

РЕШЕНИЕ

№ 2376

гр. София, 30.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42
състав,** в публично заседание на 30.01.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Сточева, като разгледа дело номер **2207** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], бл.Ж., вх.С, ет.1, ап.3, ЕИК по Булстат:[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор Д. И. Д., подадена чрез адв.Балкански, против Ревизионен акт № Р-22220[ЕГН]-091-001/14.08.2017 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена и изменена с Решение № 176/02.02.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в размер на 21 003,04 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], ведно със съответните лихви за забава; както и установените резултати по Закона за корпоративното подоходно облагане, както следва: за 2012 г. – данъчна загуба в размер на 1 267,80 лв., за 2013 г. – данъчна печалба в размер на 138 994,18 лв., за 2014 г. – данъчна печалба в размер на 5 183,15 лв., а също и определения му корпоративен данък за 2015 г. в размер на 15 293,34 лв., ведно със съответната лихва за забава.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Жалбоподателят счита, че от представените доказателства безспорно се установява реалността на извършените доставки. Позицията се на практиката на СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в

депозиранията жалба. В заключение претендира отмяната на РА. В съдебно заседание жалбоподателят чрез адв.С. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и за присъждане на разноски по представен списък. Представя писмено становище с подробни съображения в подкрепа на тезата си за нищожност на административния акт.

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

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 06.02.2018 г. (л.30). Жалбата е подадена на 19.02.2018 г. видно от поставения вх.№ 53-04-112, от надлежно упълномощен адвокат (л.19) и при наличието на правен интерес. Ето защо жалбата е процесуално допустима.

По делото се установява следната фактическа обстановка:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220216007323-020-001/21.10.2016 г., издадена от Руска Р. Б. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчните периоди от м.януари 2012 г. до м.септември 2016 г., както и за задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 2012 г. до 2015 г. ЗВР е връчена на 02.11.2016 г. на упълномощено лице, като е определено ревизията да бъде извършена в срок до 3 месеца от връчването на ЗВР. За ревизиращи органи са определени Е. М. И.-Г. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и А. Ц. Б. – инспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22220216007323-020-002/01.02.2017 г., издадена от същия орган по възлагането, и с нея срокът за извършване на ревизията е продължен до 31.03.2017 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.31).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220216007323-092-001/03.05.2017 г., връчен на ревизираното лице на 10.05.2017 г. В срока по чл.117, ал.5 ДОПК жалбоподателят е депозирал възражение вх.№ 53-04-513#4/22.06.2017 г., като е приложило писмени доказателства. Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22220216007323-091-001 е издаден на 14.08.2017 г. от Руска Р. Б. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. И.-Г. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на ревизираното лице на 15.08.2017 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях, а подаденото възражение е отхвърлено като неоснователно.

При ревизията е установено, че [фирма] е имало за основна търговска дейност – покупко-продажба на лекарства, като за осъществяването ѝ е разполагало с Разрешение за търговия на дребно № 3015-1/16.12.2011 г. с лекарствени продукти, с

изключение на приготвяни по магистрална и фармакопейна рецептура, издадено от Изпълнителната агенция по лекарствата.

В хода на ревизията на жалбоподателя са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от 31.10.2016 г. и от 26.01.2017 г. С тях от страна на органите по приходите е изискано ревизираното дружество да представи издадени от доставчиците фактури, както и договори, заявки, приемо-предавателни протоколи, доказателства за плащане, доказателства за транспорт. На ревизираното дружество е указано да представи информация по какви критерии е избрал доставчиците, как е осъществил контакт с тях, да посочи обектите, от които са натоварени стоките, да предостави данни за транспортни средства, с които е извършен превоз на стоките. В отговор на 23.11.2016 г. ревизираното лице е представило справки, декларации, документи и писмени обяснения.

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

Ревизията е направила следните констатации:

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

1. В размер на 2 112,85 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (л.1871, 188, 235):

№ 2...16/27.11.2014 г. с предмет цимент сив 25 кг/42,50 – 530 бр.; гипсова мазилка 30 кг – 426 бр.; циментово лепило – 60 бр.

№ 2...196/31.12.2014 г. с предмет аптечен шкаф - 1 бр.

№ 2...197/31.12.2014 г. с предмет метална каса -1 бр.

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 пощата. В отговор на искането не са представени документи и обяснения.

От справка в информационната система на НАП е установено, че фактура № 2...16/27.11.2014 г. не е отразена в дневника за продажби на доставчика. Констатирано е че към датата на издаване на фактурите в дружеството са били наети 3 лица по трудови правоотношения, но същото не е разполагало с МПС и с наети търговски обекти.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесните фактури с приложени към същите касови бонове, не е дал никакви обяснения във връзка с фактурите.

2. В размер на 98,34 лв. по фактура № 544/26.04.2012 г. с предмет: носни кърпи – 1200 бр., мокри кърпи малки – 480 бр., мокри кърпи промоц. – 300 бр., мокри кърпи – 180 бр., издадена от [фирма] (л.345).

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.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът не е включил фактурата в дневника си за продажби, както и че не е имал лица, наети по трудов договор.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил камо процесната фактура с

приложен към същата касов бон, не е дал никакви обяснения във връзка с фактурата.

3. В размер на 4 635 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (л.343, л.190):

№ 4...101/26.07.2012 г. с предмет С. дискус 50/500 мкг – 60 дози.

№ 4...102/26.07.2012 г. с предмет аневризмален клипс FT752T 9 mm – 3 бр.; аневризмален клипс FT820T 7 mm - 3 бр.; лиоплант 6x8 см – 3 бр.

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 изискваните документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурите в дневника си за продажби, както и че е имал 5 лица, наети по трудов договор.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесните фактури с приложени към същите касови бонове, не е дал никакви обяснения във връзка с фактурите.

4. В размер на 1 250 лв. по фактура № 5...1167/29.11.2014 г. с предмет ремонт на офис, издадена от [фирма] (л.237).

При извършената на доставчика насрещна проверка е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, което му е връчено по електронен път. В указания от органите по приходите срок от страна на дружеството-доставчик не са представени изискваните документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, че е имал 7 лица, наети по трудов договор, не е декларирал разходи за наети обекти, разполагал е с лек автомобил Мерцедес С 350 Б..

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил камо процесната фактура с приложен към същата касов бон, не е дал никакви обяснения във връзка с фактурата.

5. В размер на 1 531,80 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (л.240, л.189):

№ 1...165/24.11.2014 г. с предмет фибран, гипсокартон, финт за картон, фугиrol, Т-образен профил, бяла шкурка, фуген фюлер.

№ 1...197/22.12.2014 г. с предмет светеща реклама.

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 изискваните документи.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът не е включил фактурите в дневника си за продажби, както и че не е имал лица, наети по трудов договор, не е разполагал с превозни средства и търговски обекти.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесните фактури с приложени към същите касови бонове, не е дал никакви обяснения във връзка с фактурите.

6. В размер на 2 403 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (л.225, л.226):

№ 237/29.04.2016 г. с предмет дизайн, оформление и актуализация на складов софтуер според изискванията на клиента.

№ 241/30.04.2016 г. с предмет извършена инвентаризация на складови наличности.

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.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурите в дневника си за продажби, както и че не е имал лица, наети по трудов договор, разполагал е с 16 леки автомобила, не е декларирал разходи за търговски обекти.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесните фактури с приложени към същите касови бонове, не е дал никакви обяснения във връзка с фактурите, поради което не е станало ясно и обстоятелството на кой обект е получена услугата. Към жалбата, подадена по административен ред, жалбоподателят е приложил констативен протокол от 27.04.2016 г. между жалбоподателя и доставчика за инсталация, настройка, внедряване на компютърна система "Ф." с пълна интеграция на обект – аптека, находяща се в [населено място], [улица], прехвърляне на номенклатурата от съществуващата информационна система в ново внедрената система "Ф." и физическо преброяване и заприхождаване на налични стоки в новосъздадената система.

7. В размер на 1 491,75 лв. по фактура № 187/30.04.2014 г. с предмет договор за консултантски услуги, издадена от [фирма] (л.231).

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.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, че не е имал лица, наети по трудов договор, не е декларирал разходи за наети обекти, разполагал е с лек автомобил Мерцедес С 350 4 матик.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил камо процесната фактура с приложен към същата касов бон, не е дал никакви обяснения във връзка с фактурата.

8. В размер на 5 000 лв. по фактура № 187/30.04.2014 г. с предмет плащане по договор, издадена от "С.-2000" Е. (л.248).

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.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът е включил фактурата в дневника си за продажби, че е имал 1 лице, наето по трудов договор, не е декларирал разходи за наети обекти, не разполагал с транспортни средства.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил камо процесната фактура с приложен към същата касов бон, не е дал никакви обяснения във връзка с фактурата. Към жалбата, подадена по административен ред, жалбоподателят е приложил договор

за строителство от 10.04.2014 г. с доставчика за извършване на строително-ремонтни работи на аптека в[жк], Търговски център, "Извора" №6, протокол за извършване на СМР от 18.05.2014 г., договор за наем от 03.02.2014 г. за горепосочения имот с [фирма] и хигиенно заключение за търговия на дребно с лекарствени продукти в аптека от 29.04.2014 г. на РЗИ – В..

9. В размер на 2 480 лв. по следните фактури, издадени от [фирма] (л.250-252):

№ 82/29.04.2014 г. с предмет почистване на отпадъци и поддръждане на складови помещения.

№ 87/30.04.2014 г. с предмет консултиране, подготовка на документи за участие в тръжна процедура.

№ 91/30.04.2014 г. с предмет изработка на уеб-страница-оформяне и графичен дизайн. 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.

След справка в информационната система на НАП е констатирано, че доставчикът не е включил фактурите в дневника си за продажби, както и че не е имал лица, наети по трудов договор, не разполагал с транспортни средства, не е декларирал разходи за търговски обекти.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил само процесните фактури с приложени към същите касови бонове, не е дал никакви обяснения във връзка с фактурите.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели за недоказано реалното извършване на доставки по спорните фактури. Направен е извод, че след като доставчиците не разполагат със складови бази, транспортни средства и нает персонал, липсват представени документи за произход на стоките, а част от издадените фактури не са включени в дневниците им за продажби, то реалното извършване на фактурираните от тях доставки се явява недоказано. С оглед това и въз основа на счетоводните документи, ревизията е приела, че не може да се проследи получаването и използването на закупените материали, както и влагането им в изработваната продукция. По отношение на фактурите с предмет услуги ревизията е изтъкнала, че доставчиците не разполагат с обекти, активи и кадрови ресурс да ги извършат. Не са ангажирани доказателства и обяснения в кои обекти са извършени услугите и как са приети, за какво са използвани, липсват доказателства за получаване на услугите. 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, които не са извършвани. 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.25, ал.2 ЗДДС.

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

II. По ЗКПО

От анализ на оборотната ведомост към 30.09.2016 г. ревизията е установила, че дружеството-жалбоподател е с непокрита загуба от минали години в размер на 548 471,23 лв., както и с неразпределена печалба от минали години в размер на 325 475,49 лв.

За 2012 г. дружеството е декларирало счетоводен финансов резултат /СФР/ - загуба в размер на 37 760,54 лв. и данъчен финансов резултат /ДФР/ - данъчна загуба в размер на 24 936,69 лв., след извършеното преобразуване на СФР.

Поради непредставяне на документи и доказателства за реалността на фактурираните

доставки от [фирма], [фирма] и [фирма], ревизиращите органи са направили извод, че тези дружества не са извършили фактурираните доставки, а фактурите са лишени от икономическо основание. Ето защо на основание на чл.26, т.2 ЗКПО СФР е преобразуван с осчетоводените разходи по сметка 601-Разходи за материали в размер на 69 913,23 лв., като е прието, че същите не са документално обосновани. Така е определен ДФР – печалба в размер на 44 977,23 лв.

По реда на чл.70, ал.1 ЗКПО ревизията е извършила приспадане на установения СФР с декларираната данъчна загуба за 2008 г. в размер на 59 879,79 лв., като след извършеното приспадане е налице неприспадната данъчна загуба за 2008 г. в размер на 14 902,56 лв.

След проведеното административно обжалване решаващият орган е изменил РА, като вместо установения от ревизията ДФР за 2012 г. – данъчна печалба в размер на 44 977,23 лв., е определил данъчна загуба в размер на 1 267,80 лв.

За 2013 г. дружеството е декларирано СФР загуба в размер на 84 579,24 лв. и ДФР – данъчна загуба в същия размер, след извършеното преобразуване на СФР.

Органите по приходите са констатирали, че ревизираното лице неправилно е отразило в ГДД приходи за 2013 г. в размер на 64 074,90 лв., вместо сбора от приходите в размер на 287 648,32 лв. от сч.сметка 702-Постъпления от продажба на стоки в размер на 240 705,74 лв., от сч.сметка 721-Приходи от лихви, в размер на 10 623,25 лв., и от сч.сметка 791-Отписани задължения. Така ревизията е установила СФР - печалба в размер на 138 994,15 лв.

Освен това, поради непредставяне на документи и доказателства за реалността на фактурираните доставки от [фирма] ревизиращите органи са направили извод, че това дружество не е извършило фактурираните доставки, а фактурите са лишени от икономическо основание. Ето защо на основание на чл.26, т.2 ЗКПО СФР е преобразуван с осчетоводените разходи в размер на 6 820,05 лв., като е прието, че същите не са документално обосновани. Окончателно е определен ДФР – данъчна печалба в размер на 145 814,23 лв.

По реда на чл.70, ал.1 ЗКПО ревизията е извършила приспадане на установения СФР от остатъка от декларираната данъчна загуба от дружеството за 2008 г. в размер на 14 902,56 лв., на данъчната загуба за 2009 г. в размер на 34 464,87 лв. и на данъчната загуба за 2010 г. в частта до 96 428,20 лв., като след извършеното приспадане е налице неприспадната загуба за 2010 г. в размер на 17 536,95 лв.

След проведеното административно обжалване решаващият орган е изменил РА, като е намалил установения резултат за 2013 г. – данъчна печалба, от 145 814,23 лв. на 138 994,18 лв.

За 2014 г. дружеството е декларирано приходи в общ размер 427 169,82 лв. и разходи в общ размер 491 318,66 лв., СФР – загуба в размер на 64 148,84 лв. и ДФР – загуба в размер на 64 148,84 лв., след извършеното преобразуване на СФР.

Поради непредставяне на документи и доказателства за реалността на фактурираните доставки от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], ревизиращите органи са направили извод, че тези дружества не са извършили фактурираните доставки, а фактурите са лишени от икономическо основание. Ето защо на основание на чл.26, т.2 ЗКПО СФР е преобразуван с осчетоводените разходи по дебита на сметка 601-Разходи за материали и 602-Разходи за външни услуги, в размер на 69 814,54 лв., като е прието, че същите не са документално обосновани. Така е определен ДФР – данъчна печалба в размер на 5 665,70 лв.

По реда на чл.70, ал.1 ЗКПО ревизията е извършила приспадане на установения ДФР от остатъка от декларираната данъчна загуба от дружеството за 2010 г. в размер на 17 537,04 лв., като след извършеното приспадане е налице неприспадната данъчна загуба за 2010 г. в размер на 11 871,34 лв.

След проведеното административно обжалване решаващият орган е изменил РА, като е намалил установения резултат за 2014 г. - данъчна печалба, от 5 665,70 лв. на 5 183,15 лв.

За 2015 г. дружеството е декларирано приходи в общ размер 1 198 514,01 лв. и разходи в общ размер 873 038,52 лв., СФР – печалба в размер на 325 475,49 лв. и ДФР – данъчна печалба в

размер на 0 лв., след извършеното преобразуване на СФР и пренасяне на данъчни загуби за минали години.

По реда на чл.70, ал.1 ЗКПО ревизията е извършила приспадане на установения СФР с остатъка от декларираната данъчна загуба от дружеството за 2010 г. в размер на 11 871,34 лв. и декларираната загуба за 2011 г. в размер на 107 141,32 лв., като след извършеното приспадане е определен ДФР – печалба в размер на 206 462,83 лв. и корпоративен данък за внасяне в размер на 20 646,29 лв. За невнесения в срок корпоративен данък е начислена лихва от 4 367,68 лв.

След проведеното административно обжалване решаващият орган е изменил РА, като е намалил установения корпоративен данък за 2015 г. от 20 646,29 лв. на 15 293,34 лв., ведно със съответната лихва.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 176/02.02.2018 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е отменен в частта по ЗДДС за данъчни периоди м.януари, м.март, м.юни 2012 г., от м.септември 2012 г. до м.май 2013 г. и от м.август до м.декември 2013 г.; РА е изменен в частта по ЗКПО, като установеният резултат за 2012 г. – данъчна печалба в размер на 44 977,23 лв. е определен на данъчна загуба в размер на 1 267,80 лв., установеният резултат за 2013 г. – данъчна печалба в размер на 145 814,23 лв. е определен на данъчна печалба в размер на 138 994,18 лв., установеният резултат за 2014 г. - данъчна печалба в размер на 5 665,70 лв. е определен на данъчна печалба в размер на 5 183,15 лв., установеният резултат за 2015 г. - данъчна печалба в размер на 206 462,83 лв. е определен на данъчна печалба в размер на 152 933,89 лв.; РА е изменен в частта по ЗДДС, като установеният резултат за м.април 2012 г. от ДДС за внасяне в размер на 2 844,17 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 2 579,38 лв., установеният резултат за м.юли 2012 г. от ДДС за внасяне в размер на 7 403,12 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 7 331,66 лв., установеният резултат за м.април 2014 г. от ДДС за внасяне в размер на 11 086,06 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 10 989,55 лв.; РА е потвърден в частта по ЗДДС за данъчни периоди м.февруари, м.август, м.ноември и м.декември 2014 г., и м.април 2016 г.

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

I. Поставени от Съда:

1. Към спорните фактури има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, складови разписки или други документи, касаещи предаването на стоките и др. Какво счетоводно отражение са намерили те при жалбоподателя и при доставчиците.
2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.
3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
4. Притежавали ли жалбоподателят и доставчиците му собствени или наети складови помещения; какви счетоводни записвания има във връзка със съхраняването на стоките; в съответните складови помещения съхранявани ли са и чужди стоки.
5. Доставчиците разполагали ли са с наети работници/служители - на какви длъжности, с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.
6. да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:
 - а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на 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 платежните документи и с транспортните документи.
 - г/ кои са всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на

процесните.

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

8. за фактурите с предмет индивидуално определени вещи: дали доставчикът е разполагал със същите, дали те са били заприходени при него и по какъв начин, а при отчуждаването им ги е отписал, както и че същите са заприходени при жалбоподателя и по какъв начин.

9. за фактурите с предмет услуги:

а/ в какво се изразяват спорните услуги; има ли отчетени приходи при доставчиците по тях и в какъв размер; за документиране на спорните услуги има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др.подобни; какъв е начинът на остойностяване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчиците.

б/ доставчиците разполагали ли са с наети работници/ служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.

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

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

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

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

13. редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

II. Поставени от жалбоподателя:

1. Как са отразени спорните доставки в счетоводството на жалбоподателя и въз основа на какви първични документи е извършено осчетоводяването по спорните фактури.

2. По какъв начин и през кой данъчен период са платени данъчните основи и ДДС по фактурите, издадени от доставчиците.

3. Заприходени ли са получените стоки при [фирма], като се извърши анализ и преценка на аналитичните партиди, касаещи изследваните доставки, по съответните счетоводни сметки.

4. По какъв начин и въз основа на какви документи са осчетоводени разходите по фактурите за получените от жалбоподателя услуги.

5. Участвали ли са така получените стоки и услуги в дейността на [фирма] и по-специално били ли са предмет на последващи облагаеми доставки, като се анализират подробно договорите и приходите на дружеството през процесния период, или вложени ли са в стопанската база на дружеството и използват ли се в неговата стопанска дейност за последващи облагаеми доставки.

6. Какъв е основният предмет на дейност на жалбоподателя, какъв е общият размер на отчетените приходи от основна дейност през ревизираните периоди на годишна база и от какви източници са формирани приходите.

7. Спазен ли е принципът на документалната обоснованост съгласно изискванията на счетоводното законодателство и ЗКПО при отразяването на процесните доставки за счетоводни и данъчни цели.

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

По делото по искане на жалбоподателя, формулирано с молба от 23.05.2019 г. (л.264), беше допусната **съдебна компютърно-техническа експертиза** с в.л. инж.Е. Ж., която даде

заключение по следите задачи:

1. При възпроизвеждане съдържанието на файловете установява ли се същите да са подписани с електронен подпис.
2. Съществува ли връзка между подписите и съдържанието на електронните документи, за които се твърди да са подписани с тях, и по какъв начин се установява тази връзка.
3. В случай че е налице такава връзка, позволява ли същата да бъде открита всяка следваща промяна в тях по смисъла на чл.26 от Регламент 910/2014 г.
4. Извършено ли е квалифицирано валидиране от издателя на електронните подписи към датата на подписване на всеки от процесните документи РА № Р-22220[ЕГН]-091-001/14.08.2017 г. и предхождащите го РД, ЗВР и какъв е резултатът от него.
5. Удостоверени ли са от доставчика на удостоверителната услуга дата и час на подписване на процесните документи.
6. Въз основа на отговорите по поставените по-горе въпроси да се даде заключение изпълнени ли са всички технически изисквания за да бъде направен обоснован фактически извод за наличие на валидно електронно подписане на процесните документи по смисъла на Регламент 910/2014 г.

По искане на ответника Съдът допусна изпълнението на задачите да бъде дадено след посещение на място и ТД на НАП-гр.С., като установи на място дали документите са подписани с електронен подпис.

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

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**: представените от трето неучастващо в процеса лице [фирма]: информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за органите по приходите, издали ЗВР, съставили РД и РА (л.215), пояснения от същото лице (л.313) относно издадените КЕП за нуждите на СТЕ; опис на спорните фактури, представени от жалбоподателя (л.184), както и писмени становища от същия (л.254, л.272, л.294); сертификати на органите по приходите, издали ЗВР, РД и РА, представени от ответника (л.297); доказателства за заеманите длъжности от същите органи по приходите (л.299).

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

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

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано със ЗВР № Р-22220216007323-020-001/21.10.2016 г., т.е. в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година 2012 г., който изтича на 31.12.2017 г.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото

Заповед № РД-01-369/30.03.2016 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.

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

В съдържанието на заповедите за възлагане на ревизията, ревизионния доклад и ревизионния акт е отразено, че са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронен документ, подписан с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на чл.184, ал.1 ГПК във вр.с § 2 от ДР на ДОПК. Съгласно чл.13, ал.1 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, но според чл.13, ал.4 ЗЕДЕП само квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. Съгласно чл.16, ал.1 ЗЕДЕП квалифициран електронен подпис е този усъвършенстван електронен подпис, който е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за квалифициран електронен подпис, отговарящо на изискванията на чл.24 ЗЕДЕП и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа и е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа. Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕП доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър, в който публикува удостоверенията за електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕП. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

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

В същия смисъл е заключението на приетото без оспорване заключение на СКТЕ. Съдът кредитира заключението като компетентно изготвено, мотивирано, даващо отговор на поставените задачи и съответстващо на събраните доказателства. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорил е изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти. Заключението за спазването на всички технически изисквания при подписване на електронните документи прави обоснован фактическият извод за наличие на валидно електронно подписане на процесните документи по смисъла на Регламент 910/2014 г. Този извод не се променя от констатацията на експерта за липса на квалифицирано валидиране на документите от *издателя* на електронните подписи и доставчик на удостоверителните услуги, защото такова законодателно изискване няма. Изискването за полагане на квалифицирания електронен подпис е за потребителя, комуто, след като такъв подпис е издаден, е предоставено правото на валидно електронно подписване на документите.

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. Възраженията на жалбоподателя за противното са неоснователни и следва да бъдат отхвърлени.

Правният спор **по ЗДДС** в случая се свежда до това налице 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 ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия

към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл.70 ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

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

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

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

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

Още с разпоредителното заседание от 19.03.2018 г. Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит, като може да ангажира всички допустими доказателства; като следва да установи прехвърлянето на собствеността върху процесните стоки, а относно услугите следва да установи както действителното извършване на спорните услуги, така и извършването им именно от лицата, сочени за доставчици и издали фактурите за това. С така указаната му тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е

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

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

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

От основно значение са именно събраните в хода на ревизионното и съдебното производство писмени доказателства, подробно описани във фактическата част на съдебния акт.

Относно **стоките** (по фактурите от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]) Съдът отчита обстоятелството, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24 ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В хода на ревизионното производство не са представени каквито и да било документи, касаещи предаването на стоките съгласно коментираното по-горе правило на чл.24 ЗЗД, като напр. приемо-предавателни протоколи, складови или стокоски разписки и др. Не е доказано заприходяването на стоките при доставчика и последващото им изписване. Не е установено доставчикът въобще да е притежавал процесните стоки, за да може впоследствие да ги прехвърли на жалбоподателя. Не е приложен и договор като съпътстващ документ, поради което не е ясно при въз основа на какви договорености е издадена спорните фактури. Не е доказано доставчиците да са имали редовно водено счетоводство. Това не може да установи и допусната ССЕ, която не посетила на място нито един от тях.

Не е ясно къде е било местонахождението на стоките към момента на предаването им. От съществено значение е обстоятелството, че ССЕ не даде заключение дали доставчикът е отчетел приходи по спорните фактури. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 от Закона за счетоводството. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната

доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

По делото не може да се установи началната наличност на стоките при жалбоподателя, не е проследено увеличаването ѝ при постъпленията от доставчиците и намаляването ѝ при последващата реализация. Правилното счетоводно отразяване на процесните фактури при жалбоподателя не е достатъчно за да се направи извод за действително осъществена стопанска операция - доставка на стока по чл.6 ЗДДС и възникнало данъчно събитие. В тази връзка от решаващо значение е констатацията на ревизията, че сметка 302-Материали при ревизираното лице се води синтетично и стойностно, а не аналитично - без партиди, от които да са видни броят на стоката и единичната цена; изписването на стоките е отразено по кредита на сметката, без да е представен вторичен счетоводен документ как са изписани, респективно къде са вложени; хронологичните извлечения на група 70-Приходи се водят синтетично и не става ясно по кой договор и от кой обект е реализиран съответният приход. Така не може да се установи за кои от обектите са използвани строителните материали, като обвързката на строителните материали, които се твърди да са закупени, с последващото им влягане, не се извърши и от допуснатата ССЕ. Не се установиха тези обстоятелства и по отношение на закупените с фактурите медицински материали и консумативи (С. дискус, аневризмален клипс, лиоплант).

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

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

Относно **услугите** – следва да се има предвид, че към фактурите от [фирма], [фирма] и [фирма] не са представени съпътстващи документи, поради което за недоказаността на предмета им се отнася всичко написано по-горе за фактурите с предмет стоки.

Към фактурите от [фирма] с жалбата, подадена по административен ред, жалбоподателят е приложил констативен протокол от 27.04.2016 г. между жалбоподателя и доставчика за инсталация, настройка, внедряване на компютърна система "Ф." с пълна интеграция на обект – аптека, находяща се в [населено място], [улица], прехвърляне на номенклатурата от съществуващата информационна система в ново внедрената система "Ф." и физическо преброяване и заприхождаване на налични стоки в новосъздадената система.

Липсата на дадени обяснения пред ревизията както от жалбоподателя, така и от доставчика на твърдяните услуги, не позволява да се приемат за установени въпроси от ключово значение за спорния въпрос във връзка с реалността на фактурираната доставка, а именно: до момента на въвеждане на фактурирания складов софтуер имало ли е на негово място друг такъв и ако да, то какво е наложило въвеждането на нов; кои програмисти са разработили и внедрили в компютърните конфигурации на жалбоподателя автоматизираната система за управление „Ф.“; същата сертифицирана ли е, от кои специалисти е инсталирана и дали те имат

необходимата квалификация, както и изобщо дали доставчикът е разполагал с компютри и със специализирани програми за разработка на въпросния складов софтуер. Никакви доказателства в тази насока не са ангажирани нито в ревизионното, нито в съдебното производство. Не следва да се приеме за изяснено кои лица са извършили фактическото преброяване на стоките и впоследствие са въвели данните в складовия софтуер. Не е доказано изключително важното обстоятелство дали тази автоматизирана система въобще функционира при жалбоподателя. Сред представените документи от жалбоподателя в хода на ревизионното производство не фигурира нито една разпечатка от тази автоматизирана складова система. Такива не са представени и в съдебното производство, като Съдът намира, че дори и да бяха представени, те биха имали за достоверна дата тази, на която се представени в АССГ.

В констативния протокол приемането на услугите е твърде общо – в него се сочи, че са приети три различни по вид услуги, като приемането им не е подкрепено с данни за съществуване на услугите при получателя им. Не може да се приеме за установено, че е извършена инвентаризацията по т.3 от констативния протокол, защото за инвентаризациите счетоводното законодателство предвижда съставянето на нарочни документи – протоколи и инвентаризационни описи, а такива не са представени. На следващо място липсата във фактурата на посочено наименование на складовия софтуер и описание на същия, не позволява да се направи извод за идентичност на фактурираните услуги с тези, които се твърди да са приети с протокола. Липсва и конкретен договор, в който да е уговорено естеството на възложените услуги, етапите на изпълнението им (както фигурират по т.1 и т.2 от протокола), както и сроковете за изпълнение. Не е ясно какви са били изискванията на клиента, а фактурата визира внедряване на софтуера именно според тези изисквания. Така не е ясно имал ли е последният основание да приеме неясно как възложената на изпълнителя работа.

На следващо място липсата на посочено наименование на складовия софтуер във фактурата, както и описание на същия не позволява да се направи извод за идентичност на фактурирания софтуер с този, който се твърди да е приет с констативния протокол.

Всички констатирани дотук пороци водят до извод, че констативният протокол от 21.04.2016 г. е създаден специално за целите на обжалване на РА и не може да служи за доказване на отречената от ревизията реалност на спорните доставки.

Към фактурите от [фирма] с жалбата, подадена по административен ред, жалбоподателят е приложил договор за строителство от 10.04.2014 г. с доставчика за извършване на строително-ремонтни работи на аптека в[жк], Търговски център, "Извора" №6, протокол за извършване на СМР от 18.05.2014 г., както и доказателства за отдаване под наем на аптеката на [фирма], комуто е издадено и хигиенно заключение за търговия на дребно с лекарствени продукти.

Съдът намира, че така ангажираните доказателства не са в състояние да обосноват реалност на фактурираната доставка, доколкото предметът на фактурата е твърде общ. В случая в процесната фактура е вписано единствено "плащане по договор", без да е конкретизиран нито видът на стоката/услугата, нито договорът, към който фактурата препраща. Тази формулировка от една страна препятства индивидуализирането на фактурираната доставка и способът ѝ за изпълнение, а от друга страна не позволява да се прецени корелацията ѝ с останалите ангажирани доказателства за реално изпълнение на твърдяната престация. След като същата не е конкретизирана, то не би могло да се презумира, че фактическото предоставяне на имотите по предварителния договор, в който е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху тях в посочения срок, е предмет на фактурираната доставка и на тази дата е настъпило данъчното събитие съгласно чл.25, ал.3, т.1 ЗДДС.

Посочен като плащане по договор, предметът на фактурата може да бъде съотнесен към който и да било договор между съконтрагентите. Вярно е, че е представен договор за строителство, но той доказва единствено възникнали възникнало облигационно отношение между страните,

но не и действителното изпълнение на договорените услуги. Тази роля би трябвало да изпълни съставен между възложителя и изпълнителя акт обр.19

Протокол обр.19, уреждащ предаването на строежа и строителната документация от строителя на инвеститора, е регламентиран в отменената Наредба № 7/22.05.2001 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, като е бил задължителен до 2003 г. С приемането на Наредба № 3/31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството той вече не е законово уреден, но неговото прилагане продължава, ако инвеститорът и строителят държат на него. Той е желателен при уреждане на взаимоотношенията между възложителя и изпълнителя на видове СМР и се прилага въз основа на постигнатите между тях договорености. По същество протокол обр.19 е документ, с който се документират извършени СМР на съответен етап на строителство.

В случая е представен протокол за извършени СМР (акт обр.19), съставен на 18.05.2014 г., с който жалбоподателят се домогва да установи реалността на фактурираната доставка, отречена от ревизията. Този протокол обаче страда от редица пороци, които не позволяват същият да бъде кредитиран. На първо място прави впечатление, че фактурата е издадена на 30.04.2014 г. - 18 дни преди протокола, тоест фактурирани са работи, които все още не са били приети и не е било ясно дали ще бъдат приети от възложителя. На второ място в протокола липсва препращане към какъвто и да било договор, поради което не е ясно в какво качество жалбоподателят фигурира в протокола като възложител, а доставчикът – като изпълнител. Не е ясно основанието за съставяне на този протокол – какви съглашения съществуват между страните, какво възлагане е имало, за да се наложи приемане на строителните работи.

Актът обр.19 не може по безспорен начин да установи, че фактурираните СМР са действително осъществени. Липсват двустранно подписани протоколи за приемане на обектите, количествено-стойностни сметки и др. документи, които да обективират извършване на процесните СМР. Ако той е бил действително съставен по време на извършването им, би трябвало да се притежава и от доставчика, и от получателя по фактурата, като не е ясно защо не е представен в ревизионното производство от лицето, което претендира права от доставката – да упражни правото на приспадане на платения от него на доставчика му ДДС като данъчен кредит.

На следващо място Съдът констатира, че въпросните СМР съгласно протокола би следвало да са извършени по време на действието на договора за наем на аптеката, която е отдадена на [фирма]. Естеството на СМР обаче влиза в противоречие със задължението на жалбоподателя като наемодател, да осигури спокойно и безпрепятствено ползване на имота, каквото очевидно не е изпълнението на строителни работи в него.

Отноsimи към всички разглеждани фактури са следните съображения на Съда:

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя - чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС, не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да пороdi правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже

наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС. Няма нито договори, нито количествено-стойностни сметки или водена търговска кореспонденция, поради което не е ясно как са оспорени същите.

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

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

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

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

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способи и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. В тази връзка следва да се има предвид, че е налице оспорване на процесните фактури и съпътстващите ги документи още в хода на ревизията. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите. Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките по фактурите не е 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.

Важно е да се отбележи, че и фактурите и обсъжданите протоколи са частни диспозитивни документи и въпросът за верността на материализираните в тях изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на него. На първо място подписаният частен документ доказва, че материализираното в него изявление е направено и че изхожда от лицето, което го е

подписало като негов издател. Съдът е длъжен да приеме за автор на изявлението лицето, подписало документа. Това е същността на формалната доказателствена сила на документите, прогласена в чл.180 ГПК. С формална доказателствена сила се ползва всеки подписан документ, независимо дали е свидетелстващ или диспозитивен. В разпоредбата на чл.180 ГПК е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от лицата, които са го издали, съставлява доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. По силата на тази презумпция Съдът е длъжен да смята за автор на изявлението лицето, подписало документа. В това се състои и т.нар. формална доказателствена сила на документа. Тази формална доказателствена сила на документа се отнася единствено относно факта на писменото изявление и неговото авторство. За разлика от нея, материалната доказателствена сила се отнася до съдържанието на документа и може да бъде преодоляна, когато се установи неистинността на документа и точно такъв е поставеният за разглеждане случай.

Решаващият орган в извънсъдебната фаза на производството – Директорът на ДОДОП, в постановеното от него потвърждаващо решение, макар и без нарочно изявление за оспорване, имплицитно е оспорил фактурите, подложени на съмнение още в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на първичните счетоводни документи и на приложените към тях протоколи. В хода на съдебното производство съмнението за невярност на съдържанието на протоколите не беше преодоляно от страната, която има интерес от това – жалбоподателя. Това не можа да стори и ССЕ. На въпроса възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово със съпътстващите документи, касаещи предаването на стоките, вещото лице не е дало положителен отговор.

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), E.: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., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, К. и R. R., C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, М. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения F. V., C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiiio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

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

Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Т. и др., C-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., C-499/10, т.25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение M.-G., EU:C:2012:547, т.53 и т.54).

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

Твърдението на жалбоподателя, че правото на приспадане следва да бъде признато, независимо, че друг доставчик по веригата е извършил нередности, може да бъде зачетено, когато 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 надежността на доставчика, съгласно съдебната практика на Съда на ЕС, например:

Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение M. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т.59, както и определение Jagieiiio, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 37, RPUH S. sp.j. F. S., J. S., Jarosiaw S., C-277/14, E.: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, E.:EU:C:2015:719, т.52, както и определение Jagieiiio, 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.

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

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

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

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

На следващо място Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Данъчният кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък.

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

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

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

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

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

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

Констатацията е законосъобразна и подлежи на потвърждаване от Съда.

Следва да бъде потвърдена и констатацията за другото основание за увеличение на ФР за 2012 г. с неотчетени приходи от продажби. След като са констатирани, че ревизираното лице неправилно е отразило в ГДД приходи за 2013 г. в размер на 64 074,90 лв., вместо сбора от приходите от сч.сметка 702-Постъпления от продажба на стоки, от сч.сметка 721-Приходи от лихви, и от сч.сметка 791-Отписани задължения, правилно органите по приходите са добавили сумите по крайните им салда в увеличение на ФР.

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

Всичко изложено дотук мотивира Съда да приеме, че жалбата е неоснователна и следва да

бъде отхвърлена изцяло.

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноски е основателно и следва да се уважи. Претендираното юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 1 618,89 лв. и в този му размер следва да се присъди на дирекция ОДОП-гр.С..

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

Р Е Ш Е Н И Е:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], бл.Ж., вх.С, ет.1, ап.3, ЕИК по Булстат:[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор Д. И. Д., против Ревизионен акт № Р-222202116007323-091-001/14.08.2017 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена и изменена с Решение № 176/02.02.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], бл.Ж., вх.С, ет.1, ап.3, ЕИК по Булстат:[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор Д. И. Д., да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на Националната агенция за приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 618,89 лв. (хиляда шестстотин и осемнадесет лева и 89 ст.).

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

СЪДИЯ: