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1881/07.11.2019 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството е определено допълнително задължение по ЗДДС за данъчен период м.януари 2017 г. в размер на 81 844 лв., ведно с лихва от 1 600,81 лв. Жалбоподателят оспорва доначисления от ревизията ДДС за посочения данъчен период ведно със съответната лихва. В жалбата са развити доводи във връзка със същността и характера на договорната неустойка. Отрича се предприетата от ревизиращите органи намеса в частноправните отношения между ревизираното лице и партньорите му. Жалбоподателят се оплаква за неспазване от ревизията на изискванията за определяне на данъчната основа на доставката. Моли Съда да отмени обжалвания акт. В с.з. жалбоподателят не изпраща представител, но с молба от 26.01.2023 г. (л.364) чрез управителя Р. Ч. моли за отмяна на обжалвания РА и за присъждане на направените по делото разноски в размер на 989,80 лв. за ССЕ и държавна такса от 50 лв.

Ответникът – Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк.Г. оспорва жалбата, като

освен това е подал молба от 11.10.2022 г. (л.345) чрез юк.Г., с която моли за отхвърляне на жалбата и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в полза на ответника.

Административен съд-София град, като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и при направената 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 Д"ОДОП"е връчено на жалбоподателя на 11.11.2019 г. Жалбата е подадена на 21.11.2019 г., видно от положения вх.№ 53-04-1172, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

С ревизионен акт № Р-22221718001999-091-001/28.09.2018 г. (л.73, л.258), на жалбоподателя са определени задължения по ЗДДС за данъчен период м.януари 2018 г. Казаният РА е отменен от Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП с Решение № 1950/14.12.2018 г. (л.252) и преписката е върната за нова ревизия.

В съответствие с цитираното решение, със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002218008093-020-001/21.12.2018 г., издадена от А. Г. М. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по ЗДДС за данъчен период м.януари 2018 г. ЗВР е връчена на 10.01.2019 г., като е определен тримесечен срок за извършване на ревизията. Със ЗИЗВР № Р-22002218008093-020-002/04.04.2019 г. срокът за извършване на ревизията е продължен до 10.06.2019 г. За ревизиращи органи са определени Б. В. М. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Р. Я. М. – гл.инспектор по приходите. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.10).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002218008093-092-001/18.06.2019 г., връчен по електронен път на 23.06.2019 г. Дружеството не е подало възражение против РД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22002218008093-091- 001/30.07.2019 г., издаден от А. Г. М. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Б. В. М. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен на 26.09.2020 г. по електронен път.

С Протокол № Р-22002218008093-П.-001/03.04.2019 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на предходната ревизия.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е покупко-продажба на леки автомобили.

Установено е, че през м.декември 2017 г. във връзка с държавна поръчка с възложител Министерството на вътрешните работи – Дирекция Управление на собствеността и социални дейности и изпълнител "РИВ комерс" ЕООД (свързано с жалбоподателя лице, чийто едноличен собственик на капитала и управител е пак Р. Ч.), дружеството-жалбоподател е закупило 14 броя нови микробуси, марка Рено М. /8+1 места/ от "Еспас ауто" ООД - официален дилър на автомобилните марки "Рено" и "Д.". Посоченият доставчик е издал 14 фактури на ревизираното лице на обща стойност 551 716,62 лв. и е начислил ДДС в размер на 110 343,38 лв. През м.декември 2017 г.

жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит в размер на 102 461,71 лв. по 13 фактури, издадени от "Еспас ауто" ООД. Жалбоподателят не е ползвал право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 881,67 лв. по фактура № 2020997/05.01.2018 г.

Ревизираното лице и неговият доставчик са представили фактурите с приемо-предавателни протоколи към тях, и Договор-поръчка за доставка на фабрично нови автомобили № R-5321/28.06.2017 г. Със същия договор е определена единична цена за доставката на нов автомобил Рено Мастер в размер на 47 290 лв. с ДДС и обща стойност по договора 662 060 лв. с ДДС. В договора е посочено също, че купувачът "Ес Те Бе комерс" ЕООД следва да заплати на траншове авансово сумата в размер на 65 793 лв. с ДДС, както следва: 5 000 лв. до 3 дни от датата на сключване на договора, 10 000 лв. до 30 дни от датата на сключване на договора, и 50 793 лв. до 55 дни от датата на сключване на договора. Остатъкът по договора следва да бъде заплатен до 30.12.2017 г. Страните са постигнали съгласие и относно дължимата от купувача неустойка в случай на разваляне на договора по вина на клиента, като тя е определена на 65 793 лв. Страните са се съгласили до окончателното заплащане на автомобилите същите да остават собственост на "Еспас ауто" ООД.

В хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил допълнително споразумение към Договор № R-5321/28.06.2017 г., сключено на 11.10.2017 г. между доставчика "Еспас ауто" ООД, купувача "Ес Те Бе комерс" ЕООД, и съдлъжника "РИВ комерс" ЕООД. Със същото е уговорен нов начин на плащане на сумите с ДДС, както следва: първа вноска в размер на 5 000 лв., платена от купувача при подписване на договора; втора вноска в размер на 30 000 лв. следва да се заплати от купувача в петдневен срок от подписване на споразумението, и трета вноска в размер на 627 060 лв. следва да се заплати до 25.12.2017 г. чрез прехвърляне вземането на "РИВ комерс" ЕООД от длъжника Дирекция УССД в МВР, произтичащо от договор за обществена поръчка УРИ 5785 ОП-54-5785ОПД-50/14.06.2017 г. Това прехвърляне е обективизирано в договор за цесия от 11.10.2017 г., с който "РИВ комерс" ЕООД прехвърля част от свое вземане от Д"УССД" в размер на 627 060 лв. на "Еспас ауто" ООД. Договорът за цесия е представен от жалбоподателя.

На 29.12.2017 г. 13 от автомобилите са предадени от "Еспас ауто" ООД на жалбоподателя с приемо-предавателен протокол. На 05.01.2018 г. доставчикът е предал и последния закупен автомобил.

Органите по приходите са констатирани, че на 05.01.2018 г. цитираните 14 нови автомобили, закупени от "Еспас ауто" ООД, са продадени от жалбоподателя на "Юнион партс" ЕООД, за което е издадена фактура № [ЕГН]/05.01.2018 г. Доставката е с данъчна основа 154 000 лв., като е начислен ДДС в размер на 30 800 лв. Продажбата е извършена във връзка със сключен между страните Договор - поръчка от 27.06.2017 г., съгласно който "Ес Те Бе комерс" ЕООД се задължава да достави на "Юнион партс" ЕООД 14 нови автомобили Рено Мастер за сумата от 889 560 лв. с ДДС, при единична цена за автомобил в размер на 48 240 лв. с ДДС, и допълнителни услуги съгласно Приложение №1 към договора в размер на 15 300 лв. за автомобил – тоест обща цена за един автомобил в размер на 63 540 лв. В договора е уговорено, че в случай на неизпълнение на доставката доставчикът ("Ес Те Бе комерс" ЕООД) дължи неустойка в размер на 50% от общата цена на договора, или 444 780 лв.

През ревизирания период между жалбоподателя и "Юнион партс" ЕООД са сключени три допълнителни споразумения:

Допълнително споразумение №1 от 10.11.2017 г., съгласно което във връзка с констатирано забавяне изпълнението на доставката страните се съгласяват в договора да се направят следните промени: общата стойност на автомобила с включено допълнително фабрично оборудване с ДДС да стане 36 600 лв.; общата стойност на автомобила с включени услуги и оборудване – 51 540 лв. с ДДС и общата стойност на договора да се измени на 721 560 лв. Уговорен е и нов срок на доставката до 20.11.2017 г.

Допълнително споразумение №2 от 01.12.2017 г., съгласно което във връзка с констатирано забавяне изпълнението на доставката страните се съгласяват в договора да се направят следните промени: общата стойност на автомобила с включено допълнително фабрично оборудване с ДДС да стане 24 120 лв.; общата стойност на автомобила с включени услуги и оборудване – 39 420 лв. с ДДС и общата стойност на договора да се измени на 551 880 лв. Уговорен е и нов срок на доставката до 10.12.2017 г.

Допълнително споразумение №3 от 25.12.2017 г., съгласно което във връзка с констатирано забавяне изпълнението на доставката страните се съгласяват в договора да се направят следните промени: поради липса на изпълнение на допълнителни услуги след пристигане на автомобила в страната, дружествата се споразумяват да отпадне ангажиментът на доставчика по допълнително оборудване; общата стойност на автомобила с включено допълнително фабрично оборудване с ДДС да стане 13 200 лв. и общата стойност на договора да се измени на 184 800 лв. Уговорен е и нов срок на доставката до 05.01.2018 г.

Органите по приходите са установили, че цената за един автомобил Рено Мастер, предмет на продажбата от жалбоподателя към "Юнион партс" ЕООД, е в размер на 13 200 лв. с ДДС, а цената, по която жалбоподателят ги е придобил от "Еспас ауто" ООД 6 дни по-рано, е в размер на 47 326 лв. В случая поради забава на доставката на спорните "Юнион партс" ЕООД е получило неустойка от жалбоподателя под формата на намаляване на възнаграждението.

Ревизията е установила, че "Юнион партс" ЕООД е свързано лице с жалбоподателя, тъй като негов управител и едноличен собственик на капитала е В. И. И., син на Р. Ч., представляваща "Ес Те Бе комерс" ЕООД и "РИВ комерс" ЕООД. Органите по приходите са посочили и обстоятелството, че нито жалбоподателят, нито неговият клиент са представили копия от Приложение №1 към договора, от където да се види какви са видът и характерът на договорените подобрения по автомобилите.

Във връзка с така установените разлики в цената за автомобила ревизираното лице е дало писмени обяснения, съгласно които по-ниската цена по доставката е резултат от неспазения от него срок за доставка на процесните 14 МПС (10.10.2017 г.) съгласно сключения с "Юнион партс" ЕООД договор от 27.06.2017 г., и е пазарно договорената с клиента, за да се избегне загуба за дружеството в случай на отказ от покупката на автомобилите. Жалбоподателят е декларирал, че не са търсени неустойки от "Еспас ауто" ООД за забавената доставка на МПС. Относно извършвани подобрения по автомобилите, за което и цената им се увеличава с 15 300 лв. на брой, не са представени писмени обяснения и не са ангажирани доказателства, че такива са извършвани.

"Юнион партс" ЕООД е дало писмени обяснения, според които е извършило подобрения на закупените нови автомобили, тъй като същите са му предадени от жалбоподателя в лошо техническо състояние, а именно: "разпробити отвори по

калници и около стъклата; липсващи седалки, отвори по покривите, липсващи детайли по автомобилите – фарове, брони, и други елементи; изпочупени стъкла и нарушения по боята". Не са ангажирани доказателства за това, че на процесните МПС са извършени подобрения. При насрещната проверка са представени само копия от фактури за покупка на консумативи за ремонт и дооборудване на автомобили, както и протоколи за извършени услуги по спецификации /спецификация не е представена/. Ревизията е установила, че от протоколите не става ясно какъв вид подобрения са извършени, от кого и къде.

На 08.01.2018 г. процесните автомобили са продадени от "Юнион партс" ЕООД на "РИВ комерс" ЕООД (свързано лице с жалбоподателя по смисъла на § 1, т.3 от ДР на ДОПК) за сумата от 961 800 лв., за което е издадена фактура № [ЕГН]/08.01.2018 г. Ревизията е установила, че начисленият данък от "Юнион партс" ЕООД във връзка с продажбата на процесните автомобили не е внесен ефективно в републиканския бюджет, тъй като дружеството е упражнило правото на данъчен кредит в размер на 129 360 лв. за фактурирани авторемонтни услуги от "Образование БГ" ЕООД. Органите по приходите са посочили, че управител на "Образование БГ" ЕООД е отново В. И. И. (представляващ и "Юнион партс" ЕООД), както и че цитираното дружество ползва данъчен кредит за авторемонтни услуги от "Файн хоум" ЕООД с управител Р. Ч. (представляващ "Ес Те Бе комерс" ЕООД и "РИВ комерс" ЕООД), което има и задължения към бюджета в особено големи размери.

С Констативен протокол УРИ ОП-54-5785р-2383/23.01.2018 г., след проведени тестове, комисия от Д"УССД" в МВР е констатирала, че доставените от "РИВ комерс" ЕООД автомобили отговарят на изискванията и същите са приети. Така на 24.01.2018 г. процесните 14 автомобили Рено Мастер са продадени от "РИВ комерс" ЕООД на Д"УССД" за сумата от 967 680 лв., съгласно издадени 14 фактури.

При тези установявания ревизията е приела, че не е доказано да е възникнала вреда за "Юнион партс" ЕООД, налагаща предявяването на неустойка към жалбоподателя, както и че съгласно чл.26, ал.2 ЗДДС с неустойките със санкционен характер не следва да се намалява определената по доставката данъчна основа. Ревизиращите органи са изтъкнали, че поетата от жалбоподателя неустойка за забава при изпълнение на доставката е приблизително в размер на 2/3 от стойността на процесните автомобили, а и ревизираното лице не е предявило претенции за неспазване на договорените условия от "Еспас ауто" ООД, нито пък "РИВ комерс" ЕООД е предявило такива претенции. Органите по приходите са сравнили договорените неустойки между "Ес Те Бе комерс" ЕООД и "Юнион партс" ЕООД с тези, уговорени между "Ес Те Бе комерс" ЕООД и "Еспас ауто" ООД, както и между "РИВ комерс" ЕООД и Д"УССД", като са установили, че последните са значително по-ниски. Ревизията е изтъкнала, че обществената поръчка, във връзка с която са закупени спорните автомобили, е спечелена от "РИВ комерс" ЕООД - дружество чийто управител и едноличен собственик на капитала е Р. Ч., която е управител и на ревизираното лице. Посочила е, че няма извършвани плащания между жалбоподателя, "Юнион партс" ЕООД и "РИВ комерс" ЕООД. Плащания са извършени от Д"УССД" към "Еспас ауто" ООД, в размер на 627 060 лв., и пак от Д"УССД" към "РИВ комерс" ЕООД, в размер на 338 665,08 лв.

Органите по приходите са приели, че данъчната основа по доставката на процесните автомобили в издадената от жалбоподателя фактура № [ЕГН]/05.01.2018 г., е определена в нарушение на чл.26, ал.2 ЗДДС, тъй като същата е намалена с

договорената между страните санкционна неустойка. В тази връзка и в съответствие с дадените указания от Директора на дирекция ОДОП с Решение № 1950/14.12.2018 г. на ревизираното лице е дадена възможност да извърши корекция на декларираните през м.януари 2018 г. данни, като доначисли дължимия ДДС за продажба на автомобилите до размера на данъчната основа, определена във връзка с Договор - поръчка от 27.06.2017 г. Ревизираното лице не е доначислило данъка.

На основание чл.86, във вр.с чл.26, ал.2 ЗДДС за доставката на 14 МПС към "Юнион партс" ЕООД органите по приходите са определили данъчна основа, равна на договорената в сключения с "Юнион партс" ЕООД Договор - поръчка от 27.06.2017 г., в размер на 563 220 лв. и ДДС в размер на 112 644 лв. При начислен от жалбоподателя ДДС в размер на 30 800 лв., ревизията е доначислила ДДС в размер на 81 844 лв. Така за данъчен период м.януари 2018 г. е определен ДДС за внасяне в размер на 112 644 лв. Част от дължимия данък е приспаднал по реда на чл.92, ал.1 ЗДДС във връзка с възникнала процедура по приспадане, започнала през м.ноември 2017 г. Така след приспадане е налице остатък за внасяне за ревизирания период в размер на 10 852,05 лв. и към датата на издаване на РА е определена лихва за забава в размер на 1 600,81 лв.

Недоволен от така издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1881/07.11.2019 г. РА е потвърден.

По делото беше изслушана съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице О. Т., която даде заключение по следните задачи:

1. В какъв размер и за кои доставки ревизията е начислила ДДС за ревизирания период, по какъв начин е извършено приспадане на ДДС по реда на чл.92, ал.1 от ЗДДС, в кои данъчни периоди и в какъв размер.
2. Какъв е бил механизмът на финансовите взаимоотношения между жалбоподателя и неговите контрагенти във връзка с продажбата на 14 бр. автомобили Рено Мастер.
3. Дали спрямо жалбоподателя е предявена неустойка във връзка с продажбата на 14 бр. автомобили Рено Мастер и по какъв начин.
4. В какъв размер е определена данъчната основа по ф-ра № [ЕГН]/05.01.2018 г. според жалбоподателя и според ревизиращия екип и на какво се дължат разликите.
5. Има ли плащане на суми за неустойка, в какъв размер и на какво основание, на кои дати и въз основа на какви облигационни и счетоводни документи е ставало това.
6. В какъв вид е следвало да бъдат предадени процесите Автомобили от Жалбоподателя на Търговския му партньор и съгласно кои договорености.
7. В какво са се изразявали подобренията върху процесите Автомобили, от кого са извършени, на каква стойност и по какъв начин е документирано всичко това.

Съдът ще коментира заключението при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**: представеният от ответника първоначален РА, ведно с РД и ЗВР, както и отменителното решение на решаващия орган (л.261); представените от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за органите по приходите по първата и по повторната ревизия А. Г. М., Б. В. М., Р. Я. М., А. Б. Г. и М. Х. В. (л.244, л.275, л.285); представените от жалбоподателя част от документите, по които е работило вещото лице по ССЕ, с молба от 10.03.2021 г. (л.298).

При така установеното от фактическа страна Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизията е повторна в изпълнение на отменително решение на Директора на ДОДОП, с което е отменен предходно съставен РА. При повторната ревизия не започва нова такава, а се

възстановява висящността на производството по отменения РА. Аргумент в тази подкрепа може да бъде извлечен от нормата на чл.155, ал.6 ДОПК, съгласно която производството по издаване на новия акт започва от първото незаконосъобразно действие, послужило за отмяната на акта. С оглед на това ревизионното производство започва от първата заповед за възлагане на ревизия като производството е висящо до влизане в сила на постановления РА. В този смисъл следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл.109 ДОПК.

Съгласно чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната ТД на НАП или 2. изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Според нормата на чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Безспорно в чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заема издателят на ЗВР и РА. Предвид представената по делото Заповед № РД-01-803/07.0.201 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.10), следва изводът, че ЗВР по първоначалната и повторната ревизия 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. Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС).

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който представлява неразделна част от РА. Оспореният ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) 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.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, 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 ЗЕДЕУУ 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 РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен

като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице 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 на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. 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.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, 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 ЗЕДЕУУ. 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 QES, 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.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил първата и повторната ревизия, както и че органите по приходите, извършили първата и повторната ревизия, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

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 трето лице, издател на КЕП – "Борика" АД. 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, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

По смисъла на чл.26, ал.1 и ал.2 ЗДДС данъчната основа е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът, в зависимост от това, дали доставката е облагаема или освободена, като същата се определя на база всичко, което включва възнаграждението, получено или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер. От цитирания законов текст е видно, че неустойките не са елемент от данъчната основа на доставките, съответно - върху стойността им не се начислява данък върху добавената стойност.

Спорният въпрос по делото се състои в наличието или липса на задължение за начисляване на ДДС от страна на жалбоподателя. За да се отговори на този въпрос, е необходимо да се изясни правната същност на неустойката.

Неустойката може да бъде дефинирана като съглашение между страните по договор, с което те уговарят едно вземане между тях, което става изискуемо при неизпълнение, без да е необходимо неизправната страна да доказва настъпилите вреди от неизпълнението. Тя е договорна клауза, която представлява предварителната оценка на вредите, които биха настъпили от неизпълнението на едно задължение. Неустойката представлява форма на договорната отговорност. Уредена е в чл.92 от Закона за задълженията и договорите и чл.309 от Търговския закон. По силата на чл.92, ал.1 ЗЗД неустойката обезпечава изпълнението на задължението и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват; неустойките се начисляват въз основа на неизпълнение, частично изпълнение или изпълнени действия, различни от договорените между доставчик и получател. Според правилото на ТД не може да се намалява поради прекомерност неустойката, дължима по

търговска сделка, сключена между търговци.

Неустойките, дължими от доставчика на получателя по доставката във връзка с неизпълнение, частично изпълнение или изпълнени действия, какъвто е случаят между жалбоподателя и "Юнион партс" ЕООД, нямат характер на плащане по доставката. Тоест неустойката не дава отражение при определяне данъчната основа на доставката от изпълнителя по договора. За извършената доставка във връзка с изпълнение на договора дружеството-изпълнител следва да издаде фактура с данъчна основа, определена по реда на чл.26 ЗДДС, без същата да бъде намалявана с дължимата на възложителя неустойка.

Съгласно чл.84 ППЗДДС за документирането на неустойки с обезщетителен характер не се издава данъчен документ (фактура, известие към фактура или протокол), а същите се документират с издаване на документ, удостоверяващ плащането им. В този смисъл неустойката може да се документира чрез издаване на първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на Закона за счетоводството. Задължителните реквизити, които следва да съдържа първичният счетоводен документ, са предвидени в разпоредбата на чл.6, ал.1 ЗСч. Такъв документ е следвало да се издаде от получателя по доставката "Юнион партс" ЕООД.

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 на действително изпълнение на спорните доставки.

Още с разпоредителното заседание от 30.07.2020 г. 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 че данъчната основа по фактура № [ЕГН]/05.01.2018 г. е именно посочената във фактурата, както и че правилно е начислил ДДС по спорната фактура в декларирания от него размер в подадената справка-декларация по ЗДДС, като може да ангажира всички допустими доказателства. 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.

Като основание за неначисляване на ДДС ревизираното лице се е позовало на обстоятелството, че не е спазило срока за доставка на процесните 14 МПС (10.10.2017 г.) съгласно сключения с клиента "Юнион партс" ЕООД договор, но същевременно не е търсило неустойки от своя доставчик "Еспас ауто" ООД за забавената доставка на същите МПС. Съдът

намира за законосъобразен извода на органите по приходите за симулативния характер на неустойката, с цел избягване плащането на ДДС. Ревизията правилно е отчетела, че икономическите отношения между страните са осъществени между роднини по права линия (майка и син), които се явяват физическите лица, обективиращи волята на съответните юридически лица-участници в сделката. Касае се за документи, подписани от управители или еднолични собственици на посочените дружества, които се явяват свързани лица по смисъла на § 1, т.3, б."а" от ДР на ДОПК. Управителят и едноличен собственик на дружеството-жалбоподател Р. Ч. е майка на В. И. - управител на "Юнион партс" ЕООД, получател по доставките. Най-сетне Р. Ч. е управител и едноличен собственик на "РИВ комерс" ЕООД, доставил автомобилите на крайния клиент.

С основание ревизиращите органи са изтъкнали, че няма логично обяснение на обстоятелството защо по държавна поръчка с възложител Д"УССД" в МВР и изпълнител "Рив комерс" ЕООД с едноличен собственик и управител Р. Ч., процесните МПС се поръчват от дружеството-жалбоподател, също с едноличен собственик и управител Р. Ч., като последното дружество няма ресурс да плати поръчката към официалния вносител на автомобилите. Такъв ресурс няма и следващият по веригата "Юнион партс" ЕООД с едноличен собственик и управител сина на Р. Ч. Не става ясно и кое е наложило препродажбата на спорните МПС на толкова доставчици по веригата. Не са налице и разплащания по доставките от страна на трите свързани лица. В резултат на това крайният получател – Д"УССД" в МВР плаща около 80% от цената на стоките (627 060 лв.) директно на вносителя "Еспас ауто" ООД. Анализът на търговските отношения по веригата от доставки налага извода, че е създадена схема от дружества, управителите на които са свързани лица. В случая се касае за привидни доставки, сключени между лица, намиращи се във фактическа свързаност с цел данъчна измама, състояща се в отклонение от данъчно облагане предвид начисляване на данък в намален размер.

В случая условията на доставката по договора от 28.06.2017 г. между ревизираното дружество и неговия доставчик "Еспас ауто" ООД са така уговорени, че доставката следва да се извърши в срок до 10.10.2017 г., като и доставката към "Юнион партс" ЕООД следва да се извърши пак в срок до 10.10.2017 г.

Горното налага извода, че жалбоподателят сам се е поставил в условия, при което една забава при получаване на автомобилите от "Еспас ауто" ООД ще рефлектира върху срока, който е уговорил със своя клиент "Юнион партс" ЕООД. Установените факти водят до извод за поведение между лица, имащи особена връзка, което не е в съответствие с нормалната търговска практика, целящо симулативна неустойка, с цел да се избегне начисляване на ДДС в пълен размер.

На следващо място ревизираното лице е настоявало пред органите по приходите, че намалената цена е пазарно договорената с клиента, за да се избегне загуба за дружеството в случай на отказ от покупката на автомобилите. Относно извършвани подобрения по автомобилите, за което и цената им се увеличава с 15 300 лв. на брой, жалбоподателят не е представил писмени обяснения и не е ангажирал доказателства, че такива са извършвани. ДДС за доставките се дължи на основание чл.86 ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие по чл.25 от закона, като данъчната основа на същите следва да се определи по реда на чл.26 от същия, без да се отчита намалението на цената, направено под формата на симулативна неустойка. Следва да се приеме, че уговорената клауза за неустойка в договора между жалбоподателя и "Юнион партс" ЕООД е симулативна с цел да се намали данъчната основа за облагане по доставките на автомобилите.

Съдът съобрази обстоятелството, че пред ревизията "Юнион партс" ЕООД е дало писмени обяснения, според които е извършило подобрения на закупените нови автомобили, тъй като същите са му предадени от ревизираното лице в лошо техническо състояние, а именно: "разпробити отвори по калници и около стъклата; липсващи седалки, отвори по покривите, липсващи детайли по автомобилите – фарове, брони, и други елементи; изпочупени стъкла и

нарушения по боята". Същевременно обаче жалбоподателят никога не е твърдял, че закупените нови автомобили, предадени му 6 дни по-рано от официалния представител на "Рено", са били в лошо състояние.

Нито в ревизионното производство, нито в съдебното производство са представени доказателства за влошено техническо състояние на МПС, като не са налице протоколи или други документи от застрахователни дружества или държавни институции. Ето защо Съдът не възприема тезата, че 14-те нови автомобили, закупени от "Еспас ауто" ООД и предадени няколко дни по-рано на жалбоподателя в отлично техническо състояние, са доставени на "Юнион партс" ЕООД с липси и повреди. От самата същност на неустойката следва, че такава се търси за причинени вреди, но такива в случая не са доказани.

Съдът намира, че няма логично обяснение защо договорът между жалбоподателя и "Юнион партс" ЕООД, представен в ревизионното производство, носи логото на автомобилната марка Рено, при положение, че "Еспас ауто" ООД е официалният дилър на автомобили марката Рено, а жалбоподателят е само един от клиентите на указания дилър.

По-нататък Съдът съобрази, че в заключението на ССЕ е коментиран анекс №1 към сключения Договор-поръчка от 27.06.2017 г. между жалбоподателя и "Юнион партс" ЕООД. С него страните са уговорили неустойки в зависимост от продължителността на забавата от 140 000 лв. до 400 000 лв. без ДДС. Такъв анекс обаче не е представен нито на ревизията, нито в съдебното производство. Позоваването от вещото лице на документ, който не се намира сред кориците на делото, дискредитира даденото експертно заключение. Поради това не е ясно изобщо основанието, на което клиентът "Юнион партс" ЕООД е предявил неустойка към жалбоподателя. В този ред на мисли представените допълнителни споразумения от 10.11.2017 г., от 01.12.2017 г. и от 25.12.2017 г. са с вторичен характер и не обосновават процесната неустойка.

Наред с това жалбоподателят е представил само част от документите, които е използвало вещото лице за изготвяне на заключението, с което не е изпълнило указанията на Съда, дадени му при допускане на ССЕ. Друга част от документите са представени от вещото лице, но то като страна по делото няма право да представя писмени доказателства. Въпросният анекс пък изобщо не е представен, както Съдът констатира по-горе.

Жалбоподателят е декларирал, че не е търсил неустойка за закъснение от своя доставчик "Еспас ауто" ООД, въпреки че автомобилите са му доставени от последния с повече от двумесечно закъснение. От страна на крайния клиент Дирекция УССД в МВР е предявена неустойка към "РИВ комерс" ЕООД във връзка със закъснението на доставката на автомобилите с 62 дена. При положение, че същата е в размер на 29 998,08 лв., в сравнение с неустойката в размер на 704 760 лв., търсена от "Юнион партс" ЕООД неустойка към ревизираното лице за закъснение от 78 дни, е налице несъразмерност.

Съдът споделя и извода на ревизията за прекомерност на неустойката, тъй като същата може да бъде определена като несъразмерно голяма при липсата на данни за претърпени вреди от "Юнион партс" ЕООД. Всяка неустойка може свободно да се определя от страните, доколкото автономията на волята и свободата на договарянето са основни конституционни свободи и зачитането им е задължително за частно правните субекти и за държавните органи. Законодателят е въвел ограничение с разпоредбата на чл.9 ЗЗД, съгласно която съдържанието на договорите страните могат да определят свободно само дотолкова, доколкото то не противоречи на закона и на добрите нрави. С разпоредбата на чл.26 от същия закон на добрите нрави се придава правно значение, като нарушението им се поставя по последици наравно с нарушението на закона. Особеност на добрите нрави е, че те не са писани и конкретизирани, а съществуват като общи принципи или произтичат от тях. С определянето на несъразмерно голяма неустойка е нарушен един от основните принципи на облигационното право - за недопустимост за неоснователно обогатяване от страна на кредитора. В тази връзка следва да бъде отбелязано, че целта на неустойката е да обезщети, а не да обогати изправната страна. Ако страните прикриват под формата на неустойка дължима

на срещна престация на извършени облагаеми доставки, се дължи ДДС. Размерът на уговорените неустойки противоречи на всяка търговска логика и съпоставена със свързаността на двете страни по сделките, подкрепя направените в РА изводи.

В случая следва да бъде прието, че са налице две насрещни вземания. Съгласно чл.103 ЗЗД когато две лица си дължат взаимно пари или еднородни и заместими вещи, всяко едно от тях, ако вземането му е изискуемо и ликвидно, може да го прихване срещу задължението си. Обстоятелството че между тях може да се извърши прихващане (приспадане) не влияе на техния характер, съответно на данъчното им третиране и не води до намаляване на данъчната основа, върху която се дължи данък.

Наред с това не са ангажирани доказателства, че "РИВ комерс" ЕООД е извършило подобрения на процесните МПС. Пред ревизията дружеството е твърдяло, че по тях са направени много подобрения от оригиналния вид - добавени решетки по всички стъкла, Ролбар по цялата броня, допълнителни решетки за преграждане на улици, багажници за прибиране на решетките с покривало, стълба на задната врата, звукова и светлинна сигнализация, надписи по всички страни на автомобилите, затъмняващо и бронирано фолио по прозорците и допълнително отопление на автомобилите. При насрещната проверка обаче са представени само копия от фактури за покупка на консумативи за ремонт и дооборудване на автомобили, както и протоколи за извършени услуги по спецификации, но спецификации не са представени. От протоколите не става ясно какъв вид подобрения са извършени, от кого и къде.

В нарушение на принципа на данъчен неутралитет ревизираното лице е приспаднало платения ДДС по фактурите на "Еспас ауто" ООД, а е начислило ДДС по последващата доставка в значително по-нисък размер. Всичко това сочи на обективни фактори, че основната цел на разглежданите клаузи за неустойка е придобиването на данъчно предимство, което според практиката на Съда на ЕС представлява злоумишлена практика. (вж Решение от 21.02.2006 по дело C-255/02, Halifax по тълкуване на директивата за ДДС). В това отношение Съдът на ЕС е последователен в разбирането си, че борбата с данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е призната и насърчавана от тази директива цел и че принципът на недопускане на злоупотребата с право, който намира приложение в областта на ДДС, води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени единствено с цел получаване на данъчно предимство (решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, т. 35 и цитираната съдебна практика).

Крайният извод на Съда е за законосъобразност на обжалвания РА, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Направеното искане на ответника за присъждане юрисконсултско възнаграждение Съдът намира за основателно, поради което същото следва да се уважи. Претендираното юрисконсултско възнаграждение, изчислено на базата на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 3 033,34 лв., и в този ме размер следва да се присъди в полза на ответника.

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

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на "Ес Те Бе комерс" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет.5, ап.26, ЕИК по Булстат:[ЕИК], с управител Р. Ч., против Ревизионен акт № Р-22002218008093-091-001/30.07.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1881/07.11.2019 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който на дружеството е определено допълнително задължение по ЗДДС за данъчен период м.януари 2017 г. в размер

на 81 844 лв., ведно с лихва от 1 600,81 лв.

ОСЪЖДА "Ес Те Бе комерс" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет.5, ап.26, ЕИК по Булстат:[ЕИК], с управител Р. Ч., да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 033,34 лв. (три хиляди и тридесет и три лева и 34 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: