

РЕШЕНИЕ

№ 5385

гр. София, 15.08.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 16.05.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **4542** по описа за **2018** 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], ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.5, ап.17 представлявано от управителя Ю. А. Г., чрез адв.Б., против Ревизионен акт (РА) № Р-22002217002677-091-001/19.09.2017 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, изменена и потвърдена с Решение № 339/08.03.2018 г., издадено от Директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централното управление на Националната агенция по приходите. Жалбоподателят оспорва установените му задължения по ЗДДС в размер на 10 713.67 лв., ведно със съответните лихви, както и установените му задължения за корпоративен данък в размер на 3 930 лв., ведно със съответните лихви.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ счита, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА в обжалваната част. При условията на алтернативност се иска от Съда да прогласи нищожността на обжалвания РА, по съображения, изложени в жалбата. В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен се представлява от адв. Д., който моли Съда да уважи жалбата, по изложените в нея съображения. Претендира присъждане на съдебно-деловодни

разноски, не претендира адвокатско възнаграждение.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юрисконсулт М., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 268 лв.

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 от 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 е връчено на жалбоподателя на 21.03.2018 г. (л.13). Жалбата е подадена на 03.04.2018 г. видно от поставеното пощенско клеймо (л.85), от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002217002677-020-001/28.04.2017 г., връчена на 16.05.2017 г., издадена от Р. Г. Я., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП [населено място], е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 2012 г. до 2014 г. и на задължения за ДДС за всички данъчни периоди на 2012 г.; от м.февруари до м.април, м.юни, м.октомври и м.декември 2013 г.; м.март и м.май 2014 г. ЗВР е връчена по електронен път на ревизираното дружество на 16.05.2017 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на Директора на ТД на НАП С. (л.14).

Ревизията е повторна и е във връзка с Решение № 534/07.04.2017 г. на Директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА № Р-22220215008934-091-001/25.10.2016 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП-гр.С. за посочените данъчни периоди. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002217002677-092-001 от 18.08.2017 г., връчен на ревизираното лице на 21.08.2017 г. Жалбоподателят е депозирал възражение вх.№ 53-00-741#4/04.09.2017 г., преценено от ревизиращия екип като неоснователно.

РА, предмет на настоящото производство, с № Р-22002217002677-091-001 е издаден на 19.09.2017 г. от Р. Г. Я., Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Е. Д. П.-С., гл.инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, връчен е на ревизираното дружество на 20.09.2017 г. (л.46).

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. С оспорения РА на дружеството е установен ДДС за внасяне в размер на 13 019,67 лв., ведно със съответните лихви за забава и е извършена корекция на декларираните резултати за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО, включително установени са задължения за корпоративен данък над декларираните в размер на 4 045,14 лв., както и по отношение на определените лихви за забава в размер на 6 052,96 лв. за невнесени в срок задължения за данък върху добавената стойност и в размер на 1 836,38 лв. за невнесени в срок задължения за корпоративен данък по фактури, издадени от

[фирма], [фирма], [фирма]" и [фирма].

При ревизията е установено, че извършваната от дружеството търговска дейност през ревизираните периоди е изграждана на жилищна сграда за сезонно ползване, с магазини и гаражи, находяща се в [населено място], кв. 243, УПИ V-5121. През ревизираните периоди, ревизираното дружество е имало 14 наети лица по трудов договор, включително на длъжност "брокер".

В изпълнение на указанията, дадени с Решение № 534/07.04.2017 г. на Директор на дирекция ОДОП С., на жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22002217002677-040-001/23.05.2017 г. Със същото на ревизираното лице е указано да посочи местонахождение на документацията – първични и вторични счетоводни документи, регистри и търговски документи, банкови документи, нотариални актове, както и да представи документи и даде писмени обяснения, касаещи конкретно доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. В отговор на искането ревизираното лице е представило декларация, пълномощно на В. А. А., обратна ведомост, регистри на счетоводни сметки, справки по образец за налични активи, договори за наем, анекси, фактури, приемо-предавателни протоколи, справки за консумативни разходи.

Органите по приходите са направили проверка на място в офиса за счетоводно обслужване на жалбоподателя. За резултата от същата е изготвен Протокол № 0821706/11.08.2017 г., в който са описани представените при проверката документи и е посочено изрично, че извън описаните други не са представени. Проверката е извършена в присъствието на пълномощника В. А..

В изпълнение на указанията, дадени с Решение № 534/07.04.2017 г., ревизиращият екип е извършил насрещни проверки на доставчиците, за резултатите от които са изготвени протоколи. Към доказателствата към повторната ревизия, са приобщени с Протокол № 0821708/14.08.2017 г. документите, събрани по време първата ревизия на ревизираното дружество.

С Решение № 339/08.03.2018 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], спорният ревизионен акт е отменен като незаконосъобразен по отношение на фактура № 0...0467/02.07.2012 г., издадена от [фирма], с предмет: "СМР на обект П. 2".

Обжалваният РА е изменен и потвърден като правилен и законосъобразен по отношение на следните дружества-доставчици на ревизираното лице: [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], [фирма], ЕИК:[ЕИК], както и по отношение на фактурите, издадени от [фирма], ЕИК:[ЕИК], с предмет: "Рекламна и посредническа дейност – П. 3". РА е изменен, като установения с него резултат по ЗДДС за периода м. 08.2012 г. в размер на 1 633.63 лв. данък за внасяне е определен на 1 403.03 лв. данък за внасяне, ведно със съответните лихви. В резултат на частичната отмяна на РА установеният резултат за корпоративен данък за 2012 г. в размер на 4 816.70 лв. е определен на 4 701.56 лв., ведно със съответните лихви.

Предмет на съдебното оспорване е РА в изменената и потвърдена част с решението на решаващия административен орган, а именно по отношение на доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

I. В частта по ЗДДС ревизията е отказала на жалбоподателя правото на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 9 801.54 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (П.. 2 и 3):

а/ с предмет наем имот Д.: № 4/30.01.2012 г., № 6/29.02.2012 г., № 8/30.03.2012 г., №

11/27.04.2012 г., № 13/31.05.2012 г., № 15/29.06.2012 г., № 17/31.07.2012 г., № 19/31.08.2012 г., № 21/29.09.2012 г., № 23/31.10.2012 г., № 25/30.11.2012 г., № 27/28.12.2012 г., № 29/31.01.2013 г., № 31/28.02.2013 г., № 33/29.03.2013 г., № 35/30.03.2013 г., № 37/31.05.2013 г., № 39/28.06.2013 г., № 41/31.07.2013 г., № 43/30.08.2013 г., № 45/27.09.2013 г., № 47/25.10.2013 г., № 49/29.11.2013 г., № 51/27.12.2013 г.

б/ с предмет консумативи имот Д.: № 3/10.01.2012 г., № 5/10.02.2012 г., № 7/09.03.2012 г., № 9/09.04.2012 г., № 12/10.05.2012 г., № 14/11.06.2012 г., № 16/10.07.2012 г., № 18/10.08.2012 г., № 20/10.09.2012 г., № 22/10.10.2012 г., № 24/09.11.2012 г., № 26/10.12.2012 г., № 28/10.01.2013 г., № 30/11.02.2013 г., № 32/11.03.2013 г., № 34/10.04.2013 г., № 36/20.05.2013 г., № 38/10.06.2013 г., № 40/10.07.2013 г., № 42/12.08.2013 г., № 44/09.09.2013 г., № 46/09.10.2013 г., № 48/11.11.2013 г., № 50/10.12.2013 г., № 52/10.01.2014 г.

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 на 01.06.2017 г. (П..2). В отговор са представени документи и е дадено писмено обяснение. В същото е посочено, че спорните фактури, документират извършвани услуги по Договор за наем от 25.11.2011 г. с наемодател [фирма] и наемател [фирма]. С договора е уговорено, че [фирма] предоставя на жалбоподателя в качеството му на наемател за временно ползване Еднофамилна жилищна сграда №2, на два етажа, първи етаж – със застроена площ 150 кв.м, втори етаж – със застроена площ 158 кв.м., находяща се в [населено място] в.з. "С.-Д.-част II", УПИ XII-951, с уговорен срок на договора – 2 години. Обектът е предаден на наемателя с Приемо-предавателен протокол от 01.12.2011 г. и е получен обратно на 02.01.2014 г. С Анекс от 02.12.2013 г. договорът за наем е прекратен. В обясненията си доставчик е посочило, че съгласно чл.2 от договора за наем наемателят се задължава да си служи с наетия имот по следния начин: "за административни нужди", а на основание чл.5, ал.3 от договора за наемните вноски са издавани ежемесечно фактури за наем. Съгласно чл.8, ал.б от договора всички текущи разходи, свързани с ползването на имота, са за сметка на наемателя, като за консумативните разходи са издавани ежемесечно до 10-то число фактури, към които са приложени справки за фактурирана и платена ел.енергия, вода, газ, интернет. В обясненията на дружеството е посочено, че получените фактури от доставчиците на комунални услуги са включени в дневниците му за покупки. Уточнено е, че първичните счетоводни документи за осчетоводяване на услугите са фактурите, издадени от [фирма], включени в Дневници за продажби за съответните данъчни периоди. Доставчикът е представил счетоводни разпечатки, включително са представени копия на всички получени плащания от ревизираното дружество за 2012 г., 2013 г. и 2014 г. В заключение е посочено, че услугите, предмет на сключения договор за наем са извършвани от наето по трудов договор лице – Маргаритка М. А., на длъжност счетоводител.

Доставчикът е представил (П..3): нотариално заверено пълномощно рег.№ 4311/03.10.2012 г., заверено от нотариус Г. Н., с район на действие Районен съд – Поморие; нотариално заверено пълномощно рег.№ 4307/03.10.2012 г., заверено от нотариус Г. Н., с район на действие Районен съд – Поморие; извлечения от счетоводни регистри; 24 фактури, издадени през 2012 г.; 24 фактури, издадени през 2013 г.; фактура № 52/10.01.2014 г., всички фактури с предмет: наем имот Д. и

консумативи Д., с приложения към същите справки за консумативни разходи; Договор за наем от 25.11.2011 г., сключен между [фирма] - Наемодател и [фирма] – Наемател, с предмет: предоставяне за временно и възмездно ползване еднофамилна жилищна сграда № 2 на два етажа, първи етаж – със застроена площ 150 кв.м., втори етаж – със застроена площ – 158 кв.м., обща площ на сградата – 308 кв.м., находяща се в [населено място], местност в.з. "С. - Д. II", УПИ XII-951, с предназначение за административни нужди, с уговорена наемна месечна цена 1 000 евро, дължима и заплащана от Наемателя до 30-то число на месеца, през който се ползва вещта, с уговорен срок на действие на договора – 2 години. Договорът за наем е подписан от управителите на двете дружества, с посочени имена, положени подписи и печати. Приложен е Приемо-предавателен протокол от 01.12.2011 г., съставен между страните по договора, с който е удостоверено предаване и приемане на посочения имот. В протокола е отразено състоянието на имота, както и че наемателят е получил ключовете от сградата и е влязъл във владение. Протоколът е подписан от представители на двете дружества – упълномощено от наемодателя лице – Маргаритка М. А. и управителя на наемателя – Ю. Г., с положени подписи и печати. Доставчикът е представил Анекс №1 от 02.12.2013 г. към договора за наем, с който е уговорено, че договорът се прекратява, считано от 01.01.2014 г., както и че наемателят следва на освободи наетия обект до 01.01.2014 г. и да върне ключовете. Уговорено е още, че наемодателят е длъжен да издаде фактури за последните дължими наемни вноски и суми за консумативни разходи, свързани с ползване на имота и да ги предостави на наемателя. Към анекса е приложен Приемо-предавателен протокол от 02.01.2014 г., който са отразени незаплатени от наемателя фактури и суми за наемни вноски и консумативи: № 47/25.10.2013 г. – 160 лв., № 48/11.11.2013 г.-252.38 лв., № 49/29.11.2013 г. – 1 955.83 лв., № 50/10.12.2013 г. – 567.59 лв. и № 51/27.12.2013 г. – 1 955.83 лв. Доставчикът е представил банкови извлечения, удостоверяващи извършено плащане на останалата част от издадените фактури. Представени са още оборотни ведомости от 2012 г. и 2013 г., дневници за покупки, осчетоводени за м. 12.2011 г., за платена ел. енергия за 2012 г., за платена вода за 2012 г., за природен газ за 2012 г., за платен интернет – 2012 г., за платена ел.енергия – 2013 г., за платена вода за 2013 г. и за платен природен газ за 2013 г.

Ревизираното лице е представило обяснения, аналогични на обясненията на доставчика, договор за наем от 25.11.2011 г., Приемо-предавателен протокол от 25.11.2011 г., Анекс от 02.12.2013 г., Приемо-предавателен протокол от 02.01.2014 г. към сключения анекс, справки за консумативни разходи.

2. В размер на 912.87 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (П.. 2):

№ 1/20.02.2012 г., № 2/23.03.2012 г., № 3/23.04.2012 г., № 4/21.05.2012 г., № 5/22.06.2012 г., № 6/19.07.2012 г., № 8/23.08.2012 г., № 9/20.09.2012 г. и № 10/23.10.2012 г., всичките с предмет наем на апартамент В27

кредитно известие № 12/05.12.2012 г. с предмет депозит апартамент № В27

№ 17/28.12.2012 г. с предмет консумативи (ел.енергия) и консумативи (вода).

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения, което му е връчено по електронен път (П..2). В отговор доставчикът е представил документи и писмено обяснение, съгласно което спорните фактури са отразени в СД по ЗДДС и в дневника за продажби. Посочено е, че фактурите са платени по банков път, с изключение на фактура №17, която е прихваната с дължимия депозит за възстановяване по КИ №12, като разликата е

възстановена с платежно нареждане на 11.01.2013 г. Посочено е, че при доставчика няма наети лица по трудови правоотношения. Уточнено е, че всички консумативи – електричество, вода и други, са за сметка на наемателя. Според обясненията жалбоподателят като наемател е наел имота с цел да настанява свои контрагенти – потенциални купувачи на недвижими имоти за времето на оглед и преговори. Доставчикът е представил фактури № 2/23.03.2012 г., № 4/21.05.2012 г., № 6/19.07.2012 г., № 9/20.09.2012 г., КИ № 12/05.12.2012 г.; 4 банкови извлечения; хронологичен регистър на П. П. ЕАД за 2012 г., Договор за наем от 22.11.2011 г., сключен между [фирма] – Наемодател и [фирма] – Наемател, представен без първа страница от договора, изготвен на български и руски език, подписан между страните, без посочени имена и длъжност на сключилите го лица, с положени печати на двете дружества; Приемо-предавателен протокол с положени печати на двете дружества и положен подпис само от страна на [фирма]; оборотна ведомост на [фирма] за 2012 г.

При ревизията жалбоподателят е представил процесните фактури, Договор за наем на недвижим имот, сключен между доставчика като наемодател, и жалбоподателя като наемател, с предмет: недвижим имот за временно и възмездно ползване, представляващ апартамент В27, находящ се в [населено място], [улица], "П. П.", жилищен етаж 5, състоящ се от спалня, хол с кухненски бокс, санитарен възел и тераса, и паркомясто в закрит гараж. Страните са се споразумели, че предаването на апартамента се извършва с подписване на двустранен приемо-предавателен протокол, включващ опис на инвентара и описание състоянието на имота. С договора е уговорена месечна наемна цена в размер на 600 лв. с ДДС. Договорът е сключен за срок от 12 месеца, считано от 22.11.2011 г., подписан е от страните, с положени печати на двете дружества, но без посочени имена и длъжности на лицата, които са го подписали. Договорът е изготвен на български и руски език. Към него е приложен Приемо-предавателен протокол, представляващ опис на състоянието на отдадения недвижим имот, съставен изцяло на руски език, с положени печати на двете дружества, и положен подпис само от страна на [фирма], без посочено име и длъжност на лицето, положило подписа.

Ревизираното лице е представи спорните фактури и кредитно известие, както и счетоводни извлечения (П.1). В писмените обяснения от страна на ревизираното дружество е посочено, че в апартамента са настанявани чуждестранните клиенти на жалбоподателя [фирма].

3. В размер на 635 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (П. 1 и 2):

№ 79/10.04.2012 г. с предмет част от наем за ап.Е4-10, наем за период 20.06 до 20.12.2012 г., съгласно договор;

№ 178/13.02.2012 г. с предмет наем за шест месеца от 20.12.2012 г. до 20.06.2013 г. за ап.Е4-10 – [населено място];

№ 349/30.01.2014 г. с предмет П. – ап.Е4-10, наем за период 20.06 до 20.12.2013 г., съгласно договор;

№ 379/16.04.2014 г. с предмет наем П. Е4-10 за периода 21.12.2013 – 31.01.2014 г., частично превод от 194.40 евро.

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения. В отговор доставчикът е представил процесните фактури с приложено към всяка извлечение от банкова сметка, издадени от "Р."; нотариално заверено пълномощно рег.№ 1058/07.03.2008 г. от Нотариус А. М., район на действие-Районен съд София; Главна книга за клиент [фирма] за м.април и м.декември 2012 г., м.януари и м.април 2014 г.; Договор за наем на недвижим имот от 08.06.2011 г., сключен между доставчика като наемодател и жалбоподателя като наемател, с предмет: предоставяне за възмездно и временно ползване на недвижим имот, представляващ апартамент №10, намиращ се в [населено място], [улица], сграда Е, ет.4, с площ 107.71 кв.м, състоящ се от дневна с кухненски бокс, спалня,

баня с тоалетна, коридор, ведно с движими вещи и обзавеждане, описани в приемо-предавателен протокол, неразделна част от договора. В договора е уговорен срок за 12 месеца, считано от 20.06.2011 г. и месечна наемна вноска в размер на 292 евро. Приложеният към него приемо-предавателен протокол е с положени подписи, но без посочени имена на съставилите го лица и без положени печати. Представени са още допълнително споразумение от 17.03.2012 г., с което страните са удължили срока на сключения договор за наем с още 12 месеца, считано от 20.06.2012 г., с уговорката наемателят да заплати, както следва: сумата в размер на 1 000 евро в срок до 06.04.2012 г., представляващи предплащане за периода от 20.06.2012 г. до 20.12.2012 г., сумата в размер 752 евро - в срок до 26.06.2012 г., и сумата в размер на 1 750 евро - в срок до 20.11.2012 г., които представляват предплащане за период от 20.12.2012 г. до 20.06.2013 г.; допълнително споразумение №2 от 14.05.2013 г., с което е удължен срокът на сключения договор с още 12 месеца, считано от 20.06.2013 г., с уговорено от страна на наемателя да заплати 1 000 евро в срок до 30.05.2013 г., представляваща част от предварителното плащане за периода от 20.06.2013 г. до 20.12.2013 г., сумата в размер на 752 евро - в срок до 20.06.2013 г., сумата в размер на 1 752 евро - в срок до 20.11.2013 г., представляващи предплащане за следващия период от 20.12.2013 г. до 20.06.2014 г.; и А. план за 2012 г. и 2014 г.

При ревизията жалбоподателят е представил процесните фактури, с приложени към същите обяснения, в които е посочено, че недвижимият имот е ползван за настаняване на чуждестранни клиенти на дружеството. Не са представени документи, удостоверяващи кои са били тези лица.

4. В размер на 1 439.96 лв. по следните фактури с предмет рекламна и посредническа дейност – П. 3, издадени от [фирма] (прил.1 и 2): № 468/02.07.2012 г., № 469/01.08.2012 г., № 470/03.09.2012 г. и № 471/05.10.2012 г.

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 отговор доставчикът е представил спорните фактури с приложени към всяка Протокол към сключен договор за консултантски услуги, сключен на 02.04.2012 г., в които са описани извършени рекламни и посреднически дейности, изразяващи се в провеждане на огледи с руски туристи, провеждане на срещи с потенциални купувачи, обработка на документи, свързани с недвижимите имоти в сграда "П. 3"; Протокол обр.19 № 1/2012 г. от 30.0.2012 г., съставен между жалбоподателя като възложител, доставчика като изпълнител и [фирма] като подизпълнител, за извършени СМР и доставки на материали за 1 381.78 лв. за обект: жилищна сграда – П. "П. 2"; фактура № 1...450/04.05.2012 г., издадена от [фирма] към [фирма] с предмет монтажни работи и доставка на материали по протокол 2395/2012 по проект 7024; протокол обр.19 № 2395/2012 г. от 04.05.2012 г., съставен между [фирма] като инвеститор и [фирма] като изпълнител, за извършено сервизно обслужване на обект П. "П. 2"; фактура № 1...403/12.02.2012 г., издадена от [фирма] към [фирма], с предмет: монтажни работи и доставка на материали по Протокол 2251/2012 по проект 7024; протокол обр.19 № 2251/2012 г. от 12.01.2012 г., съставен между [фирма] като инвеститор и [фирма] като изпълнител, за извършено сервизно обслужване на обект П. "П. 2"; Удостоверение № 63/16.06.2011 г. за въвеждане в експлоатация на строеж "Жилищна сграда за сезонно ползване с ресторант, четири магазина, два гаража и студио/партер, пет жилищни и тавански етажи, находяща се в УПИ XIV-5322, кв.265, идентификатор 57491.501.175, по плана на [населено място], общ.П.; оборотни ведомости за м.апри, м.май, м.юни, м.юли, м.август и м.септември 2012 г.; ведомости за заплати за същия период; Договор № 7024/22.07.2012 г., с предмет извършване на поправки, сервизно обслужване и ремонтни дейности на слаботокови системи и инсталации НН на обекти: [населено място], сгради "П. 1", "П. 2" и "П. 3", съгласно цени и условия в Приложение 1 към договора, подписан между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, с посочени имена на лицата, сключили договора, и положени подписи и печати на двете дружества; Движение по счетоводна сметка 4113 Клиенти -

[фирма] за 2012 г.; банкови извлечения за плащане на спорните фактури; Договор за консултантски услуги от 02.04.2012 г., сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като консултант, с предмет осъществяване на консултантски и рекламни услуги във връзка с дейността на възложителя: представяне на обектите, собственост на възложителя пред агенция за недвижими имоти в М., Русия, представяне на обектите, собственост на Възложителя, пред руски туристи, посещаващи [населено място] и района през лятото на 2012 г., извършване на огледи, водене на преговори с потенциални купувачи, обработка на документи, подготовка на предварителни договори и реализация на сделки. В обясненията е посочено, че по спорните фактури доставчикът е извършил и декларирал рекламни и посреднически услуги, като по съответните дейности са работили служители на дружеството – В. С. К. и Ю. А., на длъжност "брокер", назначени по трудови договори и регистрирани в НАП. Брокерите на доставчика са контактували с управителя на възложителя – Ю. Г., от която са получавали информация за пристигащи руски туристи, съответно те са ги посрещали и развеждали в района на [населено място]. Въпросните брокери са извършвали огледи, представяйки на чужденците обектите, собственост на жалбоподателя в [населено място], сграда "П. 3", м."Малкото езеро", [улица], давайки разяснения относно достигнатия етап на строителство, както и подготовка на документи, били са на разположение на Възложителя по отношение на всякакви въпроси, свързани с реклама и продажби на недвижимите имоти.

При ревизията жалбоподателят е представил процесните фактури, счетоводни извлечения от Главна книга, както и писмени обяснения, според които между него и доставчика е сключен договор за извършване на консултантски услуги от 02.04.2012 г. – 30.09.2012 г.; в периода доставчикът е осъществявал консултантски и рекламни услуги във връзка с дейността на ревизираното лице – представяне на обектите, собственост на жалбоподателя пред руски туристи, посещаващи [населено място] и района през лятото на 2012 г., извършване на огледи на обекти за продажба, обработка на документи и предварителни договори, реализация на сделки; дейността е извършвана от брокери, които са осъществявали контакт с пристигащите руски туристи, съответно са ги развеждали в района на [населено място]; брокерите са извършвали огледи, като са представяли обектите на чужденците, съответно те са били на постоянно разположение на чужденците по въпроси, свързани с реклама и продажби на недвижимите имоти; контактите с клиентите са осъществявани директно на място в [населено място], а рекламата - чрез непосредствено осъществяване на обектите.

Ревизиращият екип е посетил офиса на счетоводна фирма [фирма] - [населено място], [улица], за което е съставен Протокол № 0821706/11.08.2017 г. Проверени са първични счетоводни документи и регистри, банкови извлечения, договори, анекси и други свързани с ревизирания период документи на ревизираното дружество. Ревизията е извършена в присъствието на В. А. А.. Ревизията е изискала документи удостоверяващи реалността и достоверността на декларираните доставки, освен представените от 14.06.2017 г., но такива не са представени.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по фактурите, издадени от описаните доставчици. Направен е извод, че след като доставчиците не разполагат със складови бази, транспортни средства и нает персонал, липсват представени документи за произход на стоките, а част от издадените фактури не са включени в дневниците им за продажби, то реалното извършване на фактурираните от тях доставки не е доказано. Ревизията се е обосновала с данни от счетоводната документация на ревизираното лице. Приела е, че за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури не са налице предпоставките по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във връзка с чл.6 и чл.25, ал.2 ЗДДС.

Във връзка с всички описани по-горе констатации на жалбоподателя са определени и лихви за ДДС, посочени в таблицата на РА.

II. По ЗКПО:

В съответствие с резултатите от направените проверки и фактическите и правни изводи

относно реалността на доставките и ползването им от ревизираното дружество за извършване на икономическата му дейност, са формирани мотивите на ревизиращия екип в частта на облагане на дружеството с корпоративен данък.

1. За 2012 г.

Ревизираното лице е подало ГДД по чл.92 ЗКПО с деклариран счетоводен финансов резултат – печалба в размер на 6 901,64 лв., данъчен финансов резултат – печалба в размер на 7 715,58 лв. и дължим корпоративен данък от 771,56 лв.

Ревизията е извършила увеличение на декларирания счетоводен финансов резултат, както следва:

- на основание чл.26, т.1 ЗКПО – с разходи, несвързани с дейността, в размер на 32 100,14 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

- на основание чл.26, т.11 ЗКПО – с разходи, които представляват скрито разпределение на печалбата, във връзка с чл.15 и чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО – начислени възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени, в размер на 8 351,32 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма]. С Решение № 339/08.03.2018 г. на Директора на дирекция ОДОП РА е отменен по отношение на фактура № 467/02.07.2012 г., издадена от [фирма]. Вследствие на това за 2012 г. е установен данъчен финансов резултат - печалба в размер на 48 167.04 лв., като дължимият корпоративен данък е изменен от 4 816.60 лв. на 4 701.56 лв.

2. За 2013 г.

С ГДД по чл.92 ЗКПО е деклариран счетоводен ФР – загуба в размер на 28 165,46 лв., данъчен ФР – загуба в размер на 27 636,46 лв. и корпоративен данък в размер на 0 лв.

Ревизията е увеличила счетоводния ФР на дружеството на основание чл.26, т.1 ЗКПО със сума в размер на 24 235,78 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма]. Вследствие на това за 2013 г. е установен данъчен ФР – загуба в размер на 3 400,68 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 0 лв.

3. За 2014 г.

С ГДД по чл.92 ЗКПО е деклариран счетоводен ФР – загуба в размер на 11 337,15 лв., данъчен ФР – загуба в размер на 11 337,15 лв. и корпоративен данък в размер на 0 лв.

Ревизията е увеличила счетоводния ФР на дружеството на основание чл.26, т.1 ЗКПО със сума в размер на 3 839,58 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма]. Вследствие на това за 2014 г. е установен данъчен ФР – загуба в размер на 7 497,57 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 0 лв.

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

I. Поставени от Съда:

1. В какво се изразяват спорните услуги; за документирани на същите, има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др.подобни; какъв е начинът на остойностяване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците.
2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.
3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
4. Притежават ли доставчиците ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.
5. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители - на какви длъжности, с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.
6. Да се установи възможно ли е по всяка една от доставките, първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи приемането на услугите и с платежните документи.
7. Имат ли връзка получените доставки на услуги с извършваната от жалбоподателя

икономическа дейност през ревизирия период.

8. Има ли последваща реализация или влагане на услугите, които се твърди да са получени от доставчиците – по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл. съпътстващи документи.

9. По какъв начин въз основа на констатациите по ЗДДС са определени допълнителни задължения за корпоративен данък.

10. Редовност на счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

II. Поставени от жалбоподателя:

1. Да отговори на въпросите, поставени в определение на съда от 18.06.2018 г. от въпрос №1 до въпрос №8.

2. Редовно ли е водено счетоводството на жалбоподателя и на доставчиците.

3. Към спорните фактури има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи, касаещи предаването на документите; какво счетоводно отражение са намерили те при жалбоподателя и при доставчиците.

4. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.

5. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати, финансови потоци.

6. Има ли количествено-стойностни сметки, протоколи, доказателства за закупени стоки, материали, услуги.

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

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя (л.212): Нотариално заверено пълномощно рег.№ 599/14.03.2011 г., Нотариус Г. Н., Районен съд – [населено място], за упълномощаване на Маргаритка М. А.; Нотариално заверено пълномощно рег.№ 1562/28.04.2014 г., Нотариус Г. Н., Районен съд – [населено място], за упълномощаване на Маргаритка М. А.; Договор за наем от 22.11.2011 г. между [фирма] и [фирма], ведно с приложение 1 към него; Кредитно известие № 12/05.12.2012 г.; фактура № 1/20.02.2012 г.; фактура № 2/23.03.2012 г.; фактура № 3/23.04.2012 г.; фактура № 4/21.05.2012 г.; фактура № 5/22.06.2012 г.; фактура № 6/19.07.2012 г.; фактура № 8/23.08.2012 г.; фактура № 9/20.09.2012 г.; фактура № 10/23.10.2012 г.; фактура № 17/28.12.2012 г.; банкови извлечения и кредитни нареждания; счетоводни извлечения; писмени доказателства, върху които вещото лице е работило, обособени в Приложение № 11 от делото.

Представени от ответника с молба вх.№ 21174/16.07.2018 г. доказателства, събрани в хода на първата ревизия на [фирма], удостоверения за КЕП и електронен носител, съдържащ удостоверения за КЕП на органите по приходите, издали ЗВР, ЗИВР и РА, обособени е в приложения от 4 до 10 към делото.

Представена от доставчици на удостоверителни услуги [фирма] информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за лицата: Р. Г. Я., Е. Д. П.-С., М. С. М. (л.102-115).

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

Предвид отправеното искане от страна на жалбоподателя за прогласяване нищожността на оспорения РА, на първо място е необходимо да се отбележи следното:

Обявяването на нищожността от съда може да се извърши по два начина – когато при оспорване на административен акт, в законово определения срок, Съдът констатира, че актът е нищожен, и при изрично сезиране на Съда с искане за прогласяване на нищожност – безсрочно по реда на чл.149, ал.5 АПК. В двата случая за оспорването е необходимо да е налице правен интерес на оспорващия, като настоящият казус попада във втората посочената хипотеза, а именно искането за прогласяване нищожността на оспорения РА е направено с депозираната в срок жалба.

Правен интерес за оспорващия, в по-широк смисъл ще е налице, когато с оглед правната сигурност и силата на присъдено нещо, каквато съдебният акт несъмнено има – се прогласи *erga omnes* какви са правните последици, респ. липсата на такива, от евентуална нищожност. Интересът на оспорващия е мотивиран и имплицитно свързан с правото му да може да изисква от всички участници в правния оборот да се съобразят с правноустановеното в съответното съдебно решение. Такъв интерес за оспорващия е налице, ако без това оспорване не би могъл да защити своите права и законни интереси, ако искането за прогласяване на нищожност е абсолютно необходим и единствен процесуален способ за правната му защита с оглед избягване на неблагоприятни правни последици. С други думи, правният интерес от обявяването на нищожността се състои в промяна в правното положение на заинтересуваните, което настъпва в резултат от обявяване на нищожността.

Процесуалноправният интерес е инструментът за защита на засегнатите права и интереси, представляващи същността на материалноправния интерес, и съотношението е като средство към цел. Това е причина за изискването, той да е налице към момента на оспорването – подаване на жалбата или искането за обявяване на нищожност. Процесуалноправният интерес е положителна процесуална предпоставка, от категорията на абсолютните. Той следва да е личен, пряк и непосредствен. Пряко засягане е налице, когато със самия акт могат да бъдат засегнати или са засегнати права и законни интереси, регламентирани от материалното право, т.е се изменят, отменят или ограничават права, или административният акт създава права на трето лице, с което уврежда оспорващия или за които той поражда задължения. Съдебният процес е пътят за осъществяването на материалното право и в тази връзка не би могло да бъде отказано на правоимащия да поиска от съда да прогласи нищожността на акт, който го уврежда или би го увредил. Особено след като законодателят не обвързва обявяването на нищожността на административен акт със срок.

Във всички случаи, при оспорване на административните актове с искане за прогласяване на нищожност трябва да се докаже пред съда, че е налице засягане или предстоящо засягане на права или законни интереси. В тази връзка следва да се има предвид Решение № 5/17.04.2007 г. по к.д № 11/2006 г., съгласно което "прогресивният характер на легитимацията е възможност да се обжалват административните актове не само когато са налице пряко нарушени права, но и при предстоящо засягане на права". Правният интерес следва да е правомерен, личен и обоснован, както и да е налице към момента на предявяване на претенцията пред съда. Преценката в тази насока е в правомощията на съда за всеки конкретен казус и по отношение на всеки един от оспорващите. В конкретния случай, безспорно е такъв интерес по отношение на [фирма], т.е искането е допустимо.

В хода на настоящото съдебно производство се установи, че в случая ревизията се явява повторна в изпълнение на Решение № 534/07.04.2017 г. на ДД"ОДОП", с което е бил отменен предходният РА № Р-22220215008934-091-001 от 25.10.2016 г., издаден от Р. Г. Я. – Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП-гр.С., орган възложил ревизията, и М. И. К. – гл.инспектор по приходите, ръководител на ревизията. В този смисъл следва да се има предвид, че 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 постановения РА. Втората ЗВР по чл.155, ал.6 ДОПК не изменя обстоятелството, че производството е висящо. На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл.109 ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано със ЗВР № Р-22220215008934-020-001/30.10.2015 г., т.е в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съдът трябва да извърши проверка относно компетентността на органите, възложили

ревизията.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция, или 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 чл.7, ал.1, т.3 от Закона за Националната агенция по приходите (ЗНАП), органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. В тази връзка, Съдът намира за неоснователни релевираните доводи за нищожност. Това е така, защото, 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-01-1332#1/12.10.2015 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (прил.4), касаеща Р. Г. Я. – Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП-гр.С. – орган възложил ревизията и издател на първоначалния РА, 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.

С оглед делегирането на правомощия по реда на чл.112, ал.2, т.1, чл.119 ДОПК, относно настоящата повторна ревизия, по делото е представена Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. за определяне функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК, касаеща Р. Г. Я. – Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП [населено място] – орган възложил ревизията и издател на обжалвания пред Съда РА.

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 дължимите реквизити, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който на практика представлява неразделна част от издадения РА. Оспореният 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.

В случая издателите на РА не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл.119, ал.2 ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като първоначалната ревизия е възложена на 30.10.2015 г., при действието на чл.119, ал.2 ДОПК /И., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./ След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията. Възприетите констатации дават основание на съда да приеме, че при извършване на ревизията не са допуснати нарушения на административнопроизводствените правила, че ревизията е проведена и РА е издаден от лица, разполагащи с компетентност за това, както и че е спазена нормативно изискуемата форма на РА.

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 [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.

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 ревизията - Р. Г. Я. – Началник на сектор "Ревизии", Дирекция "Контрол" на ТД на НАП, [населено място], както че Е. Д. П. – С. – ръководител ревизията и М. С. М., служители и органи по приходите в ТД на НАП – С. 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 – [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 компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

I. По ЗДДС:

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет услуги, както и дали те са използвани за целите на икономическата дейност на ревизираното лице.

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 препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

С оглед спецификата в предмета на спорните фактури същите следва да бъдат групирани така:

1. Фактури с предмет услуги. Такива са фактурите, издадени от **[фирма]**, **[фирма]**, **[фирма]** и **[фирма]**:

По отношение на издадените фактури с предмет наем на имот Д., Съдът изцяло споделя доводите на ревизията, че не е доказано спорните доставки да са използвани за икономическата дейност на ревизираното лице. Нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство жалбоподателят доказва действително, че наетият недвижим имот, описан в представения договор за наем от 25.11.2011 г., без посочен административен адрес е използван за икономическата дейност на дружеството, т.е. за административни нужди. За това твърдение от страна на жалбоподателя не ангажираха доказателства дори в хода на съдебното производство. От представената в хода на ревизията декларация от страна на жалбоподателя се установява, че ползваните от дружеството обекти през ревизирания период са адреса по регистрация в ТР – [населено място], пл."М." №40, ет.5, ап.17 – офис и адресът по кореспонденция - [населено място], [улица], също посочен като офис. По отношение на наетата еднофамилна жилищна сграда в[жк], не се установява за какъв точно вид административни дейности е използвана. Безспорно от събраните в хода на ревизията писмени доказателства и от ССЧЕ, приета по делото се установява, че между дружеството-доставчик и ревизираното лице е сключен договор за наем, ведно с приемо-предавателен протокол за приемо-предаване на обекта; от страна на доставчика са отчетени приходи от издадените фактури, както и че същият притежава сграда, находяща се в[жк], но че не са представени документи, от които безспорно да се установява, че наетият имот е свързан с административната дейност на ревизираното дружество. От доказателствата по делото се установява още, че недвижимият имот е предоставен на жалбоподателя, в качеството му на наемател – необзаведен, в тази връзка следва се посочи, че не са налице и представени доказателства за фактическото ползване на наетия имот, като закупуване на мебели, остраняване на повреди, свързани с обикновеното потребление на наетия имот и прочие.

Съдът намира жалбата в тази част за неоснователна.

Доставките с право на данъчен кредит са регламентирани в чл.69 ЗДДС, който изисква стоките и услугите да се използват за целите на извършените от регистрираното лице облагаеми доставки.

В конкретния случай съгласно сключения договор за наем и анекса към него, наемодателят е предоставил на наемателя за временно и възмездно ползване собствения си недвижим имот – еднофамилна жилищна сграда, находяща се в [населено място], в.з. "С.-Д.-част II" за срок от две години, считано от 25.11.2011 г., без право на наемателя да пренаема вещта без съгласие на наемодателя, с уговорен месечен наем в размер на 1 000 евро, дължим между 25-то и 30-то число на текущия месец. С Анекс № 1 от 02.12.2013 г. е уговорено прекратяване на договора за наем, считано от 01.01.2014 г. Във връзка с извършеното прекратяване на наемните отношения с Приемо-предавателен протокол от 02.01.2014 г. е извършено приемо-предаване на обекта, и са изброени фактури, които не са заплатени от жалбоподателя, в качеството му на наемател.

Ревизираното лице не е представило категорични доказателства, че наетият имот е използван за административни дейности и нужди, и на това основание законосъобразно ревизията е приела, че не са изпълнени всички изисквания, уредени в чл.69 ЗДДС, тъй като не се доказва по безспорен начин, приспадането на данъчния кредит да е обусловено от използване на наетия имот за икономическата дейност на жалбоподателя, предвид регламентираното

ограничение по чл.70, ал.1, т.2 вр. чл.3, ал.1 и ал.2 ЗДДС. В Решението от 16 февруари 2012 г. по дело С-118/11, СЕС е посочил, че член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, трябва да се тълкува в смисъл, че нает автомобил (приложим и за недвижим имот) се използва за целите на облагаеми сделки на данъчнозадълженото лице, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на този автомобил (недвижим имот в настоящия случай) и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, като правото на приспадане възниква при изгичането на периода, за който се отнася всяко от плащанията, и към същия момент следва да се има предвид наличието на такава връзка. В конкретния случай изслушаната по делото съдебно-счетоводна експертиза, установява, че представените документи се съпоставят по период на издаване и плащане на задължения, преводите са извършвани по банков път всеки месец, в счетоводния амортизационен план на доставчика [фирма] е заведена "Сграда 2 в [населено място], Д., [улица]", с дата на придобиване 22.08.2011 г. Вещото лице посочва, че в договора за наем е описано, че е наета "еднофамилна сграда № 2" в местност "С.-Д. – Част II", без посочена конкретно улица, на която се намира. А относно датата на завеждане на имота в счетоводството – 22.08.2011 г. и датата на сключване на договора за наем, вещото лице установява съпоставимост. В заключение по отношение на процесния доставчик, на вещото лице не са представени допълнителни документи, от които да се установява, че недвижимият имот е свързан с административната дейност на ревизирания субект.

Относно фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], са представени документи във връзка с фактурираните услуги. От същите се установява, че между жалбоподателя и доставчик е сключен Договор за наем от 22.11.2011 г., с предмет: отдаване под наем на недвижим имот в [населено място], [улица], "П. П.", ап.В27, ет.5, състоящ се от спалня, хол с кухненски бокс, санитарен възел, тераса и паркомясто в закрит гараж, с уговорена месечна наемна цена в размер 600 лв., дължима от 22.11.2011 г., като ревизираното дружество – наемател е длъжно да заплаща в срок уговорения наем. Съгласно писмените обяснения от страна на ревизираното дружество, наетият апартамент е ползван, като в него са настанявани негови чуждестранни клиенти.

От заключението на съдебно-счетоводната експертиза се установява, че доставчикът е отчел приходи, но и че е налице дублиран номер на фактура № 9/22.01.2012 г. и № 9/20.09.2012 г. Относно това дублиране, вещото лице изрично посочва, че номерата на издадените фактури не трябва да се дублират, респективно при установяване на грешки, фактурите следва да бъдат анулирани и да се съставят нови. Констатира се, че плащането по процесните фактури е извършено през 2012 г. в отделни месеци, като е налице съпоставимост по периода на издаване и плащане с останалите документи. Вещото лице е установило, че в инвентарната книга на доставчика, предоставена допълнително по електронен път с № 12 е записан "Апартамент В27", придобит и въведен в експлоатация на 13.09.2011 г. В тази връзка според експертното заключение описания в договора за наем апартамент като номер съвпада с данните от инвентарната книга, респективно датата на имота се съпоставя с датата на сключване на договора за придобиване – 13.09.2011 г. и датата на договора за наем от 22.11.2011 г. Но от страна на ревизираното дружество във връзка с изложените от него твърдения в писмените обяснения не се представиха убедителни доказателства, че наетият недвижим имот през посочения период е използван за настаняване на чуждестранни клиенти на жалбоподателя. Такива доказателства не са представени и в хода на ревизията. Не става ясно кои именно лица са настанявани там, не са представени техни данни и прочие.

Аналогична е положението и при доставчика [фирма]. Видно от представените в хода на ревизията писмени обяснения от ревизираното дружество, наетият недвижим имот с договор за наем от 08.06.2011 г., е използван, като в него са настанявани чуждестранни клиенти на жалбоподателя. Срокът на сключения договор за наем е удължен, чрез Допълнително споразумение № 1/27.03.2012 г. за още 12 месеца, считано от 20.06.2012 г. и с Допълнително

споразумение № 2/14.05.2013 г. за още 12 месеца, считано от 20.06.2013 г., с уговорка за запазване на месечната наемна цена и уговорени размери за предплащане за периодите към определени дати. Вещото лице по ССЕ е установено, че доставчикът е отразил приходи от процесните фактури, от представените банкови извлечения е констатирано, че по отношение на фактури № 349/30.01.2014 г. и № 379/16.04.2014 г. са платени само части от общата стойност на всяка фактура, докато останалите две фактури са изцяло заплатени. Съгласно експертното заключение всички документи си съответстват по дати, плащането е извършено по банков път, в договора за наем е посочено, че се наема апартамент №10, находящ се в [населено място], [улица], а в амортизационния план на дружеството-доставчик, вещото лице посочва, че се води "Апартамент П." без уточнен номер, с дата на завеждане 31.12.2005 г., а другият заведен апартамент е с посочен №29. От страна на жалбоподателя нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са представени доказателства, удостоверяващи, че наетият недвижим имот се ползва за представителни цели по смисъла на чл.70, ал.1, т.3 ЗДДС, липсват доказателства относно обстоятелството, кои са били настаняваните чуждестранни клиенти на жалбоподателя.

В случая по отношение и на двете дружества-доставчици не се установява наличие на предпоставките, уредени в нормата на чл.69 ЗДДС, тъй като не се доказва по безспорен начин, приспадането на данъчния кредит да е обусловено от използване на наетите имоти за икономическата дейност на жалбоподателя във връзка с представителни цели, предвид регламентираното ограничение по чл.70, ал.1, т.2 и т.3 във вр.с чл.3, ал.1 и ал.2 ЗДДС.

Следователно РА в тази му част е законосъобразен, а жалбата подлежи на отхвърляне като неоснователна.

1.2. По фактурите от [фирма]:

Фактурите от този доставчик са за рекламни и посреднически услуги.

Според чл.9, ал.1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Отдаването под наем на сграда представлява доставка с непрекъснато изпълнение. Съгласно чл.25, ал.4 ЗДДС при доставка с периодично, поетапно или непрекъснато изпълнение, с изключение на доставките по чл.6, ал.2 ЗДДС (сред които не попада отдаването под наем на недвижим имот), всеки период или етап, за който е уговорено плащане се смята за отделна доставка и данъчното събитие възниква на датата, на която плащането е станало дължимо. Съгласно чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните задължения по ЗДДС за получени от него услуги по облагаема доставка. За да възникне данъчното събитие, е необходимо услугата да е извършена - чл.25, ал.2 ЗДДС.

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 доставчиците 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.

Доставчикът е представил писмено обяснение според което той в качеството си на консултант по сключения договор от 02.04.2012 г., е осъществявал консултантски и рекламни услуги във връзка с дейността на жалбоподателя. От сключения договор се установява, че доставчикът като консултант приема да осъществява консултантски и рекламни услуги, а именно: представяне на обектите, собственост на възложителя пред агенции за недвижими имоти в [населено място]; представяне на обектите, собственост на Възложителя пред руски туристи, посещаващи [населено място] и района през лятото на 2012 г.; извършване на огледи; водене на преговори с потенциални купувачи; обработка на документи и подготовка на предварителни договори и реализация на сделки.

Към спорните фактури са приложени протоколи, подписани от страните по сключения договор за консултантски услуги. Четирите протокола са съставени *преди датите* на издаване на фактурите, и в тях са описани едни и същи дейности: представяне на обектите в жилищната сграда за сезонно ползване с магазини за промишлени стоки и гаражи "П. 3", находяща се в [населено място], УПИ V-5121, кв.243; провеждане на огледи с руски туристи; провеждане на срещи с потенциални купувачи и обработка на документи, свързани с недвижимите имоти в сграда "П. 3". От приетото по делото експертно заключение се установява, че и този доставчик на ревизирия субект е отчел приходи от извършените доставки на услуги, както и че през ревизирия период в дружеството-доставчик са били назначени лица на длъжности: брокер, касиер-счетоводство, мениджър покупки/продажби, брокер, чистач-хигиенист, счетоводител.

Както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство с оглед указанията за разпределение на доказателствената тежест, е изискано да се представят документи, от които да е видно кои лица са извършвани огледите, на кои обекти са представяни и разглеждани, с кого са водени преговори, респективно кои имоти са продадени и за кои имоти са изготвяни документи. Такива документи не се представени нито от дружеството-доставчик, нито от жалбоподателя в съдебното производство. Следва да се има предвид, че когато се касае за извършване на посредническа дейност от брокер и при наличие на сключен договор за съответната услуга, при всеки един оглед на недвижим имот, собственост на Възложителя се съставя Протокол за оглед. Протоколът за оглед по своята същност е служебен документ, удостоверяващ датата и часа на провеждане на оглед на недвижим имот, който документ, съдържа основни индивидуализиращи характеристики на имота, лични данни на клиентите и лицата, присъствали на извършения оглед. "Оглед" или "Оглед на недвижим имот" е организирана, съгласно уговореното в сключения договор, по искане на осигурения клиент, среща на територията на осигурения недвижим имот, за който клиентът е получил информация от съответното дружество – брокер, и която среща се осъществява с цел запознаване на място с характеристиките и състоянието на имота по повод намерения на клиента за осъществяване на сделка с осигурения недвижим имот. Така представеният договор представлява една възлагателна поръчка, съгласно която ревизирият субект възлага на дружеството-доставчик да извършва определени дейности, свързани с представяне на собствените на възложителя недвижими имоти, изразяващи се в организиране на огледи с руски клиенти, срещи и оформяне на документи, свързани с недвижимите имоти. Съответно за получаване на възнаграждението, уговорено в сключения договор, изпълнителят консултант следва да удостовери извършеното от него пред Възложителя, като представи съответните документи за извършени огледи, респективно документи, свързани с изразходваното време за всяка една дейност, посочена в договора – сметки, от които да е видно как е формирана цената на услугата, предмет на договора. Такива документи не се представиха и в хода на съдебното производство, нито са представени и в хода на ревизията. Липсата на такива удостоверяващи изпълнението на договорените услуги е отчетена и от

вещото лице, видно от експертното заключение по делото. Същото установява, че в сключения договор са уредени две възможности за изчисляване на услугата, а именно: 3 % от продажната цена на всеки продаден недвижим имот, след постъпване на сумата по сметка на Възложителя или сумата в размер на 8 640 лв. с ДДС – на части, при поискване от Консулганта, срещу издадената фактура, като е уточнено, че тази сума се заплаща за покриване на разходи по реклама, изработване на клипове, пътуване, организиране на вечери, посветени на [населено място]. Съгласно извършените изчисления, вещото лице констатира, че сумата по четирите процесни фактури – 8 639.80 лв. с ДДС, отговаря на второто условие, уредено в сключения договор. От страна на ревизираното дружество е представена Справка за издадени фактури от [фирма], продадени имоти, номер на нотариални актове, нотариални такси, балансова стойност, начин и дата на авансови и окончателни плащания (прил.1, л.99) и допълнително представени – същата справка с изведени общи суми на имотите, които са продадени. В тази връзка в експертното заключение се посочва, че са обобщени продажби на "П. 3" за 2012 г. в размер на 774 671.11 лв., както и че сграда "П. 3" се споменава в протоколите за приета работа, свързана с консултантските дейности по продажба на имоти. Според вещото лице, извършените доставки на услуги са свързани с дейността на ревизираното дружество, но не дава категоричен отговор дали представените документи са достатъчни, за да обосноват този извод, предвид, че това е правен въпрос.

Експертизата е установила, че ревизираното лице представя допълнително счетоводен регистър за 2012 г., 2013 г. и 2014 г. на сметка 411-Клиенти, в които са изписани имената на клиентите, закупили недвижими имоти през процесния период. Вещото лице при проверка на място в счетоводството на ревизирания субект, е установило, че към всяка една от фактурите за продажби е прикрепен съответният нотариален акт, т.е. налице са придружаващи фактурите за покупко-продажба на недвижими имоти.

При така изложеното Съдът намира, че не са налице убедителни доказателства, удостоверяващи реалността на процесните доставки на услуги, извършени от [фирма]. Това е така, тъй като липсват и не се представиха категорични убедителни доказателства, които да е видно, че са изпълнени действително консултантски и рекламни услуги. Предвид липсата на представени протоколи за извършени огледи, на притежаваните от Възложителя недвижими имоти, обект на продажби. Не се представиха и доказателства в какво точно са се изразявали рекламните услуги, респективно изработване на клипове и организация на вечери, посветени на [населено място].

В случая по отношение и на четвъртото дружество-доставчик не се установява наличие на предпоставките, уредени в нормата на чл.69 ЗДДС, тъй като не се доказва по безспорен начин, приспадането на данъчния кредит да е обусловено от използване на наетите имоти за икономическата дейност на жалбоподателя във връзка с представителни цели, предвид регламентираното ограничение по чл.70, ал.1, т.2 и т.3 вр. чл.3, ал.1 и ал.2 ЗДДС.

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 предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. 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 и съпътстващите ги документи 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 и услугите 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.

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 53, решение от 17.07.2014г., съединени дела A. T. (C-58/13) и P. T. (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 О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, EU:C:2006:16, К. и R. R., С-439/04 и С-440/04, EU:C:2006:446, М. и D., С-80/11 и С-142/11, EU:C:2012:373, Tyth, С-324/11, EU:C:2012:549, както и определения F. V, С-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieio, С-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 С-384/04 F. of T. I. and Others [2006] E. 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 (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Т. и др., С-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело N. S., т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse O., С-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 54).

Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. 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, действително е така, но когато получателят по доставката е добросъвестен. Всеки случай следва да се преценява конкретно, 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., С-80/11 и С-142/11, EU:C:2012:373, т. 59, както и определение Jagieio, С-33/13, EU:C:2014:184, т. 37, PPUH S. sp.j. F. S., J. S., Jarosiaw S., С-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 Jagieio, 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.

Съдът намира, че както в ревизионното, така и в съдебното производство от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по издадените от [фирма]. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС. При липса на доказателства за реалността на доставките, неправилно би било Съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Недоказаният факт е неосъществен факт. При липса на доказано извършена двустранна сделка (обратното не се установи по делото, независимо от представените писмени доказателства), нормално и логично е знание за това да има и при двете страни по тази сделка.

Изложеното не противоречи на приетото от СЕС в решение от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, тъй като в т.63 е посочено, че според практиката на Съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (Решение от 17.07.2008 г. по дело C-132/06, т.37 и решение от 29.07.2010 г. по дело C-188/09, т.21). В т.64 е посочено, че за тази цел Директива 2006/112 и по-конкретно чл.242 от нея задължава всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. В случая, за да установят реалността на документираните доставки услуги, с оглед разпоредбата на чл.37, ал.1 ДОПК, вменияваща задължение на органите по приходите да събират доказателства от ревизиращия екип са инициирани насрещни проверки на преките доставчици и са извършили действия за събиране на възможната налична информация за [фирма]. Ревизиращите органи са анализирали задълбочено всички представени доказателства и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което е формирано становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията доказателства не позволява да бъде прието, че издадените от доставчика фактури документират реално извършени доставки. В случая се касае за установяване на правнорелевантните за спора факти, а именно, че всеки един от доставчиците е разполагал с възможността да извърши фактурираните доставки на стоки и услуги, като по този начин е престирал на получателя реално изпълнен от него резултат. Тези факти по отношение на фактурите, издадени от [фирма] не са установени.

Очевидна е тенденцията за съставяне на документи, съобразно които да се създаде достатъчна убеденост у Съда за начина на изпълнение на спорните услуги, с които оспорващия обосновава правото си на данъчен кредит, които документи, обаче при съвкупния им анализ, не могат да установяват в условията на пълно доказване осъществяването на доставка на услуги по чл. 9 от ЗДДС, предвид очевидното им съставяне с оглед нуждите на процеса, съответно наличието на констатираните по-горе противоречия в съдържащите се в тях данни. Предвид което Съдът приема, че наличието на съставените фактури, респ. съпътстващите ги документи, страдащи от съществени пороци, обсъдени по-горе, не може да обоснове извод за фактическото извършване на разглежданите доставки.

При това положение, Съдът намира, че представените по делото писмени доказателства не позволяват да се направи обоснован извод за фактическо извършване на всяка една от преките доставки по начина, по който е дадена информацията за същите в първичните счетоводни документи, включително и в аспекта на конкретните страни по доставката.

Съдът формира извод, че жалбоподателят не доказва материалноправните и формалните изисквания за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъка, в това число и обективни данни, че е получил доставките, предмет на фактурите, по които е упражнил правото на приспадане на данъка, както и че е добросъвестен, т.е. че е положил грижата на добрия търговец.

Субективният елемент на злоупотребата с право, както се посочи по-горе при правните съображения на съда, е свързан с преследваната цел - необходимо е основната цел да бъде ползването на предимство, предоставяно от правото на Съюза. Следва да се вземат предвид всички фактически, правни и икономически отношения между страните (жалбоподателя и доставчиците му), конкретни прикрити или последващи обратни съглашения, преследваната цел или наличие на скрита цел. В случая безспорно преследваната цел е получаване и доказване на данъчно предимство - приспадане на ДДС по процесните фактури.

Като страна по доставка, която е действително изпълнена, следва да са му известни всички елементи, свързани с изпълнението, особено правото на жалбоподателя да осъществява контрол върху изпълнението. Поради това би следвало да са му известно и физическото лице, доставило услугите. Следователно, според трите критерия по делото М. G., цитирано по-горе, и тъй като жалбоподателят е недобросъвестен и не изпълни задълженията си по тежестта на доказване по делото, то правото на приспадане на данъка следва да бъде отказано по процесните фактури.

2. Фактури с предмет консумативни разходи. Такива са фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]:

От страна на двете дружества-доставчици, във връзка със сключените договори за наем, на ревизираното лице са издавани фактури с предмет консумативи. Видно от представените договори е, че в същите е изрично уговорено, че всички текущи разходи, свързани с ползването на наетите имоти са за сметка на ревизираното дружество, в качеството му на наемател. В договора, сключен между [фирма] и ревизирания субект е уговорено, че наемодателят издава до 10-то число на следващия месец фактури с консумативните разходи за наетия имот. В договора, сключен с [фирма] е уговорено, че наемателят е длъжен да заплаща в срок уговорения месечен наем и консумативните разходи за телефон, ел. енергия, вода, сателитна телевизия по условията и реда на съответните служби. Към издадените от [фирма] фактури са приложени издадени счетоводни справки, в които са описани съответно номер и дата на издадените от [фирма], [фирма] и [фирма], като във всяка една от издадените справки е изрично посочено към коя фактура, издадена от дружеството-доставчик е съставена съответната справка. По отношение на фактурата, издадена от [фирма], такава справка не е представена. Както се посочи, вещото лице по делото установява, че по издадените фактури, дружествата-доставчици са отчетели приходи.

При сключен договор за наем на недвижим имот – сграда или част от нея, се предвижда, че таксите, респективно консумативните разходи, съгласно показанията на монтирани

контролно-измервателни уреди следва да бъдат заплатени на дружествата-доставчици от наемодателя или от негово име. В повечето случаи, както и в настоящия дружествата-наемодатели са собственици на съответните сгради или части от тях и са абонати на дружествата-доставчици на ел.енергия, вода и газ, интернет, кабелна телевизия и прочие, като на техни имена се водят съответните партии. От представените договори, респективно фактури и издадени към тях справки за консумирана ел.енергия, вода и газ, се установява, че същите са били за сметка на ревизираното дружество и от страна на двете дружества-доставчици е извършвано префактуриране. Тук следва да се има предвид, че от страна на двете дружества-доставчици не се представиха копия на издадените фактури от доставчиците на ел. енергия, вода и газ, както и че не се доказа по безспорен начин, че ревизираното дружество действително е наело въпросните недвижими имоти във връзка със своята икономическа дейност за административни и/или представителни цели. За целите на преценката дали префактурираните разходи за консумативи (вода, газ, електроенергия) следва да бъдат включени към данъчната основа на доставките към наемателя, респективно възниквали за него право на приспадане на данъчен кредит, Съдът съобрази Решение на СЕС от 16.04.2015 г. по дело С-42/2014 г. Съгласно т.1 от диспозитива на това решение, при отдаването под наем на недвижими имоти, доставките на електроенергия, топлоенергия и вода, както и събирането на отпадъците, извършвани от трети лица в полза на наемателя, който използва пряко тези услуги и стоки, следва да се считат за извършени от наемодателя, когато последният е сключил договорите за тези доставки и начислява на наемателя единствено направените за това разходи. В т.27 от цитираното решение СЕС е приел, че при договор, при който наемодателят сключва договора за комунално-битови услуги и на услугата по събиране на отпадъците, наемодателят е този, който купува въпросните доставка за недвижимия имот, който отдава под наем. Посочено е, че наистина наемателят използва пряко посочените доставки, но не ги купува от специализираните трети лица, като от обстоятелството, че наемодателят купува доставките на тези стоки и услуги, следва, че той трябва да се разглежда като лице, извършващо тези доставки на наемателя. При така даденото тълкуване и предвид липсата на спор относно обстоятелството, че партидите при доставчиците на комунално-битови услуги са на името на дружествата-наемодатели, следва да се приеме, че последните са купували тези доставки, като впоследствие на свой ред са доставяли услугите по тях на ревизираното дружество, в качеството му на наемател, явяващ се крайният ползвател на тези услуги. От друга страна нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са представени доказателства, от които да е видно на чие име са сключени договорите за доставка на ел. енергия, вода и газ, не са представени и първичните счетоводни документи въз основа, на които са издадени спорните фактури. Безспорно е, че съгласно задължителното тълкуване, дадено в Решение от 16.04.2015 г. по дело С-42/2014 на СЕС, доставките във връзка с префактурираните на ревизираното лице разходи за консумативи (ел. енергия, вода, газ) следва да се считат за извършени от наемодателите-доставчици. Вярно е, че в т.27 от Решение от 16.04.2015 г. по дело С-42/14 СЕС, е приел, че при договор, при който наемодателят сключва договора за доставка на комунално-битови услуги и на услугата по събиране на отпадъците, наемодателят е този, който купува въпросните доставки за недвижимия имот, който отдава под наем. Посочено е, че наистина наемателят използва пряко посочените доставки, но не ги купува от специализираните трети лица, като обстоятелството, че наемодателят купува доставките на тези стоки и услуги следва, че той трябва да се разглежда като лице, извършващо тези доставки на наемателя. При така даденото тълкуване и предвид липсата на спор относно обстоятелството, че партидите на недвижимите имоти при доставчиците на комунални услуги са на името на доставчиците, в качеството им на наемодатели, се налага изводът, че последните купуват тези доставки, като впоследствие на свой ред доставят услугите по тях на своя наемател – ревизираното лице на отдаването под наем недвижими имоти, явяващи се крайни ползватели на тези услуги. В настоящият случай обаче решението на СЕС не е

приложимо, предвид липсата на доказателства за връзката на фактурираните доставки на услуги с независимата икономическа дейност на ревизираното лице. Ето защо Съдът намира, че не се установява наличие на предпоставките, уредени в нормата на чл.69 ЗДДС, тъй като не се доказва по безспорен начин, приспадането на данъчния кредит да е обусловено от използване на наетите имоти за икономическата дейност на жалбоподателя във връзка с представителни цели, предвид регламентираното ограничение по чл.70, ал.1, т.2 и т.3 във вр.с чл.3, ал.1 и ал.2 ЗДДС.

Констатациите по ЗДДС са законосъобразни и подлежат на потвърждаване.

Тъй като се потвърждават задълженията по ЗДДС, произтичащи от непризнатото право на данъчен кредит, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

II. По ЗКПО:

С оглед констатациите по ЗДДС, които по-горе Съдът прие за законосъобразни, се налага изводът, че са налице основанията по чл.26, т.1 и т.2 във вр.с чл.10, ал.1 и ал.2 и чл.16, ал.2, т.4 във вр.с чл.16, ал.1 ЗКПО.

Посочените норми третираат случаите на третиране счетоводни разходи, несвързани с дейността, 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 услуги, са документално необосновани. Такива с фактурите от [фирма]. Следва да се приеме, че поставеният за разглеждане случай попада и 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 намаляване на финансовия му резултат. Правилно органът по приходите е приел, 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. Не се доказва и по безспорен начин и реалността на извършените консултантски и рекламни услуги от страна на доставчика [фирма].

Разходите по фактурите от [фирма], [фирма] и [фирма]" следва да се приемат за несвързани с дейността на ревизираното лице, доколкото не се доказва по безспорен начин, че недвижимите имоти са използвани от ревизираното дружество за нуждите на неговата икономическа дейност.

Нормата на чл.16, ал.1 и ал.2, т.4 ЗКПО (в приложимите редакции към спорните периоди) 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 за доставки на услуги, без те да са реално осъществени, както и такива, несвързани с дейността на задълженото лице. 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 са увеличили финансовия резултат на жалбоподателя за периодите и правилно са определили допълнителен корпоративен данък.

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.

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноски е основателно и следва да се уважи. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери

на адвокатските възнаграждения, възлиза на 1 283.14 лв. в този му размер следва да бъде присъдено на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите.
Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.5, ап.17, представлявано от Ю. А. Г., против Ревизионен акт № Р-22002217002677-091-001/19.09.2017 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, изменена и потвърдена с Решение № 339/08.03.2018 г., издадено от Директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централното управление на Националната агенция по приходите.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.5, ап.17, представлявано от Ю. А. Г., да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централното управление на Националната агенция по приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 283.14 лв. (хиляда двеста осемдесет и три лева и 14 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: