

# РЕШЕНИЕ

№ 5597

гр. София, 16.10.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 16.07.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **10078** 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 жалби на [фирма] със седалище в [населено място], общ.П. и адрес на управление в.з."К. дол" №999, с предишно наименование [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК], както следва: вх.№ 53-04-515/30.07.2018 г. по описа на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез управителя Л. В.; и вх.№ 53-04-515#2/03.09.2018 г. по описа на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез адв.Р., подадени срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221017005549-091-001/13.04.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена и изменена с Решение № 947/03.07.2018 г., поправено с Решение № 1204/13.08.2018 г., и двете на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите.

Съобразно жалбата, подадена срещу спорния РА след постановяване на Решение № 1204/13.08.2018 г. за поправка на очевидна фактическа грешка на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в общ размер 58 560 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], ведно с лихви за забава в общ размер 32 228,90 лв.; както и допълнително определения му корпоративен данък, както следва: за 2012 г. - в размер на 1 800 лв., ведно с лихва за забава от 1 512,41 лв., и за 2013 г. - в размер на 27 480 лв., ведно с лихва за забава от 15 099,96 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и

необоснованост на издадения РА. Жалбоподателят счита, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки. Позовава се на практиката на СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв.Р. поддържа жалбата и моли за отмяна на акта. Не претендира присъждане на разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, се представлява от юк.М., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като присъди на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 264 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 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 17.07.2018 г. (л.100). Жалбата е подадена на 30.02.2018 г. видно от поставения вх.№ 53-04-515, от надлежно упълномощен адвокат (л.41) и при наличието на правен интерес. Ето защо жалбата е процесуално допустима.

По делото се установява следната фактическа обстановка:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221017005549-020-001/22.08.2017 г., издадена от Т. Б. Г. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчните периоди от м.юни 2012 г. до м.февруари 2016 г., както и за задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане за периода от 2012 г. до 2016 г. ЗВР е връчена на 07.09.2017 г. по електронен път, като е определено ревизията да бъде извършена в срок до 3 месеца от връчването на ЗВР. За ревизиращи органи са определени А. Л. М. – ст.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и К. Д. С. – инспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22221017005549-020-002/05.12.2017 г., издадена от същия орган по възлагането, и с нея срокът за извършване на ревизията е продължен до 05.02.2018 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.101).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221017005549-092-001/02.03.2018 г., връчен на ревизираното лице на 19.03.2018 г. В срока по чл.117, ал.5 ДОПК жалбоподателят не е подал възражение. Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22221017005549-091-001 е издаден на 13.04.2018 г. от Т. Б. Г. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и А. Л. М. – ст.инспектор по приходите и ръководител на ревизията. РА е връчен на ревизираното лице на 13.04.2018 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

При ревизията е установено, че през ревизираните периоди дружеството-жалбоподател е имало за основна дейност търговия на дребно с дрехи, аудио техника и аксесоари, като е осъществявало дейността си от офис, находящ се в [населено място], [улица].

В хода на ревизията на жалбоподателя са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от 30.08.2017 г. и от 05.12.2017 г. С тях органите по приходите са изискали от ревизираното дружество да представи всички документи, относими към данъчното му облагане за ревизирания период: фактури от доставчиците, договори, заявки, приемо-предавателни протоколи, доказателства за плащане, доказателства за транспорт. В отговор на 20.10.2017 г. и на 05.02.2018 г. ревизираното лице е представило справки, декларации, документи и писмени обяснения.

На 24.11.2017 г. е извършено посещение в счетоводния офис на дружеството за преглед на оригинални счетоводни документи, за което е съставен Протокол № А0786142/24.11.2017 г.

На основание чл.45 ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчиците на ревизираното лице. Резултатите от същите са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, описани в РД.

Ревизията е направила следните констатации:

I. По ЗДДС в относимата към настоящото съдебно оспорване ревизията е отказала право на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 3 600 лв. по фактура № 70/27.06.2012 г. с предмет "наем по договор", издадена от [фирма].

След справка в Търговския регистър ревизията е установила, че на 25.03.2015 г. дружеството-доставчик е обявено в ликвидация и е с прекратена търговска дейност, като се представлява от ликвидатора М. Б. К.. Поради това изготвеното от ревизиращите органи искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките е връчено на ликвидатора. В отговор на искането К. е представил писмени обяснения, съгласно които не е давал съгласието си по чл.26б, ал.3 от Търговския закон да бъде вписан като ликвидатор на [фирма] и не притежава документи на дружеството.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесната фактура, не е дал никакви обяснения във връзка с нея.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че към момента на издаване на процесната фактура доставчикът не е имал наети лица по трудови правоотношения, както и че през периода на издаване на същата той е декларирал покупки на електроенергия, вода, телефон, наем.

С жалбата по административен ред е представен Договор за наем от 01.06.2010 г., сключен между доставчика като наемодател и жалбоподателя като наемател (л.265, л.271). С договора е уговорено, че наемодателят предоставя на наемателя за временно ползване магазин на [улица], с уговорен срок на договора – 3 години. Страните са уговорили месечен наем в размер на 3000 лв. без ДДС, платим по допълнителна уговорка на страните.

Представен е и Договор за наем от 20.08.2004 г., сключен между [фирма] като наемодател и [фирма] като наемател. С договора е уговорено, че наемодателят предоставя на наемателя за временно ползване магазин, находящ се в [населено място], в сградата на [улица], със самостоятелен вход от [улица], ведно с част от преградено избено помещение, с уговорен срок на договора – 10 години. Страните са уговорили месечен наем в размер на 1830 евро без ДДС, която от 01.09.2008 г. ще бъде увеличена с 10% и ще стане 2013 евро без ДДС, от 01.09.2010 г. ще бъде

увеличена с още 5% и ще стане 2114 евро без ДДС, а от 01.09.2012 г. ще бъде увеличена с нови 5% и ще стане 2220 евро без ДДС, платим до 15-то число на текущия календарен месец, за който се дължи.

Представен е още и Договор за наем от 07.08.2007 г., сключен между [фирма] като наемодател и [фирма] като наемател. С договора е уговорено, че наемодателят предоставя на наемателя за временно ползване останалата част от преградено избено помещение, която не е предмет на договора за наем от 20.08.2004 г., сключен между [фирма] и [фирма].

В размер на 54 960 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] :

№ 241/01.08.2013 г. с предмет "договор".

№ 242/15.08.2013 г. с предмет "договор".

№ 244/07.11.2013 г. с предмет "съгласно договор от 01.04.2013 г.".

От справка в Търговския регистър ревизията е установила, че на 17.03.2014 г. управителят Я. А. И. е подал писмено уведомление за напускане на дружеството, съгласно чл.141, ал.5 ТЗ, като след тази дата няма вписан нов управител. Към момента на извършване на ревизията това дружество е без законен представител, поради което не е имало кой да представи документи и писмени ояснения във връзка с доставките. Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесните фактури, не е дал никакви обяснения във връзка с тях.

От справка в информационната система на НАП ревизията е установила, че към момента на издаване на процесните фактури доставчикът не е имал наети лица по трудови правоотношения.

С жалбата до съда е представен Договор от 01.04.2013 г., сключен между доставчика като продавач и жалбоподателя като купувач (л.67), с който страните са се споразумели продавачът да достави стоки, представляващи оборудване, описано в приложение към договора. В приложението същото е описано като употребяван дизелов генератор Vitolux и употребявана климатизационна VRF система - външно тяло. С договора е уговорено, че продавачът ще достави оборудването до склад или офис на купувача. Уговорен е краен срок за доставяне на оборудването – 90 дни след сключване на договора. Страните са уговорили обща цена на договора в размер на 160 000 лв. без ДДС, платима при предаване на стоките.

Към договора е представен приемо-предавателен протокол към фактура № 244/07.11.2013 г., с фиксирана в него цена от 160 000 лв. без ДДС.

С жалбата до съда е представен и Договор от 10.06.2013 г., сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като консултант-изпълнител (л.71), с който страните са се споразумели изпълнителят да консултира описаните в договора проекти на възложителя, описани като:

Проект 1 – изграждане на къщи за гости в селски райони, които да пресъздават семейна обстановка, да предлагат възможност за планински туризъм, развлечения за деца, общуване с природата.

Проект 2 – изграждане на конна база за предоставяне на услуги във вр.с Проект 1 като конна езда и конен туризъм сред природата.

В договора консултантските услуги са описано като:

-оценъчен анализ на Проект №1, свързан с изграждане на къщи за гости в селски район;

-оценъчен анализ на Проект №2, свързан с отглеждане на коне за осъществяване на конен туризъм;

- проучване пазара на недвижими имоти и намиране на подходящ терен за осъществяване проектите на възложителя;
- придобиване в собственост на одобрен от възложителя недвижим имот с цел промяна на предназначение и преустройство за осъществяване целите на възложителя;
- осъществяване на контакти и избор на производители на сглобяеми дървени къщи;
- консултантска дейност при избор на изпълнител и сключване на договори за строителство;
- проучване и пропърки, свързани със създаването на конни бази с изградена собствена материална база ири предоставена от пьдизпълнители;
- мениджмьнт и управление на дейности, свързани с проектите на възложителя.

Уговорен е срок на действие на договора до 31.12.2015 г., като към тази дата консултант-изпълнителят следва да извърши в полза на възложителя всички отчетни сделки. Страните са уговорили възнаграждение на консултант-изпълнителя в размер на не по-малко от 15% от балансовата стойност на проектите и не по-малко от 100 000 евро.

Към договора са представени следните констативни протоколи, представляващи приложения към същия:

Констативен протокол, съставен на 21.07.2013 г. в [населено място], с който консултант-изпълнителят предава на възложителя предложение по Проект 1 – бизнес план на къща за гости "Ти Ви Ем Ай маунтин". Същото е приложено към констативния протокол.

Констативен протокол, съставен на 01.08.2013 г., с който страните са се съгласили, че консултант-изпълнителят е извършил необходимите проучвания, осъществил е срещи и избор на недвижим имот, като е в преддоговорни отношения със собственици на имот, находящ се в землището на [населено място], общ. Р.. Имотът представлява поземлен имот, съставляващ имот № 072019 в местн. "В." по картата/плана на землището на [населено място], общ.Р., обл.Б., описан в представения нотариален акт за собственост № 181, т.Ш, рег.№ 2590, дело № 547/2007 г. на нотариус с № 505 в рег.на НК, представляващ по описания нот.акт пасище-мера с площ 4.120 дка, девета категория. Консултант-изпълнителят декларира пред възложителя, че е извършил проучване и е констатирал правната и фактическа възможност за промяна предназначението на описания земеделски имот за неземеделски нужди, чрез обособяване на УПИ извън строителните граници на съществуващи урбанизирани територии, с предназначение за строителство на къщи за гости с цел туризъм.

С указания констативен протокол страните са се съгласили консултант-изпълнителят да организира и извърши необходимите действия за финализиране на сделката за придобиване в собственост от страна на възложителя на описания по-горе имот, като непосредствено след получаването на нотариалния акт за собственост консултант-изпълнителят ще извърши от името и за сметка на възложителя следните действия: подготовка и внасяне на документи за одобрение в Областна дирекция "Земеделие"-Б. (предложение от собственика за утвърждаване на площадка или трасе за изграждане на обект върху земеделска земя - 4 къщи за гости, актуална скица на имота, удостоверение за поливност на земята, акт за категоризация на земята, становище от РЗИ, становище от РИОСВ, проект за ПУП и обяснителна записка, решение за допускане изработка на ПУП за имота, документ за собственост, схеми за водоснабдяване и електроснабдяване на имота); за осъществяването на горните дейности възложителят изготвя и предоставя на консултант-изпълнителя пълномощно

с описание на представителна власт необходима за извършване на процедурите. Консултант-изпълнителят се е задължил да сключи договор за придобиване в собственост на въпросни имот под формата на нотариален акт.

Страните са констатирани, че към датата на протокола консултант-изпълнителят е изпълнил своите задължения по чл.1.2. за етапите по т.1.2.1, т.1.2.2 и т.1.2.3, като за извършените до момента дейности по договора от страна на консултант-изпълнителя, възложителят се е съгласил да заплати вознаграждения в общ размер на 114 800 лв., платими на две части.

Констативен протокол, съставен на 16.12.2013 г., с който страните са се съгласили, че възложителят със съдействието на консултант-изпълнителя е сключил сделка и е придобил с Нотариален акт № 98, т.П, рег.№ 3368, н.д. 278 от 11.12.2014 г. на Нотариус № 553, собствеността върху недвижимия имот, описан в констативния протокол от 01.08.2013 г.; възложителят се задължава да изплати задълженията си по фактури от 01.08.2013 г. и 15.08.2013 г. в срок до 14 дни от датата на протокола. В протокола е вписано, че към него е приложен описаният нотариален акт, но същият не е приложен.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по спорните фактури. Направен е извод, че след като ревизираното лице не е представило никакви доказателства, че доставчиците са доставили стоките и са извършили въпросните услуги, то които не се конкретизират чрез съпътстващи документи, то реалното извършване на фактурираните от тях доставки се явява недоказано. С оглед това ревизията е приела, че в случая са издадени само фактури, зад които не стоят реално извършени стопански операции. По тези съображения ревизиращият екип е приел, че за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури не са налице предпоставките по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.9 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 относимата към настоящото съдебно оспорване ревизията е направила следните констатации:

За 2012 г. дружеството-жалбоподател е декларирало счетоводен финансов резултат /СФР/ - печалба в размер на 3 281,88 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат /ДФР/ в размер на 3 281,88 лв. и определен корпоративен данък 328,19, лв., който е внесен.

Ревизираното лице е отчело като текущ разход по дебита на счетоводна сметка 602-Разходи за външни услуги данъчната основа по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], която е в общ размер на 53 500 лв.

Поради непредставяне на документи и доказателства за реалността на фактурираните доставки от тези доставчици ревизиращите органи са направили извод, че те не са извършили фактурираните доставки, а фактурите са лишени от икономическо основание. Ето защо на основание на чл.26, т.2 ЗКПО и поради неизпълнение на изискването по чл.10, ал.1 от същия закон СФР е преобразуван в посока увеличение със сумата от 53 500 лв., като е прието, че разходите по тези фактури не са документално обосновани. Така е формиран положителен ДФР в размер на 56 781,88 лв. и полагащ се корпоративен данък 5 678,19 лв.

След проведеното административно обжалване решаващият орган с Решение № 947/03.07.2018 г. е изменил РА в тази му част, като във връзка с отмяната на констатацията за отказан данъчен кредит по фактурите от [фирма], е определил дължимия корпоративен данък на 3 640,60 лв., ведно със съответните лихви, а след постановеното Решение № 1204/13.08.2018 г. за поправка на очевидна фактическа грешка, е определил дължимия

корпоративен данък на 2 128,19 лв., със следващите се от това лихви.

За 2013 г. дружеството-жабоподател е декларирало СФР - печалба в размер на 23 991 лв., формиран положителен ДФР в размер на 23 991 лв. и определен корпоративен данък 2 399,10 лв., който е внесен.

Ревизираното лице е отчело като текущ разход по дебита на счетоводна сметка 602-Разходи за външни услуги данъчната основа по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], която е в общ размер на 494 800 лв.

Поради непредставяне на документи и доказателства за реалността на фактурираните доставки от тези доставчици ревизиращите органи са направили извод, че те не са извършили фактурираните доставки, а фактурите са лишени от икономическо основание. Ето защо на основание на чл.26, т.2 ЗКПО и поради неизпълнение на изискването по чл.10, ал.1 от същия закон СФР е преобразуван в посока увеличение със сумата от 494 800 лв., като е прието, че разходите по тези фактури не са документално обосновани. Така е установен положителен ДФР в размер 518 791 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 51 879,10 лв.

След проведеното административно обжалване решаващият орган с Решение № 947/03.07.2018 г. е изменил РА в тази му част, като във връзка с отмяната на констатацията за отказан данъчен кредит по фактурите от [фирма], е определил дължимия корпоративен данък на 44 979,06 лв., ведно със съответните лихви, а след постановеното Решение № 1204/13.08.2018 г. за поправка на очевидна фактическа грешка, е определил дължимия корпоративен данък на 29 879,10 лв. и следващите се от това лихви.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 947/03.07.2018 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е отменен в частта по ЗДДС за данъчни периоди м.декември 2012 г.; м.юни, м.ноември и м.декември 2014 г.; от м.февруари до м.юли и м.декември 2015 г.; м.февруари 2016 г.; както и в частта на определените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2014 г., 2015 г. и 2016 г., ведно със съответните лихви. РА е изменен в частта по ЗДДС за м.ноември 2013 г., като дължимият ДДС е определен на 79 200,83 лв., ведно със съответните лихви; и по ЗКПО, като установеният корпоративен данък за 2012 г. е определен на 3 640,60 лв., ведно със съответните лихви, а установеният корпоративен данък за 2013 г. е определен на 44 979,06 лв., ведно със съответните лихви. РА е потвърден в останалата оспорена част.

С Решение № 1204/13.08.2018 г. за поправка на очевидна фактическа грешка на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е отменен в частта по ЗДДС за данъчни периоди м.август и м.декември 2012 г.; м.юни, м.ноември и м.декември 2014 г.; от м.февруари до м.юни, м.ноември и м.декември 2015 г.; м.февруари 2016 г.; както и в частта на определените задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2014 г., 2015 г. и 2016 г., ведно със съответните лихви. РА е изменен в частта по ЗДДС за м.ноември 2013 г., като дължимият ДДС е определен на 59 469,18 лв., ведно със съответните лихви; и по ЗКПО, като установеният корпоративен данък за 2012 г. е определен на 2 128,19 лв., ведно със съответните лихви, а установеният корпоративен данък за 2013 г. е определен на 29 879,10 лв., ведно със съответните лихви. РА е потвърден в останалата оспорена част.

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

I. Поставени от Съда:

1. Към спорните фактури има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи, касаещи предаването на стоките и др. Какво счетоводно отражение са намерили те 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. Притежавали ли жалбоподателят и доставчиците му собствени или наети складови помещения; какви счетоводни записвания има във връзка със съхраняването на стоките; в

съответните складови помещения съхранявани ли са и чужди стоки.

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 установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирия период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя;

в/ 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 предаването на стоките, с платежните документи и с транспортните документи.

г/ кои са всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

7. имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

8. имат ли връзка получените доставки на стоки и услуги с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирия период.

9. за фактурите с предмет услуги:

а/ в какво се изразяват спорните услуги; има ли отчетени приходи при доставчиците по тях и в какъв размер; за документиране на спорните услуги 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.

б/ 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.

в/ доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.

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

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

12. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

II. Поставени от жалбоподателя, различни от поставените от Съда:

1. Описаните в раздел I. по-горе документи представляват ли данъчни документи по смисъла на ЗДДС и съставени ли са в съответствие с изискванията на чл.114 ЗДДС.

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

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**: представените от трето неучастващо в процеса лице [фирма]: информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за органите по приходите, издали ЗВР, съставили РД и РА (л.300), опис на спорните фактури, представени от жалбоподателя (л.320); пояснение за начина на формиране потвърдената и изменена част на РА (л.341); документите извън кориците на делото, послужили за изготвяне на ССЕ, представени от НАП (л.338) и от жалбоподателя (л.404, приложение към делото).

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

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи



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

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано със ЗВР № Р-22221017005549-020-001/22.08.2017 г., т.е. в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година 2012 г., който изтича на 31.12.2017 г.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство; а освен това са събрани и служебно от Съда.

В съдържанието на заповедите за възлагане на ревизията, ревизионния доклад и ревизионния акт е отразено, че са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронен документ, подписан с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на чл.184, ал.1 ГПК във вр.с § 2 от ДР на ДОПК. Съгласно чл.13, ал.1 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, но според чл.13, ал.4 ЗЕДЕП само квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. Съгласно чл.16, ал.1 ЗЕДЕП квалифициран електронен подпис е този усъвършенстван електронен подпис, който е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за квалифициран електронен подпис, отговарящо на изискванията на чл.24 ЗЕДЕП и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа и е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа. Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕП доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър, в който публикува удостоверенията за електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик,

издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕП. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА 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.

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 компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

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

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

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

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

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

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

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

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

Още с разпоредителното заседание от 21.03.2019 г. Съдът указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като може да ангажира всички допустими доказателства; като следва да установи прехвърлянето на собствеността върху процесните стоки, а относно услугите следва да установи както действителното извършване на спорните услуги, така и извършването им именно от лицата, сочени за доставчици и издали фактурите за това. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и

служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от Съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

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

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

От основно значение са именно събраните в хода на производството по обжалване на РА писмени доказателства, подробно описани във фактичката част на съдебния акт.

Относно **стоките** (доколкото изобщо е мислим такъв предмет по фактура № 244/07.11.2013 г. с предмет "съгласно договор от 01.04.2013 г.", издадена от [фирма]) Съдът отчита обстоятелството, че на пръв поглед случаят касае индивидуално определени вещи: дизелов генератор Vitolux и климатизационна VRF система - външно тяло, съгласно приложения с жалбата до съда договор за продажба (без да е озаглавен като такъв). За да бъдат обаче наистина приети за такива, вещите следва да могат да бъдат индивидуализирани. За целта те трябва да имат описан или индивидуален (уникален) номер, даден от производителя, или поне инвентарен номер, поставен от досегашния им собственик. Нито една от двете категории индивидуализации в случая не е налице.

Каза се, че първата вещь е посочена в договора като дизелов генератор Vitolux. От справка на интернет сайт

[https://www.vitolux.com/products.php?filter=self&catID=33&gclid=C.-dL\\_ET\\_YKgasPIOm8RFC3IO7dqw7HMS4X8021qmJiU1NiUz6BoCg9IQAvD\\_BwE](https://www.vitolux.com/products.php?filter=self&catID=33&gclid=C.-dL_ET_YKgasPIOm8RFC3IO7dqw7HMS4X8021qmJiU1NiUz6BoCg9IQAvD_BwE) Съдът установи, че е налице изключително многообразие от дизелови генератори на производителя Vitolux и в случая не става ясно кой от множеството видове генератори е предмет на договора.

При втората вещь, описана в договора като климатизационна VRF система L. heat recovery - външно тяло, възможността за индивидуализация е не по-малко трудна. От справка на интернет сайт <https://www.lennoxcommercial.com/products/heating-cooling/lennox-vrf> Съдът установи, че са налице няколко VRF системи на производителя L. и в случая също не става ясно коя система е предмет на договора.

Следва да се има предвид и обстоятелството, че Съдът е възпрепятстван да направи преценка дали доставчикът [фирма] по занятие извършва търговия с оборудване от вида на описаното в договора, или инцидентно е отчуждил излишно за него оборудване, поради причината, че доставчикът не е намерен нито при ревизията от органите по приходите, нито в съдебното производство от вещото лице по ССЕ.

Ето защо следва да се приеме, че случаят се отнася за родово определени вещи и съгласно

чл.24 ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В хода на ревизионното производство не са представени каквито и да било документи, касаещи предаването на стоките съгласно коментираното по-горе правило на чл.24 ЗЗД, като напр. приемо-предавателни протоколи, складови или стокови разписки и др.

За пръв път пред Съда е представен указаният по-горе договор, като към него е представен и приемо-предавателен протокол. Анализът на договора и на протокола налага да се направят следните изводи:

Договорът е сключен на 01.04.2013 г., като е уговорен краен срок за доставяне на оборудването – 90 дни след сключване на договора. При положение че фактурата е издадена на 07.11.2013 г. - след приключване действието на договора, тя е издадена без основание. Страните по договора са постигнали съгласие продавачът да ще достави оборудването до склад или офис на купувача, като транспортните разходи са за сметка на продавача. Не е ясно как е станало това, след като ССЕ не даде положителен отговор на въпроса имат ли страните по сделката наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката - при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това. Вещото лице е установило, че жалбоподателят е имал автомобил на лизинг, който обаче е отдавал под наем на [фирма] през 2012 г. и 2013 г.

Липсата на документи за транспорт на стоките допълнително дискредитира тезата на жалбоподател за реално извършени доставки на същите. Значението на транспортните документи досежно спорния по делото въпрос се състои в следното: страните по доставките нямат общ район на стопанска дейност, то логично е стоките, предмет на фактурите, да бъдат превозени от доставчиците до склада на ревизираното лице. Освен това и мястото, за което се твърди стоките да са вложени в строителния обект, е различно от мястото на закупуването им. След като за предаването, превозването и получаването на стоките разпоредбите на Закона за счетоводството и нормативните актове по прилагането му изискват съставянето на счетоводни документи, удостоверяващи извършването на тези стопански операции. И след като в хода на ревизията и при обжалването на акта не са представени безпротиворечиви доказателства, удостоверяващи извършването на тези операции, следва да се приеме, че те не са извършени. На експертизата не са представени доказателства за направени разходи за транспорт, и предвид невъзможността да се направи проверка в счетоводството на доставчика, вещото лице не е могло да направи обоснован извод дали транспортът е осъществен от доставчика.

В приемо-предавателния протокол липсват такива съществени реквизити като дата и място на съставяне, които да сочат датата и мястото на предаване на стоките. В него са положени подписи, но не и имена, поради което не е ясно подписалите го лица имат ли качеството материално-отговорни лица спрямо дружествата-съконтрагенти и дали подписите им са в състояние да задължат дружествата с изпълнение на задълженията им по договора.

Освен това е налице разминаване в описанието на стоките между договора и протокола: в договора стока №1 е описана като дизелов генератор Vitolux, а в протокола – като шумозаглушен трифазен генератор Vitolux; в договора стока №2 е описана като климатизационна VRF система - външно тяло, и климатизационна VRF система.

Не е доказано заприходяването на стоките при доставчика и последващото им изписване. Не е установено доставчикът въобще да е притежавал процесните стоки, за да може впоследствие да ги прехвърли на жалбоподателя. Не е доказано доставчикът да е имал редовно водено счетоводство. Това не можа да установи и допуснатата ССЕ, която не го е посетила на място.

Не е ясно къде е било местонахождението на стоките към момента на предаването им. От съществено значение е обстоятелството, че ССЕ не даде заключение дали доставчикът е отчел приходи по спорните фактури. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния

принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 от Закона за счетоводството. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

По делото не се установи оборудването да е заведено при жалбоподателя като дълготрайни материални активи. Нещо повече: ССЕ е установила, че неправилно оборудването е осчетоводено като текущ разход за търговската дейност, тъй като това оборудване според експертизата не е предназначено за основната дейност на жалбоподателя. Отделно от това покупната му цена значително превишава цената на придобиване на други активи, заприходени при жалбоподателя като дълготрайни материални активи, поради което би следвало оборудването да се заприходи като ДМА – разграничими така, както са описани в приемо-предавателния протокол към фактурата.

Експертизата е дала заключение, че счетоводството на жалбоподателя [фирма] не е водено редовно. В.л. е констатирало големи разлики между салдата на сметките, отчитащи ДМА в оборотните ведомости за 2012 г. и 2013 г. и стойностите на ДМА, посочени в Инвентаризационни описи за 2011 г., 2012 г. и 2013 г. Освен това в Инвентаризационните описи липсват активи, заприходени в счетоводството.

Доколкото договорът и протоколът са частни документи и са представени за пръв път при административното обжалване, те не притежават достоверни дати. Такива биха могли да се приемат в случай че ССЕ беше дала заключение за редовност на счетоводствата, водени от доставчика и от жалбоподателя. Предвид на констатацията за нередовност на воденото счетоводство на търговеца, не следва да се приема, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях, доколкото въз основа на тях няма извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. 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. И на това основание въпросните документи не могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършените доставки.

От съществено значение е и констатираното от ССЕ обстоятелство, че по фактурите от страна на жалбоподателя няма разплащания, като 100 % от задълженията по процесните фактури са отписани на 31.12.2015 г.

На следващо място Съдът констатира, че предметът на фактурата е "съгласно договор от 01.04.2013 г.", което с голяма условност може да причисли доставката като такава на стоки. След като описанието не позволява да се определи както видът на доставката, така и видът и количеството на стоките, а това води до извод, че фактурата не отговаря на изискването на чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващи фактурите документи, което възпрепятства установяването на съответствие на действително извършените сделки, възможността за доказване реалността на доставката, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит по

коментираната фактура.

Ето защо не следва да се приеме за доказано по делото, че посредством съставената фактура е удостоверено предаването на вещите, респ. прехвърлянето на собствеността върху тях, а оттам – и настъпило данъчно събитие като основание за претендираното право на данъчен кредит.

Констатацията е законосъобразна и подлежи на потвърждаване.

Останалите фактури от [фирма] и фактурата от [фирма] са свързани с **услуги**.

И двете фактури, издадени от [фирма]: № 241/01.08.2013 г. и № 242/15.08.2013 г., са предмет "договор", поради което от една страна и за тях следва да се приеме, че твърде условно могат да причислят като такива за доставки на услуги. От друга страна и за тях следва да важи всичко написано непосредствено по-горе за фактурата с предмет стоки в аспекта на недоказаност предмета на доставка.

Към фактурата от [фирма] в хода на ревизията не са представени никакви документи нито от доставчика, нито от жалбоподателя. При съдебното обжалване е представен договор за наем от 01.06.2010 г. между доставчика като наемодател и жалбоподателя като наемател, както и два договора за наем - от 20.08.2004 г. и от 07.08.2007 г., сключени между [фирма] като наемодател и доставчика [фирма] като наемател. Анализът на договорите налага да се направят следните изводи:

В договора обектът на наемните правоотношения е описан като магазин, находящ се на адрес [улица], без да е посочено в кое населено място се намира този адрес. Доколкото описанието на имота е съществен елемент на договора за наем по чл.228 ЗЗД, дори само на това основание договорът следва да се приеме за дискредитиран и да се приеме, че фактурираната доставка е неосъществена. За изясняване адреса на магазина вещото лице по ССЕ е поискало от жалбоподателя да предостави своите касови отчети и касови книги за 2012 г. и 2013 г., но такива не са предоставени. Освен това не е посочено кога имотът е предаден на наемателя и дали е съставен документ за това.

На следващо място в договорите между доставчика и предходния доставчик [фирма] имотът е посочен като магазин, находящ се в [населено място], в сградата на [улица], със самостоятелен вход от [улица]. Налага се изводът за липса на идентичност между двата договора относно местонахождението на имота.

От съществено значение е и обстоятелството, че в договора с предходния доставчик изрично в чл.7 е посочено, че наемателят, който се явява доставчик на жалбоподателя, няма право да преотдава имота на трети лица без съгласието на [фирма], а такова съгласие по делото не е представено.

По-нататък Съдът съобрази констатацията на вещото лице по ССЕ, че с Допълнително споразумение от 03.07.2011 г., сключено към договора от 20.08.2004 г. между [фирма] и доставчика [фирма], страните са се съгласили да прекратят действието на договора за наем. При това положение не става ясно защо са фактурирани наеми от [фирма] към жалбоподателя през 2012 г., след като последното вече не държи магазин и избено помещение.

И тук обсъжданите документи са без достоверни дати, поради което е за тях важат мотивите на Съда, изложени в частта на спора по фактурите с предмет стоки.

На следващо място отново следва да се изтъкне и констатираното от ССЕ обстоятелство, че по фактурите от страна на жалбоподателя няма разплащания, като 100 % от задълженията по процесните фактури са отписани на 31.12.2015 г. Прави впечатление, че с договора страните са се споразумели месечният наем да е платим по допълнителна уговорка на страните, но не са представени доказателства за сключване на такава допълнителна уговорка. Поради това не може да се приеме, че ако беше извършено плащане, щеше да има яснота около основаниято и начина на извършването му.

В заключение следва да се приеме, че ангажираните по делото доказателства от жалбоподателя не доказаха реално извършена доставка по фактурата от [фирма]. Правилно

във връзка с така констатираните нередности ревизията е санкционирала ревизираното лице с отказа си да му признае правото на приспадане на данъчен кредит.

Към фактурите от [фирма] за пръв път в съдебното производство са представени Договор за консултации между жалбоподателя като възложител и доставчика като консултант-изпълнител, и три констативни протокола.

Анализът на договора и на протоколите налага да се направят следните изводи:

Така представеният договор представлява една възлагателна поръчка, съгласно която ревизираният субект възлага на доставчика като консултант-изпълнител да извършва определени дейности, свързани с реализация на проектите му, които дейности се изразяват в оценъчен анализ, проучване пазара на недвижими имоти, консултантска дейност, мениджмънт и управление на дейности.

Жалбоподателят се домогва да установи реалното изпълнение на договора и за доказване на тезата си ангажира констативни протоколи. Верността на протоколите като частни диспозитивни документи и на материализираните в тях изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на него. На първо място подписаният частен документ доказва, че материализираното в него изявление е направено и че изхожда от лицето, което го е подписало като негов издател. Съдът е длъжен да приеме за автор на изявлението лицето, подписало документа. Това е същността на формалната доказателствена сила на документите, прогласена в чл.180 ГПК. С формална доказателствена сила се ползва всеки подписан документ, независимо дали е свидетелстващ или диспозитивен. В разпоредбата на чл.180 ГПК е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от лицата, които са го издали, съставлява доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. По силата на тази презумпция Съдът е длъжен да смята за автор на изявлението лицето, подписало документа. В това се състои и т.нар. формална доказателствена сила на документа. Тази формална доказателствена сила на документа се отнася единствено относно факта на писменото изявление и неговото авторство. Верността на изявленията следва да бъде проверена в съвкупност с челия събран по делото доказателствен материал. Съдебната проверка не води до изводи, които жалбоподателят се домогва да направи.

За получаване на възнаграждението, уговорено в сключения договор, изпълнителят консултант следва да удостовери извършеното от него пред възложителя, като представи съответните документи, които е изготвил в изпълнение на задачите. При преглед на констативните протоколи прави впечатление, че те са подписани, без да са посочени имена и длъжности на лицата, подписали същите от името на възложителя и консултант-изпълнителя. При това положение не може да се приеме за доказано, че подписалите го лица имат ли качеството материално-отговорни лица спрямо страните и дали подписите им са в състояние да задължат съконтрагентите с изпълнение на задълженията им по договора.

Съдът намира, че не може да се приеме за доказано предаването на изготвените документи, доколкото в част от протоколите консултант-изпълнителят само е декларирал, че е извършил проучване и е констатирал възможността за промяна предназначението на земеделския имот. Декларираното обаче не е равнозначно на доказано, защото следва да е подкрепено с доказателства, а в случая това не е сторено. В протокола от 01.08.2013 г. страните са заявили, че за осъществяването на уговорените дейности възложителят следва да изготви и предостави на консултант-изпълнителя пълномощно с описание на представителна власт необходима за извършване на процедурите, а такова не е представено. В протокола от 16.12.2013 г., с който страните са се съгласили, че възложителят със съдействието на консултант-изпълнителя е сключил сделка и е придобил собствеността върху описания недвижимия имот, е вписано, че към него е приложен описаният нотариален акт, но същият не е приложен.

Единственият документ, предаден на възложителя, е бизнес план на къща за гости "Ти Ви Ем Ай маунтин". Документът не се отличава с конкретика, в него не са посочени използваните източници на информация и основанията за изготвяне на такава стратегическа за инвеститора



информация като състояние на пазара е тенденции за развитието му, прогнозни цени и други икономически показатели. Разглежданият документ също е подписан от лице с неуказано име, което е пречка да се приеме, че подписът му е в състояние да задължи изпълнителя с изпълнение на задълженията му по договора. Неяснотата относно това от кого е изготвен бизнес планът се задълбочава и в аспекта на установеното от ревизията, че доставчикът не е имал нито едно лице, назначено на работа при него.

На второ място следва да се има предвид, че представените протоколи не притежават достоверни дати, за което Съдът изложи мотиви по-горе, относими и към разглежданите в тази част на спора.

Експертизата е установила, че ревизираното лице е отчетло разходите по договора с оглед разширяване на дейността му чрез осъществяване на туризъм в селски райони на България, са отнесени към дейността му по продажби на облекла и аксесоари от магазин "Ла перла", находящ се в [населено място]. Това е не само неправилно, а и директно заблуждаващо действие. В случай че жалбоподателят е имал намерение да изгражда и експлоатира туристически обект, който да му носи икономическа изгода, е следвало разходите, свързани с този проект да бъдат отчетени в сметка 207-Разходи за придобиване на ДМА. ССЕ е установила, че такава сметка се води в счетоводството на жалбоподателя и към 01.01.2013 г. и към 31.12.2013 г. е с начално и крайно дебитно салдо от 86 650,18 лв. През м.декември 2015 г. разходите, набрани по дебитата на сметката, са прехвърлени по дебитата на сметка 203-Сгради. Същият месец сградата е продадена и е изписана по дебитата на сметка 709-Приходи от други продажби и по кредита на сметка 203-Сгради със сумата от 86 650,18 лв. Налага се изводът, че ревизираното лице не е имало реално намерение да извършва заявеното в преамбюла на договора разширение на дейността и свързаните с това инвестиции.

Съгласенията на жалбоподателя с доставчика в частта им, в която на доставчика-изпълнител е възложено да придобие в собственост одобрен от възложителя недвижим имот с цел промяна на предназначение и преустройство за осъществяване целите на възложителя, следва да бъдат определени и като договор за поръчка (мандат). Страните по този вид договор са доверител и довереник, като довереникът се задължава да извърши за сметка на доверителя възложените му от последния *правни* действия. При този договор довереникът сключва сделката от свое име. Всички права, на които стане собственик във връзка със сделката, трябва след това да бъдат прехвърлени на доверителя. Това прехвърляне се нарича отчетна сделка. Доколкото довереникът е поел ангажимента да действа от свое име, е следвало да прехвърли резултатите от своята посредническа дейност на довереника и това е следвало да стане чрез отчетна сделка. Не са ангажирани доказателства това да е извършено. Ето защо Съдът намира, че договорът е сключен формално, а страните по тях по никакъв начин не са желали настъпването на правните последици от тях.

В случая представените констативни предавателни протоколи, с които възложителят приема извършената работа по сключените сделки и определя процент за възнаграждение, не могат да заместят липсващите отчетни сделки. Не са представени доказателства за сключени договори, с които правата и задълженията, възникнали за довереника, са прехвърлени на доверителя. Самите протоколи също са неинформативни, защото не дават никаква информация за начина, по който са определени размерите на възнаграждението. При това положение следва да се приеме, че протоколите са изолирани доказателства и не доказват тезата, която жалбоподателят по делото се домогва да защити.

Всички констатирани дотук пороци водят до извод, че констативните протоколи са създадени специално за целите на обжалване на РА и не могат да служат за доказване на отречената от ревизията реалност на спорните доставки.

Относими към всички разглеждани фактури са следните съображения на Съда:

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в

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

Разплащането по фактурите е изолирано доказателство и самт по себе си не обосновава реалността на разглежданата доставка. Заплащането, както е установила ревизията, е извършено на по-късни дати, което противоречи на вписаното във фактурите, че плащането вече е извършено към моментите на издаването им.

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

По изложените съображения Съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет.

Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че 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 по фактурите не е осъществено пораждащото 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 т.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 дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело F. of T. I. и др., C-384/04, R., стр. I-4191, т.32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело N. S., C-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

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

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 F. of T. I. and Others [2006] 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 (в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Т. и др., С-409/04, Сборник, стр. I-7797, т.65 и т.68, Решение по дело N. S., т.24, и Решение от 21 декември 2011 г. по дело V. O., 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 M.-G., EU:C:2012:547, т.53 и т.54).

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

Твърдението на жалбоподателя, че правото на приспадане следва да бъде признато, независимо, че друг доставчик по веригата е извършил нередности, може да бъде зачетено, когато получателът по доставката е добросъвестен. Вярно е, не може по принцип да се изисква от търговеца да извършва проверки на другата страна по сделката, за обстоятелства, свързани с доставката. Когато този търговец е разполагал с косвени доказателства за нередности или измама, е бил длъжен да се увери в надежността 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 M. и D., С-80/11 и С-142/11, EU:C:2012:373, т.59, както и определение Jagieiiо, 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 M. и D., С-80/11 и С-142/11, EU:C:2012:373, т.60 и 61, Строй транс, С-642/11, EU:C:2013:54, т.49, PPUH S. sp.j. F. S., J. S., Jarosiaw S., С-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т.52, както и определение Jagieiiо, С-33/13, EU:C:2014:184, т.38 и 39).

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

Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за

осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

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

Изводите на ревизията са правилни и с оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на СЕО по дело С-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

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

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

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

На следващо място Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Данъчният 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.

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

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и

задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

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

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

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

Следва да се приеме, че поставеният за разглеждане случай попада в хипотезата на чл.26, т.2 ЗКПО, тъй като става въпрос за разходи, които жалбоподателят не може да докаже документално и тези разходи са довели до увеличаване на декларирания му данъчен резултат. Правилно органите по приходите са приели, че отчетените от жалбоподателя разходи за процесните периоди са отчетени неправилно, с оглед безспорно установеното обстоятелство, че разходите не са документално обосновани. За тях са представени само фактури, без никакви доказателства за действително реализирани доставки на услуги. Поради това правилно органите по приходите са извършили увеличаване на финансовия резултат за ревизираните години с данъчната основа по фактурите, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит. Според чл.10, ал.1 ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Издадените на жалбоподателя фактури от горепосочените доставчици, не отразяват вярно посочените в тях стопански операции и не се ползват с необходимата доказателствена сила, поради което правилно не са признати за данъчни цели.

Констатацията е законосъобразна и подлежи на потвърждаване от Съда.

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

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

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноски е основателно и следва да се уважи. Претендираното юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 4 630,44 лв. и в този му размер следва да се присъди на дирекция ОДОП-гр.С..

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

## **Р Е Ш Е Н И Е:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] със седалище в [населено място], общ.П. и адрес на управление в.з."К. дол" №999, с предишно наименование [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221017005549-091-001/13.04.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена и изменена с Решение № 947/03.07.2018 г., поправено с Решение № 1204/13.08.2018 г., и двете на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите, относно отказаното от ревизията право на данъчен кредит в общ размер 58 560 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], ведно с лихви за забава в общ размер 32 228,90 лв.; както и допълнително определения му корпоративен

данък, както следва: за 2012 г. - в размер на 1 800 лв., ведно с лихва за забава от 1 512,41 лв., и за 2013 г. - в размер на 27 480 лв., ведно с лихва за забава от 15 099,96 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма] със седалище в [населено място], общ.П. и адрес на управление в.з."К. дол" №999, с предишно наименование [фирма], ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 630,44 лв. (четири хиляди шестстотин и тридесет лева и 44 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване преписи на страните.

СЪДИЯ: