

РЕШЕНИЕ

№ 324

гр. София, 15.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 18.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **7441** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл.156- 161 от Данъчно-осигурителния кодекс (ДОПК) и чл.145-178 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), приложим във връзка с §2 от ДР на ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт №Р-22221416008823-091-001/21.03.2018 г., издаден от А. Г. М.- орган, възложил ревизията, и Б. В. М.- ръководител на ревизията, в частта потвърдена и изменена с Решение №863/18.06.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С.. Твърди се, че в обжалваната част РА е нищожен, незаконосъобразен, неправилен, необоснован, немотивиран, непълен, постановен при съществени процесуални нарушения и в пълно противоречие с материалните императивни правни норми на вътрешното и общностно законодателство, излагайки аргументи в тази насока. Прави се възражение за изтекла погасителна давност. В допълнителна молба се конкретизират обжалваните установени резултати по ЗДДС с РА, по данъчни периоди, както и изменените с Решение №863/18.06.2018 Г. НА Директор дирекция ОДОП при ЦУ на НАП финансови резултати /главници/.

В съдебно заседание жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата. Пледира жалбата срещу РА да бъде уважена. Представя списък с разностите, към които да бъде добавена и сумата от 200.00 за вещото лице. Не претендира адвокатско възнаграждение.

Ответникът– Директорът на Дирекция ОДОП [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител- юрисконсулт оспорва жалбата като неоснователна и

недоказана. Моли да бъде потвърден РА в обжалваната част, потвърдена с решение № 863/18.06.2018 г. на Директора на дирекция „ОДОП“, по съображения изложени в самото решение, както и подробни съображения в писмени бележки. Претендира юрисконсултско възнаграждение по чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221416008823-020-001 от 13.12.2016 г., връчена на 08.02.2017 г., издадена от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник на А. Г. М., съгласно Заповед № 14130-А/15.11.2016 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършване на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди: м. 12.2010 г. и от м. 10.2011 г. до м. 10.2016 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221416008823-020-002 от 26.04.2017 г., издадена от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-369 от 30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С., е изменен срока на ревизията като е определен нов краен срок приключване на ревизията до 08.07.2017 г.

Процесната ревизия е първа за спорните данъчни периоди.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22221416008823-092-001/14.07.2017 г., връчен електронно на 27.07.2017 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №53-06-799/11.09.2017 г. е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД, с искане да бъдат обсъдени изложените съображения и приложените доказателства. Възражението е разгледано и отразено в РА, като е прието за частично основателно.

Ревизията приключила с РА №Р-22221416008823-091-001/21.03.2018 г. /л.39-51/, издаден от А. Г. М.- орган, възложил ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 28.03.2018 г.

Срещу РА е постъпила в срок жалба по административен ред от 14.11.2017 г., с която жалбоподателят оспорва изцяло Ревизионен акт №Р-22221416008823-091-001/21.03.2018 г., с който са установени

допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 284 185,13 лв. и начислените лихви за забава в размер на 125 740,79 лв. за данъчни периоди м. 12.2010 г., от м. 10.2011 г. до м. 12.2011 г., от м. 02.2012 г. до м. 08.2013 г., от м. 10.2013 г. до м. 07.2016 г., м. 09.2016 г. и м. 10.2016 г..

С Решение № 863/20.04.2018 г. (л. 6-11) на Директорът на ДОДОП [населено място] при ЦУ на НАП, е отменен Ревизионен акт №Р-22221416008823-091-001/21.03.2018 г., издаден от А. Г. М.- орган, възложил ревизията и Б. В. М.- ръководител на ревизията, в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 07.2013 г. и м. 11.2015 г. Със същото решение е изменен Ревизионен акт №Р-22221416008823-091-001/21.03.2018 г., в оспорената част относно установените с РА резултати по ЗДДС за периодите:

за м. 02.2013 г. в размер на 2 015,05 лв. е определен в размер на 113,80 лв.;

за м. 04.2013 г. в размер на 3 875,28 лв. е определен в размер на 72,78 лв.;

за м. 05.2013 г. в размер на 2 325,42 лв. е определен в размер на 418,49 лв.;

за м. 06.2013 г. в размер на 1 910,20 лв. е определен в размер на 3,27 лв., за м.

08.2013 г. в размер на 2 078,24 лв. е определен в размер на 176,99 лв.; за м. 03.2014 г. в размер на 3 397,77 лв. е определен в размер на 710,93 лв.; за м.04.2014 г. в размер на 1 870,05 лв. е определен ДДС за възстановяване в размер на 31,20 лв.; за м. 05.2014 г. в размер на 1 088,91 лв., е определен в размер на 302,67 лв.; за м. 06.2014 г. в размер на 606,45 лв. е определен в размер на 111,83 лв., за м. 10.2014 г. в размер на 6 039,02 лв. е определен в размер на 5 592,86 лв.; за м. 06.2015 г. в размер на 3 429,88 лв. е определен в размер на 3 164,68 лв.; за м. 08.2015 г. в размер на 4 866,17 лв. е определен в размер на 2 964,92 лв.; за м. 10.2015 г. в размер на 6 303,56 лв. е определен в размер на 2 320,10 лв.; за м. 03.2016 г. в размер на 2 138,64 лв., е определен в размер на 237,39 лв. и за м. 04.2016 г. в размер на 10 750,04 лв. е определен в размер на 8 843,47 лв., ведно със съответните лихви. Със същото решение е потвърден Ревизионен акт №Р-22221416008823-091-001/21.03.2018 г., в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди: м. 12.2010 г., от м. 10.2011 г. до м. 12.2011 г., от м. 02.2012 г. до м. 12.2012 г., м. 03.2013 г., от м. 10.2013 г. до м. 02.2014 г., от м. 07.2014 г. до м. 09.2014 г., от м. 11.2014 г. до м. 05.2015 г., м. 07.2015 г., м. 09.2015 г., от м. 12.2015 г. до м. 02.2016 г., от м. 05.2016 г. до м. 07.2016 г., м. 09.2016 г. и м. 10.2016 г. Указано е в решението, че погасителната давност за установените задължения по ЗДДС в размер на 19 640,39 лв., ведно със съответните лихви за данъчни периоди: м. 12.2010 г., м. 10.2011 г. и м. 11.2011 г. е изтекла, поради което РА №Р-22221416008823-091-001 от 21.03.2018 г. не подлежи на принудително изпълнение в тази част. И е оставена без разглеждане жалба вх. №23-22-573/12.04.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., в останалата част като недопустима, в която част производството е прекратено.

Ревизията е първа за процесиите периоди и вид задължение.

Жалбоподателят оспорва пред настоящата съдебна инстанция РА, в частта, в която са начислените и установени за донасяне главници и лихвите върху тях, за следните данъчни периоди: За м.12.2010 в размер на 19240.11 лева и лихвата върху сумата; За м.10.2011 в размер на 101.24 лева и лихвата върху сумата; За м. 11.2011 в размер на 339.77 лева и лихвата върху сумата; За м. 12.2011 в размер на 29278.07 лева и лихвата върху сумата; За м.02.2012 в размер на 652.68 лева и лихвата върху сумата; За м.04.2012 в размер на 37.31 лева и лихвата върху сумата; За м.05.2012 в размер на 1152.30 лева и лихвата върху сумата; За м.08.2012 в размер на 79.11 лева и лихвата върху сумата; За м. 11.2012 в размер на 43.80 лева и лихвата върху сумата; За м. 12.2012 в размер на 49.77 лева и лихвата върху сумата; За м.03.2013 в размер на 1290.93 лева и лихвата върху сумата; За м. 11.2013 в размер на 11866.18 лева и лихвата върху сумата; За м.12.2013 в размер на 33648.95 лева и лихвата върху сумата; За м.01.2014 в размер на 123.36 лева и лихвата върху сумата; За м.02.2014 в размер на 114.59 лева и лихвата върху сумата; За м.07.2014 в размер на 111.46 лева и лихвата върху сумата; За м.09.2014 в размер на 3814.32 лева и лихвата върху сумата; За м.11.2014 в размер на 4703.81 лева и лихвата върху сумата; За м.12.2014 в размер на 50004.89 лева и лихвата върху сумата; За м.03.2015 в размер на 7244.39 лева и лихвата върху сумата; За м.04.2015 в размер на 1885.77 лева и лихвата върху сумата; За м.05.2015 в размер на 5474.86 лева и лихвата върху сумата; За м.07.2015 в размер на 5925.59 лева и лихвата върху сумата; За м.09.2015 в размер на 3023.62 лева и лихвата върху сумата; За м. 12.2015 в размер на 23239.85 лева и лихвата върху сумата; За м.01.2016 в размер на 8.60 лева и лихвата върху сумата; За м.02.2016 в размер на 30.85

лева и лихвата върху сумата; За м.05.2016 в размер на 2803.69 лева и лихвата върху сумата; За м.06.2016 в размер на 7457.06 лева и лихвата върху сумата; За м.07.2016 в размер на 4601.48 лева и лихвата върху сумата; За м.09.2016 в размер на 11482.12 лева и лихвата върху сумата; За м.10.2016 в размер на 595.73 лева и лихвата върху сумата. Оспорват се и изменените с Решение № 863/18.06.2018 г на Директор на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП финансови резултати/главници/ в РА, както следва: За м.02.2013 в размер на 113.80 лева и лихвата върху сумата; За м.04.2013 в размер на 72.78 лева и лихвата върху сумата; За м.05.2013 в размер на 418.49 лева и лихвата върху сумата; За м.06.2013 в размер на 3.27 лева и лихвата върху сумата; За м.08.2013 в размер на 176.99 лева и лихвата върху сумата; За м.03.2014 в размер на 710.93 лева и лихвата върху сумата; За м.04.2014 в размер на 31.20 лева и лихвата върху сумата; За м.05.2014 в размер на 302.67 лева и лихвата върху сумата; За м.06.2014 в размер на 111.83 лева и лихвата върху сумата; За м.10.2014 в размер на 5592.86 лева и лихвата върху сумата; За м.06.2015 в размер на 3164.68 лева и лихвата върху сумата; За м.08.2015 в размер на 2964.92 лева и лихвата върху сумата; За м. 10.2015 в размер на 2320.10 лева и лихвата върху сумата; За м.03.2016 в размер на 237.39 лева и лихвата върху сумата; За м.04.2016 в размер на 8843.47 лева и лихвата върху сумата.

Извършените процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства са подробно описани в РД и РА и не следва да бъдат преповтаряни в настоящото решение.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства, както и събраните в хода на съдебното производство.

Назначена е, изслушана и неоспорена от страните съдебно икономическа експертиза и допълнителна съдебно икономическа експертиза. В заключението си вещото лице е дало отговор на въпросите, поставени му като задачи. Разпитан в съдебно заседание експертът заявява, че поддържа заключението си. Назначена е, изслушана е и допълнителна съдебно- икономическа експертиза, приета по делото, ведно с допълнението направено от вещото лице в съдебно заседание, като доколкото се касае до грешки и непълноти в математическите изчисления, то подлежат на коригиране и от съда. Досежно заключението по втората допълнителната СИЕ, съдът след изслушване на вещото лице в съдебно заседание, проведено на 18.12.2019 г. я прие с изрично направените от вещото лице корекции, отразени в съдебния протокол.

По делото са разпитани в качеството на свидетели Р. А. И. и Б. Й. О., от показанията на които се установява извършваната от дружеството- жалбоподател дейност, използваната база, изпълнени поръчки.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от надлежна страна и е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по смисъла на 119, ал. 2 от ДОПК /съгл. Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/ в кръга на определените им правомощия, видно от представените заповеди, като същият е

съставен в предвидената форма. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. РА е подписан с валидни квалифицирани електронни подписи /КЕП/. КЕП са приложени по делото към всеки от документите, подписан с електронен подпис. С оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА, разполагат с удостоверение за квалифициран електронен подпис. Такива доказателства са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Настоящият състав ги кредитира, като следва да се има предвид, че според разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година 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 чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 ДОПК задължителни реквизити- името и длъжността на органите, които го издават, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подписи на органите по приходите, които са го издали. При издаването му, органите по приходите са спазили процесуално- правните разпоредби.

Предвид изложеното, съдът намира, че доводът на жалбоподателя, че оспорваният РА е нищожен е голословен.

Установено е, че ДПД БГ Е. е регистрирано по реда на ДОПК на 02.11.2007 г. с едноличен собственик на капитала и управител П. И. З. с размер на капитала 5 000 лв. и е регистрирано по ЗДДС на 23.11.2007 г. и дерегистрирано на 20.04.2017 г.

В хода на ревизията при извършени посещения на декларирания от дружеството адрес за кореспонденция, документирано с протоколи, описани в РД и приложени по делото, не е намерено ДПД БГ Е. и негов представител. На 08.02.2017 г. на лицето е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от ЗЛ № Р-22221416008823-040-001/08.02.2017 г., с което са изискани първични документи, счетоводни регистри, декларации и справки. От страна на ревизираното дружество са представени писмени обяснения с вх. № 53-06-799/08.03.2017 г. с приложени оборотни ведомости и извлечения от счетоводни регистри. Съгласно писмени обяснения на управителя, основната дейност на дружеството е била производство на метални стелажи за търговски обекти и поддръжка на сгради. Производствената и складова база се е намирала в [населено място], ул. 281-ва № 10.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221317022839-141-001 / 02.05.2017 е извършена насрещна проверка за БОРА 13-ДИЗАЙН Е. с ЕИК[ЕИК].

С Възражение с вх. № 53-06- 799#3/11.09.2017 г. от ДПД-БГ Е. с ЕИК:[ЕИК], чрез П. З., в качеството му на управител срещу констатациите в РД, са приложени нови доказателства по опис- 2 бр.

класьори- общо 464 бр. и 518 бр. нови приложения- копия от фактури и 1 бр. Папка № 3- документи свързани с ВОД /161 бр. нови приложения/ и сканирани копия на СМР, изпратени по електронен път /Приложение № 5 към РА/. На 13.09.2017 г. е извършен преглед на първични счетоводни документи на дружеството, предоставени в оригинал в ТД на НАП С., за което е съставен протокол № 0817589/13.09.2017 г. В същия е установено, че в оригинал са представени и прегледани фактури за продажби и покупки за ревизирания период, включително представените с възражението фактури за покупки. Установени са издадени фактури за извършени продажби от дружеството, които не са декларирани в дневниците за продажбите и СД по ДДС за съответните данъчни периоди. Установени са дублирани записи в счетоводството и в дневниците за покупки на фактури за разходи, които са описани в РД, поради което отчетените обороти и салда в представените оборотни ведомости не дават вярна и точна информация за стопанските операции и финансовото състояние на дружеството. Относно получени фактури от [фирма] с ЕИК[ЕИК] е установено, че ревизираното лице притежава само фактура № 202 от 31.05.2009 г., която е включило в дневниците за покупки за м. 12.2010 г. с дата 31.05.2010 г. Ревизираното лице не е представило и в счетоводните документи не са налични фактури с № 204, 208, 210, 222 и 227, които са включени в дневниците за покупки за м. 12.2010 г. Относно декларираните ВОД са представени в оригинал фактури и ЧМР /екз. 1/ за изпращане на стоките, а за получаването им- копия от екземпляр № 6, за които представителят на дружеството дава обяснение, че е получил същите по електронен път от клиента си. Към протокола са приложени фактура № 202 от 31.05.2009 г. от [фирма] и издадени фактури № 396/01.11.2011 г. с данъчна основа 1000.0 лв. и ДДС 200.00 лв. с предмет метален стелаж за хляб / 3 нива / и № 433/31.05.2012 г. с данъчна основа 4032.00 лв. и ДДС 806.40 лв. с предмет метални заготовки, за които доставки не е начислен ДДС по реда на чл. 86, ал. 1, т. 2 и т. 3 от ЗДДС. / Приложение № 1 към РА - Протокол № 0817589/13.09.2017 г. и Приложение № 6 към РА - фактури, невключени в дневника с приложена справка /. Това е намерило отражение в оспорвания РА. В същия е прието, че за недеklarираните фактури, установени при прегледа на документи се начислява данък на основание по чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, в съответните данъчни периоди, описани в мотивите на настоящия РА.

По отношение на извършените доставки съдът намира следното:

Досежно извършените доставки към български контрагенти: В хода на ревизията е констатирано, че в счетоводството на жалбоподателя са

налични издадени фактури № 396/01.11.2011 г. на Б. С. Е. с ЕИК[ЕИК] с данъчна основа 1000.00 лв. и ДДС 200.00 лв. с предмет метален стелаж за хляб / 3 нива / и № 433/31.05.2012 г. с данъчна основа 4032.00 лв. и ДДС 806.40 лв. с предмет метални заготовки, за извършени продажби от дружеството, които не са включени от [фирма] в отчетните регистри - дневник за продажбите и СД по ДДС за съответните данъчни периоди. Предвид това законосъобразно с РА на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС е начислен ДДС в общ размер на 1 006,40 лв. за данъчни периоди м. 11.2011 г. и м. 05.2012 г.

Освен това са установени издадени фактури за извършени продажби от дружеството, които не са декларирани в дневниците за продажбите и СД по ДДС за съответните данъчни периоди. На основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл. 89 от ЗДДС и чл. 1 от ЗЛДТДПДВ е начислена лихва за тези фактури, описани на стр. 4-9 от РД.

По отношение на получените доставки:

За данъчен период м. 12.2010 г., ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 19 223,33 лв. по фактури, издадени от [фирма], както следва:

202	30.05.2010	130576800	Бора -13 Дизайн Е.	Разходи за външни услуги	5500	1100
204	31.07.2010	130576800	Бора -13 Дизайн Е.	Разходи за външни услуги	20950	4190
208	31.08.2010	130576800	Бора - 13 Дизайн Е.	Разходи за външни услуги	13250	2650
210	30.09.2010	130576800	Бора - 13 Дизайн Е.	Разходи за външни услуги	25750	5150
222	30.11.2010	130576800	Бора - 13 Дизайн Е.	Разходи за външни услуги	29000	5800
227	26.02.2010	130576800	Бора - 13 Дизайн Е.	Покупка на материали	1666,67	333,33

Посочените фактури са осчетоводени в сметка 602 Разходи за външни услуги. Не са представени договор и доказателства за плащане. Съгласно представена главна книга на сметка 501, разхода е осчетоводен като платен в брой. Не са представени приемо- предавателни протоколи, доказващи приемането на извършените услуги. Няма данни и не са представени доказателства за последваща реализация на получените доставки, както и доказателства за включване на разходите в себестойността на произведената продукция. Констатирано е, че управителят на БОРА 13-ДИЗАЙН Е. е управител и на ревизираното дружество, следователно двете дружества са свързани лица по смисъла на пар.1, т.3, буква д от ДОПК. На доставчика е извършена насрещна проверка с изготвен Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221317022839-141-001/02.05.2017 г. със следните констатации: на

21.03.2017 г. на БОРА 13-ДИЗАЙН Е. е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от ЗЛ № П-22221317022839-040-001/13.02.2017 г.. Искането е връчено по реда на чл.32 от ДОПК, тъй като лицето не е намерено на деклариран адрес за кореспонденция, обстоятелство, констатирано с Протокол № 1088406/22.02.2017 г. и Протокол № 1088409/16.03.2017 г. Съобщението е изпратено до деклариран електронен адрес и адрес за кореспонденция, по пощата с обратна разписка, която се е върнала с гриф „непознат на адреса“. БОРА 13-ДИЗАЙН Е. не е представило изисканите документи. Не са представени доказателства за реални доставки по фактурите. При извършена проверка е констатирано, че посочените фактури с изключение на Фактура № 227/26.02.2010 г. не са отразени в дневниците за продажби и СД за ДДС за съответните периоди. Фактура № 227/26.02.2010 г. е отразена в дневника за продажби и СД за ДДС за м.02.2010 г. Констатирано е, че регистрацията по ЗДДС на [фирма] е прекратена на 18.01.2012 г. Извършен е анализ на дейността на доставчика от страна на ревизиращия орган е установено, че към момента на издаване на фактурите в БОРА 13-ДИЗАЙН Е. няма назначени лица по трудов договор. Не са подадени справки, доказващи изплатени доходи на физически лица по извънтрудови провоотношения. Констатираното в хода на ревизията обстоятелство, че БОРА 13-ДИЗАЙН Е. и ДПД-БГ Е. се представляват от едно и също лице е индикация за измамливи намерения между доставчиците, тъй като ревизираното дружество е декларирано и приспаднало данъчен кредит по фактури, за които е знаело, че няма реално извършена доставка и данъка не е начислен.

Действително недопустимо е да се обосновава теза за липса на доставка в условията на абсолютна симулация само с доказателства за нередности при доставчици, включително такива за липса на персонал, активи и т.н., но в настоящия случай не са представени от самото ревизирано лице годни доказателства, удостоверяващи значимото за спора обстоятелство по осъществяване на облагаеми доставки. Оспорваният не е заявил алгоритъм на доставките, а данни за това не се потвърждават от извършената насрещна проверка и данните в ИМ на НАП по партидата на дружеството.

Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило едно от условията, посочени в него, включително: 1. притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. Ангажирането единствено на фактура

№202/31.05.2009 г. не обосновава реалността на доставките. Пред съдебната инстанция също не са представени доказателства по отношение фактурите, издадени от [фирма]. Притежаването на фактура не е доказателство за реално осъществена доставка. Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на стоки/услуги по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото наличието на реална доставка е кумулативно условие за възникване правото на данъчен кредит. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от жалбоподателя задължения за ДДС. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество - възникване на право на данъчен кредит по конкретно посочената фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже положителния факт-наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС. Изходящият относим факт за приложимостта на цитираните разпоредби от ЗДДС е установяването на реално осъществена доставка на услуги/стоки. В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. С

разпоредбите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, законодателят е транспонирал нормите на чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО. Съдът счита, че по спорния между страните въпрос, органът по приходите е формирал законосъобразен извод, като на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 6/9 от ЗДДС не е признава правото на приспадане на данъчен кредит за ревизирания период по процесните фактури. В тежест на данъчно задълженото лице (оспорващият) е да докаже наличието на всички законови предпоставки за правото му на данъчен кредит, включително и реалността на услугите/стоки, каквито твърдения е изложил в жалбата си до съда. Притежаването на данъчна фактура не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. Доставка подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата относно отразените в тях стопански операции, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС).

Въпросът за реалност на доставката, документирана с редовна фактура, е основен при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка. Това следва от тълкуването на чл. 6, ал. 1, чл. 25, ал. 2 и ал. 6, чл. 68, т. 1 и чл. 69, ал. 2 от ЗДДС съвместно с пряко приложимите общностни норми - чл. 62, чл. 63, чл. 167 и чл. 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета. В този смисъл е и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Така в т. 31 от Решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 на СЕС се посочва, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Придобиването на правото на разпореждане като собственик със стоката /чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО и чл. 6 от ЗДДС/ и получаването на услугата /чл. 9 от ЗДДС/ са елементи от фактическия състав, пораждащ

правото на приспадане на данъчен кредит. За субекта на данъчно предимство ДЗЛ е бремето да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти - чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК, за които жалбоподателят не е провел несъмнено доказване. Обсегът на доказване е концентриран до установяване на единствения спорен факт– този на осъществяване на доставка по фактурата, за която с РА е отказано претендираното от жалбоподателя данъчно право. Съответно на нормалната връзка между явленията е очакването да съществуват информационни следи за движението в пространството на предмета на доставката, та като резултат получателят да е придобил правото да се разпорежда със същата като собственик. Но и притежаването на фактурата не е достатъчно условие за възникване на правото на приспадане. Като частен свидетелстващ документ фактурата е писмено доказателствено средство. От релевантните за правото на приспадане факти, обаче, тя установява в случая единствено стоката, вида на услугата и датата на възникване на данъчното събитие. Затова и по хипотеза индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик и на получените услуги следва да се извърши с приемо- предавателен протокол и други доказателства, установяващи реалността на сделката. В конкретния случай упражняването на данъчен кредит с фактури, по които не е осъществена реална доставка от лицето, издало фактурите и не е начислило ДДС предполага, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит.

Априори, не са изпълнени условията на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 71 от ЗДДС, поради което следва да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 19 223,33 лв.

По аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици– претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки, но това не е направено.

Всички тези неизяснени обстоятелства, въпреки гарантираната възможност на жалбоподателя да представи доказателства за това, както и положените усилия от страна на органите по приходите да ги изяснят, включително и чрез насрещни проверки на трети лица за ревизионното производство препятстват установяване на реалността на доставката по безсъмнен начин.

Предвид горното следва жалбата срещу РА в частта на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 19 223,33 лв., да

бъде отхвърлена като неоснователна.

На следващо място, при извършена съпоставка на декларираните фактури в дневниците за покупки и СД за ДДС на [фирма] за ревизираните периоди, от приходните органи е констатирано, че в дневниците са включени фактури с еднакви номера и стойности, издадени от един доставчик, т.е. лицето е декларирано право на приспадане на данъчен кредит, като е отразявало по няколко пъти една фактура в дневниците за покупки. Установено е наличието на дублирани записи на фактури. До ревизираното дружество е изготвена Покана №Р-22221416008823-177-001/ 18.04.2017 г. по реда чл. 103 от ДОПК с цел коригиране на допуснатите грешки.

През данъчен период м. 04.2017 г., [фирма] е коригирало неправомерно ползвания данъчен за данъчни периоди от м. 01.2012 г. до м. 12.2012 г. в общ размер на 29 733,52 лв., като е анулирало част от дублираните записи с включването в дневник за покупките на протоколи по чл. 116, ал. 4 от ЗДДС. В резултат приходните органи са начислили лихва за забава. За останалите данъчни периоди от м. 01.2013 г. до м. 09.2016 г., е установено, че ревизираното лице не е коригирало дублираните записи.

Правото за ползване на данъчен кредит не може да бъде упражнявано многократно, предвид разпоредбата на чл. 71, т. 1 от ЗДДС. В случая лицето не притежава друг данъчен документ-фактура/ съгласно чл.112, ал.1, т.1/, освен изрично посочените фактури, по които вече е ползвало кредит в предходен данъчен период и са издадени за една доставка в този предходен период. Поради това не са изпълнени изискванията на чл. 71, т. 1 от ЗДДС и се отказва правото на приспадане на данъчен кредит по дублираните документи.

Отделно от това е съобразено, че [фирма] е deregистрирано считано от 20.04.2017 г.- Акт за deregистрация по ЗДДС №220991700477277/22.03.2017 г., поради което за дружеството след тази дата не съществува обективна възможност само да извърши корекция на ползвания неправомерно данъчен кредит, като анулира останалите дублирани записи.

Предвид това следва да бъде отхвърлена жалбата срещу РА, в частта, потвърдена с Решение №863/18.06.2018 г., с което са установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди: м. 12.2010 г., от м. 10.2011 г. до м. 12.2011 г., от м. 02.2012 г. до м. 12.2012 г., м. 03.2013 г., от м. 10.2013 г. до м. 02.2014 г., от м. 07.2014 г. до м. 09.2014 г., от м. 11.2014 г. до м. 05.2015 г., м. 07.2015 г., м. 09.2015 г., от м. 12.2015 г. до м. 02.2016 г., от м. 05.2016 г. до м. 07.2016 г., м. 09.2016 г. и м. 10.2016 г., както следва:

- За м.12.2010 в размер на 19240.11 лева и лихвата върху сумата;

- За м.10.2011 в размер на 101.24 лева и лихвата върху сумата;
- За м. 11.2011 в размер на 339.77 лева и лихвата върху сумата;
- За м. 12.2011 в размер на 29278.07 лева и лихвата върху сумата;
- За м.02.2012 в размер на 652.68 лева и лихвата върху сумата;
- За м.04.2012 в размер на 37.31 лева и лихвата върху сумата;
- За м.05.2012 в размер на 1152.30 лева и лихвата върху сумата;
- За м.08.2012 в размер на 79.11 лева и лихвата върху сумата;
- За м. 11.2012 в размер на 43.80 лева и лихвата върху сумата;
- За м. 12.2012 в размер на 49.77 лева и лихвата върху сумата;
- За м.03.2013 в размер на 1290.93 лева и лихвата върху сумата;
- За м. 11.2013 в размер на 11866.18 лева и лихвата върху сумата;
- За м.12.2013 в размер на 33648.95 лева и лихвата върху сумата;
- За м.01.2014 в размер на 123.36 лева и лихвата върху сумата;
- За м.02.2014 в размер на 114.59 лева и лихвата върху сумата;
- За м.07.2014 в размер на 111.46 лева и лихвата върху сумата;
- За м.09.2014 в размер на 3814.32 лева и лихвата върху сумата;
- За м.11.2014 в размер на 4703.81 лева и лихвата върху сумата;
- За м.12.2014 в размер на 50004.89 лева и лихвата върху сумата;
- За м.03.2015 в размер на 7244.39 лева и лихвата върху сумата;
- За м.04.2015 в размер на 1885.77 лева и лихвата върху сумата;
- За м.05.2015 в размер на 5474.86 лева и лихвата върху сумата;
- За м.07.2015 в размер на 5925.59 лева и лихвата върху сумата;
- За м.09.2015 в размер на 3023.62 лева и лихвата върху сумата;
- За м. 12.2015 в размер на 23239.85 лева и лихвата върху сумата;
- За м.01.2016 в размер на 8.60 лева и лихвата върху сумата;
- За м.02.2016 в размер на 30.85 лева и лихвата върху сумата;
- За м.05.2016 в размер на 2803.69 лева и лихвата върху сумата;
- За м.06.2016 в размер на 7457.06 лева и лихвата върху сумата;
- За м.07.2016 в размер на 4601.48 лева и лихвата върху сумата;
- За м.09.2016 в размер на 11482.12 лева и лихвата върху сумата;
- За м.10.2016 в размер на 595.73 лева и лихвата върху сумата, или общо в размер на 230 426.26 лв., ведно със съответните лихви.

Следва да се отхвърли жалбата и в частта срещу Ревизионен акт №Р-22221416008823-091-001/21.03.2018 г., изменена с Решение №863/18.06.2018 г. на директор дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, относно установените резултати по ЗДДС за периодите, както следва:

- За м.02.2013 г. в размер на 113.80 лева и лихвата върху сумата;
- За м.04.2013 г. в размер на 72.78 лева и лихвата върху сумата;
- За м.05.2013 г. в размер на 418.49 лева и лихвата върху сумата;
- За м.06.2013 г. в размер на 3.27 лева и лихвата върху сумата;

- За м.08.2013 г. в размер на 176.99 лева и лихвата върху сумата;
- За м.03.2014 г. в размер на 710.93 лева и лихвата върху сумата;
- за м.04.2014 г. е определен ДДС за възстановяване в размер на 31,20лв;.
- За м.05.2014 г. в размер на 302.67 лева и лихвата върху сумата;
- За м.06.2014 г. в размер на 111.83 лева и лихвата върху сумата;
- За м.10.2014 г. в размер на 5592.86 лева и лихвата върху сумата;
- За м.06.2015 г. в размер на 3164.68 лева и лихвата върху сумата;
- За м.08.2015 г. в размер на 2964.92 лева и лихвата върху сумата;
- За м. 10.2015 г. в размер на 2320.10 лева и лихвата върху сумата;
- За м.03.2016 г. в размер на 237.39 лева и лихвата върху сумата;
- За м.04.2016 г. в размер на 8843.47 лева и лихвата върху сумата, или в общ размер на 25 065.38 лв., ведно със съответните лихви.

На следващо място, относно възраженията за погасени по давност задължения:

Съгласно чл. 171, ал. 1 ДОПК, публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. А според ал.2 на чл.171 ДОПК с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено, изпълнението е спряно по искане на длъжника или е подадена жалба за разрешаване на спор по глава шестнадесета, раздел I.

Съгласно чл. 168, т. 3 от ДОПК погасяването по давност е начин на погасяване на самото публичното вземане. Приложението на тази норма не се déroгира и от разпоредбата чл. 174 от ДОПК, която регламентира единствено хипотезата на доброволно плащане след изтичането на давностния срок и следващите от това правни последици. В случая, липсва плащане и е упражнено погасителното право на длъжника, при което изтеклата погасителна давност следва да се съобрази от съда, в качеството ѝ на юридически факт, който е от значение за спорното право и е настъпил не само в хода на ревизионното производство и е установено от органа по приходите. С РА не се установява самоцелно дължимото публично задължение, а РА констатира и изпълняеми права в качеството си на изпълнително основание за започване на принудително изпълнение/, но предвид цитирната норма на Кодекса- чл.160,ал.4 от ДОПК, съдът е длъжен да се произнесе по основанието и размера на

установеното вземане и да посочи, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение. Съгласно чл.209, ал.2, т.1 от ДОПК, принудително изпълнение се предприема въз основа на ревизионен акт, независимо дали е обжалван. Погасителната давност като юридически факт (разбиран като бездействие на кредитора или ненастъпване на други погасителни обстоятелства) не погасява правото на кредитора, а поражда материалното право на длъжника да откаже изпълнение, което е насочено към кредитора. Това обаче не е процесуално право, тъй като за изтекла погасителна давност може да се изразява и извън съдебно, а не само в един съдебен процес. Правоотношението е материално-правно, защото то произтича от материално-правното правоотношение между кредитора и длъжника. Погасителната давност има за главна функция привеждането в съответствие на правното с фактическото състояние – с бездействието на кредитора фактическото положение е, че дадено право не се упражнява и следователно трябва да му се откаже възможността да си го търси по принудителен ред. Позоваването на изтеклата погасителна давност обаче не води до погасяване на самото субективно право, за разлика от придобивната давност, където позоваването на изтекла придобивна давност води до прекратяване правото на собственост за лицето, което не е упражнявало правото си. Сроковете в крайна сметка създават дисциплина в гражданския оборот, тъй като стимулират кредиторите да упражняват правото си на вземане и допринасят за установяването на обективната истина. От друга страна, неприлагането на служебното начало при давността, дава възможност неблагоприятните й последици да зависят от волята на длъжника (той може и да отрече да се възползва от изтеклата придобивна давност). Следва да бъде отбелязано, че общ принцип в прилагането на института на погасителната давност е, че с погасяването на едно вземане по давност не отпада дългът, а възможността за неговото принудително събиране. Предявяването на възражение за изтекла давност е право на длъжника, което той може да не упражни, а да изплати доброволно погасеното по давност задължение. В обратната хипотеза - при изтекла погасителна давност и след позоваване на този юридически факт, е налице основание за прекратяване на действията по принудителното изпълнение на публично държавно вземане от страна на публичния изпълнител. От момента на настъпване на основанието за прекратяване на принудителното изпълнение същото става недопустимо и следва да бъде прекратено.

Съгласно разпоредбата на чл. 89, ал. 1 от ЗДДС данъка за внасяне се внася в срока за подаване на справка-декларация за този данъчен период, т.е. до 14-то число включително на месеца следващ данъчния

период, за който се отнася.

В случая 5- годишната погасителна давност за месечните задължения за ДДС, касаещи данъчни периоди: м. 12.2010 г., м. 10.2011 г. и м. 11.2011 г. е започнала да тече от 01.01.2012 г. Съгласно чл. 172, ал. 1, т. 1 от ДОПК давността спира, когато е започнало производство по установяване на публичното вземане- до издаване на акта, но за не повече от една година. Релевантен за определяне началния момент на горепосочения срок е моментът на връчване на ЗВР, включително предприемане на активни действия по връчване на заповедта на данъчно задълженото лице. За връчване на ЗВР №Р-22221416008823-020-001 от 13.12.2016 г. е изпратено електронно съобщение за връчване, като това действие, предприето на 22.12.2016 г., е

довело до спиране на давностния срок за 1 година. При това положение срокът следва да се счита за изтекъл на 31.12.2017 г. Т.е., към датата на постановяване на РА- 21.03.2018 г. е налице изтекъл 5- годишен давностен срок за посочените периоди.

Съгласно разпоредбата на чл. 155, ал. 2, изр. 2-ро от ДОПК, в сила от 04.08.2017 г., когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, решаващият орган се произнася по основаниято и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение. В съответствие с цитираната разпоредба в Решение №863/18.06.2018 г. на директора на ОДОП при ЦУ на НАП изрично е указано, че погасителната давност за установените задължения по ЗДДС в размер на 19 640,39 лв., ведно със съответните лихви за данъчни периоди: м. 12.2010 г., м. 10.2011 г. и м. 11.2011 г. е изтекла, поради което РА №Р-22221416008823-091-001 от 21.03.2018 г. не подлежи на принудително изпълнение в тази част.

Предвид горното изтичането на 5- годишна погасителна давност по чл.171, ал.1 ДОПК има самостоятелно действие, независимо, че абсолютната 10-годишна давност по чл.171, ал.2 ДОПК не е изтекла за нито един от данъчните периоди.

Съгласно чл.160, ал.4 ДОПК (Доп. – ДВ, бр. 63 от 2017 г., в сила от 4.08.2017 г.) когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, съдът се произнася по основаниято и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение.

При това положение, установените публични задължения за посочените данъчни периоди /м. 12.2010 г., м. 10.2011 г. и м. 11.2011 г./ са погасени в пълен размер за главница и лихви, поради изтекла давност по чл.171, ал.1

ДОПК преди издаването на ревизионния акт, поради което, с оглед разпоредба на чл.160, ал.4 от ДОПК води само до това, че не подлежи на принудително изпълнение.

При този изход на спора, основателна се явява претенцията на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в изрично поискания размер от 6 215.46 лв., на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размер на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран, Административен съд София-град, III-то отделение, 73- ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт №Р-22221416008823-091-001/21.03.2018 г., издаден от А. Г. М.- орган, възложил ревизията, и Б. В. М.- ръководител на ревизията, в изменената и потвърдена с Решение №863/18.06.2018 г. на директора Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", Централно управление на Национална агенция част.

ПОСОЧВА, че Ревизионен акт №Р-22221416008823-091-001/21.03.2018 г., издаден от А. Г. М.- орган, възложил ревизията, и Б. В. М.- ръководител на ревизията, в частта потвърдена и изменена с Решение №863/18.06.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С.. на Директор на Дирекция“ ОДОП“, за установените задължения по ЗДДС в размер на 19 640,39 лв., ведно със съответните лихви за данъчни периоди: м. 12.2010 г., м. 10.2011 г. и м. 11.2011 г. **НЕ ПОДЛЕЖИ НА ПРИНУДИТЕЛНО ИЗПЪЛНЕНИЕ, ПОРАДИ ИЗТЕКЛА ПОГАСИТЕЛНА ДАВНОСТ НА ОСНОВАНИЕ ЧЛ.160, АЛ.4 ОТ ДОПК.**

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", Централно управление на Национална агенция по приходите, [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 6 215.46 лв..

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ:

