

РЕШЕНИЕ

№ 3065

гр. София, 04.05.2015 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42
състав, в публично заседание на 02.04.2015 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **3109** по описа за **2014** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Постъпила е жалба от [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ет.2, ЕИК по Булстат:[ЕИК], представлявано от С. Х. М., подадена чрез адв.Б., срещу Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/15.11.2013 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 386/25.02.2014 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят се оплаква, че РА е незаконосъобразен, необоснован, съставен при съществени нарушения на административнопроизводствените правила и принципи на данъчния процес. Пзовава се на практиката на С., свързана с прилагането на Директива 2006/112ЕО. Счита, че според Европейския съд по правата на човека в компетентността и в правомощията на държавата е да следи и осигури точното изпълнение за задължения по ЗДДС на доставчиците на ревизираните лица. Оспорва фактическите констатации и правни изводи в РА, с който не му е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 22855,80 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], ведно с начислените лихви; както и извършеното преобразуване в посока увеличение на декларирания финансов резултат само за 2011 г. със сумата 89475 лв. по фактурите от [фирма], [фирма] и [фирма]. Според жалбоподателя са доказани предпоставките за надлежно упражняване правото на данъчен кредит от негова страна. Сочи, че представените в

хода на ревизията доказателства обосновават извод за реалност на спорните доставки. Намира, че неправилно е регулиран ФР за 2011 г. въз основа на констатациите по ЗДДС. От Съда се иска за отмени РА в обжалваната част. В с.з. жалбоподателят чрез адв.Т. поддържа жалбата и претеднира разноски. Представя писмена защита с развити подробности съображения.

Ответникът – Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител намира, че жалбата е неоснователна и моли Съда да я остави без уважение, като присъди на ответника юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, след като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, становищата на страните и при направената служебна проверка за законосъобразността на акта, съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решение № 386/25.02.2014 г. на Директора на Д"ОДОП" - [населено място] е надлежно връчено на жалбоподателя на 06.03.2014 г. по електронен път (л.29). Жалбата до АССГ е подадена с вх.№ 53-04-298/17.03.2014 г. Жалбата е подадена в законоустановения срок, от надлежно а страна и е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено следното:

Въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1302756/29.03.2012 г., връчена по електронен път на 03.04.2013 г., изменена със ЗВР № 1305747/20.06.2013 г. и № 1307075/30.07.2013 г., издадени от Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., упълномощен със Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г. на Директора на ТД на НАП С. да възлага ревизии, е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.декември 2007 г. до м.февруари 2013 г., както и по ЗКПО за периода от 2008 г. до 2012 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 1307075/17.09.2013 г., връчен по електронен път на 25.09.2013 г. Срещу РД жалбоподателят е подал възражение вх.№ ИТ-00-9489/04.11.2013 г. по описа на ТД на НАП-гр.С., офис П.. Ревизията приключва с РА № [ЕГН]/15.11.2013 г., издаден от Р. Г. Я., в качеството на орган, възложил ревизията и А. В. Е. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 06.12.2013 г. В него издателите му са разгледали възражението и са го отхвърлили. РА съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК.

В хода на ревизията е констатирано, че през ревизирания период основната дейност на жалбоподателя е производство и търговия с мебели.

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

1. В размер на 7800 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]:

№ 680/21.01.2011 г. с предмет рекламна стратегия

№ 681/23.01.2011 г. с предмет интернет поддръжка и оптимизация

№ 682/25.01.2011 г. с предмет интернет поддръжка и оптимизация

При извършената му насрещна проверка доставчикът не е намерен на посочения от него адрес за кореспонденция, поради което връчването на искането за представяне на документи и обяснения е станало по реда на чл.32 ДОПК. От информационната система на НАП е установено, че за спорния период доставчикът не е декларирал

наети лица по трудов договор и е направено заключение, че не притежава кадрови потенциал за извършване на декларираните доставки.

В отговор на искането са представени обяснения от И. С. К. в качеството му на управител на дружеството-доставчик (л.303), според които работата е извършил сам от дома си, с негов собствен компютър; не са подписвани приемо-предавателни протоколи; работата е платена след създаването на сайта и неговата оптимизация една година, както и авансово за оптимизация през текущата година. Представил е спорните фактури, счетоводни документи и два договора, от които се установява следното: С договор за изработка на рекламна интернет стратегия от 11.01.2010 г. между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, последният се е задължил в срок до 70 работни дни от сключването на договора да извърши направа на интернет уеб сайт по макет и конкретни изисквания на поръчващия; дизайн и софтуер за онлайн актуализация на динамичния сайт; интернет маркетинг за избор на ключови думи за търсене и места за реклама; първоначална S. оптимизация и класация на продукта на челни позиции. С договор за поддръжка на интернет сайт от 27.01.2010 г. между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, сключен към първия договор (от 11.01.2010 г.), изпълнителят се е задължил в срок до 70 работни дни от сключването на договора да извърши последният се е задължил да извърши месечна поддръжка на интернет сайт с домейн www.deko-tech.com.

2. В размер на 1000,80 лв. по фактура № 187/08.01.2013 г. с предмет интернет реклама за периода от 01.01. до 31.12.2012 г., издадена от [фирма].

При извършената му насрещна проверка доставчикът не е намерен на посочения от него адрес за кореспонденция, поради което връчването на искането за представяне на документи и обяснения е станало по реда на чл.32 ДОПК. От информационната система на НАП е установено, че за спорния период доставчикът е декларирал едно наето лице по трудов договор на длъжност общ работник поддържане на сгради и е направено заключение, че не притежава кадрови потенциал за извършване на декларираната доставка.

В отговор на искането са представени обяснения от И. С. К. в качеството му на управител на дружеството-доставчик (л.268), според които работата е извършил сам от дома си, с негов собствен компютър; извършени са действия за повишаване рейтинга на сайта в Г., изразяващи се в писане на мнения и впечатления от дейността на фирмата; публикувани са над 150 статии; калкулирането на цената по договора е било на база търсене и предлагане и е актуална и пазарна към датата на договора; не са подписвани приемо-предавателни протоколи; заплатен е целогодишният труд за 2012 г. Директорът на Д"ОДОП" е констатирал, че И. К. не е нито бивш, нито настоящ управител на дружеството-доставчик.

При проверката К. е представил спорната фактура, счетоводни документи и договор за реклама в интернет от 08.01.2012 г., сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител. С договора изпълнителят се е задължил да публикува текстове, мнения, материали и други срещу заплащане на възнаграждение в Интернет, с цел повишаване популярността на сайта www.deko-tech.com. Договорът има действие за срок от 12 месеца.

3. В размер на 7080 лв. по следните фактури, издадени от "В. груп 2007" Е.:

№ 49/10.02.2011 г. с предмет транспорт на мебели м.01-12x1000 лв.

№ 51/18.02.2011 г. с предмет товаро-разтоварни работи доставка мебели 2011 г. – 12 x 950 лв.

№ 54/23.02.2011 г. с предмет събиране и изхвърляне на отпадъци от произв. дейност 12 x 1000 лв.

При извършената му насрещна проверка доставчикът не е намерен на посочения от него адрес за кореспонденция, поради което връчването на искането за представяне на документи и обяснения е станало по реда на чл.32 ДОПК. От информационната система на НАП е установено, че за спорния период доставчикът не е декларирал наети лица по трудов договор и е направено заключение, че не притежава кадрови потенциал за извършване на декларираната доставка.

В отговор на искането са представени обяснения от управителя на дружеството-доставчик Н. В. Й. (л.276), според които за извършване на транспорта е ползван бус Пежо Б., рег. [рег.номер на МПС] ; товаро-разтоварните работи са извършвани от М. Г., Й. В. и К. Г. без заплащане; услугите са периодични и са осъществявани след предварителни устни заявки и не се изготвяни други документи; цената на предоставяната услуга е определена съгласно другите колеги – оферирана е на клиента и евентуално след това се е правела корекция на цената; за малки обекти не се калкулира себестойност на услугата.

При проверката са представени спорните фактури, счетоводни документи и договор за услуга от 01.02.2011 г. между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител. С договора изпълнителят се е задължил да извърши транспортни услуги, свързани с извозването и доставката на мебели - производство на възложителя; товаро-разтоварни работи, свързани с доставка на мебели; събиране и изхвърляне на отпадъци, свързани с производство на мебели от производствената база на възложителя, като страните са уговорили абонаментно извършване на услугите за 2011 г. Уговорено е месечно възнаграждение за всеки вид услуга.

4. В размер на 3960 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]:

№ 315/14.04.2012 г. с предмет транспортни услуги, свързани с доставка на мебели на [фирма]

№ 317/17.04.2012 г. с предмет товаро-разтоварни работи, свързани с доставка на мебели

№ 319/19.04.2012 г. с предмет събиране и изхвърляне на отпадъци, свързани с производството на мебели

При извършената му насрещна проверка доставчикът не е намерен на посочения от него адрес за кореспонденция, поради което връчването на искането за представяне на документи и обяснения е станало по реда на чл.32 ДОПК. От информационната система на НАП е установено, че за спорния период доставчикът не е декларирал наети лица по трудов договор и е направено заключение, че не притежава кадрови потенциал за извършване на декларираните доставки.

В отговор на искането са представени обяснения от управителя на дружеството-доставчик Н. В. Й. (л.287), според които за извършване на транспорта е ползван бус Пежо Б., рег. [рег.номер на МПС] ; товаро-разтоварните работи са извършвани от М. Г., Й. В. и К. Г. без заплащане; услугите са периодични и са осъществявани след предварителни устни заявки, като не са изготвяни други документи; цената на предоставяната услуга е определена съгласно другите колеги – оферирана е на клиента и евентуално след това се е правела корекция на цената; за малки обекти не се калкулира себестойност на услугата.

При проверката са представени спорните фактури, счетоводни документи и договор за услуга от 03.04.2012 г. между жалбоподателя като възложител и доставчика като

изпълнител. С договора изпълнителят се е задължил да извърши транспортни услуги, свързани с извозването и доставката на мебели - производство на възложителя; товаро-разтоварни работи, свързани с доставка на мебели; събиране и изхвърляне на отпадъци, свързани с производство на мебели от производствената база на възложителя, като страните са уговорили абонаментно извършване на услугите за 2012 г. Уговорено е месечно възнаграждение за всеки вид услуга.

5. В размер на 3015 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]:

№ 23/07.03.2011 г. с предмет почистване на терен 2250 кв.м

№ 30/21.03.2011 г. с предмет ръчно заравняване на терен 2250 кв.м

При извършената му насрещна проверка доставчикът не е намерен на посочения от него адрес за кореспонденция, поради което връчването на искането за представяне на документи и обяснения е станало по реда на чл.32 ДОПК. Исканите документи и обяснения във връзка с реалното изпълнение на фактурираните доставки не са представени в 14-дневния срок по чл.32, ал.6 ДОПК, нито се е явил представител на дружеството. От информационната система на НАП е установено, че за спорния период доставчикът не разполага с лица, наети по трудов договор и е направено заключение, че не притежава кадрови потенциал за извършване на декларираните доставки.

В РД и в РА е записана констатацията, че жалбоподателят е представил приемо-предавателен протокол от 21.03.2011 г., с който той като възложител приема без забележки описаната работа по фактури № 23/07.03.2011 г. и № 30/21.03.2011 г. за обект "В.". При излагане на правните си изводи Съдът ще се спре по-обстойно на тази констатация.

След като е анализирайл недоказаната материална и техническа обезпеченост на доставчиците, липсата на документи за извършване на услугите, ревизиращият орган е направил извода, че спорните фактури не отразяват действително извършени доставки на услуги. Поради това е извел извода, че за жалбоподателя не възниква правото на приспадане на данъчен кредит предвид неизпълнение на изискванията по чл.68, ал.1, т.1 във вр.с чл.69, ал.1, т.1 и чл.9 ЗДДС.

II. В частта на облагането по ЗКПО ревизията е увеличила финансовия резултат на жалбоподателя за 2011 г. с отчетените разходи в размер на 89475 лв., представляваща сбора от данъчните основи по фактурите, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] и описани в частта по ЗДДС. За да извърши регулирането, органът по приходите е приел, че тези разходи са довели необосновано до намаляване на деклариания ФР - загуба в размер на 79396,98 лв.

В хода на ревизионното производство е констатирано, че стойността на фактурите, издадени от цитираните дружества, е отразена от ревизираното лице като счетоводен разход, който е участвал при формиране на облагаемата печалба за 2011 г. С отчетените счетоводни разходи ФР от дейността на дружеството е намален със стойността на услугите, за които е прието, че те не са реално получени, т.е., чрез тях неправомерно, без законово основание е намален финансовият резултат за дейността, върху който се определя дължимия корпоративен данък. Регулирането е предприето на основание чл.26, т.2 във вр.с чл.10, ал.2 ЗКПО.

При ревизията органът по приходите е приел, че за издадените фактури от посочените дружества не са налице доказателства за реално извършена доставка, като същите не отразяват вярно посочената стопанска операция, като извършеният разход се явява документално необоснован. Вследствие на извършеното преобразуване не са

определени допълнителни задължения за корпоративен данък, тъй като ревизирано лице е декларирало финансов резултат загуба.

Определеният корпоративен данък за 2012 г. не е предмет на обжалване пред Съда.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 386/25.02.2014 г. на Директора на Д"ОДОП"-гр.С. същият е потвърден в обжалваната пред Съда част.

В хода на съдебното производство е изслушана съдебно-счетоводна експертиза с в.л. Д. П., която даде заключение за следното:

I. Въпроси на жалбоподателя.

1. ДДС по спорните фактури е начислен по реда на чл.86 ЗДДС.

2. Фактурите са платени в брой, за което са издадени касови бонове.

3. Посочени са извършените счетоводни записвания при жалбоподателя във връзка с осчетоводяването на спорните фактури. Дадено е заключение, че те съответстват на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.

4. Разходите по процесните фактури са участвали при формиране ФР на жалбоподателя за ревизирия период и в осъществяваната от него независима икономическа дейност.

5. Размерът на разходите за реклама по процесните фактури спрямо размера на общите разходи за реклама през 2011 г. е 100 %, през 2012 г. няма извършени разходи за реклами, през 2013 г. е 100 %. Размерът на разходите за реклама по процесните фактури спрямо реализираните от жалбоподателя приходи през 2011 г. е 10,44 %; през 2012 г. е 0 %, понеже няма извършени разходи за реклама; през 2013 г. е 1,29 %.

6. Размерът на реализираните от жалбоподателя приходи през 2011 г. е 373675,60 лв., през 2012 г. е 493298,22 лв., през 2013 г. е 388350,91 лв. Източникът на формиране на доходите му е производство и продажба на мебели.

7. Жалбоподателят не е разполагал със собствени сгради, а с наети помещения, в които извършва основната си дейност - производство на мебели. През 2006 г. жалбоподателят е закупил неурегулиран поземлен имот с площ 2250 кв.м в[жк], р-н "К.". По счетоводни данни жалбоподателят не разполага със собствени сгради или такива в процес на изграждане.

8. Счетоводството на жалбоподателя е водено редовно.

9. Относно осчетоводяване на приходи и плащания по процесните фактури при доставчиците вещото лице даде заключение, че:

а) за [фирма] и [фирма] – няма данни от счетоводството им.

б) при [фирма] и [фирма] фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 4111 и по кредита на сметки 703 и 45321. Осчетоводено е плащане в брой, като е дебитирана сметка 501 и е кредитирана сметка 4111.

в) при [фирма] фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 4111 и по кредита на сметки 703 и 45321. Осчетоводени са плащания в брой по фактури 315/14.04.12 г. и 317/17.04.12 г., не е осчетоводено плащане по фактура 319/19.04.12 г.

10. Относно наличието на собствени или наети Д. и персонал при процесните доставчици, необходими за извършване на фактурираните доставки, вещото лице даде заключение, че:

а) за [фирма] и [фирма] в.л. е посочило обясненията на И. К., според които услугите по процесните фактури са извършени от И. К., с негов собствен компютър, от дома му. По делото няма данни за собствени или наети Д. и персонал.

б) за [фирма] и [фирма] в.л. е посочило обясненията на Н. Й., според които транспортът е осъществен с бус "Пежо Б." с рег. [рег.номер на МПС] , като не е ясно чия собственост е същият. По делото няма данни за собствени или наети Д. и персонал. Съгласно декларациите на управителите с товаро-разтоварните работи са били ангажирани без заплащане М. Г., Й. В., К. Г.

в) за [фирма] - няма данни по делото.

II. Въпроси на Съда.

1. Към спорните фактури има съставени договори със съответния доставчик, с изключение на [фирма], с който не е подписан договор. В договорите са описани крайните цени на отделните дейности.

По договора за изработка на рекламна интернет стратегия с [фирма] стойността на услугата е формирана от крайните цени на отделните дейности по договора. Другите фактурирани услуги са остойностени, като крайната цена за дадена дейност по договора е умножена по 12 месеца. Така някои от фактурираните услуги се явяват предплатени от жалбоподателя за няколко месеца напред.

Съгласно приложени по делото счетоводни справки и отчетни регистри по ЗДДС за съответните данъчни периоди, изходящи от [фирма], [фирма] и [фирма], са осчетоводени приходи по процесните фактури в размер на данъчните им основи. За [фирма] и [фирма] няма информация дали са отчетени приходи при тях.

2. Фактурите са разплатени по касов път, като са издадени касови бонове.

3. За нито един от доставчиците няма данни да е имало назначени работници/служители. Няма ведомости за заплати, нито уведомления до НОИ.

4. Няма данни по делото и в Търговския регистър не са публикувани годишни отчети на доставчиците за процесните отчетни периоди. Вещото лице не е осъществило контакт с доставчиците, поради което не може да отговори същите притежавали ли са собствени или наети активи; има ли осчетоводени покупки на суровини, материали и консумативи.

5. Жалбоподателят разполага със собствени транспортни средства: пикап Б., леки автомобилш Опел З. и Тойота А., бус 307, джип Нисан П., товарен автомобил Форд Транзит. Няма данни за наети транспортни средства. Няма назначени шофьори в процесния период. На в.л. не са представени транспортни документи. В предоставените от жалбоподателя годишни отчети за НСИ за 2011 г., 2012 г. и 2013 г., в раздел Разходи за външни услуги, на ред Нает транспорт не са посочени суми.

За доставчиците няма данни дали са притежавали наети или собствени транспортни средства; има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт; ползвани ли са услугите на превозвачи.

6. Счетоводството на жалбоподателя е водено редовно. За доставчиците няма данни.

Вещото лице изтъкна, че се е опитало да осъществи контакт с доставчиците, включително като е посетило посочените техни адреси, но не е успяло да осъществи контакт с нито един от тях.

Съдът ще коментира заключението при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните документи: доказателства за компетентността на органа, възложил ревизията (л.352); фактурите, по които на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит, с приложени към тях съпътстващи документи (л.367); справки за регистрирани трудови договори при доставчиците (л.457, л.470); документите, по които според жалбоподателя е работило вещото лице за изготвяне на заключението (л.459, обособени в приложение-класьор); превод на документите на чужд език, представени по делото, заедно с допълнителни писмени доказателства, по които е работило вещото лице, с подробен опис в молбата (л.483 - за последните се пояснява, че същите са за периодите 2011 г. и 2012 г., но са относими към представените договори за наем на МПС на [фирма] и [фирма] и извършените от тях транспортни услуги; справки от отдел ПП при СДВР, относно регистрацията на автомобил СА 0799 СА и на товарен автомобил Пежо Б. 1800, рег. [рег.номер на МПС] (л.472, л.622).

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

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизията е възложена от орган по

приходите, надлежно упълномощен от Директора на ТД на НАП-гр.С.. РА е издаден от надлежно упълномощен орган. В тази връзка са ангажирани многобройни доказателства, които Съдът преценява като убедителни.

I. Правният спор по ЗДДС се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет услуги.

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.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, 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 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит, органът по приходите е приел, че представените доказателства не установяват реални сделки по спорните фактури. В съдебното производство, макар да представи множество доказателства с молбите си на л.367, л.459 и л.483, жалбоподателят също не доказва, че доставките по спорните фактури са реално извършени. С оглед несправянето с доказателствената тежест, указано на жалбоподателят в разпоредителното заседание от 08.04.2014 г. (л.372), и при липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставки. Наличието на стопанска операция, която материалният закон определя като облагаема доставка, е условие, без което не може да възникне право на данъчен кредит за получателя на фактурата, дори при издаването ѝ да са спазени всички формални изисквания на закона.

За облагането с ДДС в частта на спорното право на данъчен кредит е релевантно възникването на данъчно събитие, което според чл.25, ал.2 ЗДДС възниква на датата, на която услугата е извършена. На свой ред разпоредбата на чл.12, ал.1 ППЗДДС предвижда, че в масовия случай услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Ревизията не е установила отчетени приходи от доставчиците, за да може с датата на възникване да се свърже данъчното събитие и съответно изпълнението на услугите. Такива не се установиха и в хода на съдебното производство, тъй като нито един от доставчиците не е посетен на място и не е проверено счетоводството му. По делото са представени от жалбоподателя отделно извлечения от сметки от счетоводствата на някои от доставчиците (не на всички), но те не дават възможност да се проследи цялостната картина на счетоводната им отчетност. В тази връзка следва да се отбележи, че липсват доказателства, изходящи от преките доставчици, като всички доказателства, които са представени по делото, както в хода на ревизията, така и пред Съда, са представени от ревизираното лице, със заверки за вярност, направени от него. Няма причина документите, удостоверяващи доставките, да са съхранявани от него, тъй като същото не е страна по повечето от удостоверените търговски отношения. Предвид това заверката за вярност, която ревизираното лице е направило на тези документи, няма значението на заверка по смисъла на чл.183 ГПК.

Показателно е в тази връзка, че вещото лице по ССЕ не е правило проверки при нито един от преките доставчици. Не е дадено заключение за редовно заведени от тях счетоводства, а само

в този случай представените частни документи могат да се приемат за такива с достоверни дати. Предвид липсата на констатации за редовност на водените от търговците счетоводства следва да бъде прието, че не е доказано извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури да са част от редовн, доколкото въз основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. Да се приеме обратното означава, че няма редовно водено счетоводство, което противоречи на установеното по делото. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение въпросните документи не могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършените доставки.

Конкретно по доставчици Съдът излага следните мотиви:

1. По отношение на фактурите от **[фирма]** и **[фирма]**.

Към фактурата с предмет рекламна стратегия е представен договор за изработка на рекламна интернет стратегия от 11.01.2010 г. Жалбоподателят се домогва да установи, че договорът е изпълнен, за което представи граждански договор от 01.02.2010 г. и възлагателно писмо-задание за изработка на фирмен уеб сайт. В тази връзка е наложително да се отбележи, че страните са се споразумели направата на интернет уеб сайта да се извърши по *макет* и конкретни изисквания на поръчващия. Възлагателното писмо е твърде общо, не съдържа конкретни изисквания от страна на възложителя и не задава конкретни параметри на сайта, нито съдържа уговорения от страните *макет* или други данни, които са от естество да оставят материална следа. При това положение още на етапа "задание" липсва яснота около поръчаната услуга, а при внимателен прочит на договора се установява, че на изпълнителя не са предоставени права по самоволна изработка на дизайна.

На следващо място страните се постигнали съгласение изпълнителят да изработи дизайн и софтуер за онлайн актуализация на динамичния сайт. По делото не е представен нито запис на мангитен или оптичен носител на създадения софтуер, който да материализира резултата от услугата; нито по някакъв начин е визуализиран дизайнът на интернет сайта в хода на изработката му, за да се проследи резултатът от договорената услуга. След като на съответен носител не са представени софтуерните продукти, то следва да се приеме, че липсват доказателства, че такива изобщо съществуват.

За краен резултат, изразяващ се в изработена рекламна стратегия, според ревизираното лице следва да се приеме документът по т.1, първо тире от молбата на жалбоподателя (л.459). Доказателствата от молбата са обособени в приложение-класьор по делото, като е представен превод на л.496. Документът носи заглавие в превод "Общ резултат за <http://deko-tech.com>". Не може да се приеме, че това представлява изработената рекламна стратегия, тъй като в документа се съдържат прекалено общи указания относно начина за повишаване рейтинга на сайта в google, но не и каква в крайна сметка е визията и стратегията за развитие на дейността по реклама на дружеството в интернет. Следва да се припомни, че такъв е предметът на договора и предметът на фактурата следва да бъде съответен. Неясно защо "стратегията" е изработена на английски език, което не е договорено между страните.

Съдът констатира и противоречие между твърденията кой е изготвил сайта - дали М. И., посочен за автор на последната страница на "стратегията", или И. К. според обяснението, дадено в хода на ревизията. В., самият К., пишейки обясненията, е уточнил, че те са дадени след проведен разговор с тогава представляващия фирмата М. И..

Не са представени доказателства за квалификация на лицето, което се твърди да е извършило услугите, нито да е имало на разположение специализиран софтуер и въобще да е притежавало компютър, притежаващ капацитета за изработка на интернет сайта. ССЕ не е установила данни за отчетени от доставчика приходи по спорната фактура.

Към фактурите с предмет интернет поддръжка и оптимизация е представен договор за поддръжка на интернет сайт от 27.01.2010 г. (л.305). Във връзка с изпълнението на договора е представен документът по т.1, второ тире от молбата на жалбоподателя (л.459), описан като "Графики от интернет за състоянието на сайта за периода 2010 г.-2012 г. т.е. от датата на сключване на договора до 2012 г.". От така представените графики не може да се установи, че те са свързани с твърдяните мнения и контакти, осъществени от жалбоподателя в резултат на реализирания рекламен сайт. Въпреки че се твърди въпросните мнения и контакти в обем от 17 стр. да са представени с молбата, снети от Интернет, същите не са представени. Освен това описанието на графиките е недостоверно предвид липсата на текст в самите страници от който интернет адрес са разпечатани, какъвто текст задължително следва да присъства най-отдолу на страниците, ако те представляваха разпечатки от интернет.

Прочитът на договора по същество налага извода, че в изпълнение на задължението за поддръжка на интернет сайта страните са договорили изпълнителят да извърши множество отделни услуги, които не са доказани по никакъв начин: правене на резервни копия, архивиране, подновяване на библиотеки, корекции по дизайна, подмяна на определени секции от кода при обновяване на използваните програмни версии и спиране от употреба на остарелите такива. Не е представен на съответния носител архив на сайта, за да се проследят евентуално извършените корекции и обновявания; нито въпросните копия на сайта, които е следвало да се правят периодично.

Към фактурата с предмет интернет реклама е представен договор за реклама в интернет от 08.01.2012 г., но за изпълнение на същия не са ангажирани никакви доказателства. Непредставянето на архив на сайта, в който се съхраняват всички реклами, не позволява да се приеме за доказано, че доставчикът да публикува текстове, мнения, материали в Интернет, за което се е задължил с договора. Обясненията на К. в тази връзка остават голословни твърдения. Отново следва да се изтъкне непредставянето на доказателства за квалификацията на лицето, което се твърди да е извършило услугите, нито да е имало съответен софтуер и въобще компютър, от който да са публикувани рекламните.

Констатацията на вещото лице за отчетени приходи по фактурите е откъслечна поради преглед само на отделни сметки, а не на цялото счетоводство, непроследяване на кореспонденцията на относимите сметки и неизвършеното посещение на място при доставчика, което е пречка да се кредитира експертното заключение в тази му част.

С протоколно определение от 11.09.2014 г. Съдът указва на жалбоподателя, че не е ангажирал доказателства във връзка с обстоятелството кое лице (физическо или юридическо) поддържа интернет сайта <http://deko-tech.com>, като следва да представи и архив на посочения сайт, съдържащ информация за публикуваните на него реклами, статии и технически материали съгласно предмета на договора със [фирма]; следва да установи от кого са изготвени въпросните публикации и по какъв начин са намерили мястото си в интернет сайта на жалбоподателя. Доказателства в гопрния смисъл не бяха ангажирани от жалбоподателя.

За всички фактури от двамата доставчици се отнася констатацията на настоящия съд, че към обясненията на И. К. са приложени само фактурите, договорите и счетоводни извлечения, но не и допълнително представените в съдебното производство документи, с които жалбоподателят се домогва да установи действителното изпълнение на услугите. Ето защо последните се преценяват от Съда като специално съставени за целите на процеса. Допълнителен довод в това отношение се намира в констатациите на ССЕ, която не ги е коментирала и дори не е установила съществуването им, което не би било възможно в случай че същите съществували. От страна на жалбоподателя не беше направено възражение, че вещото лице не е проверило тези документи (при изрично поставена от Съда задача да установи има ли съпътстващи документи към фактурите и отрицателен отговор на този въпрос, с изключение на договорите), а същевременно въпросните новосъздадени документи се представят на Съда като такива, по които експертизата е работила за изготвяне на заключението. Нещо повече: не може да не се набие на очи еднотипността на обясненията,

дадени и при ревизията, но при съставянето им не е отчетен фактът, че И. К. не е нито бивш, нито настоящ управител на доставчика [фирма] и не може валидно да формира воля от негово име.

Не водят до извод за реалност на спорните доставки данните, съдържащи се в справките от НАП за регистрирани трудови договори при доставчиците, тъй като лицата са назначени на длъжности строителни работници и работници в заведение за обществено хранене, изключващи участието им във фактурираните висококвалифицирани дейности.

С оглед на всичко изложено не може да се приеме, че договорите са изпълнени. Сам по себе си договорът доказва възникнало между страните облигационно отношение, но не и реализация на договорените услуги. Налага се изводът, че предметът на спорните фактури не е реално осъществен във вида и обема, за който се твърди че е постигнато съгласие с договорите.

Констатациите за отказан данъчен кредит в общ размер 8800,80 лв. по фактурите от [фирма] и [фирма] са законосъобразни и подлежат на потвърждаване.

2. По отношение на фактурите от **"В. груп 2007" Е. и [фирма]**.

Към фактурите са представени еднотипни договори за услуга от 01.02.2011 г. с [фирма] (за 2011 г.) и от 03.04.2012 г. с [фирма] (за 2012 г.).

За изпълнение на договорите при ревизията нито доставчикът, нито жалбоподателят са представили каквито и да било документи. Нещо повече – в дадените обяснения Н. Й., който е управител и на двамата доставчици, изрично е посочил две обстоятелства от съществено значение за казуса: че за изпълнение на услугите не са изготвяни други документи; както и че в товаро-разтоварните работи са извършвани от М. Г., Й. В. и К. Г. без заплащане.

В хода на съдебното производство така поддържаната теза се променя коренно, като за изпълнение на транспортните услуги *вече се представят* товарителници, придружени с фактури към клиентите на жалбоподателя (л.545 и сл.), и договори за наем на бус Пежо Б. 1800, рег. [рег.номер на МПС] (в приложение-класьор по делото); освен това се оказва, че Г., В. и Г. са наети срещу заплащане, за което *вече се представят* граждански договори. По принцип няма пречка в съдебното производство да се представят нови доказателства, тъй като според чл.160, ал.1 и ал.3 ДОПК съдът следва да реши делото по същество. Въпросните документи обаче не следва да се приемат безкритично, а подлежат на обсъждане в съвкупност с останалия събран доказателствен материал и заедно с експертното заключение.

Съдът намира, че представените за пръв път пред него документи не съдържат убедителни доказателства в подкрепа на тезата за действително извършени услуги, за които на жалбоподателя да се следва правото на данъчен кредит.

С представените товарителници и договори за наем жалбоподателят се домогва да обоснове реално извършени транспортни услуги по превоз на мебели. По силата на чл.61 от Закона за автомобилните превози товарителницата удостоверява условията на договора и получаването на товара от превозвача до доказване на противното, а съгласно чл.50 от същия закон договорът за превоз се установява с товарителница. Процесните товарителници макар и по принцип да са годни да установят превоза, не доказват действително извършен такъв, тъй като в тях не е посочено място на разтоварване. Освен това не са представени пътни листове.

Съдът съобрази, че договорът за транспорт, в който не е посочен конкретен адрес – точното местоназначение на товара, съгласно практиката на Върховния административен съд е нищожен по смисъла на чл.26, ал.2 ЗЗД. Договорът за превоз се подчинява на правилата на българското законодателство относно задължителните клаузи, които следва да съдържа – този договор е търговска сделка, регламентирана в чл.367 и сл. от Търговския закон. По посочения законов текст с договора за превоз превозвачът се задължава срещу възнаграждение да превози до определено място лице, багаж или товар. Без посочен адрес на доставяне на стоката договорът за превоз има невъзможен предмет и по чл.26, ал.2 ЗЗД е нищожен, както е прието в мотивите на Решение № 6529 от 11.05.2011 г. по адм.д. № 14112/2010 г. на ВАС. Предвид изложеното следва извод, че представените по делото товарителници са нищожни

като превозни договори и не установяват осъществяване на превоз на описаните в тях стоки, с оглед на което не следва да се кредитират.

От съществено значение за спора е обстоятелството, че както товарителниците, така и договорите за наем са въведени към доказателствата по делото с молба, в която се твърди, че това са документите, по които е работила ССЕ за изготвяне на заключението. Това твърдение не отговаря на истината, тъй като в заключението изобщо не се споменава такива документи да са проверени и изобщо да съществуват; вещото лице дори е посочило, че има твърдения транспортът да е извършен с посочения бус, но не е ясно чия собственост е. Експертизата е приета без възражения на жалбоподателя за неизвършена проверка на договорите за наем и на товарителниците. Следователно товарителниците и договорите за наем *не представляват* документи, въз основа на които вещото лице е изградило заключението си.

Аналогично на изложението в т.1 по-горе към събраните при ревизията доказателства са били приложени само договорите, като в обясненията на Й. изрично е посочено, че за изпълнение на услугите не са изготвени други документи. Липсват твърдения за обективна невъзможност въпросните документи да са били представени на ревизията, поради което същите следва да се приемат за съставени специално за нуждите на съдебния процес. Няма доказателства за осчетоводяването им при доставчиците и при жалбоподателя.

На следващо място Съдът съобрази липсата на каквито и да било доказателства за зареждане на буса Пежо Б. с гориво и масло и направени разходи в тази връзка. Недоказването да са отчтани разходи във връзка с експлоатацията на превозното средство поставя под съмнение действителното наличие на договори за наем и използването на буса за извършване на фактурираните транспортни услуги.

По отношение на гражданските договори с лицата Г., В. и Г. (л.541 и сл.) се установява, че в тях не е уговорен предметът им - коя страна на коя възлага извършването на товаро-разтоварните работи, къде и кога ще се извършват същите. Договорите са сключени през 2011 г., а е уговорено заплащането да се извършва до края 2014 г., като не е доказано и въобще да е извършено такова. Самият факт на представяне на договорите вложа в противоречие с обясненията на Й., че лицата са били ангажирани без заплащане. Налага се изводът, че и тези документи са новосъставени, поради което същите не обосновават извод за реалност на спорните доставки на услуги.

Съдът споделя доводите на ответника, изразени в потвърдителното му решение, че за дейността по събиране и изхвърляне на отпадъци, свързани с производство на мебели от жалбоподателя, са приложими разпоредбите на Закона за управление на отпадъците (отм., ред.към спорните периоди). По силата на чл.6, ал.1 от закона притежателите (причинителите) на отпадъци ги предоставят за събиране, транспортиране, оползотворяване или обезвреждане на лица, които имат право да извършват съответните дейности, или ги оползотворяват и/или обезвреждат сами в съответствие с този закон. Забранено е изоставянето, нерегламентираното изхвърляне и изгаряне или друга форма на неконтролирано третиране на отпадъците. С оглед на това непредставянето на доказателства, че производствените отпадъци са предадени от жалбоподателя на лица, притежаващи разрешение за съответната дейност по управление на отпадъците, респективно транспортирането им до площадка за отпадъци, се преценява от Съда като недоказване изобщо на фактурираните услуги.

Наличните счетоводни документи на доставчиците, по които е работила ССЕ, са представени и заверени за вярност от жалбоподателя, което, както се посочи по-горе, не ги прави годни доказателства в съдебния процес и не позволява да се приеме за доказано, че доставчиците са отчели приходи по спорните фактури, а отгук – че са извършили реално договорените услуги. Доколкото анализът на фактура № 54/23.02.2011 г. от [фирма] сочи частично авансово плащане, Съдът следва специално да се занимае и с нея. Не може да се приеме, че авансовото плащане в случая е достатъчно за пораждаване на спорното право. Предварителното плащане поражда изискуемост на ДДС само ако е свързано с извършването на бъдеща облагаема доставка на стока и услуга. Съгласно разпоредбата на чл.25, ал.6 ЗДДС (сега ал.7) при

наличие на авансово плащане ДДС става изискуем, респ. за платеца възниква правото на данъчен кредит върху размера на платеното. По смисъла на тази разпоредба авансовото плащане не е данъчно събитие, но по силата на закона представлява юридически факт, който води до изискуемост на данъка. За да възникнат тези последици обаче, е необходимо да се докаже основание за извършване на това авансово плащане, което в случая е свързано със сключените договори за извършване на услуги и за прехвърляне на собственост върху стоки. Ненастъпването на тези релевантни факти обосновава извода, че документираните с четирите спорни фактури плащания не са действителни и реални доставки не са били извършени. На практика по делото не са ангажирани доказателства, установяващи реалното изпълнение на договорите, а именно наличието им би представлявало причина (основание) за сключване на договорите, респ. за извършване на авансовите плащания.

В Решение на С. от 21.02.2006 г. по дело С-419/02 е посочено, че за да може данъкът по авансово плащане да стане изискуем, следва цялата релевантна информация, засягаща данъчното събитие, а именно бъдещата доставка или изпълнения, вече да са известни. Същото становище е застъпено в Решение на С. от 18.07.2007 г. по дело С-277/05 и в т.28 на Решение на С. от 19.12.2012 г. по дело С-549/11. В конкретния случай липсва релевантна информация, засягаща данъчното събитие, тъй като не се установява изпълнението на договорите, във връзка с които са издадени процесните фактури за авансови плащания.

Констатациите за отказан данъчен кредит в общ размер 11040 лв. по фактурите от [фирма] и [фирма] са законосъобразни и също подлежат на потвърждаване.

3. По отношение на фактурите от [фирма].

Каза се по-горе, че в РД и в РА присъстват констатации, че във връзка с тях жалбоподателят е представил приемо-предавателен протокол от 21.03.2011 г., с който той приема работата по същите. С доставчика няма данни да е подписан договор.

Съдът педантично прегледа всички съдържащи се по делото документи, включително обособеното приложение-класьор, при което установи, че такъв протокол не се съдържа нито в ревизионната преписка, нито в представените документи в съдебното производство, с молбите на жалбоподателя на л.367, л.459, документите от която са бособени в приложение-класьор и л.483. Нещо повече: твърденият протокол изобщо не е описан сред представените от жалбоподателя доказателства. Прави впечатление, че при представянето на спорните фактури (л.367), жалбоподателят е приложил съпътстващи документи, поради което договорите са представени по делото двукратно – веднъж с ревизионната преписка и втори път с молбата на жалбоподателя. Въпросният протокол обаче не е представен от жалбоподателя.

В тази връзка Съдът съобрази и експертното заключение, в което към фактурите от [фирма] вещото лице не е посочило протокол за приемане на работата. След като не е дадено заключение и за наличие на счетоводни записи, кореспондиращи с този протокол, и след като същият не е представен, следва да се приеме, че такъв документ не съществува.

Жалбоподателят е представил Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 135 том I, рег.№ 1528, дело № 117/2006 г., с който е закупил неурегулиран поземлен имот с площ 2250 кв.м в[жк], р-н "К.". Същият е прегледан от вещото лице по ССЕ и са проследени счетоводните записвания във връзка с имота. Дадено е заключение, че последният е закупен с кредит от [фирма]. Експертизата е установила, че при жалбоподателя закупената земя е осчетоводена със стойност 134601,75 лв., като е дебитирана сметка 201-Земни, гори и трайни насаждения. Към момента на изготвяне на заключението в имота няма изградена сграда. Макар да кредитира ССЕ в тази част, Съдът намира, че доказаното придобиване на имота и неговото заприходяване не могат да обосноват извод за реалност на фактурираните услуги по почистване и ръчно заравняване на терен.

В хода на ревизията доставчикът не е представил никакви документи, като е установено, че не е разполагал с лица, наети по трудов договор. В съдебното производство се представих граждански договори с няколко лица, но ССЕ не е дала заключение за наличие на такива, нито

за осчетоводяване на разходи във връзка с тях. Ето защо, както Съдът вече изтъкна в т.1 и т.2, въвеждането на въпросните граждански договори от жалбоподателя като "допълнителни документи, по които е работила експертизата", не се въприема от Съда. Заключение е прието без възражения на жалбоподателя за неизвършена проверка на представените граждански договори. Така се налага се налага изводът, че същите *не представляват* документи, въз основа на които вещото лице е изградило заключението си.

Следва да се добави, че ССЕ не е установила данни за отчетени от доставчика приходи във връзка с разглежданите фактури, не е проверено счетоводството му и не е дала заключение, че същото е редовно водено.

Съвкупната преценка на всички изложени факти и обстоятелства води до извода, че по делото не се доказва фактурите да документират действително извършени доставки на услуги, поради което за жалбоподателя не възниква провото на данъчен кредит. Констатацията за отказан данъчен кредит в общ размер 3015 лв. по фактурите от [фирма] са законосъобразни и също подлежат на потвърждаване.

За всички разгледани по-горе фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите предвид недоказани реално извършени доставки на услуги. Жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказва претендираното от него и отречено от ревизията право. Не бяха ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

На следващо място Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Д. кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък. В тази връзка е относима практиката на С. в т.13 на Решението по дело С-342/87 категорично приема, че упражняването на правото на приспадане, предвидено в Шестата директива, не включва данъка, който се дължи само защото е вписан във фактура; упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка или платени, доколкото са дължими. В т.17 на същото решение се казва, още, че "...ако всеки фактуриран данък можеше да се приспада, дори когато не отговаря на действително дължим данък, то данъчната измама би била по-лесна...".

В случая във връзка с доводите на жалбоподателя следва да се посочи и това, че позоваването на практиката на С. не освобождава данъчно задълженото лице от принципното изискване да установи наличие на предпоставките по ЗДДС за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на стока, в случая. За признаване на правото на данъчен кредит следва да е установено осъществяването на фактурираната доставка, и в този смисъл е и решението на С. по дело С-152/02 , както и решение на С. по дело С-324/11.

В обсъжданата насока следва в казуса да се съобрази и Решение от 6.12.2012 г., постановено по дело С-285/11, образувано по запитване на български съд, по което С. се е произнесъл в смисъл, че "...за да се установи обаче, че на основание на тези доставки на стоки е налице правото на приспадане, ... е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани за извършването на облагаеми сделки..." /т.31/.

По отношение начина, по който следва да бъде проведено доказването, в същото решение е

припомнено, "...че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки (в този смисъл Решение от 6.09.2012 г. по дело C-273/11, т.53)" /т.32/.

Във всички случаи С. е категоричен, че за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка, като преценката на доказателствата за това, настъпило ли е данъчно събитие по фактурата, издадена на ревизираното лице, е предоставена на националните съдилища съобразно приложимите процесуалните правила за преценка на доказателствата.

С това доказване жалбоподателят не се справи. Тоест, в случая не може да се приеме, че се касае за действия на доставчика, за които получателят трябва да отговаря, или че администрацията е прехвърлила върху данъчния субект собствените си задължения по осъществяване на контрола. Ако процесните доставки са реално извършени и облигаторните отношения между ревизирания субект и съответно неговите доставчици са се развили по начина, по който се твърди, то самият получател следва да притежава доказателства за това.

Реалността на доставките по фактурите, по които се претендира данъчен кредит, е признато от трайната практика на С. като необходимо условие за възникване на претендираното право. В т.1 от диспозитива на Решение от 18.07.2013 г. по дело C-78/12, е прието, че 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 във връзка с упражняването на правото на приспадане на ДДС понятието "доставка на стоки" по смисъла на тази директива и доказването на действителното осъществяване на такава доставка, не са свързани с формата на придобиване на право на собственост върху съответните стоки.

С Решение от 13.02.2014 г. по дело C-18/13 С. разяснява, че националният съд следва служебно да следи за наличието на измама и на обективни данни, сочещи, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. При проверката на тези факти и обстоятелства вътрешните норми следва да се тълкуват от националния съдия в светлината на текста и в съответствие с целта на Директива 2006/112 за борба с данъчните измами, избягването на данъци и евентуални злоупотреби. От изложеното в т.34 от цитирания съдебен акт следва, че съответно на тази цел на Директивата би било такова тълкуване на разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС, при което в нейната хипотеза се субсумира позоваването на правото на приспадане с неправомерна цел – за измама или за злоупотреба, като тази неправомерност на целта обуславя и неправомерността на начисляването на данъка по смисъла на визирана национална норма. С. сочи, че тази преценка е правна и е дължима от националната юрисдикция въз основа на установените от органа по приходите факти и обстоятелства, както и, че изводът на съда за наличие на измама или злоупотреба може да се основава и на данни, предоставени за пръв път в съдебното производство. В този контекст, при неустановеност на реалното извършване на процесните услуги, наличие на сключени договори с общи клаузи, неконкретизиращи способа за изпълнение на уговорената услуга, неиндивидуализиращи услугите и липса на доказателства за извършването им, Съдът намира, че констатираните в хода на ревизията обективни данни сочат, че спорните фактури са издадени формално с цел злоупотреба с право при позоваването на правото на приспадане и ревизираното лице не е могло да не знае за това. Тази неправомерна цел обосновава и неправомерността на начисляването на данъка по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС, което е още един аргумент да се приеме, че законосъобразно с оспорения РА е отказано признаване на претендираното право на данъчен кредит.

II. Спорът в частта на облагането по ЗКПО се свежда до това правилно ли ревизията е

увеличила финансовия резултат на жалбоподателя за 2011 г. с разходите по фактурите от [фирма], [фирма] и [фирма], описани в частта по ЗДДС.

Увеличението на ФР е извършено на основание чл.26, т.2 във вр.с чл.10, ал.2 ЗКПО. Разпоредбите предвиждат, че счетоводният разход се признава за данъчни цели и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по Закона за счетоводството, при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват; като не се признават за данъчни цели следните счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на закона.

Въз основа на изложените по-горе констатации за неосъществили се в действителност стопански операции по фактурите, правилно ревизията е приела, че със сумите по тези фактури жалбоподателят неправомерно е намалил финансовия си резултат. В частта на облагането по ЗДДС Съдът изясни защо не приема тезата на жалбоподателя за реалността на доставките по спорните фактури, поради което не се налага преповтаряне на мотивите.

За да обоснове извършените разходи, задълженото лице следва да притежава първичен счетоводен документ като основание за записване по счетоводните сметки, и когато вярата в неговото действително издаване е разколебана, взетите счетоводни записвания не могат да санират базисния порок, посочен по-горе. Макар да са осчетоводени при жалбоподателя, фактурите не съдържат факти, отговарящи на реалното фактическо положение относно данните в тях за стопанските операции. 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.

И тази констатация следва да бъде потвърдена като законосъобразна.

Като е отказала правото на данъчен кредит в общ размер 22855,80 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и е начислила съответните лихви; и е извършила преобразуване в посока увеличение на декларирания финансов резултат на ревизираното лице за 2011 г. със сумата 89475 лв. ревизията правилно е приложила материалния закон. 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.

Направеното искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение от страна на ответника с оглед изхода на делото е основателно и следва да се уважи. Това възнаграждение, изчислено на базата на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 3715,05 лв.

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ет.2, ЕИК по Булстат:[ЕИК], представлявано от С. Х. М., против Ревизионен акт № [ЕГН]/15.11.2013 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 386/25.02.2014 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, в обжалваната част.

ОСЪЖДА Деко тех мебел" О. със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ет.2, ЕИК по Булстат:[ЕИК], представлявано от С. Х. М., да заплати на дирекция

"Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 3715,05 лв. (три хиляди седемстотин и петнадесет лева и 5 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: