

РЕШЕНИЕ

№ 2610

гр. София, 21.05.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 13.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **11004** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] съд седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ап.104, ЕИК по Булстат:[ЕИК], представлявано от Б. В. Д., против Ревизионен акт № Р-22221017006860-091-001/31.01.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1223/17.08.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят възразява срещу отказания му данъчен кредит в общ размер 242 514,60 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], както и срещу допълнително начисления му ДДС в общ размер 247 573,80 лв. поради непризнаване на декларираните освободени доставки към [фирма], към физическите лица А. Н. Н. и Ц. Г. Н.; и облагаеми доставки с нулева ставка – вътреобщностни доставки към R. I. SP Z., T. S. Z. и C.A.A.D - S.A. В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на акта, като се твърди, че констатациите на органите по приходите са необосновани. Жалбоподателят изразява несъгласие с констатациите на ревизията, като счита, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки, по които му е отказан данъчният кредит. Настоява, че вътреобщностният характер на другите спорни доставки е доказан, като се позовава на представените на ревизията документи. Оплаква се, че неправилно му е начислен данък за извършени застрахователни услуги. Позовава се

на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв.Ж. поддържа жалбата.

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

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

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 11.09.2018 г. (л.17). Жалбата е подадена на 14.09.2018 г., видно от положения вх.№ 26347 по описа на АССГ, от надлежно лице и при наличието на правен интерес. Ето защо жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия Р-22221017006860-020-001/ 11.10.2017 г., издадена от Т. И. Т.- - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.февруари до м.август 2017 г. ЗВР е връчена на 18.10.2017 г., като е определено ревизията да приключи до 3 месеца от връчването на заповедта. За ревизиращи органи са определени Л. Д. П. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Ц. Д. К. – инспектор по приходите. Заповедта е изменена със ЗВР № Р-22221017006860-020-002/18.01.2018 г., издадена от органа, възложил ревизията, като е определен срок за приключване на ревизията до 18.03.2018 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.15).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221017006860-092-001/30.03.2018 г. Ревизираното лице не е подало възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ЗДДС.

Съгласно Заповед № РД-01-728/02.05.2018 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.24), във връзка с прекратяване на служебното правоотношение на Т. И. Т., за орган по възлагане е определена П. Т. П., да издава ЗВР в хипотезата на чл.119, ал.2 ДОПК, както и да издава РА по реда на чл.119, ал.2 ДОПК по неприключени производства, вкл. и това на дружеството-жалбоподател. Освен това П. Т. П. е оправомощена да възлага ревизии и да издава РА като орган, възлагащ ревизии, с посочената по-горе Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С..

В съответствие с посочените заповеди обжалваният РА № Р-22221017006860-091-001/14.05.2018 г. е издаден от П. Т. П. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Л. Д. П. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен на 05.06.2018 г.

В хода на ревизионното производство е извършено посещение на място за проверка в

счетоводството на ревизираното лице, при която е установено, че лицето, присъствало на адреса, не притежава никаква документи, свързана с търговската дейност на жалбоподателя. При извършеното посещение не са прегледани първични и вторични счетоводни регистри поради отсъствие на представляващия дружеството или упълномощено лице. До края на ревизията не са представени доказателства за характера и естеството на дейността, извършвана от задълженото лице през ревизирания период. В отговор на връчено искане са представени договори, сключени с [фирма]; фактури, издадени от [фирма], договор и заявка; договор, сключен с [фирма]; фактури, издадени от [фирма]; фактури, издадени от [фирма] с приемо-предавателни протоколи към тях; оборотни ведомости за ревизирания период, справка за стоки на склад и банкови извлечения. От справка в информационната система на НАП е установено, че през ревизирания период жалбоподателят няма наети лица по трудови правоотношения, не е декларирал търговски обекти и няма регистрирани ЕКАФП.

При ревизията са направени следните констатации:

I. Отказано е правото на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 23 733 лв. по следните фактури с предмет доставка по договор, издадени от [фирма]:

№ 9/18.04.2017 г. и № 10/20.04.2017 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил издадените фактури, счетоводни документи и договор от 15.01.2017 г., с който жалбоподателят е възложил на доставчика да посредничи при сключване на сделки с трети лица за покупко-продажба на кафе /капсули, зърна и други/. Доставчикът не е посочил място, където могат да бъдат прегледани оригинални търговски и счетоводни документи. Не е представил счетоводни регистри, справки, извлечения, платежни документи, доказателства за материална, техническа и кадрова обезпеченост и други документи, доказващи реалното изпълнение на доставките. Не е представил търговска документация, протоколи, актове и данни за постигнати резултати: доклади, анализи, протоколи и други документи, отнасящи се до изпълнението на договора. Не е представил доказателства за плащане по доставката.

От справка в информационната система на НАП е установено, че към датата на издаване на фактурите в дружеството не е имало назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения и няма регистрирани ЕКАФП.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само посочения по-горе договор.

2. В размер на 147 608 лв. по следните фактури с предмет мобилни телефони, издадени от [фирма]:

№ 2017...20/14.06.2017 г. и № 2018...10/15.06.2017 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил издадените фактури, счетоводни документи и доказателства за предходни доставки - инвойс-фактури за извършени вътреобщностни придобивания /ВОП/ от AVIP T. S.R.O.-C.. Органите по приходите не са могли да извършат преглед на представените документи в оригинал, тъй като същите са изпратени по електронен път и доставчикът не е посочил място, където да могат да бъдат прегледани документите му. Не е представил договори и търговска документация, свързана с процесните доставки. Не са представени доказателства за извършено плащане по фактурите, както и счетоводни справки за осчетоводяването им. От страна на проверяваното дружество не са представени документи и за превоз на стоките.

От справка в информационната система на НАП е установено че словашкото дружество не е декларирало изпълнена доставка към [фирма]. Установено е, че през периода на издаване на фактурите доставчикът не е наел лица по трудови или извънтрудови правоотношения и няма регистрирани ЕКАФП. Липсва информация за налични ДМА, транспортни средства и др. Констатирано е, че дружеството има задължения по ЗДДС в големи размери.

3. В размер на 8 400 лв. по фактура № 6/20.04.2017 г. с предмет по договор, издадена от [фирма].

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

От справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът доставчикът е начислил ДДС по спорната фактура. Дружеството не е декларирало лица, назначени по трудови правоотношения и притежавани ДМА.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил договор за консултантска услуга от 06.04.2017 г., сключен между него като възложител и доставчика като изпълнител, с който на изпълнителя е възложено да извършва консултации във връзка с финансиране от европейски програми и обществени поръчки.

4. В размер на 39 793,60 лв. по следните фактури с предмет кафе-капсули издадени от [фирма]:

№ 5/04.04.2017 г., № 15/10.04.2017 г., № 23/13.04.2017 г., № 30/17.04.2017 г., № 47/26.04.2017 г. и № 51/29.04.2017 г.

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

От справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът доставчикът не е декларирал лица, назначени по трудови правоотношения и притежавани ДМА.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил спорните фактури и приемо-предавателни протоколи.

5. В размер на 22 980 лв. по следните фактури с предмет по договор за услуга, издадени от [фирма]:

№ 2017...6/25.04.2017 г. и № 2017...7/28.04.2017 г.

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил издадените фактури, счетоводни документи и договор за маркетингова услуга от 20.04.2017 г. прил.2, с.189, с който жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да извърши маркетингово проучване – маркетингова информационна услуга; маркетингова ценова услуга маркетинг по договаряне. Представил е и приложение №1 към договора, представляващо поръчка-заявка за маркетингова услуга, изразяваща се в проучване в областта на изработка на сглобяеми къщи от дървена конструкция. Посочено е, че целта на проучването е дружеството да получи информация относно фирмите, които изработват сглобяеми къщи, качество на материалите за изработка, както и да се направи анализ на цените за изработката им с

цел да наеме подизпълнител за възложени поръчки от инвеститор, при максимално добро съотношение цена-качество. Не е представил протоколи, доказателства за постигнатите резултати, документи за получено плащане, счетоводни справки и др.

От справка в информационната система на НАП е установено, че към датата на издаване на фактурите в дружеството не е имало назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения, няма деклариращи ДМА и регистрирани ЕКАФП.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил същите документи като тези, представени от доставчика.

В хода на съдебното производство жалбоподателят представи под опис писмени доказателства, относими към част от горните доставчици по тази част на спора, на които доказателства Съдът ще се спре при излагане на правните си изводи.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по спорните фактури. Направен е извод, че след като не е доказано доставчиците да разполагат със складови бази, транспортни средства и нает персонал, липсват документи за произход на стоките, а прехвърлянето на собствеността върху тях не е доказано, то реалното извършване на фактурираните доставки се явява недоказано. Ревизиращите органи са изтъкнали, че не може да се установи кои лица са извършили консултантските, посредническите и маркетинговите услуги. С оглед това и въз основа на счетоводните документи, ревизията е приела, че не може да се проследи получаването и използването на закупените стоки, както и получаването на фактурираните услуги. Ревизията е подчертала, че в случая е налице абсолютна симулация на доставки, тъй като с процесните фактури е създадена една правна привидност, зад която не стои нищо и са фактурирани доставки на стоки и услуги, които не са извършвани. Според ревизията задълженото лице е знаело, че сделките, с които обосновава правото си на приспадане на данъчен кредит, са част от данъчна измама, поради което е налице изключение от правото на приспадане на данъчен кредит. В РА е посочено, че издаването и използването от страна на получателя на фактури, с невярно съдържание, с цел упражняване право на приспадане на данъчен кредит може да се счита за част от данъчна измама. Изтъкнато е, че издадените документи без да е налице реално осъществена доставка, следва да се третират, като такива с невярно съдържание. 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 и чл.25, ал.2 ЗДДС.

В резултат на описаните по-горе корекции е установен ДДС за довносяне в размер на 474 028,98 лв. и лихви за забава от 40 044,29 в лв. Установеният ДДС за възстановяване в размер на 109 142,37 лв. за данъчен период м.август 2017 г., който е последен от ревизираните периоди, не е възстановен поради неприключила процедура по приспадане на основание чл.92 ЗДДС.

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

II. Допълнително е начислен ДДС, както следва:

1. В размер на 57 136,10 лв. по следните факури:

№ 1...19/12.07.2017 г. на стойност 246 816,61 лв., с предмет "съгласно отчет за м.04, съгласно отчет за м.05", издадена към [фирма].

№ 1...22/30.08.2017 г. на стойност 67 000 лв. с предмет употребяван лек автомобил, издадена към Ц. Г. Н..

№ 1...23/30.08.2017 г. на стойност 29 000 лв., с предмет употребяван лек автомобил, издадена към А. Н. Н..

Фактурите са включени от ревизираното лице в дневниците за продажби като освободени доставки без начислен ДДС по тях, а предметът им е описан като продажба на услуга. На органите по приходите не са представени никакви документи, свързани с изпълнените доставки. Не е уточнен предметът на услугите и основанието доставките да се считат за освободени.

С оглед на горното ревизията е приела, че процесните доставки са облагаеми по смисъла на чл.12, ал.1 ЗДДС и са с място на изпълнение на територията на страната. На основание чл.86 ЗДДС за същите е определен дължим данък в размер на 57 136,10 лв., при съобразяване разпоредбата на чл.67 от закона.

2. В размер на 190 437,70 лв. по следните фактури:

№ 1...15/15.06.2017 г. на стойност 237 808,90 лв., с предмет мобилни телефони марка Н. - различни модели, издадена към С.А.А.Д - С.А.-Гърция.

№ 1...16/19.06.2017 г. на стойност 156 779,10 лв., с предмет мобилни телефони марка Н. - различни модели, издадена към С.А.А.Д - С.А.-Гърция.

№ 1...17/19.06.2017 г. на стойност 187 641,90 лв., с предмет мобилни телефони марка Н. - различни модели, издадена към С.А.А.Д - С.А.-Гърция.

№ 1...18/19.06.2017 г. на стойност 156 779,10 лв., с предмет мобилни телефони марка Н. - различни модели, издадена към С.А.А.Д - С.А.-Гърция.

№ 1...14/31.05.2017 г. на стойност 104 604 лв., с предмет "Кафе И. Ч. АБ, издадена към R. I. SP Z.-Полша.

№ 2...1/16.06.2017 г. на стойност 38 052 лв., с предмет "В. 16 сурово кафе, издадена към R. I. SP Z.-Полша.

№ 2...2/23.06.2017 г. на стойност 103 500 лв., с предмет "В. 16 сурово кафе И. зелено кафе, издадена към R. I. SP Z.-Полша.

№ 1...5/06.02.2017 г. на стойност 56 317 лв., с предмет LB капсули С. dolce 100 бр./к., издадена към Т. S. Z.-Полша.

№ 1...6/30.03.2017 г. на стойност 99 144 лв., с предмет LB капсули С. dolce 100 бр./к. и LB капсули I. 100 бр./к., издадена към Т. S. Z.-Полша.

Ревизията е изисквала от жалбоподателя да представи документи по чл.45 ППЗДДС, доказващи изпълнението на ВОД към контрагентите С.А.А.Д - С.А.-Гърция, R. I. SP Z.-Полша и Т. S. Z.-Полша за периодите на издаване на фактурите. Ревизираното лице не е представило изискваните му транспортни документи, потвърждения и доказателства за плащане по доставките. Не е представило договори и търговска кореспонденция, вътрешна кореспонденция във фирмата, съобщения за изпращане, списъци на опаковките, застрахователни договори, опаковъни листове. Органите по приходите са приели, че изискваните писмени доказателства не съществуват.

С Протокол № 1238472/22.03.2018 г. към административната преписка са приобщени доказателства, събрани при осъществена процедура по обмен на информация по реда на чл. 7 от Регламент (ЕО) 904/2010, относно С.А.А.Д - С.А.-Гърция, R. I. SP Z.-Полша и Т. S. Z.-Полша, по част от които не са получени отговори към моента на изготвяне на РД. В отговора на гръцката данъчна администрация, касаещ търговските взаимоотношения на гръцкия търговец С.А.А.Д - С.А. с търговци, регистрирани в Република България, е посочено, че гръцкото дружество е декларирало ВОД към български получатели, но не и към ревизираното лице.

[фирма] не е представило фактури за доставки, транспортни документи и доказателства за плащане по доставките. Органите по приходите са приели, че изискваните писмени

доказателства не съществуват. В РД е оразена и информацията, предоставена от гръцката данъчна администрация, касаеща взаимоотношения на гръцкия търговец с други български дружества.

В хода на съдебното производство жалбоподателят е представил под опис писмени доказателства, относими към тази част на спора, на които Съдът ще се спре при излагане на правните си изводи.

С оглед на горното ревизията е приела, че не се установява по безспорен начин транспортът на стоките до Гърция и Полша и получаването им в тези държави-членки, като не са изпълнени условията за доказване на ВОД, поради което жалбоподателят неправилно е приложил нулева ставка на ДДС. Въз основа на това е направен извод, че процесните доставки са облагаеми, а стоките са реализирани на територията на страната и след като не се доказва ВОД, продажбите следва да бъдат обложени с ДДС от 20%. На основание чл.86, ал.1 и ал.2 във вр.с чл.12, чл.66 и чл.67 ЗДДС и чл.45 ППЗДДС е начислен ДДС в общ размер 190 437,70 лв.

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

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1223/17.08.2018 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден изцяло.

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

I. Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит.

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. отчетели ли да доставчиците приходи по спорните фактури;

3. има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати;

4. притежава ли той 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. 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.

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

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизионния 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 транспортните документи по т.6 и с платежните документи по т.3.

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

7. връзката на получените доставки на стоки и услуги с извършваната от него икономическа дейност през ревизионния период.

8. 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 документирани 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.

9. последващата 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.

10. връзката на получените доставки на стоки и услуги с извършваната от него икономическа дейност през ревизирания период.

11. редовност на счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

II. Относно доначисления ДДС.

1. По кои фактури е доначислен ДДС. Да се опишат по предмет, стойност и размер на ДДС за всяка фактура.

2. Към фактурите към [фирма], съставени ли са някакви съпътстващи документи, от които да може да се установи характера и естеството на доставките.

3. Какви споразумения са сключени между жалбоподателя и чуждестранните му партньори.

4. Разполагал ли е жалбоподателят със стоките, предмет на спорните фактури и от кога; от кои лица и съгласно кои документи стоките са закупени.

5. Извършени ли са плащания на стоките, фактурирани от жалбоподателя на чуждестранните партньори, по какъв начин е извършено плащането, в какъв размер и на кои дати;

6. Има ли писмени потвърждения от получателите за получаване на стоките; има ли съставени приемо-предавателни протоколи или други съпътстващи документи.

7. Какви транспортни документи има при жалбоподателя: от кого са издадени и кога са получени. Има ли съпътстващи документи за извършените превози и какви са.

8. Да се проследи осчетоводяването на транспортните документи при жалбоподателя и при превозвача като техен издател. Налице ли са счетоводни записвания за извършени плащания към български или чуждестранни превозвачи.

9. Да се проследи движението на стоките от натоварването им в България през граничните КПП до чуждите държави, като вещото лице посочи има ли товарителници, пътни листове и други.

10. Има ли счетоводни отразявания на данни за реализирани доставки на територията на страната.;

11. Вещото лице да извърши проверка при транспортната фирма и направи проверка за закупено и осчетоводено гориво; каква отчетност е водена, с какви документи е станало отчитането на курсовете от България до Гърция; има ли издадени командировъчни заповеди и изплатени ли са командировъчни пари на шофьорите.

12. Да се направи обвързка на фактурите за доставка на стоки с издадените транспортни документи по т.7, с платежните документи по т.5, и с потвържденията по т.6.

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

В хода на съдебното производство се представиха следните доказателства: доказателства за прекратяване служебното правоотношение на Т. И. Т. с НАП (л.123); информация от доставчика на удостоверителни услуги [фирма] за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите Т. И. Т., П. Т. П. и Л. Д. П. (л.101); представените от жалбоподателя документи, по които е работило вещото лице по ССЕ извън кориците на делото (л.208), същите обособени в прил.2 по делото.

При така установеното от фактическа страна 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-22001016006683-020-001/28.09.2016 г., т.е. в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година 2016 г., който изтича на 31.12.2021 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-01-369/30.03.2016 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.

Съгласно Заповед № РД-01-728/02.05.2018 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.24), във връзка с прекратяване на служебното правоотношение на Т. И. Т., за орган по възлагане е определена П. Т. П., да издава ЗВР в хипотезата на чл.119, ал.2 ДОПК, както и да издава РА по реда на чл.119, ал.2 ДОПК по неприключени производства, вкл. и това на дружеството-жалбоподател.

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 ЗЕДЕУУ 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 ЗЕДЕУУ 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 ЗЕДЕУУ само квалифицираният

електронен подпис има значението на саморъчен подпис. Съгласно чл.16, ал.1 ЗЕДЕУУ 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 ЗЕДЕУУ 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 ЗЕДЕУУ 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 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информацията относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

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

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от 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.

I. Относно отказаното право на данъчен кредит

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

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

правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

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

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

От основно значение са именно събраните в хода на ревизионното и съдебното производство писмени доказателства, които Съдът ще обсъди подробно.

Предмет на спора е наличието на реално осъществени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9 ЗДДС, предвидено като изискване за възникване право на данъчен кредит в разпоредбата на чл.68 от закона, съгласно която данъчният кредит е сумата от данъка, която регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Съгласно легалната дефиниция на чл.25, ал.1 ЗДДС данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът на стоки по чл.16. В чл.25, ал.2 ЗДДС е законово уредено, че данъчното събитие в общия случай, възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е

извършена. Доставка на стока съгласно чл.6 ЗДДС е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Съответно, доставка на услуга по смисъла на чл.9 от закона е всяко извършване на услуга. Ако липсват доказателства, че е налице реалност на доставката, дори да са изпълнени всички останали изисквания на ЗДДС по отношение на издаването на данъчна фактура на регистрирано по същия закон лице, начисляването на ДДС от също регистрирано лице, то правото на приспадане на данъчен кредит няма да възникне.

Не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието на чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ (фактури) от страна на ревизираното лице, издадени от прекия доставчик.

Спорното в случая е наличието на предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 ЗДДС, а именно наличието на реално осъществени облагаеми доставки по смисъла на разпоредбите на чл.6 и чл.9 ЗДДС по издадените спорни фактури. Както се посочи по-горе, в тежест на жалбоподателя, като лице черпещо изгодни за себе си правни последици, а именно претендираното право на данъчен кредит – е да докаже реалното извършване на процесните доставки. В конкретния случай жалбоподателят излага твърдения, че е сторил това чрез ангажираните в хода на ревизията фактури, стокоски разписки, приемо-предавателни протоколи и редовно водено счетоводство.

По силата на чл.68 и чл.69 ЗДДС данъчнозадължено лице – получател на облагаема доставка, има право да приспадне данъчен кредит за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Приложението на националния закон следва да е съобразено с тълкуването на чл.14 § 1 от Директива 2006/112 дадено в решенията на Съда на ЕС – доставката на стоки не се отнася до прехвърлянето на право на собственост в предвидените от националното право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. Според т.31 от решението на СЕС по дело 285/11, за да се установи, че по доставките 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 извършване на облагаеми сделки. Проверката се осъществява от националната юрисдикция, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право (т.32 от решение по дело С-285/11). Доказателствената тежест, съгласно общото правило на чл.154, ал.1 ГПК е на ревизираното лице, което претендира признаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

В тази връзка следва да се има предвид, че притежаването на данъчни фактури (документи) от получателя и тяхното счетоводно отражение не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в същите стопански операции. Това е така, защото при оспорване на фактурите относно отразените в тях стопански операции, в тежест на ползвания се от правата по тези документи – в случая ревизираното лице - е да докаже, че отразените във фактурите стопански операции действително са осъществени. За признаване на спорното право преди всичко се изискват доказателства за реалност на доставката, а след това и за правилното ѝ счетоводно отразяване. Това от своя страна означава, че като доказателство за реалност на доставките, ревизираното лице не може да се позовава само на счетоводните записвания.

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

1. Фактури с предмет стоки: Това са фактурите, издадени от [фирма] и [фирма].

По своята правна същност спорните стоки представляват родово определени вещи и прехвърлянето на правото на собственост се извършва чрез предаването им, съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите. Видно е от посочената разпоредба, че собствеността се прехвърля щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В общия случай това става със съставянето на приемо-предавателни протоколи. Такива приемо-предавателни протоколи между [фирма] и жалбоподателя са представени от ревизираното лице за пръв път в хода на съдебното производство. Ето защо същите имат достоверни дати от момента на представянето им пред

Съда.

Те са подписани от Б. Д. за доставчика и Р. Р. за жалбоподателя - прил.2, с.143. Същите обаче не следва да се кредитират, тъй като не съдържат данни на ИМЕИ на мобилните телефонни апарати.

Абревиатурата ИМЕИ се разшифрова като идентификатор на мобилното електронно устройство. По силата на чл.250а, ал.1, т.5 във вр.с чл.251а, ал.5, т.2 от Закона за електронните съобщения, предприятията, които предоставят обществени електронни съобщителни мрежи и/или услуги, съхраняват данни, създадени или обработени в процеса на тяхната дейност, които данни са необходими за идентифициране на крайното електронно съобщително устройство на потребителя или на това, което се представя за негово крайно устройство; като при обществена телефонна услуга, предоставяна чрез мобилна наземна мрежа, сред казаните данни са: международен идентификатор на викащото мобилно крайно електронно съобщително устройство (IMEI), и международен идентификатор на виканото мобилно крайно електронно съобщително устройство (IMEI). При липсата на идентификационни данни на мобилните телефони не следва да се приема за доказано предаването им, а оттам – и прехвърлянето на собствеността върху родово определените вещи. Налага се изводът, че протоколите категорично не могат да бъдат обвързани с фактурите, с които се твърди вещите да са продадени на ревизираното лице, независимо от извода на ССЕ за противното. Това е така, защото подходът на в.л. е бил обвързката да се прави по стойност, но неспезването на изискването на специалния закон дискредитира експертното заключение. В разглежданите протоколи стоките не са индивидуализирани и е пречка да се приеме, че собствеността върху тях е прехвърлена съобразно по-соченото по-горе правило на 33Д. От тези доказателства не може по безпротиворечив начин да се направи извод, че между страните се е стигнало до индиви-дуализиране и отделяне на ро-дово определените вещи, с което е прехвърлена собствеността върху тях.

Освен това в протоколите липсва текст, описващ извършените действия по твърдяното приемо-предаване. По този начин протоколите не са в състояние изобщо да удостоверят благоприятните за жалбоподателя обстоятелства, които той се домогва да установи с тях. На следващо място Съдът констатира, че в протоколите мястото на предаване изобщо не е индивидуализирано – същото фигурира като [населено място], Т. склад, без посочен адрес, а това не позволява да се приеме за доказано мястото на твърдяното приемо-предаване.

Към фактурите от [фирма] в хода на ревизията жалбоподателят е представил приемо-предавателни протоколи, подписани от Д. Н. за доставчика и Р. Р. за жалбоподателя – прил.2, с.194. В тях мястото на предаване е посочено още по-общо в сравнение с тези от прежде разглеждания доставчик, и фигурира само като [населено място], а това не е достатъчно за индивидуализация на мястото на твърдяното приемо-предаване.

На същото основание както и по отношение протоколите от БРТ трейд Е., Съдът не кредитира дадената от ССЕ обвързка на същите с издадените фактури за родово определени вещи.

Важно е да се отбележи, че обсъжданите приемо-предавателни протоколи са частни свидетелстващи документи и въпросът за верността на материализираните в тях удостоверителни изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на тези документи. Частният свидетелстващ документ се ползва с материална доказателствена сила само когато удостоверява факти, неизгодни за страната, която го предоставя. Ето защо такъв документ не притежава доказателствена сила, ако с него издателят му иска да удостовери наличието на факти, от които черпи права.

Протоколите не следва да се кредитират и на друго основание. Не е ясно какво счетоводно отражение са получили те при доставчиците, които не са представили никакви счетоводни документи в хода на ревизионното производство. Същевременно в съдебното производство вещото лице не ги е намерило и не е проверило счетоводствата им. Поради това няма данни за редовно заведено от тях счетоводство, с проследяване на кореспонденцията между

относимите счетоводни сметки. При жалбоподателя положението е същото – както ревизията, така и ССЕ е констатирала, че счетоводството му не е редовно водено.

Ето защо не следва да се приема, че документите са с достоверни дати. Предвид изложените от ССЕ констатации следва да бъде прието, че обсъжданите писмени доказателства нямат достоверни дати посочените в тях, доколкото въз основа на тях са извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца-жалбоподател, а същите не са водени редовно. При това положение въпросните документи не могат да служат за доказване тезата на жалбоподателя за реалност на извършените доставки.

Следва да се има предвид, че приходната администрация е оспорила фактурите още в хода на ревизионното производство. Органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството и 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. На следващо място, доколкото в решението на ДД"ОДОП" са изложени доводи за ползване от жалбоподателя на документи, чиято истинност е спорна, на практика е релевирано оспорване на фактурите.

Изложеното дотук мотивира Съда да приеме, че не може да кредитира и експертното заключение в тази му част, доколкото то е основано върху въпросните частни документи.

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. Според 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. Нито едно от тези съществени обстоятелства не е установено по делото, дори и посредством заключението на ССЕ.

В обобщение следва да се има предвид, че не се установи дали процесните стоки от дружествата-доставчици са били заведени аналитично в материалните запаси на ревизираното дружество, представените към фактурите съпътстващи документи страдат от съществени пороци, а това е непълнота, явяваща се пречка да се установи спазването на изискването по чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС – упражненото право на приспадане на данъчен кредит да е за доставки, свързани с независимата икономическа дейност на данъчния субект.

Предвид гореизложеното, констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна, а жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

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

Съдът намира за недоказана тезата на жалбоподателя за реалност на спорните услуги. Съображенията в тази връзка са следните:

Към фактурите от [фирма] жалбоподателят е представил на ревизията само договор от 15.01.2017 г., с който той е възложил на доставчика да посредничи при сключване на сделки с трети лица за покупко-продажба на кафе /капсули, зърна и други/. Страните по договора са встъпили в правоотношение, разкриващо белезите на комисионен договор. Жалбоподателят-възложител е възложил на доставчика да посредничи при сключване на сделки с трети лица за покупко-продажба на кафе, но не е ясно дали възложителят ще купува

или ще продава кафето. Тази неяснота не е преодоляна посредством съпътстващи договора документи, защото такива не са представени по делото и следва да се приеме, че не съществуват. Според чл.3, ал.1, б.а от договора възложителят има задължение да предостави на изпълнителя подробна информация за стоката – количество, цена, срокове за доставка и други условия на сделката. На свой ред изпълнителят по силата на чл.4, ал.1, б.б изпълнителят е длъжен да изготви проект /оферта/ за сключване на договор и да го представи на възложителя, а съгласно б.г от същото съглашение е длъжен да дава текуща информация за хода на изпълнението. Изпълнението на тези задължени предполага между страните да има интензивна размяна на обширна търговска кореспонденция, засягаща всяка една конкретна сделка, сключена в изпълнение посредническата функция на довереника. Нищо от нея не е представено нито в ревизионното, нито в съдебното производство. Не са представени описи, списъци или други документи, от които да е видно с кои дружествата, обект на договора, са сключени търговски сделки.

Към фактурата от ЛРХ кнстракшън“ Е. жалбоподателят е представил на ревизията договор за консултантска услуга от 06.04.2017 г., сключен между него като възложител и доставчика като изпълнител, с който на изпълнителя е възложено да извършва консултации във връзка с финансиране от европейски програми и обществени поръчки.

При анализ на договора прави впечатление, че в него не е уговорен видът на консултациите, срокът за предаването им, въпреки че сред задълженията на изпълнителя е да предостави същите в срок /неясно какъв/. Липсва и срок на действие на договора и така не става ясно еднократно ли възложителят дължи уговореното възнаграждение в размер на 700 лв., или става въпрос за периодично изплащане на възнаграждение в посочения размер.

Според чл.3.3 от договора възложителят има задължение да осигури на изпълнителя информация за качествено изпълнение на консултациите. На свой ред изпълнителят по силата на чл.б.2 изпълнителят е длъжен да предаде същите на възложителя. Изпълнението на тези задължени предполага между страните да има интензивна размяна на обширна търговска кореспонденция, засягаща всяка една конкретна консултация. Нищо от нея не е представено нито в ревизионното, нито в съдебното производство. Не са представени материални носители, в които да са материализирани дадените консултации и резултатите от дейността на консултанта.

Доставчикът ТИБ троникс“ Е. е представил на ревизията договор за маркетингова услуга от 20.04.2017 г. прил.2, с.189, с който жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика като изпълнител да извърши маркетингово проучване – маркетингова информационна услуга; маркетингова ценова услуга маркетинг по договаряне. Представил е и приложение №1 към договора, представляващо поръчка-заявка за маркетингова услуга, изразяваща се в проучване в областта на изработката на сглобяеми къщи от дървена конструкция. Посочено е, че целта на проучването е дружеството да получи информация относно фирмите, които изработват сглобяеми къщи, качество на материалите за изработката, както и да се направи анализ на цените за изработката им с цел да наеме подизпълнител за възложени поръчки от инвеститор, при максимално добро съотношение цена-качество.

При преглед на договора се установява, че при полагане на подписи не са посочени имената и длъжностите на лицата, положили подписи за страните, което не позволява да се определи в какво качество са положени подписите и дали подписалите го лица са били в състояние с подписите си да обвържат дружествата.

Според чл.3 от договора изпълнението на дадена поръчка започва с писмено уведомяване на възложителя, че изпълнителят приема не по-късно от седемдневен срок от изпращането на заявка от страна на възложителя. На свой чл.4 предвижда изпълнението на дадена поръчка да се отчита писмено, като при предаване на отчета се подписва приемо-предавателен протокол между страните. Изпълнението на тези задължени предполага между страните да има интензивна размяна на обширна търговска кореспонденция, засягаща всяка една конкретна поръчка. Нищо от нея не е представено нито в ревизионното, нито в съдебното производство.

Не са представени материални носители, в които да са материализирани извършените проучвания и резултатите от дейността на изпълнителя.

От доказателствата по делото не става ясно маркетинговата услуга свързана ли е с предмета на дейност на жалбоподателя. При положение че в хода на ревизията жалбоподателят не е представил нито обяснения, нито доказателства за своята основна дейност през ревизирания период, не е ясно дали разискваните маркетингови услуги са свързани с предмета му на дейност.

За нито един от доставчиците не са представени документи, удостоверяващи реалното извършване и последващото приемане на договорените услуги.

За доставчиците [фирма] и ТИБ троникс“ Е. вещото лице е установило взета счетоводна операция по кредитиране на с-ка 703-Приходи от продажба на услуги”, но то е изградило извода си на базата само на откъслечни счетоводни документи. Без цялостна проверка на счетоводствата им и изграден експертен извод за редовност на водените от тях счетоводства, създението на ССЕ остава изолирано, без опора в писмения доказателствен материал и не позволява да се формират категорични правни изводи за реалност на фактурираните доставки на услуги.

Относими към двет констатации за отказан данъчен кредит са и следните правни разсъждения:

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 пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл.6, ал.1, респ. 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 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. 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 - чл.6, ал.1, чл.9, ал.1, чл.25, ал.1 във вр.с чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Жалбоподателят не проведе пълно насрещно доказване, в което да установи положителния факт на реално извършени доставки. В настоящето производство не се представиха категорични доказателства относно реалността на сделките.

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 може 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 ревизията, 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 способи и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид.

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

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело E.-S., C-110/99, R., стр. I-11569, т.52 и 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 дължимите 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 дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на

добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения О. и др., С-354/03, С-355/03 и С-484/03, EU:C:2006:16, К. и R. R., С-439/04 и С-440/04, EU:C:2006:446, М. и D., С-80/11 и С-142/11, EU:C:2012:373, Т., С-324/11, EU:C:2012:549, както и определения F. V, С-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiiio, С-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

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

Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (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 М.-G., EU:C:2012:547, т.53 и т.54).

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

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

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

Макар да е възможно да се приеме, че когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност, данъчната администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че не са налице нередности, или, от друга

страна, да притежава документи в това отношение (вж. в този смисъл решения М. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т.60 и 61, Строй транс, C-642/11, EU:C:2013:54, т.49, PPUH S. sp.j. F. S., J. S., Jarosiaw S., C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т.52, както и определение Jagieio, C-33/13, EU:C:2014:184, т.38 и 39).

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

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

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

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

По отношение на спорните фактури и липсата на индивидуализация на посочения в тях предмет, следва да се посочи, че в чл.7, ал.3 ЗСч е прието, че е налице документална обосновааност и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал.1 и ал.2 при условие, че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват. Разпоредбата на чл.71, т.1 ЗДДС изрично изисква фактурите, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит, да съответстват на изискванията на чл.114 ЗДДС, като не е предвидено изключение, свързано с непълноти на съдържанието. Тези изводи се подкрепят и от съдебната практика на Съда на ЕС по прилагането на директивата за ДДС, а именно, че следва да се откаже правото на приспадане по фактурите, които не съответстват на изискванията на съставянето им. В решение от 08.05.2013 г. по дело C-271/12, Съдът на ЕС е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. Дължимата престация от доставчика по облагаема доставка следва да бъде индивидуализирана с точни параметри, които позволяват действителното и изпълнение и доказването и при осъществяването на контрола за спазването на данъчното законодателство, в случай, че за същата е упражнено правото на приспадане на данъка. Съответно на дължимото изпълнение следва да бъде описанието на доставката във фактурата, т.е. по начин, който да позволява последваща проверка и установяването на действителното и извършване,

каквото в настоящия случай не може да бъде сторено.

От своя страна, изискванията за съдържанието на фактурите не са формални, тъй като са свързани с материалноправните изисквания към доставките и преценката дали се касае за облагаема доставка по принцип. Спазването на формалните изисквания при съставянето на фактурите не е решаващо за преценката на процесните доставки, но е решаващо в случая обстоятелството, че тази непълнота на фактурите възпрепятства доказването на изпълнението на материалноправните изисквания за възникването на данъчно събитие по всяка от спорните фактури, с оглед на това, че именно липсата на индивидуализация препятства доказване на твърденията за реално влягане на процесните стоки от жалбоподателя.

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

Очевидна е тенденцията за съставяне на документи, съобразно които да се създаде достатъчна убеденост у съда за начина на предаване на спорните стоки и изпълнение на спорните услуги, с които оспорвания обосновава правото си на данъчен кредит, които документи, обаче при съвкупния им анализ, не могат да установяват в условията на пълно доказване осъществяването на доставка на стоки по чл.6 ЗДДС и на услуги по чл.9 ЗДДС, предвид очевидното им съставяне с оглед нуждите на процеса, съответно наличието на констатираните по-горе противоречия в съдържащите се в тях данни. Предвид, което съдът приема, че наличието на съставените фактури, респ. съпътстващите ги документи, страдащи от съществени пороци, обсъдени по-горе, не може да обоснове извод за фактическото извършване на разглежданите доставки.

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

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

Субективният елемент на злоупотребата с право, както се посочи по-горе при правните

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

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

Констатациите за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури са законосъобразни и подлежат 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.

II. Относно допълнително начисления ДДС

1. По фактурата, издадена към [фирма].

Жалбоподателят поддържа тезата, че фактурата, издадена към този получател, е за застрахователни услуги, освободени от облагане с ДДС. Това не се установява от вписания в нея предмет, който препраща към отчети за м.април и м.май, без обаче да се посочва за коя година са тези месеци. Към фактурата в хода на ревизията е приложен договор за застрахователно агентство № 8000294/01.04.2017 г., анекс от същата дата и приложение към заявление за прекратяване на агентски договор № 8000044/01.01.2016 г. на застрахователен агент Европа тран сервиз Е. и прехвърляне на застрахователен портфейл и обслужване от застрахователен агент А. трейд Е. – в два екземпляра. С тях ревизираното лице се домогва да установи, че предметът на издадените фактури са застрахователни услуги.

Принципно твърденията на жалбоподателя имат нормативна опора в разпоредбата на чл.47 ЗДДС, която третира като освободена доставка извършването на услуги при условията и по реда на Кодекса за застраховането /КЗ/ от застрахователи и презастрахователи; както и от застрахователни брокери и застрахователни агенти. При преценката дали са налице извършени доставки на застрахователни услуги или напротив, водещо е изпълнението или неизпълнението на изискванията по специалния закон.

Доколкото според представения договор за застрахователно агентство между Д. застраховане АД и жалбоподателя последният е встъпил в правоотношението като застрахователен агент, следва да се изясни понятието застрахователен агент. Легалната дефиниция за същото се намира в чл.313, ал.1 КЗ и според относимата редакция към 2017 г. застрахователният агент е физическо лице или търговец, вписан в регистъра по чл.30, ал.1, т.11 от Закона за Комисията за финансов надзор, което срещу възнаграждение по възлагане от застраховател извършва застрахователно посредничество от негово име и за негова сметка. Освен това застрахователният агент е застрахователен посредник по смисъла на чл.294, ал.1 КЗ, доколкото срещу възнаграждение извършва дейност по разпространение на застрахователни продукти.

По силата на чл.296, ал.1 КЗ за всички застрахователни посредници, към които безспорно принадлежат застрахователните агенти, важи изискването за вписването им в регистъра на КФН по чл.30, ал.1, т.9 ЗКФН. Още едно изискване специално за застрахователните агенти е

въведено в разпоредбите на чл.319, ал.1 и ал.2 КЗ, задължаващо застрахователите да водят списък на лицата, с които имат сключени договори за застрахователно агентство, както и да изпращат данните за тези лица до КФН за вписване в указания регистър. От анализа на цитираните нормативни текстове става ясно, че за да се докаже качеството на застрахователен агент на дадено лице, следва да се представят данните за това от регистъра по чл.30, ал.1, т.9 ЗКФН. Този извод не се променя и от обстоятелството, че задължението по чл.319 КЗ е на застрахователя, защото в случая става въпрос за форма за доказване. Никакви данни за горното не са ангажирани по делото, поради което остана недоказано качеството на дружеството-жалбоподател като застрахователен агент. Оттук не може да се приеме, че фактурираните услуги са извършвани от жалбоподателя в качеството му на застрахователен агент.

На следващо място Съдът констатира, че не са представени договори и застрахователни полици, които да потвърдят тезата на жалбоподателя, че е изпълнявал застрахователни услуги. Представеното за пръв път в съдебното производство приложение към заявление за прекратяване на агентски договор от друг застрахователен агент и прехвърляне на застрахователен портфейл е частен документ, който има достоверна дата от датата на постъпването му по делото. То на практика представлява справка в табличен вид с описани полици, но самите те също не са представени. На вещото лице по ССЕ не са представени счетоводни документи, отразяващи действията на новостъпилия в правата на предишния застрахователен агент по поетите от последния задължения, както се твърди в справката. Не е ясно какви разходи е осчетоводило ревизираното лице във връзка с така поетите задължения. Липсата на указаните дотук данни е толкова съществена, че разколебава вярата в тезата на жалбоподателя, че фактурираните услуги представляват освободени доставки.

2. По фактурите, издадени към физическите лица Ц. Г. Н. и А. Н. Н..

Към фактурата, издадена към Ц. Г. Н., в.л. е установило договор за покупко-продажба на МПС от 30.08.2017 г. Същият обаче би могъл да установи единствено прехвърлянето на собствеността върху автомобила, но не и основание за третиране на доставката като освободена. Към фактурата, издадена към А. Н. Н., не е приложен договор за прехвърляне на собствеността. И към двете фактури вл. е установило протокол по чл.81 ЗДДС, който обаче третира случаите на възстановяване на платен данък от данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната, от лица, които не са установени на територията на Общността, и от данъчно незадължени физически лица. Правната материя на възстановяването на платен ДДС е съвсем различна от задължението за начисляване на ДДС и не дава основание доставката да се третира като освободена.

На общо основание доставките на МПС са облагаеми. Като основание за неначисляване на данъка във фактурите е посочен следният текст: «чл.50 от ЗДДС». Тази законова норма предвижда да се третират като освободени доставки тези: 1. които са използвани изцяло за извършването на освободени доставки и на това основание не е било упражнено правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на начисления данък при тяхното производство, придобиване или внос; или 2. при производството, придобиването или вноса на които не е било налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.70. Видно е, че в нормата са уредени две различни хипотези. Съдът намира, че така, както е действал жалбоподателят, без да конкретизира в издадените от него фактури за коя от двете хипотези по неначисляване на ДДС се отнася случаят, издателят им няма валидно основание да се отклони от задължението за начисляване на данъка. Конкретизацията е могла да се извърши само по пътя на индивидуализиране приложимата за случая точка на чл.50 ЗДДС, но това не е сторено. Органът по приходите, а след него и Съдът не трябва да гадае коя от хипотезите е имало предвид задълженото лице, отстоявайки своята теза.

Отделно от горното Съдът съобрази правилото на чл.50, т.2 ЗДДС, според която освободена е доставката на стока, при придобиването на която не е било налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл.70. В случая става въпрос за продажба на леки автомобили и

дори да се допусне приложимост на чл.70, ал.1, т.4 от закона, пак не може да се приеме за доказана тезата на жалбоподателя. Това е така, защото по делото не е доказано относимото обстоятелство на придобиване леките автомобили, доколкото са представени документи от чуждестранни лица, изготвени на чужд език, но без надлежен превод на български език. В тази връзка на жалбоподателя са дадени изрични указания с протоколно определение от 30.05.2019 г. – да представи документите в превод на български език. След като страната, адресат на указанията, не ги изпълни, то на основание чл.185 ГПК Съдът не цени документите на чужд език и спрямо тази страна следва да се приложат последиците от недоказването.

С оглед на горното правилно ревизията е приела, че процесните доставки са облагаеми по смисъла на чл.12, ал.1 ЗДДС и са с място на изпълнение на територията на страната и законосъобразно на основание чл.86 ЗДДС за същите е определен дължим ДДС. Правилно е определен и размерът на данъка при съобразяване разпоредбата на чл.67 от закона.

3. По фактурите за непризнати от ревизията ВОД:

Съгласно чл.7, ал.1 ЗДДС вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика-регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

За да се приеме, че е реализиран фактическият състав на тази норма, следва да са налице следните предпоставки: да е осъществена доставка на стоки, доставчикът да е регистриран по ДДС в България, съответно получателят по доставката да е регистриран за целите на ДДС в друга държава-членка на общността и стоката да е транспортирана от доставчика или получателя или за тяхна сметка от територията на страната до територията на друга държава-членка. Документите, които удостоверяват извършването на доставката, са посочени в чл.45 ППЗДДС (ред. ДВ, бр.101 от 2006 г): фактура с посочен идентификационен номер по ДДС на получателя, издаден в държавата-членка по месторегистрацията му (т.1); както и документ, удостоверяващ изпращането и транспортирането на стоката (т.2).

По отношение на първото изискване в настоящия случай жалбоподателят е издал фактури на дружествата-получатели в държави-членки на ЕС (Гърция и Полша), в които те са индивидуализирани с данъчния си номер. Съдът намира, че издадените фактури не са достатъчни да обосноват несъмнен извод за осъществени ВОД. Това е така поради неизпълнение именно на второто изискване от разглежданата норма.

Основният спорен момент е транспортирането на стоките, т.е. физическото им преминаване на границата и доказването на това обстоятелство. За изпълнение на второто изискване, доколкото транспортът е извършен от трето лице, следва да се представи един от двата вида документи: или транспортен документ, или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка. Съдът намира, че по делото не следва да се приема за доказан нито транспортът на процесните стоки, нито получаването на същите.

А. Към фактурите, издадени към С.А.А.Д - С.А.-Гърция, жалбоподателят е представил за пръв път в съдебното производство потвърждения от изпращача за качеството на литиеви батерии, в които са вписани номера на товарителници, но самите товарителници не са представени в превод на български език. В тази връзка на жалбоподателя са дадени изрични указания с протоколно определение от 30.05.2019 г. – да представи документите в превод на български език, но той не ги изпълни. Документи на чужд език, които не са придружени с надлежен превод на български език, не могат да бъдат да бъдат кредитирани от Съда. След като страната, адресат на указанията, не ги изпълни, то на основание чл.185 ГПК Съдът не цени документите на чужд език и спрямо тази страна следва да се приложат последиците от недоказването. Представени са и справки за проследяване на пратки от куриерска фирма Т., в които също фигурират номера на товарителници, но при непредставяне на самите товарителници не може да се приеме за доказан релевантният факт на извършване на

транспорта към Гърция.

б. Към фактурите, издадени към R. I. SP Z.-Полша, жалбоподателят за пръв път в съдебното производство е представил Договор за доставка от 01.04.2017 прил.2, с.168, сключен между жалбоподателя като доставчик и полския му контрагент Рак инвест като купувач, с който страните са се споразумели доставчикът да осъществява периодични доставки на кафе. При преглед на договора се установява, че на мястото на полагане на подписите не са посочени имената и длъжностите на лицата, положили подписи за страните, което не позволява да се определи в какво качество са положени подписите и дали подписалите го лица са били в състояние с подписите си да обвържат дружествата. Освен това е уговорено доставките да се извършват по заявки на купувача, а такива не са представени.

В хипотезата на чл.45, т.2, б."а" ППЗДДС, когато доказателство за транспортирането на стоките е единствено транспортният документ, същият трябва да е редовен от външна страна и по категоричен и несъмнен начин да доказва осъществения превоз на стоки. Жалбоподателят е представил и товарителници на чужд език, които не са представени в превод на български език. Съдът и в тази част на спора съобрази указанията, дадени на жалбоподателя с протоколно определение от 30.05.2019 г. – да представи документите в превод на български език, но той не ги изпълни. Документи на чужд език, които не са придружени с надлежен превод на български език, не могат да бъдат да бъдат кредитирани от Съда. Въпреки това Съдът прегледа товарителниците и констатира, че в тях са попълнени следните клетки: кл.22 – данни за изпращача, който е положил подпис и е поставил щемпел с наименованието си; кл.23 – данни за превозвача, който е поставил щемпел с наименованието си. Липсата на подпис в тази клетка не позволява да се приеме за доказано извършването на транспорта до Полша. Не е попълнена съществената за спора кл.24, като няма никакви данни за получателя. Ето защо не може да се приеме за доказан релевантният факт на получаване на стоките от адресата им в Полша. Спрямо жалбоподателя следва да се приложат последиците от недоказването.

Към фактурите, издадени към T. S. Z.-Полша, жалбоподателят за пръв път в съдебното производство е представил предварителен договор от 01.02.2017 прил.2, с.78, между жалбоподателя като доставчик и T. като купувач, с който страните са се споразумели доставчикът да осъществява периодични доставки на кафе. При преглед на договора се установява, че на мястото на полагане на подписите не са посочени имената и длъжностите на лицата, положили подписи за страните, което не позволява да се определи в какво качество са положени подписите и дали подписалите го лица са били в състояние с подписите си да обвържат дружествата. Освен това е уговорено доставките да се извършват по заявки на купувача, а такива не са представени.

Жалбоподателят е представил опаковъчни листове, които не са преведени на български език. За тях важи всичко казано по-горе за документите на чужд език и за невъзможността да бъдат ценени от Съда на основание чл.185 ГПК.

Каза се по-горе, че транспортният документ трябва да е редовен от външна страна. Приложените по делото четири ЧМР не отговарят на изискванията на образеца, одобрен с Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки. Съгласно разпоредбата на чл.5 от конвенцията товарителницата се изготвя в три оригинални екземпляра, подписани от изпращача и от превозвача. Първият екземпляр се предава на изпращача, вторият придружава стоката, а третият се задържа от превозвача. Товарителницата е превозен документ, удостоверяващ сключен договор за превоз, който придружава товара от момента на натоварването до момента на разтоварването на стоката. Според презумпцията, възведена в чл.9 от конвенцията, товарителницата удостоверява единствено условията на договора за превоз на товари и получаването на товара от превозвача (до доказване на противното). Именно противното следва да се приеме за установено по делото. В настоящия случай в приложените по делото ЧМР липсва подпис на превозвача, а е положен само печат. Тези документи нямат поредни номера, в тях липсва дата и място на съставяне, не са

попълнени в пълнота кл.3 и 4 товарен и разтоварен пункт, като е посочен само градът. Кл.24, която удостоверява получаването на стоките, не е попълнена. Въз основа на горното въпросните ЧМР не могат да послужат за доказване наличието на транспортна услуга.

Като частни документи международните товарителници следва да отговарят на изискванията за действителност на частните документи и тяхната доказателствена сила следва да се преценява съобразно правилата, установени в ГПК. Частният документ е документ, който материализира изявления на лице (лица), което не е орган на държавната власт и чиито изявления не са направени в качеството на държавен орган или при изпълнение на възложена му държавна функция. В този смисъл процесните ЧМР следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства събрани в хода на съдебното производство, още повече, че с тях жалбоподателят удостоверява изгодни за себе си факти.

Относно подписите на получателя Съдът съобрази следното: в действащото право няма изрична нормативна уредба на подписа. С подписа се установява, че писмено обективизираното волеизявление в един документ е именно на лицето, което го е подписало. Основавайки се на тази правна характеристика на подписа, в практиката трайно е установено разбирането, че подписът съставлява саморъчно изписване на името на физическото лице или на стилизирана част от него. Само при това положение подписът може да осъществи функцията си да удостовери, че писменото обективизирано волеизявление в документа е на лицето, което го е подписало.

По отношение на разглеждания получател са представени товарителници, които не се нуждаят от превод, защото антетките са попълнени на български език. В тях са попълнени следните клетки: кл.22 – данни за изпращача, който е положил подпис и е поставил щемпел с наименованието си; кл.23 – данни за превозвача, който е поставил щемпел с наименованието си. Липсата на подпис в тази клетка не позволява да се приеме за доказано извършването на транспорта до Полша. Не е попълнена съществената за спора кл.24, като няма никакви данни за получателя. При това положение по никакъв начин не може да се направи категоричен извод, че в ЧМР се съдържа потвърждение за получаване на стоките.

Освен това товарителницата удостоверява условията на договора, но не и неговото изпълнение, което се доказва със същинските транспортни документи, свързани с движението на автомобила - тахшайби, такси за преминаване, разходи за гориво и пр. За да се установи по безспорен начин извършването на превозите, следваше да се установи, че при превозвача се намират третите екземпляри от товарителниците, както и че са извършени ли са плащания във връзка с превозите и са отчетени разходи във връзка с транспорта и пр., а такива доказателства не са представени. От заключението на ССЕ се установява, че не са установени български или чуждестранни превозвачи и проверки при тях не е извършени. В счетоводството на превозвачите би следвало да са осчетоводени данни от международните товарителници, да са отчетени разходи във връзка с транспорта. Не са представени заповеди за командировки на водачите, дадени аванси по повод пътуванията в чужбина, винетни такси, фактури за закупено гориво. Няма издадени пътни листове.

Съдът намира, че по делото не следва да се приема за доказано и получаването на стоките посредством писмено потвърждение за това. Изискването в тази насока е писменото потвърждение да съдържа информация за дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът. Потвърждението следва да е подписано от получателя. В случая са представени потвърждения към всяка от фактурите, носещи дати, близки след датите на самите фактури. В тях обаче липсва подпис на получател от страна на полското дружество, като фигурира име на получател, което пък не е преведено, като не е посочена и длъжността на получателя. Това обстоятелство на свой ред не позволява да се прецени дали лицето, което се твърди да е получило стоките, има качеството на материално-отговорно лице да полския контрагент на жалбоподателя.

В разпоредбата на чл.180 ГПК е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от

лицата, които са го съставили, съставлява доказателство, че изявленията, които се съдържат в него, 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. Доколкото и потвържденията са частни документи, при тях волеизявлението може да бъде валидно или невалидно. В тази звърка частните документи биват автентични или неавтентични, като критерий за това е авторството на документа. Автентичен е този документ, който действително материализира изявлението на това лице, което се сочи за негов автор. А неавтентичен е документът, когато материализираното в него изявление не е направено от лицето, сочено като негов издател. При неавтентичния документ се създава привидност, че е създаден от лицето, на което се приписва. Неавтентичният документ винаги е неистински и като такъв няма доказателствена сила.

От особено важност за настоящия казус е и следното: Потвържденията на пръв поглед изглеждат изготвени двуезично, но при внимателния им прочит става ясно, че в тях липсва в текст на български език най-съществената информация, която е от ключово значение за случая: за стоки с кой изпращач се отнасят, и кое е мястото на получаване на стоките. Липсата на ясен и разбираем текст на български език не позволява на Съда да приеме за доказано пристигането на процесните стоки на територията на държава-членка на ЕС като основание за прилагане режима на ВОД, а оттам – и за отклонение от задължението за начисляване на данъка.

За пълнота на изложението Съдът следва да се спре накратко и на останалите три договора, представени от жалбоподателя за пръв път в хода на съдебното производство. Това са:

Договор от 05.05.2017 (прил.2, с.48), сключен между жалбоподателя като възложител и полския му партньор Т. като изпълнител, за изпълнение на дейности, изразяващи се в изпълнение на заготовка за сглобяема нискоенергийна къща. Този договор няма пряка връзка с определените данъчни задължения на ревизираното лице.

Договор от 25.04.2017 (прил.2, с.37), сключен между немското дружество MS bauinvest G. като възложител и жалбоподателя като изпълнител, за изпълнение на сглобяема къща. Това не е спорна по делото констатация, по нея на жалбоподателя не са определени данъчни задължения.

Договор от 25.04.2017 г. (прил.2, с.62), сключен между немското дружество K. investments G. като възложител и жалбоподателя като изпълнител, за изпълнение на сглобяема нискоенергийна сграда. Това не е спорна по делото констатация, по нея на жалбоподателя не са определени данъчни задължения.

Не следва да се приема за доказана и потенциалната възможност на ревизираното лице изобщо да осъществява каквито и да било доставки – с място на изпълнение в страна или вътреобщностни, предвид безпорния факт, констатиран при ревизията от справка в информационната система на НАП - че през ревизирания период жалбоподателят няма наети лица по трудови правоотношения, не е декларирал търговски обекти и няма регистрирани ЕКАФП. Абсурдно е да се допусне, че без каквато и да било материална база и кадрови едно търговско дружество е способно да изпълнява доставки към съконтанти, а представените договори следва да се преценят като фиктивни – такива, зад които не строят действителни търговски взаимоотношения с търговски партньори.

Ето защо не може да се приеме за доказано нито транспортирането на стоките, нито релевантният факт на получаване на стоките от адресата им в Полша. След като за доказване на тезата си жалбоподателят ангажира негодни доказателства, спрямо него следва да се приложат последиците от недоказването.

Предвид решението на Съда на Европейския съюз по дело С-273/11 се налага извод, че отказ на правото на освобождаване от облагане с ДДС при ВОД е допустимо при наличието на следните предпоставки – когато доставчикът не е изпълнил предвидените от закона

задължения в областта на доказването или когато е бил недобросъвестен, т.е. е знаел или е трябвало да знае, че осъществяваната от него операция е част от извършвана от приобретателя измама.

В тази връзка Съдът съобрази, че в решението си по дело С-409/04 СЕО е посочил, че член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/65, следва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държавата-членка на доставката да задължават даден доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена ВОД на стоки, да заплати впоследствие ДДС върху тези стоки, когато тези доказателства се окажат с невярно съдържание, без обаче да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама, доколкото той е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществяваната от него ВОД не го довежда до участие в такава измама. Жалбоподателят като доставчик е разполагал с необходимите механизми и средства, за да се увери дали стоките действително са напуснали РБългария. В този смисъл той не е положил всички възможни и разумни мерки, за да се увери, че са изпълнени всички предпоставки на ВОД.

СЕО е категоричен, че освобождаването на ВОД е налице, когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава-членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физическите територията на държавата-членка на доставчика. Именно тази предпоставка не е доказана в настоящия случай.

За пълнота на изложението следва да се добави, че установеното при ревизията и от ССЕ плащане по спорните фактури само по себе си не е достатъчно, за да обоснове извод за действително осъществяване на ВОД, което изисква да се сокаже, че процесните стоки са напуснали територията на страната, съответно действително са получени от румънските му съконтрагенти. Основание за този извод е коментираният разпоредба на чл.45 ППЗДДС, която възвежда като правопораждащ юридически факт не друго, а получаването на стоката на територията на друга държава членка.

Съвкупната преценка на събраните по делото доказателства обоснова извода, че жалбоподателят не е извършил вътреобщностни доставки на стоките по процесните фактури. При това положение обосновано органът по приходите е приел, че стоките са реализирани на територията на страната и жалбоподателят неправилно е приложил нулева данъчна ставка. Ето защо начисляването на ДДС в размер на 20 % за реализираните доставки е законосъобразно, тъй като от една страна безспорно въпросните стоки са реализирани, а от друга не е доказано транспортирането им извън пределите на РБългария. Разбирането, че доставките са с място на изпълнение на територията на страната, е съответно на чл.17, ал.2 ЗДДС. Изключването на облагане с нулева ставка изисква облагане със ставката по чл.66, ал.1, т.1 от закона. По тази причина начисляването на данъка в тежест на лицето, от което той е изискуем съгласно чл.86, ал.1 ЗДДС, е съответно на материалния закон. И тези констатации са законосъобразни и липсват основания за отмяна на РА и в частта на доначислен ДДС.

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

Крайният извод на Съда е, че обжалваният РА е законосъобразен, което налага жалбата да бъде отхвърлена изцяло като неоснователна.

При този изход на спора искането за присъждане на разноски от ответника е основателно и следва да се уважи. На Д"ОДОП"-гр.С. следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, изчислено на базата на отменената т.5 от чл.8, ал.1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, но в сила към момента на приключване на устните състезания по делото. Така определено, юрисконсултското

възнаграждение възлиза на 7 831,33 лв. Дори да се приеме, че с отмяната на чл.8, ал.1 от указаната наредба в момента е налице правен вакуум, той съгласно чл.46, ал.2 от Закона за нормативните актове може да се преодолее чрез аналогия на закона. Посочената норма на ЗНА предвижда, че когато нормативният акт е непълен, за неуредените от него случаи се прилагат разпоредбите, които се отнасят до подобни случаи, ако това отговаря на целта на акта. Към момента действат разпоредбите на чл.7 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, но те се отнасят до адвокатски възнаграждения по граждански дела, в които процесът на доказване е по-различен, а и при тях Съдът не е такъв по същество (за разлика от чл.160, ал.1 и ал.3 ДОПК), поради което не може да се приеме, че така приложената аналогия отговаря на целта на акта. Ето защо следва да се приложи аналогията на правото, удрена във второто изречение на чл.46, ал.2 ЗНА. Това правило предписва при липсата на разпоредби, които се отнасят до подобни случаи и това отговаря на целта на акта, отношенията се уреждат съобразно основните начала на правото на Република България. Основен принцип на правовата държава, каквато е Република България според чл.4, ал.1 от Конституцията, е верността към общочовешките ценности: свобода, мир, хуманизъм, равенство, *справедливост* и търпимост – същият е закрепен в преамбула на Конституцията. По същия начин в нормата на чл.52 ЗЗД е предвидено обезщетение да се определя от съда по справедливост. Съдът намира, че сумата от 7 831,33 лв. е справедлив размер на юрисконсултското възнаграждение по делото предвид сложността на същото и положения от юрисконсулта на НАП труд, и в този му размер следва да се присъди на ответника.

Каза се по-горе, че по делото е изслушано заключението на съдебно-счетоводна експертиза, за която с протоколно определение от 21.03.2019 г. е определен първоначален депозит от 1 000 лв., внесен от жалбоподателя. В с.з на 17.10.2019 г. Съдът е определил окончателен хонорар за експертизата в размер на 1 192,80 лв. Във връзка с това на 26.02.2020 г. Съдът е задължил жалбоподателя да внесе по сметка на АССГ разликата в размер на 192,80 лв. за възнаграждение на вещото лице. Указано е на жалбоподателя, че ако остане задължен за разноси, Съдът ще го осъди със съдебното решение. Указанията на Съда са съобщени на адв.Ж. на 27.02.2020 г. (л.213), но до настоящия момент не са изпълнени.

Съгласно чл.77 ГПК, ако страната остане задължена за разноси, съдът постановява определение за принудителното им събиране. Съдът намира, че жалбоподателят е имал достатъчно време на разположение да внесе определеното за в.л. възнаграждение и след като не го е изпълнил, следва да се постанови принудително събиране на същото.

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма] съд седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ап.104, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221017006860-091-001/ 31.01.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1223/17.08.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] съд седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ап.104, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 7 831,33 лв. (седем хиляди осемстотин тридесет и един лева и 33 ст.).

ОСЪЖДА [фирма] съд седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ап.104, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати по сметката на Административен съд-София град за вещи лица сумата от 192,80 лв. (сто деветдесет и два лева и 80 ст.), представляваща доплащане на

определеното от съда възнаграждение за вещото лице по настоящото дело.
Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, а в частта с характер на определение, с която жалбоподателят е осъден да заплати сума за възнаграждение на вещото лице по делото, може да бъде обжалвано с частна жалба пред Върховния административен съд, в 7-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: