

РЕШЕНИЕ

№ 28

гр. София, 03.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 03.10.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **11518** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Постъпила е жалба от [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез адв.Б., против Ревизионен акт № Р-22221816006143-091-001/26.04.2016 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, потвърдена и изменена с Решение № 1090/10.07.2017 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва отказаното му от ревизията право на данъчен кредит в размер на 20 384,17 лв. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], ведно със съответните лихви; както и определените му задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане, както следва: за 2014 г. – корпоративен данък в намаления му размер от 155,11 лв. със съответните лихви, и за 2015 г. – данъчна загуба в увеличени я размер от 47 415,79 лв.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон (ЗДДС и ЗКПО) от ревизиращите органи, както и за необоснованост на констатациите им. Подателят на жалбата настоява, че по спорните фактури са извършени реални доставки и поради това за него е възникнало правото на данъчен кредит. Изтъква факта, че доставчиците са регистрирани по ЗДДС лица, както и че е платил цената по фактурите, което според него представлява данъчно събитие. Настоява, че счетоводството му е редовно водено

и в него е отразено влагането на получените стоки в дейността му. Позовава се на практиката на ВАС и на Съда на ЕС по данъчни дела. Относно прекия данък се позовава на надлежно осчетоводяване на извършените разходи, както и на отчитане при него на приходи от последващи продажби. От Съда се иска да отмени обжалвания ревизионен акт. В с.з. жалбоподателят чрез адв.Б. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и претендира присъждане на разносните по производството съгласно представения списък. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк. В. оспорва жалбата, моли за отхвърляне на същата и за присъждане на 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 Д"ОДОП" е връчено на жалбоподателя по електронен път на 31.07.2017 г., а жалбата е подадена на 14.08.2017 г. с вх.№ 53-00-169, от надлежно упълномощен адвокат (л.19) и при наличието на правен интерес, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221816006143-020-01/07.09.2016 г., издадена от М. Й. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.януари 2014 г. до м.юли 2016 г.; и по ЗКПО за корпоративен данък за 2014 г. и 2016 г. Заповедта е връчена по електронен път на 08.09.2016 г., като е определен срок за извършване на ревизията - до 3 месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени П. П. Б.-Д. и И. Н. А. – гл.инспектори по приходите. Органът по възлагането е упълномощен със Заповед № 10786А/26.08.2016 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. да замества Т. И. Т. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. за периода от 07.09.2016 г. до 10.09.2016 г. (л.34). ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22221816006143-020-02/05.12.2016 г. и ЗИЗВР № Р-22221816006143-020-03/03.01.2016 г., издадени от Т. И. Т. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., срокът за извършване на ревизията е удължаван, като е определен краен срок за извършване на ревизията до 08.02.2017 г. включително. Органът по възлагането е упълномощен със Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.32).

Ревизионният доклад /РД/ по възложената ревизия под № Р-22221816006143-092-001 е изготвен на 02.03.2017 г. и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 06.03.2017 г. Срещу констатациите на ревизионния доклад жалбоподателят не е подал възражение. РА, предмет на настоящото производство, с № 22221816006143-091-001 е издаден на 26.04.2016 г. от Т. И. Т. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 02.05.2017 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е организиране на езикови курсове на адреси: [населено място],

[улица]и [улица]; предоставяне на фитнес услуги в спортни зали на адреси: [населено място], [улица], [населено място], [улица] [населено място], [улица]; и предоставяне на хотелиерски услуги на адрес: [населено място], [улица].

С издадения ревизионен акт са направени следните констатации:

I. По ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 16 000 лв. по фактура № 2/01.04.2014 г. (л.256) с предмет фитнес оборудване съгл. договор от 31.03.2014 г., издадена от [фирма].

На доставчика е извършена насрещна проверка, като изготвеното искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. Изисканите документи и обяснения не са представени.

От справка в информационната система на НАП е установено, че фактурата е отразена в дневника за продажби на доставчика. На същия е извършена ревизия, при която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит и за м.април 2014 г. и е констатирано пасивно процесуално поведение на задълженото лице.

От справка в Търговския регистър ревизията е установила, че от годишните отчети на дружеството-доставчик не може да се установи с какви конкретно активи е разполагало същото, като то е изписало активи на стойност 16 000 лв., а стойността на фитнес оборудването по спорната фактура е 80 000 лв. без ДДС.

Жалбоподателят е представил фактурата; договор за покупко-продажба от 31.03.2014 г., сключен между доставчика като продавач и жалбоподателя като купувач, с предмет прехвърляне правото на собственост върху движими вещи – оборудване (л.258), ведно с приложение №1 - опис на оборудването с наименование, брой и цена в 105 позиции, приемо-предавателен протокол от 01.04.2014 г. (л.265), платежно нареждане и хронологична ведомост на с-ка 204-Машини, съоръжения и оборудване за м.април 2014 г.

Ревизиращите органи са направили извод, че не са представени достатъчно доказателства за признаването на ползвания данъчен кредит от посочения доставчик.

2. В размер на 4 384,17 лв. по следните фактури (л.95-156), издадени от [фирма]:

№ 223/31.07.2014 г. с предмет остъкляване на дограма, ремонт н подови настилки, почистване на помещения от счупени стъкла.

№ 224/31.08.2014 г. с предмет ремонт на подови настилки, излази за осветление на зала, осигуряване на техника за косене на трева около фитнес зала.

№ 225/30.09.2014 г. с предмет ремонт на покрив над фитнес и салон за танци, агрегат за ток захранващ помпи, препомпване на дъждовни води за защита на фитнес салон от наводнение.

№ 226/31.10.2014 г. с предмет укрепване на дървена покривна конструкция над фитнеса в сградата на [улица].

№ 227/30.11.2014 г. с предмет поддръжка на помещения по договор за дейността на [фирма].

№ 228/29.12.2014 г. с предмет поддръжка на помещения по договор за дейността на [фирма].

№ 229/29.01.2015 г. с предмет доставка на отоплителни тела за помещения за водене на учебни занятия от [фирма].

№ 230/27.02.2015 г. с предмет окабеляване на помещения за водене на учебни занятия от [фирма].

№ 231/31.03.2015 г. с предмет подмяна на стари щори (доставка и демонтаж) в класни

стаи за водене на учебни занятия.

№ 232/30.04.2015 г. с предмет преглед състоянието на учебните помещения за изготвяне на план за доставка на материали и изпълнение на освежителни ремонти през летния сезон.

№ 233/29.05.2015 г. с предмет доставка на части и съоръжения за поддръжка на ВК и ел.инсталации а учебните помещения за дейността на [фирма].

№ 234/30.06.2015 г. с предмет доставка на материали и подготвителни работи за ремонт на ВК инсталации в учебните помещения за дейността на [фирма].

№ 235/31.07.2015 г. с предмет доставка на спомагателни материали и подмяна на подови настилки в учебните помещения за дейността на [фирма].

№ 236/31.08.2015 г. с предмет доставка на материали и подготвителни работи за ремонт на ВК инсталации в учебните помещения за дейността на [фирма].

№ 237/30.09.2015 г. с предмет доставка на материали за подмяна на подови настилки и инсталации в учебните помещения за дейността на [фирма], преглед на извършен ремонт и пускане на ВК инсталации в учебните помещения за дейността на [фирма].

№ 238/30.10.2015 г. с предмет отстраняване на авария в канализацията на тоалетна от учебен офис на [фирма], подмяна на счупена оталетна чиния в офиса, възстановяване на настилките след ремонта в офиса.

№ 239/30.11.2015 г. с предмет осигуряване на транспорт за превоз на строителни материали на офиси на [фирма] за учебната й дейност.

№ 241/31.01.2016 г. с предмет доставка на ламиниран паркет за подмяна на настилки в учебни помещения, допълнителни осветителни тела в учебни помещения.

№ 242/29.02.2016 г. с предмет осигуряване на транспорт за превоз на ламиниран паркет и ел.материали за поддръжка и ремонт на помещения за дейността на [фирма].

№ 243/31.03.2016 г. с предмет организиране превоз на обзавеждане и материали за поддръжка и ремонт на помещения за дейността на [фирма].

№ 244/29.04.2016 г. с предмет почистване (натоварване и извозване на отпадъци) от ремонти, изпълнени в помещения за дейността на [фирма].

№ 245/30.05.2016 г. с предмет наемане на помпен агрегат за отводняване на заляти площи и осигуряване на достъп до помещения за дейността на [фирма].

№ 246/31.05.2016 г. (непредставена по делото).

На доставчика е извършена насрещна проверка, като изготвеното искане за представяне на документи и писмени обяснения във връзка с доставките, е връчено по реда на чл.32 ДОПК, тъй като не е открит негов представител или упълномощено лице. Изисканите документи и обяснения не са представени.

От справка в информационната система на НАП е установено, че спорните фактури са отразени в дневниците за продажби на доставчика, като са налице следните несъответствия:

При доставчика фактура № 241/30.01.2016 г. е декларирана с ДО 475 лв. и ДДС 95 лв., а при ревизираното лице тази фактура е отразена с ДО 395,83 лв. и ДДС 79,17 лв.

При доставчика фактура № 246/29.06.2016 г. е декларирана с ДО 430 лв. и ДДС 86 лв., а при ревизираното лице тази фактура е отразена с ДО 325 лв. и ДДС 65 лв.

Установено е още, че доставчикът е подал едно уведомление по чл.62, ал.5 от Кодекса на труда за лице, назначено по трудови правоотношения на длъжност продавач; не са подавани декларации обр.1 и обр.6 и няма данни за изплатени доходи на лица по извънтрудови правоотношения.

Жалбоподателят е представил фактурите заедно с фискални бонове към тях. При проверка в счетоводството на ревизираното лице е установено, че към спорните фактури няма съпътстващи документи – за транспорт на материалите, за собственост на транспортни средства, място на натоварване и разтоварване (склад-търговски обект) и съответно лицата, транспортни документи (товарителници, пътни листа и др.); не са представени складови и експедиционни документи за материалите; не са представени доказателства за лица, извършили фактурираните услуги, като няма назначени лица по трудови или извънтрудови правоотношения за проверявания период, при условие, че декларираните услуги изискват работна ръка със съответна квалификация. Ревизията е изтъкнала, че няма данни за предходни доставчици, не са представени документи относно последващо разпореждане с доставените стоки.

Към жалбата до Д"ОДОП" жалбоподателят е представил Рамков договор за поддръжка на помещения и обзавеждането им от 01.06.2014 г., сключен между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител, с предмет изпълнение на доставки и ремонтни работи, свързани с нормалното функциониране на помещенията, ползвани от възложителя. Представил е още пътни листове и количествено-стойностни сметки към всяка от фактурите, както и счетоводни документи на доставчика.

3. В размер на 577,33 лв. по 8 фактури с предмет наемни разходи за такса битови отпадъци, издадени от [фирма]. Тази констатация е отменена от решаващия орган в хода на административното обжалване, тъй като е приета за доказана реалност на доставките по тези 8 фактури.

Предвид изложените факти и обстоятелства, установени при прегледа на представените доказателства и на информацията от информационната система на НАП, ревизията е приела, че доставчиците не са били в състояние да извършат фактурираните доставки на стоки и услуги. Позовала се е на недоказан произход на стоките, недоказано местонахождение и начин на индивидуализиране или фактическо предаване, транспорт, товарене и разтоварване. Ревизиращите органи са приели, че представените документи не доказват извършвани действителни доставки на стоки и услуги по спорните фактури. Отбелязали са, че анализът на събраните доказателства указва за документално оформяне на търговски взаимоотношения, но не и за фактически развили се такива, и това обстоятелство е известно на жалбоподателя. Ето защо ревизията е приела, че ревизираното лице е страна по привидни (симулативни) сделки, извършени само за да се създаде погрешна представа за действителното им извършване, но страните не са искали да се породят правни последици от тях.

На основание чл.68, ал.1, т.1 чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.9 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

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

II. По ЗКПО е увеличен финансовият резултат на жалбоподателя за 2014 г. и 2015 г., въз основа на следните констатации:

В тази част на облагането ревизията се е позовала на искането за представяне на документи и обяснения, връчено на жалбоподателя, в отговор на което той е представил оборотни ведомости, част от изисканите първични счетоводни документи, справки и търговски документи, описани в РД.

Ревизията е посочила, че за доставчиците на жалбоподателя не са представени документи от къде са натоварени стоките и къде са разтоварени (товарителници,

складови, експедиционни разписки, пътни листа, регистрационен номер на МПС - вид, марка, модел, товароносимост, собственост на транспортното средство, ЕГН и трите имена на шофьора извършил превоза на стоката; не са представени документи къде са съхранявани стоките, които дружество декларира, че е получило от посочените по-горе доставчици.

В обобщение органите по приходите са формирали извод, че няма доказателства за реално извършени и получени доставки на стоки и услуги. Поради това са приели, че с отчетените счетоводни разходи по процесните фактури, счетоводният финансов резултат на жалбоподателя за 2014 г. и 2015 г. неправомерно е намален със стойността на стоките и услугите, които не са осъществени и не са реално получени от ревизираното лице.

За 2014 г. е деклариран счетоводен финансов резултат от дейността – данъчна печалба в размер на 18 100,26 лв., задължение за корпоративен данък в размер на 1 810,03 лв., авансови вноски в размер на 3 105,38 лв. и надвнесен корпоративен данък.

В хода на ревизията в резултат на установеното в частта по ЗДДС по отношение на фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], са установени осчетоводени разходи за възнаграждения за услуги, които реално не са осъществени, в размер общо на 11 235,23 лв., представляващи сумата на данъчните основи по фактурите, издадени от посочените доставчици. С тази сума на основание чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО ревизията е извършила увеличение на финансовия резултат.

Вследствие на това и на другите увеличения на финансовия резултат, които не се оспорват, ревизията е установила данъчен финансов резултат (печалба) в размер на 33 715,16 лв. и корпоративен данък в размер на 3 371,52 лв. На основание чл.175 ДОПК във вр.с чл.1 ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми в размер на 266,14 лв. е начислена лихва в размер на 56,01 лв. за периода от 01.04.2015 г. до 26.04.2017 г.

За 2015 г. е деклариран счетоводен финансов резултат от дейността – данъчна загуба в размер на 59 409,50 лв., авансови вноски в размер на 1 260 лв. и надвнесен корпоративен данък.

В хода на ревизията в резултат на установеното в частта по ЗДДС по отношение на фактурите, издадени от [фирма] и [фирма], са установени осчетоводени разходи за възнаграждения за услуги, които реално не са осъществени, в размер общо на 7 191,34 лв., представляващи сумата на данъчните основи по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]. С тази сума на основание чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО ревизията е извършила увеличение на финансовия резултат. Вследствие на това и на другите увеличения на финансовия резултат, които не се оспорват, е установен данъчен финансов резултат (загуба) в размер на 46 579,45 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1090/10.07.2017 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е отменен в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.октомври 2015 г. и м.юни 2016 г. в резултат приетата за доказана реалност на доставките по фактурите, издадени от [фирма]; РА е изменен, както следва:

По ЗДДС: за м.август 2014 г. установеният ДДС за възстановяване в размер на 120,88 лв. е определен на 231,90 лв.; за м.септември 2014 г. установената лихва от 461,93 лв. е определена на 446,42 лв.; за м.декември 2014 г. установеният ДДС за възстановяване в размер на 130,60 лв. е определен на 241,62 лв., а установената лихва от 581,33 лв. са определени на 559,69 лв.; за м.май 2015 г. установеният ДДС за възстановяване в размер на 151,65 лв. е определен на 207,41 лв.; за м.юни 2015 г. установената лихва от 461,34 лв. е определена на 439,38 лв.; за м.септември 2015 г. установеният ДДС за възстановяване в размер на 1 482,97 лв. е определен на 1 538,73 лв., а установената за периода лихва от 712,42 лв. е определена на 672,94 лв.; за м.януари 2016 г. установеният ДДС за възстановяване в размер на 587,73 лв. е определен на 643,49 лв.; за м.март 2016 г. установената лихва от 148,17 лв. е определена на 101,98 лв.; за

м.юли 2016 г. установеният ДДС за възстановяване в размер на 530,60 лв. е определен на 642,85 лв.;

По ЗКПО за 2014 г. установеният корпоративен данък в размер на 266,14 лв. със съответните лихви е определен на 155,11 лв. със съответните лихви; за 2015 г. установената данъчна загуба в размер на 46 579,45 лв. е определена на 47 415,79 лв.

РА е потвърден в останалата оспорена част по ЗДДС със съответните лихви.

По делото беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице П. К., която даде заключение по следните въпроси:

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

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирания 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;

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

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

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

9. За фактурите с предмет индивидуално определени вещи: следва да се установи дали доставчикът е разполагал със същите, че 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.

10. За фактурите с предмет услуги:

а/ в какъв 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.

11. 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.

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

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

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

По делото беше допусната съдебно-техническа експертиза с вещо лице Н. Г., която даде заключение по следните въпроси:

1. Съответства ли по вид, описание и брой наличното в помещението фитнес оборудване на описаното в Приложение №1 към Договора за покупко-продажба от 31.03.2014 г., сключен между [фирма] като продавач и жалбоподателя [фирма] като купувач.

2. Вещото лице при посещението си на място да установи функционира ли и към настоящия момент обекта като зала за фитнес и от кого се стопанисва, чрез извършване на проверка на находящи се в обекта касови фискални устройства (касови апарати), договори (вкл. трудови) и/или по друг подходящ за целта способ.

Съдът ще коментира експертните заключения при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**: представените от ответника доказателства за валидността на електронните подписи по ЗЕДЕП (л.285); представените от жалбоподателя: опис на спорните фактури (л.283), в който е отбелязано, че фактура № 246/31.05.2016 г. от [фирма] не е налична по делото, като се сочи, че ще бъде представена с последваща молба, но до края на съдебното дирене същата не беше представена; документите, по които са работили вещите лица по съдебно-счетоводната експертиза (л.467, л.568) и по съдебно-техническата експертиза (л.371); удостоверение от третото неучастващо лице [фирма] за квалифицирани електронни подписи по реда на ЗЕДЕУУ, издадени за органите по приходите, подписали електронно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА (л.304).

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, в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

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 ЗВР 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. Този извод на Съда не се променя от

обстоятелството, че първоначалната ЗВР е издадена от М. Й. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., в качеството ѝ на заместник на титуляря Т. И. Т. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., доколкото със Заповед № 10786А/26.08.2016 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. тя е упълномощена да замества Т. И. Т. за периода от 07.09.2016 г. до 10.09.2016 г.; още повече, в т.7 от самата упълномощителна Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. е разписано самостоятелното правомощие за възлагане на ревизии от М. Й. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С..

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

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 от Закона за електронния документ и електронния подпис (наименованието на закона, актуално към датата на издаване на РА), по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство спрямо жалбоподателя. 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.

ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл.3 ЗЕДЕП (ред. - ДВ, бр.100 от 21.12.2010 г., действаща към момента на издаване на РА), електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено; като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕП автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство; усъвършенстван електронен подпис е електронен подпис, който: 1. дава възможност за идентифициране на автора, 2. е свързан по уникален начин с автора, 3. е създаден със средства, които са под контрола единствено на автора, и 4. е свързан с електронното изявление по начин, който осигурява установяването на всякакви последващи промени; квалифициран електронен подпис (КЕП) е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16 от закона. КЕП има значението

на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕП (в посочената редакция), по отношение на който с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на запис в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

За да е налице КЕП, е необходимо да са спазени изискванията на чл.16 от закона. Нормата предвижда КЕП да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за квалифициран електронен подпис, отговарящо на изискванията на чл.24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа, и да е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа. По силата на чл.16, ал.3, т.2 ЗЕДЕП квалифицирани електронни подписи са усъвършенстваните електронни подписи на доставчиците на удостоверителни услуги. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕП, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕП е въведена фикцията за саморъчен подпис. Съдът намира, че в случая законовите изисквания са спазени.

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

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕП (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 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 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 следва да се приеме, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

I. По ЗДДС.

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се изразява в прехвърляне правото на собственост върху същите. Поради това правният спор по делото се свежда до това налице ли са действително извършени доставки на стоки и услуги по процесните фактури.

За признаване на спорното право е релевантно възникването на данъчно събитие, което според чл.25, ал.2 ЗДДС възниква на датата, на която е прехвърлена собствеността върху стоката. 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.

1. По отношение на фактурата, издадена от доставчика [фирма], Съдът намира, че жалбоподателят се справи с доказателствената тежест и доказа претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

В конкретния случай следва да се приеме за безспорно установено, че на ревизираното лице са доставени стоки и то е получател по извършени услуги, за което да са платени парични престации от получателя им.

В конкретния случай е безспорно установено, че са доставени стоки, за което са платени парични престации от получателя им. По делото не се твърди, че размяната на насрещните престации е без основание.

Към спорната фактура има надлежно съставени съпътстващи документи. На първо място това е договорът, с който доставчикът като продавач и жалбоподателят като купувач са се споразумели продавачът да прехвърли на купувача собствеността върху индивидуално определени вещи, представляващи фитнес-уреди и оборудване на фитнес зала. Вписана е и цената, за която страните са постигнали съгласие. Към договора е съставено приложение №1 - опис на оборудването с наименование, брой и цена в 105 позиции, в които вещите са индивидуализирани по съгласие на страните - както договорът, така и приложението са двустранно подписани. С чл.5 от договора страните са постигнали съгласие вещите да бъдат предадени на мястото, където са се намирали до момента - [населено място], [улица].

В изпълнение на така постигнатото споразумение вещите са предадени с

приемо-предавателен протокол от 01.04.2014 г. (л.265), също двустранно подписан, като са посочени и имената, и длъжностите на подписалите го лица. От тази информация се установява, че с подписите си съставителите на протокола са задължили дружествата-съконтрагенти по договора.

Наличието на съпътстващите документи – договор и приемо-предавателен протокол е установено от експертното заключение на ССЕ. Важно е да се подчертае, че те не се представят за пръв път в съдебното производство. Същите са представени в хода на ревизионното производство и не са оспорени от ответника нито в потвърждаващото решение на Д"ОДОП", нито в съдебното производство. Оспорването можеше да бъде валидно извършено най-късно в първото по делото с.з., когато е приета административната преписка, част от която са същите.

Съдът отчита обстоятелството, че част от разглежданите стоки са индивидуално определени вещи, а други представляват родово определени вещи. Съгласно чл.24, ал.1 от Закона за задълженията и договорите при договори за прехвърляне на собственост върху определена вещ транслативният ефект настъпва по силата на самия договор, без да е нужно да се предаде вещта. Въпреки това вещите са предадени и няма пречка да се приеме, че договорът е изпълнен, а според чл.20а ЗЗД договорите имат сила на закон за тези, които са ги сключили. По силата на чл.24, ал.2 ЗЗД собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В случая към фактурата са налице съпътстващи документи, обективиращи предаването на стоките от доставчика и еквивалентното им приемане от получателя. Между доставчика и жалбоподателя е съставен двустранно подписан приемо-предавателен протокол. В тях стоките са индивидуализирани, което позволява да се приеме, че собствеността върху тях е прехвърлена съобразно по-соченото по-горе правило на ЗЗД. Въпреки че ревизиращите органи, а след тях и решаващият орган в административното обжалване е игнорирал доказателствената сила на приемо-предавателния протокол, преценката му позволява по безпротиворечив начин да се направи извод, че между страните се е стигнало до индивидуализиране и отделяне на родово определените вещи, с което е прехвърлена собствеността върху тях. Протоколът има достоверна дата и може да залегне като основа за правните изводи на Съда. При съпоставка между него и фактурата се установява съвпадение в датите и цената, а същото заключение е дало и вещото лице по изслушаната ССЕ. С това е доказана пълна обвързка по отношение на спорния по делото предмет. На практика фактурата е издадена именно въз основа на този протокол.

Каза се, че съпътстващите документи са двустранно подписани, като има подписи на приемаща и предаваща страна, а те са индивидуализирани в титулната част на документите, поради което липсва неяснота на кои лица принадлежат. В тях са посочени имената на страните и е поставен печатът на доставчика. По правило с печата на дружеството се разпорежда МОЛ, назначено в него. Това води до извода, че подписите на лицата в тях са в състояние да ангажират дружествата-съконтрагенти.

Обсъдени в съвкупност помежду им, съпътстващите документи дават достатъчно конкретна информация за предадените стоки. Налага се изводът, че обсъдените преки доказателства за реализиране доставките на спорните стоки са непротивопоставими на косвените доказателства, от които се градят изводите на приходния орган.

Затова следва да се приеме, че с издаването на фактурата между страните по доставката е сключена сделка с конкретен предмет. Тези сделки не са обявени за нищожни по съответния ред, следователно и за целите на данъчното облагане същите не могат изначално да се приемат за нищожни. Оттук не може да се прави извод, че не са настъпили целените със сделките вещноправни последици, релевантни за облагането с косвен данък.

В приемо-предавателния протокол не фигурира мястото на съставянето му, но същото е уговорено в договора и съответства на законовите разпоредби. При прехвърляне на собствеността върху родово определени вещи и липса на изрична уговорка между страните

относно мястото на предаването им, е приложимо общото правило на чл.200, ал.2 ЗЗД във вр.с чл.288 ТЗ, което сочи, че местоизпълнението на задължението е там, където се плаща цената. Сред доказателствата за реалното извършване на доставката от съществено значение е разплащането по издадените фактури. Това разбиране произтича от икономическата логика на взаимоотношенията между доставчика и жалбоподателя като получател. Няма съмнение, че движението на парични ценности следва да е предприето на правно основание, в разглеждания случай - като заплащане договорената цена на стоките, което е доказано по делото. ССЕ е установила надлежно осчетоводяване на разплащанията по фактурите. Не е спорно, а и ССЕ е установила, че цената по договора е платена, поради което следва да се приеме, че с осъществяването на дължимата престация настъпва и транслативният ефект на търговската продажба.

Липсата на оспорване на съпътстващите документи създава у Съда убеждението, че може да ги кредитира, както и да кредитира експертното заключение, доколкото то е основано и върху въпросните частни документи. Вещото лице по ССЕ е установило и счетоводни документи, които потвърждават верността на вписаното в частните документи, като даде и заключение, че в счетоводството на жалбоподателя са спазени всички принципи на счетоводното отчитане съгласно Закона за счетоводството, както и че счетоводството му е водено редовно.

Предвид на констатацията за редовност на воденото счетоводство на търговеца и с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, следва да бъде прието, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях, доколкото въз основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. Да се приеме обратното означава, че няма редовно водено счетоводство, което противоречи на установеното по делото. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение не следва да има съмнение, че въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършената доставка.

Още на ревизията е представена хронологична ведомост на с-ка 204-Машини, съоръжения и оборудване за м.април 2014 г., в която при ревизираното лице е отразено записването на придобитите вещи като ДМА.

В РД е посочено, че във връзка с дейността услуги във фитнес зали въз основа на представените документи и извършен преглед на наличните такива в счетоводството на задълженото лице е установено, че [фирма] е извършило посочената дейност във фитнес зала, находяща се в [населено място], [улица], като същото е установено и от ССЕ. Горното обстоятелство изключва необходимостта от търсене на транспорт, товарене и разтоварване на вещите, поради факта, че те *вече са се намирали* в помещението на фитнес залата на указания адрес.

В съответствие с тези изводи е и заключението на СТЕ, която е установила пълна идентичност между установените на място в залата фитнес уреди и друго оборудване, с посочените в приложение №1 към Договор за покупко-продажба от дата 31.03.2014 г., сключен между [фирма] като продавач и жалбоподателя [фирма] като купувач, които вещи са налични във фитнес центъра. С многобройни и взаимно допълващи се доказателства вещото лице е установило, че фитнес залата се стопанисва от [фирма] и функционира реално.

Едно от основните възражения на ответника за недоказано изпълнение на доставките се изразява в неустановено от данните на Търговския регистър отписване на стоките като ДМА при доставчика. В Решение на СЕС от 21 юни 2012 г. по съединени дела С 80/11 и С 142/11, е подчертано, че чл.167, чл.168, б."а", чл.178, б."а" и чл.273 от Директива 2006/112 трябва да се

тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, и е бил в състояние да ги достави. Ето защо не може нереалността на разглежданите доставки да се обосновава с косвени доказателства при наличието на преки, които категорично ги оборват.

Твърдението на органа по приходите за липса на реално изпълнение на предмета на фактурираните услуги представлява по същество твърдение за издаването на фактура с невярно съдържание. Правото на Съюза не е пречка, държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване – Решение на Съда на ЕС от 7 декември 2010 г. по дело C-285/09, § 48 и 49. Следователно Съдът съобразно твърденията на органа по приходите, че не е доказано доставките да са осъществени от посочения във фактурите доставчик, следва да провери дали е измама или злоупотреба при издаването им.

В постановения за разглеждане случай не се установяват обективни данни, въз основа на които може да се заключи, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделките, с които обосновава правото си на приспадане, са част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки, то обосноваван е изводът на съда, че с обжалвания РА незаконосъобразно е отказано право на данъчен кредит. В този смисъл е Решение от 11 май 2006 г. по дело C-384/04 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело C-271/06. В конкретния случай не се доказва участие на ревизираното лице в данъчна измама, не са установени обективни данни, от които да се направи извод, че лицето е знаело или е било длъжно да знае за извършването на такава от някой от преките му доставчици. При това положение съобразно практиката на СЕС в Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, е недопустимо да се откаже правото на данъчен кредит, което по същество е сторено с обжалвания РА. В доказателствена тежест на ответника е да установи наличието на данъчна измама и неангажирането на никакви доказателства за това, поради което следва да се приеме, че ревизираното лице неправилно е било санкционирано с отказ да му се признае спорното право.

Тези изводи не са променят от обстоятелството, че ревизията се е позовала на невъзможност на доставчика да достави фактурираните стоки, доколкото не е доказано последният да е разполагал със стоките. Указаното по-горе Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, е точно в смисъл, че това обстоятелство не може да бъде основание за отказване правото на приспадане, и съответства на свободата на страните свободно да договарят и търгуват помежду си. Изпълнена е предпоставката по неустановяване участието на ревизираното лице в данъчна измама. Мотивите в този смисъл в РД са общи и не могат да се съотнесат към конкретния случай, а в потвърждаващото административно решение се сочи, че жалбоподателят и коментираният доставчик не участват в стопанския обмен реално, а само документално - чрез издаване на фактури. В подкрепа на тези обстоятелства обаче по делото не са ангажирани никакви доказателства.

Оспорената констатация за отказан данъчен кредит в размер на 16 000 лв. е незаконосъобразна и подлежи на отмяна. Тъй като се отменят задълженията за ДДС, произтичащи от незаконосъобразния отказ да се признае правото на данъчен кредит, следва да бъдат отменени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

2. Не такова е положението с фактурите, издадени от **[фирма]**.

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.

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

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказва, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

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 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 и изпълнението на услугите, при това именно от лицето, сочено за доставчик. 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 настъпила 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 доставчика 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.

Съдът отчита обстоятелството, че в случая се касае за фактурирани услуги, издадени въз основа на Рамков договор за поддръжка на помещения и обзавеждането им, сключен на 01.06.2014 г. между жалбоподателя като възложител и доставчика като изпълнител. С договора страните са се споразумели по възлагане от възложителя изпълнителят да изпълнява доставки и ремонтни работи, свързани с нормалното функциониране на помещенията, ползвани от възложителя. Още в чл.1 страните са уговорили заплащането да се определя за всеки конкретен случай според обема на работите. За целта са представени количествено-стойностни сметки към всяка от фактурите.

Съдът намира, че предметът на договора е твърде общо формулиран, като на изпълнителя на е предоставено правото свободно да определя какви ремонтни дейности и дейности по поддръжка са необходими към даден момент от действието на договора. Това налага задължително към него да има искания или заявки на възложителя, от които да се определи обемът на извършените работи, които на свой ред ще определят размера на заплатеното възнаграждение. Такива документи обаче не са представени. Липсата на съпътстващи документи като заявки или водена търговска кореспонденция поставя неяснота как са остойностени услугите.

В договора не фигурират местата, където изпълнителят ще изпълнява услугите по поддръжка на учебните помещения, което създава неяснота и относно местоизпълнението на фактурираните впоследствие услуги. само в една от фактурите (№ 226/31.10.2014 г.) е посочен адрес - сградата на [улица], но не е посочено в кое населено място е това. Вярно е, че може да се предположи, че в случая става въпрос за [населено място], обаче е недопустимо съдебното решение да почива на предположения.

За установяване начина на остойностяване на услугите жалбоподателят е ангажирал количествено-стойностни сметки към всяка от фактурите. Тези КСС страдат от ред пороци, които не позволяват кредитирането им с доверие от Съда. В нито една от тях не фигурира място на предоставяне на услугите, с което изгъкнатите по-горе пороци на договора не са преодолени. В КСС са посочени обекти, описани като учебни офиси, без посочване на адресите им и без указание, че става въпрос за обекти на възложителя. Този порок не позволява да се направи обвързка между количествено-стойностните сметки и издадените фактури.

В нито един от протоколите не се съдържат имена и длъжности на страните, поради което не може да се определи дали те са имали качеството материално-отговори лица и дали действията по подписването на сметките е в състояние да обвърже конкретното юридическо лице и да го задължи по изпълнението на доставката.

Важно е да се отбележи, че както фактурите, така и обсъжданите КСС, 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. 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. Формалната доказателствена сила може да бъде преодоляна, като се докаже неавтентичността на документа, а в случая липсата на указания относно имената и длъжностните качества на подписалите го лица е в състояние да преодолее формалната доказателствена сила на КСС.

Съдът констатира, че КСС, позиционирани от л.94 до л.157 по делото, са представени в оригинал, но неясно защо допълнително им е поставена и заверка "вярно с оригинала". Това обстоятелство навежда на мисълта, че тези документи са съставени специално с цел да бъдат използвани за обжалване на ревизионния акт по административен ред и след това по съдебен ред.

По-нататък ССЕ даде заключение, че може да се установи обвързка между КСС и фактурите. Съдът намира, че не следва да кредитира експертното заключение в тази негова част. Това е така, защото при преглед на фактурите се констатира разминаване между техния предмет и предмета на фактурите. Ето защо не е ясно по какъв критерий нещата са направени обвързката, която всъщност е сърцевината на правния спор по реалността на фактурираните услуги.

Ето защо не следва да се приеме за доказано по делото, че посредством съставените КСС е удостоверено приемането на услугите, а оттам – и настъпило данъчно събитие по издадените фактури.

Прави впечатление, че предметът на част от фактурите (№ 239/30.11.2015 г., № 242/29.02.2016 г., № 243/31.03.2016 г.) е формулиран двусмислено – като осигуряване на транспорт за превоз на строителни материали, организиране превоз на обзавеждане и материали. При това положение не става ясно дали изпълнителят е действал като превозвач или пък като спедитор, който е организиран превоза и е осъществявал логистично осигуряване на същия.

В случай че изпълнителят е фактурирал извършен от него транспорт, не е установено, включително и чрез заключението на ССЕ, той да е притежавал транспортни средства и наети шофьори. От друга страна, в писмените си бележки, коментирайки представените пътни листове, жалбоподателят настоява той да е извършил транспорта. Тогава възниква въпросът на какво основание доставчикът и изпълнител по договора трябва да фактурира транспорт, изпълнен от възложителя.

Но дори и предпоставката транспортът да е бил изпълнен от жалбоподателя не е доказана по делото, като не е установено цитираното в пътните листове МПС Мерцедес 207Д с рег. [рег.номер на МПС] да е регистрирано на името на [фирма]. Пак в тази връзка следва да се подчертае, че пътните листове удостоверяват само движението на МПС от една точка до друга, но не и какъв товар е превозвало, и дали въобще е пътувало с товар или празно. Липсата на товарителници не позволява да се приеме, че с това МПС са превозени строителните материали, необходими за изпълнение на ремонтните дейности, както и вещите за оборудване учебните помещения на възложителя.

Други фактури пък имат за предмет стоки (№ 229/29.01.2015 г., № 233/29.05.2015 г., № 234/30.06.2015 г., № 235/31.07.2015 г., № 236/31.08.2015 г., № 237/30.09.2015 г. и др.) – доставка на материали или оборудване, но по начина на формулиране са стопанската операция също са посочени като услуги. Ако се приеме, че фактурите отразяват доставени стоки, които безспорно са родовоопределени – неконкретизирано по вид обзавеждане, ламиниран паркет, щори - не е доказано тяхното предаване съобразно правилото на чл.24, ал.2 ЗЗД, изяснено по-горе.

Неяснотата в предмета на фактурите не може да се приеме за преодоляна и при съобразяване на съпътстващите ги документи поради изгънатите по-горе техни пороци. Липсата на

товарителници, приемо-предавателни протоколи или други документи, които да индивидуализират стоките по съгласие на страните, е пречка да се приеме за настъпил транслативният ефект на търговската продажба.

На следващо място не беше преодоляна и констатацията на ревизията за липса при доставчика на кадрови ресурс, който безспорно е от решаващо значение при преценка за изпълнението на услуги. Не се установява нито техническият, нито кадровият потенциал на доставчика да извърши фактурираните доставки на услуги.

Каза се по-горе, че фактура № 246/31.05.2016 г. изобщо не е представена по делото. Поради това не е изпълнено базисното изискване на закона за упражняване правото на данъчен кредит – получателят да притежава фактура с отразен в нея ДДС. При това положение и не може да се приеме, че лицето разполага с документ с отразено в него натурално и стойностно изражение на стопанските операции.

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.

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

Разплащането по фактурите е изолирано доказателство и самт по себе си не обосновава реалността на разглежданата доставка.

С оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на СЕО по дело С-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена насрещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е 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 С-80/11 и С-142/11. Съгласно т. 54 на същото, не противоречи с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички

необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Съгласно т.60 на решението, добрият търговец би могъл според обстоятелствата в конкретния случай, да проучи друг доставчик, от когото възнамерява да купува стоки или да получава услуги, за да се увери в неговата надеждност.

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

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

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, а по фактура № 246/31.05.2016 г. от [фирма] - и неизпълнение на чл.71, т.1 ЗДДС.

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. По ЗКПО.

С оглед констатациите по ЗДДС относно този доставчика [фирма], които по-горе Съдът прие за законосъобразни, се налага изводът, че е налице основанието по чл.16, ал.2, т.4 ЗКПО. Посочената норма третира случаите на отклонение от данъчно облагане и предвижда за отклонение от данъчно облагане да се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. В случая фактическите установявания сочат заплащане за доставки на стоки и услуги, без те да са реално осъществени. С намаляване на финансовия си резултат с разходите по фактурите от разглежданите доставчици ревизираното лице се е отклонило от данъчно облагане.

Безспорно разходите по спорните фактури, зад които не стоят реални доставки, са документално необосновани. За тях освен това е налице и хипотезата по чл.26, т.3 ЗКПО, който е в пряка корелативност с отказаното право на данъчен кредит, за което Съдът изложи обстоятени мотиви по-горе. Следва да се приеме, че поставеният за разглеждане случай попада и в хипотезата на чл.26, т.2 ЗКПО, тъй като става въпрос за разходи, които жалбоподателят не може да докаже документално и тези разходи са довели до намаляване на финансовия му резултат. Правилно органите по приходите са приели, разходите за процесните периоди са отчетени неправилно от жалбоподателя, с оглед безспорно установеното обстоятелство, че разходите не са документално обосновани. За тях не са представени годни доказателства за действително реализирани доставки на стоки и услуги.

Съгласно цитираните законови текстове със стойността на тези сделки законосъобразно ревизията е увеличила финансовия резултат на жалбоподателя за периодите и правилно е определил допълнителен корпоративен данък.

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 разпоредбите на чл.26, т.2 и т.3 ЗКПО се явяват допълнително правно основание за увеличението на финансовия резултат на жалбоподателя за 2014 г. и 2015 г. с разходите по разглежданите фактури от [фирма].

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

С оглед изхода на спора искането и на двете спорещи страни за присъждане на разноски са основателни и следва да се уважат. Разноските на жалбоподателя, състоящи се от запламеното възнаграждение за адвокатска защита, сумиран с размера на внесената държавна такса и с депозитите на ССЕ и СТЕ съгласно списъка на разноските на л.660, възлизат на 4 000 лв. Съобразно уважената част от жалбата в полза на последния следва да се присъдят разноски по делото в размер на 3 126,15 лв. Претендираното от ответника 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 1 507,29 лв. Съобразно отхвърлената част от жалбата в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 329,29 лв.

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

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221816006143-091-001/26.04.2016 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден и изменен с Решение № 1090/10.07.2017 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно отказаното на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], право на данъчен кредит в размер на 16 000 лв. по фактура № 2/01.04.2014 г., издадена от [фирма], ведно със съответната лихва.

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22221816006143-091-001/26.04.2016 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден и изменен с Решение № 1090/10.07.2017 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, в останалата обжалвана част - относно отказаното право на данъчен кредит в общ размер 4 384,17 лв. по 24 фактури, издадени от [фирма], описани в т.І.2. от мотивите на настоящото решение, ведно със съответните лихви; както и относно определените задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане, както следва: за 2014 г. – корпоративен данък в намаления му размер от 155,11 лв. със съответните лихви, и за 2015 г. – данъчна загуба в увеличения ѝ размер от 47 415,79 лв.

ОСЪЖДА [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 329,29 лв. (триста двадесет и девет лева и 29 ст.).

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, да заплати на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], ЕИК по Булстат:[ЕИК], разноски по делото в размер на 3 125,15 лв. (три хиляди сто двадесет и пет лева и 15 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ:

