

РЕШЕНИЕ

№ 4857

гр. София, 14.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 14.04.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **6331** по описа за **2020** 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).

Производството е образувано по жалба на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет.5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], подадена чрез адв.Н., против Ревизионен акт (РА) № Р-2222101000680-091-001/ 25.11.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 791/14.05.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП. Жалбоподателят оспорва установените му задължения по ЗДДС в размер на 41 264,37 лв. и са начислени лихви от 5 128,46 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Настоява, че неоснователно му е отказан данъчен кредит, доколкото зад издадените фактури стоят реални доставки. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Намира, че не е било налице основание за издаване на кредитни известия и твърди, че не е получавал такива. Претендира отмяната на РА от Съда. Не претендира разноски. В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв.Н., който поддържа жалбата и моли Съда да отмени оспорения РА.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.В. излага

становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като присъди юрисконсултско възнаграждение в полза на ответника.

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 ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 18.05.2020 г. (л.24). Жалбата е подадена по пощата на 01.06.2020 г. с баркод ИД PS 1700 008491 В, вписан в издадения фискален бон от [фирма] и в известието за доставяне (л.97), от надлежно упълномощен адвокат (л.72) и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221019000680-020-001/01.02.2019 г., издадена от Е. М. С. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от м.февруари до м.декември 2018 г. ЗВР е връчена на 06.02.2019 г., като е определен срок от три месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени Д. П. Д. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С., ръководител на ревизията, и В. М. С.-Х. – ст.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С.. Заповедта е изменяна със ЗИЗВР № Р-22221019000680-020-002/02.05.2019 г. и ЗИЗВР № Р-22221019000680-020-003/05.06.2019 г., издадени от същия орган, с които срокът за извършване на ревизията е съответно продължаван. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директор на ТД на НАП С. (л.118, повторно на л.122).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221019000680-092-001/13.09.2019 г., връчен на ревизираното лице на 16.09.2019 г. Жалбоподателят не е подал възражение срещу издадения РД.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22221019000680-091-001 е издаден на 25.11.2019 г. от Е. М. С. - Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Д. П. Д. – ръководител на ревизията. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

При ревизията е установено, че през периодите, предмет на ревизията, задълженото лице е извършвало дейност, изразяваща се в търговия с млечни продукти /сирене, кашкавал, масло/. За осъществяване на дейността си е използвало нает склад за търговия на едро с храни, находящ се в [населено място], [улица]. Дружеството притежава издадено от Областна дирекция за безопасност на храните-гр.С. Удостоверение № 44991/21.11.2017 г. за вписване в списъка на наемателите – търговци на храни.

С оспорения РА на дружеството е определен ДДС за внасяне в размер на 6 487,29 лв. при деклариран резултат - данък за възстановяване в размер на 34 777,08 лв., въз основа на следните констатации:

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

1. В размер на 3 898,97 лв. по следните фактури, издадени от [фирма]:
№ 2017...5/26.02.2018 г. с предмет кашкавал 1 487,52 кг.

№ 2017...16/30.04.2018 г. с предмет деликатесен продукт 1 440 кг.

При извършената на доставчика насрещна проверка същият е представил спорните фактури с приемо-предавателни протоколи към тях (прил.1); документи за произход, издадени от [фирма] и [фирма]; фактури, издадени от предходни доставчици по веригата - [фирма] и [фирма], придружени със складови/стокови разписки. От проверяваното дружество са приложени и следните договори:

- договор за логистика и влог на хранителни стоки от 01.09.2018 г., сключен между жалбоподателя като влогодател и доставчика като влогоприемател, с който страните са се споразумели влогоприемателят отговорно да пази и съхранява предадените му от влогодателя млечни и хранителни продукти.

- договор за наем на хладилни камери от 01.05.2017 г., сключен между [фирма] като наемодател и [фирма] като наемател, с който страните са се споразумели наемодателят да предостави на наемателя за временно и възмездно ползване складово помещение, състоящо се от плюсова хладилна камера, с капацитет до 21 палето места (при размер на палетата 120x80x100 см), находящо се в [населено място], Стопански двор, кв.3, [улица].

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил спорните фактури в дневника си за продажбите, не е имал лица, назначени на трудов договор.

От жалбоподателя са представени спорните фактури; приемо-предавателни протоколи към фактури № 2017...5/26.02.2018 г. и № 2017...16/30.04.2018 г., носещи датите на фактурите; банкови извлечения за разплащане по доставките. Констатирано е, че закупената стока е осчетоводена по сметка 304-Стоки на оборотната ведомост.

Ревизията е приела, че в случая не се доказва реалното осъществяване на доставки, поради което за ревизираното лице не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите. Органите по приходите са приели, че липсват доказателства за прехвърляне правото на собственост върху стоките. В тази връзка не са кредитирали приложените приемо-предавателни протоколи, а са подчертали, че не са ангажирани доказателства за транспорт на стоките от склад на предходния доставчик до склад на жалбоподателя или до собствен склад. Спорното право е отказано на основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.25, ал.2 и ал.6 ЗДДС.

2. В размер на 6 537,60 лв. по следните фактури с предмет краве сирене, издадени от [фирма] (впоследствие наименованието е променено на [фирма]): № 3016...143/14.02.2018 г., № 3016...148/27.03.2018 г., № 3016...155/26.04.2018 г. и № 3016...152/02.04.2018 г.

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил спорните фактури, ведно приемо-предавателни протоколи (прил.1); търговски документи за произход; фактури за транспорт на стоките Р.-С., издадени от [фирма].

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил фактурите в дневника си за продажбите, разполагал е с наети лица, назначени на трудов договор.

Жалбоподателят е представил спорните фактури, ведно с фискални бонове от дати, различни от датите на фактурите, както и приемо-предавателни протоколи.

Ревизията е приела, че в случая не се доказва реалното осъществяване на доставки, поради което за ревизираното лице не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите. Органите по приходите са приели, че липсват доказателства за прехвърляне правото на собственост върху стоките, като наред с това липсват

доказателства за произхода на стоките. Не са кредитирали приложените приемо-предавателни протоколи, а са подчертали, че не са налице данни за материално-техническата обезпеченост на доставчика. В тази връзка са посочили, че не са ангажирани доказателства за това от кой обект или склад на доставчика са взети стоките и в кой обект на клиента са доставени, а от представените транспортни документи не може да се установи, че точно фактурираната на жалбоподателя стока е транспортирана от [фирма]. Изложили са аргументи, че не може да се установи начинът на осчетоводяване на сделките. Спорното право е отказано на основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.25, ал.2 и ал.6 ЗДДС.

3. В размер на 828 лв. по фактура № 2...10/27.12.2018 г. с предмет млечен продукт от краве мляко, издадена от "С. инвест" Е..

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил спорната фактура ведно приемо-предавателен протокол; договор за доставка на стоки от 03.12.2018 г., сключен с ревизираното дружество; аналитичен регистър на сметка 411-Клиенти; амортизационен план; материален аналитичен регистър на сметка 303. Представил е и писмени обяснения, в които е посочил, че оперира в две млекопреработвателни предприятия – в [населено място], обл.Г., където се извършва производството на продуктите от краве мляко, и в [населено място], обл.Р., където се извършва производство на имитиращи продукти, за което доставчикът е регистриран в БАБХ под № BG0712033,101/25256/15.10.2018 г. и № BG1812005,101/ 1220/24.10.2019 г. Относно плащането е декларирал, че е предоставил стоков кредит на жалбоподателя, чрез отложено плащане, за да се наложи продукцията им на гръцкия пазар. Във връзка с транспорта на стоките от доставчикът е посочил, че същият се договаря за всяка една доставка отделно, и когато е за сметка на [фирма], същият се извършва от нает превозвач.

В хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил спорната фактура, придружена с приемо-предавателен протокол и търговски документ от датата на фактурата, с описана стоката по вид, количество, температура на съхранение, получател на стоката [фирма], място на издаване [населено място]; договор за доставка на стоки от 03.12.2018 г., съгласно който доставчикът като продавач е приел да продава на жалбоподателя млечни продукти собствено производство.

Ревизията е приела, че в случая не се доказва реалното осъществяване на доставки, поради което за ревизираното лице не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите. Органите по приходите са приели, че липсват доказателства за прехвърляне правото на собственост върху стоките. В тази връзка не са кредитирали приложения приемо-предавателен протокол, а са подчертали, че не са ангажирани доказателства за транспорт на стоките освен цитирания регистрационен номер на ППС в търговския документ. Посочили са, че от представения аналитичен регистър на сметка 303-Продукция, заведен само стойностно, не дава ясна представа за вида на готовата продукция и количеството от всеки вид, което не доказва, че доставчикът е разполагал с количество като фактурираното. Спорното право е отказано на основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.25, ал.2 и ал.6 ЗДДС.

4. В размер на 1 348,20 лв. по фактура № 562/13.12.2018 г. с предмет сирене, издадена от "Р." Е..

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил спорната фактура,

придружена със складова/стокова разписка за предаване/приемане на стоките; фактура от предходен доставчик [фирма] с предмет на доставката 2 520 кг сирене; регистри на сметка 304/1/1-Сирене, 411-Клиенти; договор за наем на хладилна камера, сключен между "Х.-милк" като наемодател и [фирма] като наемател; банкови извлечения.

В хода на ревизионното производство жалбоподателят е представил спорната фактура със складова/стокова разписка, търговски документ без данни за издател, с описана стоката по вид, количество, температура на съхранение, получател на стоката [фирма]; товарителница от 14.02.2018 г. с посочен превозвач [фирма], изпращач [фирма], стока - сирене 1 910 кг, маршрут от М. до С., автомобил - "Рено" рег. [рег.номер на МПС] , без данни за получател.

Ревизията е приела, че в случая не се доказва реалното осъществяване на доставки, поради което за ревизираното лице не е налице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите. Органите по приходите са приели, че липсват доказателства за прехвърляне правото на собственост върху стоките, като наред с това липсват доказателства за произхода на стоките. Не са кредитирали приложената складова/стокова разписка, а са подчертали, че от представения транспортен документ не може да се установи, че точно фактурираната на жалбоподателя стока е транспортирана от [фирма]. Изложили са аргументи, че не може да се установи начинът на осчетоводяване на сделките. Относно извършеното заплащане по доставките е констатирано, че на датите на постъпване на сумите по банков път в банковите сметки на доставчика, същите са теглени на каса в брой от Р. Р.. Спорното право е отказано на основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 и чл.69, ал.1, т.1 във вр.с чл.6 и чл.25, ал.2 и ал.6 ЗДДС.

II. Извършена е корекция на ползван данъчен кредит, както следва:

1. В размер на 12 468 лв. по следните кредитни известия към фактури с предмет кашкавал, издадени от [фирма] (впоследствие наименованието е променено на [фирма]):

КИ № 1...6692/25.09.2018 г. с данъчна основа минус 23 604,79 лв. и ДДС минус 4 720,96 лв., издадено към фактура № 1...6539/25.09.2017 г.

КИ № 1...6693/25.09.2018 г. с данъчна основа минус 36 451,20 лв. и ДДС минус 7 290,24 лв., издадено към фактура № 1...6563/30.11.2017 г.

При извършената му насрещна проверка доставчикът е представил спорните КИ и фактури; дневни финансови отчети на ЕКАФП във връзка с извършено заплащане по доставките в брой; главна книга на сметка 411 за клиент [фирма]; складови/стокови разписки; пътни листове; договор за наем на хладилен склад за готова продукция и склад за материали от 01.03.2018 г., сключен между [фирма] като наемодател и [фирма] като наемател; договор за наем на база за търговия и услуги – съхранение на млечни, месни и други хранителни продукти от 28.09.2018 г., сключен между [фирма] като наемодател и [фирма] като наемател; анекси към договора за наем от 28.09.2018 г. Представени са писмени обяснения, в които е посочено, че продаденото сирене е собствено производство. Проверяваното дружество е декларирало, че е издало на жалбоподателя две данъчни кредитни известия: ДКИ № 1...6692/25.09.2018 г. към фактура № 1...6539/25.09.2017 г. и ДКИ № 1...6693/25.09.2018 г. към фактура № 1...6563/30.11.2017 г. Горното е било необходимо поради разваляне на сделките, във връзка с неизпълнение на задълженията от страна на контрагента за окончателно плащане по доставките, въпреки многократните разговори по телефона; стоката

/кашкавал 5 183,49 кг/ и към момента не е върната; ДКИ са изпратени на клиента. В подкрепа на изложеното са приложени цитираните ДКИ и фактури; документи за произход; складови/стокови разписки; банкови извлечения за получени плащания в общ размер 23 006,59 лв.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил спорните фактури в дневника си за продажбите. Жалбоподателят в хода на ревизията е представил фактурите с фискални бонове към тях и складови/стокови разписки, но не е представил цитираните КИ. След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че ревизираното лице не е отразило спорните КИ в дневника си за покупките. Установили са също, че през м.септември 2017 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 720,96 лв. по фактура № 1...6539/25.09.2017 г. и през м.ноември 2017 г. данъчен кредит в размер на 7 920,24 лв. по фактура № 1...6563/30.11.2017 г. Така ревизията е приела, че жалбоподателят не е спазил изискването на чл.78, ал.1 ЗДДС, тъй като не е коригирал размера на ползвания данъчен кредит във връзка с разваляне на доставките по фактури № 1...6539/25.09.2017 г. и № 1...6563/30.11.2017 г. Предвид изложеното с обжалвания РА на основание чл.78, ал.2 ЗДДС е извършена корекция от органите по приходите на ползвания данъчен кредит. Извършено е намаление на упражненото право на приспадане на данъчен кредит със сума в размер на 12 011,20 лв.

2. В размер на 16 808,40 лв. по следните кредитни известия към фактури с предмет сирене, издадени от [фирма] (впоследствие наименованието е променено на [фирма]):

КИ № 6...14/28.09.2018 г. с данъчна основа минус 27 766,67 лв. и ДДС минус 5 553,33 лв., издадено към фактура № 3016...133/09.01.2018 г.

КИ № 6...15/28.09.2018 г. с данъчна основа минус 56 275,34 лв. и ДДС минус 11 255,07 лв., издадено към фактура № 3016...137/24.01.2018 г.

При извършената му насрещна проверка доставчикът не е представил спорните фактури и кредитни известия; представил е приемо-предавателни протоколи и складови/стокови разписки, относими към други фактури, по които е отказано правото на данъчен кредит; както и фактури за транспорт на стоките Р.-С., издадени от [фирма], относими към други фактури, по които е отказано правото на данъчен кредит.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил фактурите и КИ в дневника си за продажбите.

Жалбоподателят в хода на ревизията е представил фактурите с приемо-предавателни протоколи към тях, но не е представил цитираните КИ. След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че ревизираното лице не е отразило спорните КИ в дневника си за покупките. Установили са също, че през м.септември 2018 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 553,33 лв. по фактура № 3016...133/09.01.2018 г. и в размер на 11 255,07 лв. по фактура № 3016...137/24.01.2018 г. Така ревизията е приела, че жалбоподателят не е спазил изискването на чл.78, ал.1 ЗДДС, тъй като не е коригирал размера на ползвания данъчен кредит във връзка с разваляне на доставките по фактури № 3016...133/09.01.2018 г. и № 3016...137/24.01.2018 г. Предвид изложеното с обжалвания РА на основание чл.78, ал.2 ЗДДС е извършена корекция от органите по приходите на ползвания данъчен кредит. Извършено е намаление на упражненото право на приспадане на данъчен кредит със сума в размер на 16 808,40 лв.

Недоволен от така издадения му РА, жалбоподателят го е оспорел по административен ред и с Решение № 791/14.05.2020 г. на Директора на ДОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, същият е потвърден.

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

I. От Съда:

1. За документиране на спорните услуги, има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи и др.подобни; какъв е начинът на остойностяване на услугите; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при неговите доставчици.
2. Отчели ли са доставчиците приходи по спорните фактури.
3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
4. 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.
5. Доставчиците разполагали ли са с ДМА и какви, къде са били заведени, има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.
6. Да установи стоките потоци на процесните стоки, като за целта следва да установи:
 - а/ началните наличности при жалбоподателя в началото на ревизирия период по счетоводни данни и инвентаризации.
 - б/ наличностите по видове, достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от преките доставчици към жалбоподателя.
 - в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките.
 - г/ 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 неговите доставчици; 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 ревизирия период.
8. За фактурите, с предмет услуги:
 - а/ в какво се изразяват спорните услуги; има ли отчетени приходи при доставчиците по тях и в какъв размер; за 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 неговите доставчици.
 - 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 да били заведени, има ли осчетоводени при тях покупки на материали и консумативи.
9. Има ли последваща реализация или влагане на стоките и услугите, които се твърди да са получени от доставчиците – по количества, видове и издадени данъчни документи, вкл.съпътстващи документи.
10. Редовно ли са водени счетоводствата на доставчиците и на жалбоподателя.

II. От жалбоподателя:

1. Коректно ли е водено счетоводството на жалбоподателя по отношение на процесните доставки, получени от доставчиците.
 2. Жалбоподателят получил ли е кредитните известия към фактурите, посочени в т.1 по-горе и осчетоводил ли е същите, съобразно счетоводните стандарти.
- Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.
- Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**:
Представени от жалбоподателя: превод на документи (л.344) от чужд език, намиращи се в прил.1; документите, използвани от вещото лице по ССЕ (прил.2).
Представени от ответника: доказателства за оправомощаване на органа по приходите, възложил ревизията, да възлага ревизии (л.118, повторно на л.122).

Представени от ТД на НАП-гр.В. Т. (л.135, л.209), от ТД на НАП-гр.С. (л.167, л.176), и от ТД на НАП-гр.В. (л.196), с информация за доставчиците за нуждите на ССЕ.

Представени от доставчика на удостоверителни услуги [фирма] - информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за лицата: Е. М. С., Д. П. Д., В. М. С.-Х. л.99).

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

На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл.109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство – ревизионното производство е образувано със ЗВР № Р-22221019000680-020-001/01.02.2019 г., т.е в рамките на 5-годишния срок за ревизираната година 2018 г.

С оглед делегирането на правомощия по реда на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК във вр.с чл.11, ал.3 ЗНАП по делото се представена Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. (л.117, л.122), издадена от Директора на ТД на НАП-гр.С., с която Е. М. С. - Началник на отдел "Ревизии и проверки", е определена за компетентен орган да издава заповеди за възлагане на ревизии на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Съгласно чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или 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. Предвид представената по делото заповед, следва изводът, че първоначалната и последващата ЗИЗВР е издадена 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.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС).

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент 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 (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ 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 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 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 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които 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 записа 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. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. 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 ЗЕДЕУУ, 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 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

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, ЗИВР и РД. 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 съгласно 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 ЗЕДЕУУ (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 ЗЕДЕУУ. 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, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, отнасящи се до ревизията, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, органите, извършили ревизията и издали РА, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА в ревизията.

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, РД 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 и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК.

I. Относно отказаното право на данъчен кредит.

Правният спор в случая се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет стоки, и дали доставчикът е бил добросъвестен. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите.

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

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

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

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките на стоки. За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, ревизията е приела, че няма доказателства, които да установяват реални сделки 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 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 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 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.

Органите по приходите отричат на практика изобщо факта на получаване предмета на фактурите от доставчиците, издали спорните фактури. При това са релевирали възражения, че не се доказва реалността на процесните доставки, тъй като липсват доказателства за прехвърляне правото да се разпорежда с тях от процесния доставчик на жалбоподателя. Ето защо ревизираното лице 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 значение са събраните в хода на ревизионното и в хода на съдебното производство писмени доказателства: в отговор на връчени искания доставчиците са представили спорните фактури с приложения към тях приемо-предавателни протоколи или складови/стокови разписки; търговски документи за произход; доставчикът [фирма] – и търговски договор за продажба; доставчикът [фирма] – и фактури за транспорт на стоките. Ревизираното лице е представило спорните фактури с приемо-предавателни протоколи или складови/стокови разписки; по отношение на доставчика [фирма] е представило товарителница за транспорт на стоките.

Доставчиците са фактурирали продажба на въпросните хранителни стоки, като се твърди фактурите да са издадени въз основа на приемо-предавателни протоколи и складови/стокови разписки. Съдът намира, че същите не следва да бъдат кредитирани, тъй като страдат от редица пороци. В протоколите фигурират имена на представителите на страните, но само в титулната част на документа, а липсват в частта на положените подписи. В част от приемо-предавателните протоколи изобщо не са вписани данни за лицата, положили подписите за приел и предал стоките, като липсва информация за тяхната представителна власт в дружествата. При това положение не е ясно дали подписалите ги лица имат качеството на материално-отговорни лица и дали подписите им са в състояние да обвържат конкретното юридическо лице и да го задължат по изпълнението на доставката.

Наред с това не става ясно къде е предадена стоката. Това е така, защото в приемо-предавателните протоколи мястото е записано като склад, находящ се в [населено място], [улица], на който адрес както доставчикът, така и жалбоподателя са наели хладилни камери от [фирма]. Ето защо не следва мястото на предаване да се приеме за индивидуализирано по начин че да докаже мястото на прехвърляне на собствеността по чл.200, ал.2 от Закона за задълженията и договорите.

По същите съображения не следва да се кредитират и представените складови/стокови разписки. В самото им заглавие има неяснота дали документът е складова или стокова разписка. При реалното приемо-предаване на стоките доставчикът издава стокова разписка, а купувачът – складова разписка. Стоковата разписка е основание за доставчика да издаде фактура, тъй като той се е задължил да предаде стоката, но на практика в нито една фактура няма препращане към разписката. На свой ред складовата разписка документира заскладяването на стоките при получателя, т.е. с нея се задължава материално-отговорното лице, получило стоките при купувача, което показва, че те реално са получени във фирмата и доставката не е фиктивна. В случая разписките не са годни да установят движението на процесните стоки при въвеждането им в склада, защото и в тях липсват данни за лицата, положили подписите за приел и предал стоките, като липсва информация и за тяхната представителна власт в дружествата. При това положение не е ясно дали подписалите ги лица имат качеството на материално-отговорни лица и дали подписите им са в състояние да обвържат конкретното юридическо лице и да го задължат по изпълнението на доставката.

ССЕ даде заключение, че може да се установи обвързка между протоколите или разписките от една страна, и фактурите от друга страна. 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 протоколите. Във фактурите няма препращане към приемо-предавателните протоколи или към складовите/стокови разписки. Не е ясно при това положение по какъв критерий вещото лице е направило обвързката, която всъщност е сърцевината на правния спор по реалността на фактурираните услуги.

Съдът отчита обстоятелството, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно 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 хода на ревизионното производство не са представени убедителни доказателства, касаещи предаването на стоките съгласно коментираното по-горе правило на ЗЗД. По-горе Съдът се мотивира защо не кредитира представените приемо-предавателни протоколи и складови/стокови разписки.

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

В хода на съдебното производство съмнението за невярност на съдържанието на протоколите не беше преодоляно от жалбоподателя, който е страната, която има интерес от това. Това не можа да стори и вещото лице по ССЕ. То не е посетило на място нито един от доставчиците и не даде положителен извод за редовно водено от тях счетоводство. При доставчиците не е проследена кореспонденция между относимите счетоводни сметки и не е ясно нито дали са имали наличности от стоките, нито изписали ли са ги и на какво основание. А тъкмо твърдяната реализация под формата на продажби към жалбоподателя би могла да представлява основание за изписването на стоките. Това обстоятелство не беше доказано по делото.

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 е дало отговор, който Съдът не следва да възприема именно поради изтъкнатите до момента пороци на съпътстващите документи. Вещото лице не е установило и надлежни счетоводни операции по заприходяване на стоките от разглеждания доставчик и последващо изписване при влягане в строителство. В този смисъл Съдът не приема за установим стокосен поток и този аспект на спора има двустранно измерение: От една страна предходният доставчик [фирма] изрично е заявил, че не е издавал фактури на [фирма]. От друга страна ССЕ е установила нередности при изписване на строителните материали – за много малка част от тях има яснота къде са вложени, а за повечето това обстоятелство не може да се проследи именно поради липсата на достатъчна аналитичност при водене счетоводството на ревизираното лице.

Освен казаното дотук следва да се има предвид, че протоколите са с недостоверни дати. Това е така, защото достоверността на датите на обсъжданите частни документи можеше да се установи само посредством дадено от ССЕ заключение за редовност на счетоводствата, водени от доставчика и от жалбоподателя. Предвид липсата на констатация за редовност на воденото счетоводство на търговеца не следва да се приема, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях. Не е доказано въз основа на тях да са извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение въпросните документи не могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършените доставки.

При съвкупната преценка на протоколите и разписките наред с останалите събрани писмени доказателства, преценени през призмата на експертното заключение, се налага изводът, че същите са съставени специално за целите на ревизионното производство. Те се явяват изолирано доказателство, което не кореспондира нито със счетоводните записвания при страните по сделките, нито с приетите писмени документи.

Не е ясно къде е било местонахождението на стоките към момента на предаването им. Не е доказано заприходяването на стоките при доставчиците и последващото им изписване. Не е установено доставчиците въобще да са притежавали процесните стоки, за да могат впоследствие да ги прехвърлят на жалбоподателя. Не е доказано доставчиците да са имали редовно водено счетоводство. Това не можа да установи и допуснатата ССЕ, която не посетила на място нито един от тях.

Предмет на процесните фактури са доставки на хранителни стоки - млечни продукти и имитиращи продукти. За същите не са представени здравно-санитарни сертификати, а само

"документ за произход" (в случая с доставчика [фирма] дари без данни за издател). Липсата на тези съпътстващи документи компрометираща тезата на жалбоподателя за реално извършване на спорните доставки.

Съдът счита, че представените в хода на ревизията доказателства относно начина на транспортиране на стоките не се доказва по безспорен начин от представените документи. 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.

Освен от доставчика [фирма], не са представени товарителници, посредством които би могло да се приеме прехвърляне на собствеността върху стоките. Товарителницата пък с изпращач [фирма] е без данни за получател. Това води до въпроса за действителността на представения документ от страна на доставчика относно действителността на извършения транспорт. Поради липсата на изискуемите от закона реквизити правилно ревизията е приела, че от представените транспортни документи не може да се установи, че точно фактурираната от [фирма] стока е транспортирана от [фирма], както и че точно фактурираната от [фирма] стока е транспортирана от [фирма] – за последния са представени само фактури.

В тази връзка, Съдът счита, че не е достатъчно само издаването на фактури и сключването на договор. Последният може да бъде заместен само от фактурите, но това не означава, че те обективират реално извършени доставки, а само съвпадане на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по една доставка. Затова и 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 в ЗДДС - чл.6, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката.

Това означава, че наличието само на договор, респективно 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. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки 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 - чл.6, ал.1, чл.9, ал.1, чл.25, ал.1 във вр.с чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

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. Тези обстоятелства от съществено значение също не се доказваха по делото. От представената счетоводна документация не може да се направи ясен и категоричен извод, че доставчиците са отчетели приходи от продажбите, предмет на спорните фактури.

Макар към процесните фактури са представени съпътстващи документи, от същите не може да се направи категоричен извод за реалност на извършените доставки.

Фактът, че към фактурите са приложени документи за извършено плащане по в брой, с представени издадени касови бонове, както и че доставката е отразена в счетоводството на жалбоподателя, не е достатъчен да обоснове извод за реалност на извършените доставки.

Издаването на фактура не е достатъчно основание, за да се приеме, че е осъществена доставка. Фактурата сама по себе си не е данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. Поради това, именно той носи и тежестта да докаже правопораждащия факт – извършването на доставка.

Твърдението на органа по приходите за липса на реално изпълнение на предмета на фактурираните доставки на стоки представлява по същество твърдение за издаването на фактура с невярно съдържание, което може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС. 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 налице ли е измама или злоупотреба при издаването им.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши чрез съвкупност от положителни факти /индиции/, които се основават на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК, ВКС. В хода на съдебното производство изцяло в доказателствената тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС – т.37 от Решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело № С-78/12 "Е.-К": лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това, включително и наличието на реална доставка като материалноправна предпоставка за възникване правото на данъчен кредит. Цитирането на откъси от практиката на СЕС, често пъти при различни установявания /както в процесния случай, всички цитирани в жалбата решения на СЕС, касаят реално извършени доставки на стоки и/или услуги, докато в случая се поддържа липса на такива доставки от конкретните доставчици/ не може да обоснове реалност на доставките, поради неизпълнение на задълженията на приходните органи в областта на доказването. Следва да се отбележи, че именно националният съд въз основа на националните правила за доказването в съответствие в принципа на процесуална автономия извършва обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора, за да отговори на спорния материалноправен въпрос относно законосъобразното упражняване на правото на ДК /т.32 от решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 и т. 37 и т. 43 от решение на СЕС от

18.07.2013 г. по дело С-78/12 "Е.-К"/. Фактическите установявания са специфични за всеки един от случаите, зависят от процесуалната активност на страните в хода на производството въз основа на националните правила за доказването и в съдебната фаза са предмет на решаващата дейност на съда – установени ли са /доказани ли са/ съответните обективни данни, въз основа на които да се направи извод, че е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик (налице е реална доставка на стоки) или реално изпълнение услуги със съответен обективиран резултат.

Горните изводи не се променят в никаква степен от цитираното Решение на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11, като в процесния случай не може да намери приложение разрешението, дадено в това решение на Съда. Каза се вече, че по делото липсват доказателства за наличността на предмета на доставките в патримониума на ревизираното лице, евентуално за разпореждането с този предмет, като предмет на последващи облагаеми доставки. Именно безспорното наличие на предмета на доставката различава настоящия случай от тези по главните производства по съединени дела С-80/2011 и С-142/2011 на СЕС, при който този предмет е налице. Поради това постановеното там Решение от 21.06.2011 г. не може да служи за прецедент при решаването на настоящия случай в твърдения от жалбоподателя смисъл. Само фактурата не е достатъчна, за да се направи извод, че жалбоподателят е положил дължимата грижа и е взел всички разумни мерки, за да избегне участието си в данъчна измама.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, да установи по пътя на пълно и главно доказване наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за съответните данъчни периоди, първата от които е осъществяването на доставката на стоката/услугата именно от посочения в договора доставчик и издател на фактурата, по която се претендира данъчния кредит. В този смисъл е и решението на С. по дело С-152/02 и решение на СЕС по дело С-324/11.

Съобразно разпределението на тежестта на доказване по чл. 154 от ГПК, всяка страна следва да докаже фактите, на които основава своите твърдения и връзките между тях, указана на жалбоподателя, съответства и на установеното разпределение на тежестта на доказване за целите на прилагането на ДДС в практиката на СЕС - например в Решението от 29 март 2012 г. по дело С-414/10, т.32: Лицето, което иска приспадането на ДДС трябва да докаже, че са изпълнени условията за това, а данъчната администрация – ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама, има право да поиска с обратно действие плащането на приспадателите суми. Националният съд следва да откаже прилагане правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни от преписката се установи, че правото е упражнено по измамен начин.

Макар да не се твърди и да не се установява длъжностно лице на дружеството-жалбоподател да е знаело или да е трябвало да знае за измама, Съдът счита, че в този случай е необходимо да се изследва въпроса дали ревизираното лице е направило всичко, за да избегне участието си в измама. За да упражни правото си на приспадане, жалбоподателят следва да е добросъвестен, да е положил дължимата грижа по всяка от процесните доставки - грижата на добрия търговец, т.е. да е взел всички разумни мерки, за да се избегне участието в данъчна измама, което е изискване за положителни действия.

С Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело С-273/11, е постановено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за

избягване на собственото си участие в тази измама.

Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществени насрещни престации. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка. От анализа на събраните документи в хода на ревизията и тяхната преценка в съвкупност, Съдът следва да приеме, че задълженото лице и разглеждания доставчик не участват реално в стопанския оборот, тъй като самите фактури се издават без основание, т.е. без да са реализирани реални доставки на стоки.

В заключение Съдът намира, че на практика няма нито едно сигурно и убедително доказателство, което да обосновава факта на прехвърлянето на рисковете и изгодите за процесните стоки към дружеството-жалбоподател. За това, Съдът приема и изводите на органите по приходите, че процесните фактури са израз на фиктивно фактуриране, по тях не е установена изискуемостта на данъка и оттам на пораждането на правото на данъчен кредит – чл.25, ал.2 вр.с чл.6 вр.с чл.68, ал.2 ЗДДС. 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 разгледаните фактури предвид недоказани реално извършени доставки на стоки по тях.

В тази част жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

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

II. Относно извършената корекция на ползван данъчен кредит.

Страните не спорят, че процесните кредитни известия са отразени в дневника за продажби на доставчиците, но не са отразени в дневника за покупки на ревизираното лице както в периода на тяхното издаване, така и към момента на извършване на ревизията.

В тази част спорът по делото се свежда до това следвало ли е да бъдат издадени спорните кредитни известия, респ. отговарят ли те на изискванията, предвидени в чл.115 ЗДДС и в случай, че същите са издадени без основание, следвало ли е да бъдат отразени в дневника за покупки на жалбоподателя, респ. дължи ли последният възстановяване на ДДС.

Съгласно чл.184 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право, а според чл.185 от директивата корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларация по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените. Съгласно чл.186 от директивата държавите членки определят подробните правила за прилагане на чл.184 и 185 от директивата.

Основанията за корекции на ползван данъчен кредит при изменение на данъчната основа и при промяна на вида на доставката са уредени в нормата на чл.78 ЗДДС, според която регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката, както и при промяна на вида на доставката. Корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали тези обстоятелства, с отразяването на документа по чл.115 в дневника за покупките и в справка-декларация за съответния данъчен период (чл.78, ал.2 ЗДДС).

Съгласно чл.115 ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето

на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. Известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по чл.115, ал.1 ЗДДС. При намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки се издава кредитно известие, като освен реквизитите по чл.114 ЗДДС известието към фактурата задължително съдържа и номера и датата на фактурата, към която е издадено известието и основанието за издаване на известието.

Съобразно постановеното става ясно, че за приспадане на данъчен кредит при издаден документ по чл.115 ЗДДС е необходима, реална, т. е. действително извършена доставка на конкретна стока или услуга, която впоследствие да е била действително развалена. Развалянето на дадена доставка (представляваща предмет на търговска сделка) следва да бъде извършено чрез оставяне на данъчна следа – изготвяне на първична счетоводна документация, която да сочи на общо волеизявление, т.е. взаимно съгласие на двете страни за това разваляне. В случай че същото е извършено от доставчика, без изричното съгласие на получателя, последният да е реализирал правото си съобразно изрично постигната за това от по-рано клауза за едностранно прекратяване на правоотношението по дадена доставка, или да е реализирал това си право по съдебен ред. Кредитното известие е само последица от настъпили едновременно с издаването му или обичайно в предходен момент обстоятелства касаещи доставката в цялост или нейната стойност, явяваща се данъчна основа по ЗДДС. Т.е. основанието за издаването му не е абстрактно, а следва да почива на изричен факт, който влече след себе си правните последици от издаването му. Нещо повече: съгласно императивната разпоредба на чл.114 ЗДДС изричен допълнителен реквизит е основанието за издаването му. Това е фактическо и правно основание, и е недопустимо да бъде посочено абстрактно, по начин, който не позволява то да бъде изследвано и проверено. Когато се касае, както обичайно, за някаква форма на двустранно или едностранно волеизявление (вербално, фактическо или конклюдентно), то следва да бъде надлежно индивидуализирано най-малко със своя автор, основанието на което се прави и моментът, в който е извършено то. Този последен елемент е особено съществен, с оглед не просто установяването на наличие на правното основание за издаване на съответното ДКИ, но също така и с оглед извършване на реален контрол за неговата срочност, т. е. за това дали същото е издадено в 5-дневния срок от възникване на съответното обстоятелство по чл.115, ал.1 ЗДДС или доставчикът е издал същото в удобен за него момент, съобразно месечния му баланс и така е поставил получателя в състояние на принудително заставяне на същия и той да отрази това ДКИ в същия незаконосъобразен момент.

В процесния случай изследване на фактическото и правното основание за издаване на процесното КИ, както и дали е спазен срокът на издаването му, категорично не е сторено от ревизиращите органи, което поставя под въпрос законността и основателността на действията по издаването му от доставчика, а не този за неотразяването им от получателя.

Съгласно обясненията на доставчика [фирма] същият е издал на жалбоподателя двете кредитни известия поради разваляне на сделките, във връзка с неизпълнение на задълженията от страна на контрагента за окончателно плащане по доставките, въпреки многократните разговори по телефона. По време на ревизията и пред Съда не са представени никакви доказателства за развалянето на доставките. Освен това доставчикът е твърдял, че сделките са развалени поради неплащане на цената от купувача на стоките, а в самите кредитни известия като основание за издаване на КИ е посочен отново видът на стоката "кашкавал" (прил.1, с.241 и с.246-гръб), като липсват каквито и да било указания защо е предприето разваляне на доставките. Т.е. липсва посочено основание за издаване на КИ.

Като преобразуващо право, развалянето на договор се упражнява с едностранно волеизявление, чието прекратително за облигационното правоотношение действие настъпва от момента на достигането му до неизправната насрещна страна. В този контекст следва да се приеме за неустановено, че през данъчен период м.септември 2018 г. доставките са развалени. Установяването на този релевантен факт, както и периодът на възникването му подлежат на

главно и пълно доказване от органите по приходите. В случая това не е сторено. Не са представени писма, приканващи ревизираното лице да предприеме някакви действия във връзка с прекратяване и уреждане на взаимоотношенията по доставките, подлежащи на разваляне. Няма данни ревизираното лице да е получило споразумения за прекратяване на договорите по взаимно съгласие, нито пък самите кредитни известия. Не е установено да е предоставен подходящ срок за изпълнение на искането по смисъла на чл.87, ал.1 ЗЗД, липсва и изразена воля за едностранно разваляне на договорите.

Към кредитните известия, издадени от [фирма], изобщо не са представени обяснения във връзка с необходимостта от разваляне на доставките. Нещо повече: не са представени нито КИ, нито фактурите, към които са издадени. Същите не са изискани от ревизиращите органи.

В Решението на СЕС по дело С-107/13 г. СЕС разяснява при какви предпоставки би могло да се откаже право на приспадане на данъчен кредит, като ясно разграничава приспадането на ДДС от корекцията на вече приспадат данъчен кредит. В решението по дело С-234/11 СЕС посочва, че „всъщност предвиденият от тези разпоредби на Директивата механизъм за корекции е неразделна част от установения от нея режим на приспадане на ДДС. В това отношение предвидените в Директивата правила в областта на корекцията целят да увеличат точността на приспаданията така, че да се осигури неутралитетът на ДДС по начин, по който осъществяват на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за получаването на обложени с такъв данък доставки. По този начин чрез посочените правила Директивата има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС и използването на съответните стоки или услуги за облагаеми впоследствие операции (т.57 от Решение по дело Centralan Property).

Действително, при разваляне на договори, доставчикът като регистрирано по ЗДДС лице, е длъжен в изпълнение на разпоредбата на чл.115 ЗДДС да издаде на получателя КИ, но видно от доказателствата по делото предпоставки за издаването му в конкретната хипотеза не са били налице. Наред с това, в случая не е налице и изменение на данъчната основа, за да може това да е основание за издаване на КИ. От изложеното следва извода, че при липсата на императивно предвидените в нормата на чл.115 от ЗДДС предпоставки доставчикът без каквито и да е фактически и правни основание е издал процесното КИ. КИ е издадено незаконосъобразно, защото липсват данни същото да е издадено в рамките на 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по чл.115, ал.1 ЗДДС - в случая развалянето на договора.

Доколкото процесните КИ не са съставени редовно спрямо извикванията на ЗДДС, то спрямо жалбоподателя не е възникнало задължението предвидено в нормата на чл.124, ал.5 ЗДДС да го отрази в дневника си за покупки. При неустановеност на основанията за корекция и периода на настъпването му, не са налице предпоставките по чл.78, ал.1 и ал.2 ЗДДС за корекция в данъчен период м.септември 2018 г. на ползвания от ревизираното лице данъчен кредит по фактурите от [фирма] и от [фирма].

На основание изложеното констатацията е незаконосъобразна и подлежи на отмяна.

Задължението за лихви е акцесорно и предвид недължимостта на основното задължение подлежат на отмяна и начислените лихви за забава.

С оглед изхода на делото е основателно и следва да бъде уважено искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Материалният интерес по делото е в размер на 46 392,83 лв. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено на базата на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 1 921,78 лв. Съобразно отхвърлената част от жалбата в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 682,17 лв. Независимо от изхода на спора в полза на жалбоподателя не следва да бъдат присъждани разноски, тъй като не е направено искане за това.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш Е Н И Е:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-2222101000680-091-001/25.11.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 791/14.05.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, В ЧАСТТА му, с която на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет.5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], са определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност в размер на 28 819,96 лв., произтичащи от корекция на ползван данъчен кредит по фактури № 1...6539/25.09.2017 г. и № 1...6563/30.11.2017 г., издадени от [фирма]; и по фактури № № 3016...133/09.01.2018 г. и № 3016...137/24.01.2018 г., издадени от [фирма], ведно с лихви от 1 273,27 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет.5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-2222101000680-091-001/25.11.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 791/14.05.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, В ЧАСТТА му на определените задължения по Закона за данък върху добавената стойност в размер на 12 612,77 лв., произтичащи непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], ведно с лихви от 3 855,19 лв.

ОСЪЖДА [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], ет.5, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 682,17 лв. (шестстотин осемдесет и два лева и 17 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: