

# РЕШЕНИЕ

№ 308

гр. София, 14.01.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав**, в публично заседание на 16.10.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Камелия Стоянова**

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **9976** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № Р-22221118002945-091-001/04.02.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта му, в която е потвърден с решение № 1266/24.07.2019 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С.. В тази връзка и фактическите установявания, както и правните изводи, които ще бъдат направени от тази съдебна инстанция ще бъдат само по отношение на частта на ревизионния акт, който е потвърден с решението на решаващия административен орган, като съдът няма да установява фактите и съответно да прави правни изводи по отношение на фактурите, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит от органите по приходите, но отношение на които ревизионният акт е отменен. Претендират се разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № Р-22221118002945-020-001/22.05.2018 г., издадена от Е. М. С., началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на

НАП С., изменена със заповед № Р-22221118002945-020-002/29.08.2018 г., издадена от С. Т. К., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията му по ЗДДС за данъчни периоди от от 01.12.2013 г. до 30.04.2018 г. Срокът за извършване на ревизията е бил продължен със заповед № и за корпоративен данък за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2017 г. На ревизираното лице, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедите за възлагане на ревизия. Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. Изготвен е ревизионен доклад № Р-22221118002945-092-001/19.11.2018 г., същият е връчен на ревизираното лице, съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и е издаден обжалвания в производството пред настоящата инстанция ревизионен акт. С ревизионния акт е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], като са начислени и задължения за корпоративен данък. В хода на ревизионното производство на търговското дружество са били връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, изх. № 22221118002945-040-001/04.06.2018 г., изх. № Р-22221118002945-020-002/12.07.2018 г., изх. № Р-22221118002945-040-003/02.10.2018 г. Установено е, че през ревизираните периоди [фирма] е осъществявало организационна дейност по заснемане на филмови продукции, включително отдаване под наем на автомобили и предоставяне на асистентски услуги във филмопроизводството. При извършената съпоставка на декларираните покупки от клиенти на дружеството и декларираните продажби от [фирма] за периодите от 01.1.2013 г. до 30.04.2018 г. е установено, че [фирма] е декларирано покупка по издадената от [фирма] фактура № 592/30.1.2013 г. с начислен ДДС в размер на 2581, 17 лв. и предмет на доставката транспортна услуга, като фактурата не е била отразена от [фирма] в отчетния регистър по чл. 14, ал. 1, т. 2 от ЗДДС.

Органите по приходите са посочили, че фактурата документира изпълнена облагаема доставка, получателят по която е упражнил право на приспадане на данъчен кредит за периода м. 01.2014 г., не са били установени издадени дебитни или кредитни известия към фактурата. Съгласно представения от ревизираното лице хронологичен опис на операциите за периода от 01.12.2013 г. до 31.12.2013 г. по сметка „приходи от продажба на услуги“ е осчетоводена данъчната основа по фактурата, сторнирана в същия период. При така установените факти на основание чл. 85 и чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС е доначислен ДДС в размер на 2581, 17 лв. за периода от 01.12.2013 г. до 31.12.2013 г.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 1057/29.07.2014 г. (с начислен ДДС в размер на 620 лв.), 1088/29.08.2014 г. (с начислен ДДС в размер на 920 лв.), 1237/15.09.2014 г. (с начислен ДДС в размер на 714 лв.), с посочен предмет на доставката транспорт. Като доказателство по спора е представен договор от 14.07.2014 г., сключен между [фирма] в качеството му на възложител и [фирма] в качеството му на изпълнител, като съгласно договора възложителят възлага, а изпълнителят се задължава срещу възнаграждение да извърши транспортно обезпечение. Представен е и приемо-предавателен протокол от 29.07.2014 г., подписан между страните по договора, съгласно който [фирма] е

изпълнила качествено и в срок транспортната услуга, както и приемо-предавателен протокол от 29.08.2014 г. Установено е, че дружеството е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 17.12.2014 г., като не е декларирало назначаването на лица по трудово правоотношение и няма регистрирани на свое име моторни превозни средства. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по посочените фактури на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 120/201.0.2015 г. (с посочен ДДС 658, 20 лв.), 124/23.10.2015 г. (с посочен ДДС 803 лв.), с посочен предмет на доставките транспорт. Установено е, че дружеството е дерегистрирано по ЗДДС на 14.12.2016 г., процесните фактури са били отразени в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Установено е, че дружеството е назначило по трудово правоотношение лица на длъжност изпълнител, офис-мениджър и организатор продажби и реклама, не притежава моторни превозни средства. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по посочените фактури на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 8/30.06.2015 г. (с посочен ДДС 992 лв.), с приложен към същата протокол за приемане на работата от 30.06.2015 г., 10/06.07.2015 г. (с посочен ДДС 1940 лв.), с приложен към същата протокол за приемане на работата от 24.07.2015 г., 11/07.07.2015 г. (с посочен ДДС 874 лв.), с приложен протокол за приемане на работата от 05.07.2015 г. Установено е, че дружеството е дерегистрирано по ЗДДС от 14.02.2016 г., както и обстоятелството, че посочените фактури са отразени в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Установено е, че дружеството е назначило лица по трудово правоотношение на длъжност шофьор на лек автомобил, организатор стопански дейности, реквизитор, бизнес-консултант и координатор дейности, няма регистрирани моторни превозни средства на свое име. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по посочените фактури на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 540/30.08.2014 г. (с посочен ДДС 1050 лв.), 539/30.08.2014 г. (с посочен ДДС 640 лв.), 538/28.08.2014 г. (с посочен ДДС 1083 лв.), с посочен предмет на доставката транспорт, 537 (без посочената дата, с посочен ДДС в размер на 464 лв., предмет на доставката антифриз и масло), 536 (без посочена дата, с посочен размер на ДДС 1090 лв., посочен предмет на доставката монтаж, демонтаж, доставка материали). Установено е, че дружеството е дерегистрирано по ЗДДС на 14.08.2014 г., по трудово правоотношение е назначено едно лице на длъжност шофьор на лекотоварен автомобил. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по посочените фактури на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 7/09.12.2013 г. (с посочен ДДС 800 лв.), 8/27.12.2013 г. (с посочен ДДС 2000 лв., приложен към фактурата приемо-предавателен протокол), с посочен предмет на доставката в двете фактури транспорт, № 9/27.12.2013 г. с посочен ДДС 1466, 67

лв., предмет на доставката челен товарач (с приложен приемо-предавателен протокол), № 11/23.01.2014 г., с посочен ДДС 2000 лв., предмет на доставката транспорт (с приложен приемо-предавателен протокол), № 16/28.04.2014 г., с посочен ДДС 2286, 40 лв., предмет на доставката гуми товарни, джанти, гуми автомобилни, гуми джипови (с приложен приемо-предавателен протокол), № 20/30.06.2014 г., с посочен ДДС 1800 лв., предмет на доставката транспорт (с приложен приемо-предавателен протокол), № 199/27.03.2014 г. с посочен ДДС в размер на 2000 лв., предмет на доставката транспорт (с приложен приемо-предавателен протокол). Установено е, че дружеството е дерегистрирано по ЗДДС на 14.12.2016 г., както и обстоятелството, че дружеството е отразило процесните фактури в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. През ревизираните периоди дружеството не е разполагало с назначени лица по трудово правоотношение и няма регистрирани моторни превозни средства. След анализ на събраните доказателства органите по приходите са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по посочените фактури на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред по-горестоящия административен орган, който се е произнесъл с решение № 1266/24.07.2019 г., с което е отменил ревизионния акт в частта му на установените резултати по ЗДДС за периодите м. 06, м. 07 и м. 09.2016 г. и за корпоративен данък по ЗКПО за 2016 г., изменил е ревизионния акт в частта на установените задължения по ЗДДС, като за м. 12.2013 г. вместо определения данък за внасяне в размер на 11 313, 70 лв. е определил данък за внасяне в размер на 9010, 37 лв., за м. 01.2014 г. вместо определения данък за внасяне в размер на 3763, 21 лв. е определил данък за внасяне в размер на 1929, 87 лв., за м. 03.2014 г. вместо определения данък за внасяне в размер на 4664, 13 лв. е определил данък за внасяне в размер на 2330, 80 лв., за м. 07.2014 г. вместо определения данък за внасяне в размер на 4902, 24 лв. е определил данък за внасяне в размер на 2162, 24 лв., за м. 08.2014 г. вместо определения данък за внасяне в размер на 4874, 12 лв. е определил данък за внасяне в размер на 4054, 12 лв., за м. 09.2014 г. вместо определения данък за внасяне в размер на 1439, 42 лв. е определил данък за внасяне в размер на 699, 42 лв., за м. 06.2015 г. вместо определения данък за внасяне в размер на 17 377, 52 лв. е определил данък за внасяне в размер на 7160, 75 лв., за м. 07.2015 г. вместо определения данък за внасяне в размер на 23 603, 55 лв. е определил данък за внасяне в размер на 21 367, 55 лв., за м. 11.2015 г. вместо определения данък за внасяне в размер на 3116, 25 лв. е определил данък за внасяне в размер на 1572, 85 лв., за корпоративен данък за 2014 г. – вместо определения данък в размер на 13 316, 50 лв. е определил корпоративен данък в размер на 9083, 17 лв., за корпоративен данък за 2015 г. – вместо определения корпоративен данък в размер на 22 747, 54 лв. е определил корпоративен данък в размер на 15 749, 46 лв., потвърдил е ревизионния акт в частта на установените резултати по ЗДДС за периодите м. 04.2014 г., м. 06.2014 г. и м. 12.2015 г.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на допълнително установените задължения за ДДС, произтичащи от непризнато право на признаване на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], като са начислени и задължения за корпоративен данък (фактурите документират доставката на транспортни услуги и на гуми (товарни, автомобилни, джипови). В жалбата се излагат съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, напълно идентични с тези, съдържащи се в подадената жалба по административен ред. Доколкото процесните фактури документират доставката на услугата транспорт и представените към тях доказателства са идентични (приемо-предавателни протоколи), изводите на тази съдебна инстанция ще бъдат направени общо за всички търговски дружества, посочени като доставчици на жалбоподателя.

Съдът, при съобразяване на представените по делото доказателства прави извода за законосъобразност на ревизионния акт.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 1057/29.07.2014 г., 1088/29.08.2014 г., 1237/15.09.2014 г., с посочен предмет на доставката транспорт, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 120/201.0.2015 г., 124/23.10.2015 г., с посочен предмет на доставките транспорт, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 8/30.06.2015 г., 10/06.07.2015 г., 11/07.07.2015 г., че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 540/30.08.2014 г., 539/30.08.2014 г., 538/28.08.2014 г., с посочен предмет на доставката транспорт, 537 (без посочената дата), предмет на доставката антифриз и масло), 536 (без посочена дата), с посочен предмет на доставката монтаж, демонтаж, доставка материали, че [фирма] е издало на [фирма] фактури № 7/09.12.2013 г., 8/27.12.2013 г., с посочен предмет на доставката в двете фактури транспорт, № 9/27.12.2013 г., с предмет на доставката челен товарач, № 11/23.01.2014 г., с предмет на доставката транспорт, № 16/28.04.2014 г., с предмет на доставката гуми товарни, джанти, гуми автомобилни, гуми джипови, № 20/30.06.2014 г., с предмет на доставката транспорт, № 199/27.03.2014 г. с предмет на доставката транспорт. От събраните по делото доказателства не се установява и реалното извършване на услугата транспорт, посочена в процесните фактури, както и доставката на стоките, посочени във фактурите. Изводите си настоящата съдебна инстанция съобразява с обстоятелството, че редовното счетоводно отразяване на фактурите не представлява доказателство за реалност на доставката по същите (всъщност ревизионният акт не съдържа констатации на органите по приходите в тази насока). Не се отразява като определящо за правото на приспадане на данъчен кредит и обстоятелството дали доставчикът е начислил ДДС в предвидените за това срокове. Всъщност това е обстоятелство, по което страните не спорят, не се установява подобен спор да е съществувал между страните както по време на ревизионното производство, така и по време на оспорването на ревизионния акт по административен ред, установявания в тази насока и отказ в тази насока именно на това основание на правото на приспадане на данъчен кредит не се съдържат нито в ревизионния акт, нито в ревизионния доклад, нито в решението на решаващия административен орган. Това, което определя предмета на спора е относно наличието на реалност на доставката по процесните фактури, като отговорът на този въпрос следва да бъде даден след анализ на събраните по делото доказателства и приложимите правни разпоредби.

Това е така предвид и обстоятелството, че самият факт на издаване на

фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях (доколкото по голяма част от фактурите се установява обстоятелството на плащане) не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите. Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби, регламентиращи предпоставките относно правото на приспадане на данъчен кредит. Спорът между страните с оглед и на основанието, на което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е по отношение на обстоятелството на реалност на доставките, които са обективирани в процесните фактури, относно обстоятелството дали именно лицето, издател на процесните фактури в полза на жалбоподателя е доставило на същия услугите, фактурирани с тези фактури, респективно доставило стоките. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите. Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби, регламентиращи предпоставките относно правото на приспадане на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който данъчен кредит 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. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [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.

Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240. От своя страна, съгласно чл. 168, б. а” доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по

отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка, както се посочи и по-горе, самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документирания с тях доставки на услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. При една реално осъществена стопанска операция, данъчно задължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне. Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството. В тази хипотеза първият въпрос, който се поставя - документалното оформяне предпоставя ли реална доставка или без значение дали такава е осъществена. В този случай правилният отговор ще бъде винаги отрицателен, тъй като законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това и правилното ѝ счетоводно оформяне. От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесните фактури. Действително, процесните фактури са издадени, същите са представени като доказателство по спора, това е и обстоятелство, по което страните не спорят. По отношение на процесните фактури, обаче настоящата съдебна инстанция обосновава и извода, че същите не съдържат необходимите реквизити по чл. 226 от директивата. Член 226 от Директивата за ДДС предвижда, че без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221: количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или обхвата и естеството на предоставените услуги; датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги, или датата, на която е извършено плащането по сметка, посочено в точки 4 и 5 от член 220, доколкото тази дата може да бъде определена и е различна от датата на издаване на фактурата. Следва да се провери дали данните във фактурата отговарят на изискването по член 226, точка 7 от Директивата за ДДС, съгласно което във фактурата задължително се посочва датата на извършване или приключване на доставката на услуги“. Спорните фактури не съдържат данни за период от време или за крайна дата на предоставяне на услугата. Датата на предоставяне на услугите не може да се

определи и от другите, представени по делото доказателства (приемо-предавателните протоколи, доколкото други доказателства не са представени). В действителност съгласно член 233 от Директивата за ДДС е допустимо издаването на сборна фактура, която да отразява няколко отделни доставки на услуги. Това обстоятелство обаче все още не дава отговор на въпроса дали е достатъчно в тази сборна фактура да се посочи датата на всяка отделна услуга или периодът, през който са били предоставени няколко услуги. При това положение отново е необходима преценка с оглед на предназначението на този вид данни. Фактурата служи по-специално за извършване на контрол на заплащането на приложимия данък от издателя на фактурата. За тази цел е необходимо и посочване на датата на предоставяне на услугата.

Действително съгласно член 63 от Директивата за ДДС тази дата, а не датата на издаване на фактурата, по правило определя момента, в който се е осъществило данъчното събитие по смисъла на член 62, параграф 1 от Директивата за ДДС, а с това и данъчните разпоредби, които са приложими към въпросната сделка във времево отношение. В резултат разглежданите фактури не отговарят на изискванията по член 226, точка 7 от Директивата за ДДС относно посочването на „датата“ на услуга, доколкото във фактурите няма данни за началото на съответния период на отчитане. На второ място следва да се изяснят последиците от обстоятелството, че дадена фактура не съдържа всички изискуеми по член 226, точки 7 от Директивата за ДДС данни, във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка от получателя на фактурата. За да се отговори на този въпрос, е необходимо да се направи тълкуване на член 178, буква а) от Директивата за ДДС, който урежда упражняването на правото на приспадане. Съгласно тази разпоредба, за да може да упражни правото си на приспадане по член 168, буква а), данъчнозадълженото лице трябва да „притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236“. Текстът на законовата уредба не оставя място за съмнение. Ако данъчнозадълженото лице не притежава фактура, която съответства на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС, то може да има право на приспадане по член 168, буква а). Данъчнозадълженото лице обаче няма да може да упражни това право, докато не притежава фактура, която отговаря на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС. В систематичен аспект това стриктно изискване за надлежно издадена фактура като предпоставка за упражняването на правото на приспадане се подчертава от член 181 от Директивата за ДДС, който се отнася до упражняването на правото на приспадане при възмездни вътреобществни придобивания на стоки съгласно член 168, буква в). За да упражни правото си на приспадане в този случай, съгласно член 178, буква в) данъчнозадълженото лице също трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 220—236“. Независимо от това обаче член 181 от Директивата за ДДС предвижда, че държавите членки могат да разрешат на данъчнозадължено лице, което не притежава фактура,



изготвена в съответствие с членове 220—236, да извърши приспадането.

Такава разпоредба не съществува обаче по отношение на приспадането на данъка, когато се получават възмездни услуги, какъвто е и настоящия случай. А *contrario sensu* следва да се приеме, че в настоящия случай съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС правото на Съюза забранява на държавите членки да предоставят приспадане на данъка, когато данъчнозадълженото лице не притежава надлежна фактура по смисъла на член 226. При тези изводи разбира се, следва да се направи разграничение между случаите на нередовно изготвена фактура и на неспазване на други формални изисквания, които според съдебната практика нямат последици за правото на приспадане, като например липсата на регистрация по ДДС на доставчика на услугата или на получателя на услугата или неизпълнението на задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране. Всъщност по отношение на формалните изисквания не е предвидена подобна разпоредба като член 178, буква а) от Директивата за ДДС, който изисква притежаването на надлежна фактура като предпоставка за упражняването на правото на приспадане. Така в настоящия случай обстоятелството, че фактурата не съответства на изискванията по член 226, точка 7 от Директивата за ДДС, е пречка съгласно член 178, буква а) за упражняването на правото на приспадане. За да може да упражни правото си на приспадане в случай като този, данъчнозадълженото лице трябва да изиска от издателя на фактурата коригирана фактура (в този смисъл и заключение на генералния адвокат по дело C-514/2014 г., представено на 18 февруари 2016 г.). Така направените изводи по отношение на процесните фактури са достатъчни за обосноваването на извода за законосъобразност на ревизионния акт и на решението на решаващия административен орган относно отказа на правото на приспадане на данъчен кредит. Дори, обаче и при несъобразяването на това обстоятелство, от събраните по делото доказателства не се установява реалността на доставките по процесните фактури. Дори евентуално да може да бъде направен извода, че са налице формалните предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит, то не се установява наличието на материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Както и се посочи по-горе в мотивите на настоящото решение, за признаване правото на приспадане на данъчен кредит съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга.

В тази връзка се прави и извода, че от събраните по делото доказателства не може да се установи, че именно търговските дружества, посочени като доставчици на услугите, съответно на стоките по процесните фактури са извършили посочените доставки на услуги, съответно доставки на стоки. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение спорен по делото е въпросът за реалното получаване на фактурираните доставки на услуги от жалбоподателя именно от посочените търговски дружества, а от събраните по

делото доказателства несъмнено се установява обстоятелството, че това не е така. По отношение на транспортните услуги няма представени доказателства за притежавани собствени, както и наети активи за извършване на услугата транспорт, такива доказателства не са представени и в производството пред тази съдебна инстанция. Реалността на доставките по процесните фактури би следвало да бъде преценявана с оглед на обстоятелството, че реалното извършване на услугите предполага наличието на доказателства за това, а именно наличието на подготвени трудови договори и длъжностни характеристики, осъществено деклариране пред НАП на сключените и прекратени трудови договори, наличието на изготвени ежемесечни и годишни декларации за внесените осигуровки, регистрацията в инспекцията по труда, наличието на изготвени трудови досиета, изготвени справки за стаж и осигурителни доходи. Действително, отказът за право на приспадане на данъчен кредит не би могъл да бъде основан с липсата на представена информация от страна на предходен доставчик. Обстоятелствата, в процесния спор, обаче не се основават на подобни изводи. Както се посочи в мотивите на това съдебно решение, обстоятелствата се основават на нередовни фактури, както и на непредставяне на доказателства за реалност на доставките по фактурите от самия получател на услугите, съответно на стоките. Несъмнено е, че като получател на услугите той следва да разполага с доказателства, че е получил процесните услуги. От събраните по делото доказателства също така не се установяват какви са били изискванията на възложителя относно възложените услуги, не се установява къде е била извършена услугата, доколкото по делото не са представени и пътни листове, от които би могло да се установи това обстоятелство. Това обстоятелство не е доказано от жалбоподателя. Данъчнозадълженото лице, което иска приспадане на ДДС следва да докаже, че отговаря на предвидените за това условия.

То е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от данъчнозадължени лица за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки и, по отношение на които то действително е платило ДДС. Тези доказателства могат да включват документи, държани от доставчици на стоки или услуги, от които данъчнозадълженото лице е придобило стоки и услуги, за които е платило ДДС (в този смисъл решение на съда на Европейския съюз от 21 ноември 2018 г. по дело С-664/16). Такива доказателства не са представени от жалбоподателя в хода на ревизионното производство, не са представени в хода на производството пред тази съдебна инстанция. Вярно е също така обстоятелството, че мястото на изпълнение на услугата може да се уговори в различни документи, различни от договора, но в процесния случай подобни документи не са представени. Обстоятелствата по отношение на това, къде са били извършени посочените услуги са важни относно определянето на това дали е налице реалност на доставката и са съществени също така при проверката от страна на органите по приходите дали доставките на процесните услуги са

били действително извършени. Същите изводи следва да бъдат направени и по отношение на фактурите, които документират доставката на стоки – не са представени доказателства за предходни доставчици. В тази връзка съдът не би определил като правилен извода, че достатъчно условие за реалност на доставките по процесните фактури е издаването на същите и начисляването на данъка по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Това обстоятелство, както се посочи и по-горе се отрича от изричните разпоредби в тази насока на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), съгласно който данъчен кредит 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. Аргумент в тази насока е и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Следователно така представените доказателства документират само формалното възникване на правоотношения между жалбоподателя и неговия доставчик, като само от същите не могат да се направят неоспорими изводи за реалност на извършените доставки.

В процесния случай чрез представените по спора фактури се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документиращи с издаването на фактурите. В тази връзка настоящата съдебна инстанция посочва и решение на съда на Европейския съюз от 18 юли 2013 г. по дело С-78/12, т. 38, в която изрично се посочва, че за преценката дали са налице предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит може да се вземат предвид данни относно доставки предхождащи или следващи разглежданите в основното производство. От събраните по делото доказателства се установява, че органите по приходите са предприели всички възможни процесуални средства, както и че са събрали всички относими доказателства относно установяване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Други процесуални средства, различни от осъществените и предприети от органите по приходите, всъщност не съществуват и не са предвидени в ДОПК. Тази съдебна инстанция не споделя също така изводите, направени в жалбата, че доказателствената тежест относно реалността на доставката по процесните фактури принадлежи на органите по приходите. В хода на ревизионното производство органите по приходите са предприели и осъществили всички процесуални действия, дадени им като възможност от ДОПК, а доказването на реалността на доставките принадлежи на жалбоподателя. Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение според постоянната съдебна практика основният принцип на неутралитет на ДДС налага неговото приспадане по получените доставки да се предостави, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и

данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (решения от 12 юли 2012 г., ЕМС-България транспорт О., [C-284/11](#), т. [62](#), S. и О., [C-183/14](#), т. [58](#)). Би могло обаче да не бъде така, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства представянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалните изисквания, какъвто е и процесия случай (решения от 12 юли 2012 г., ЕМС-България транспорт О., [C-284/11](#), т. [71](#) и от 11 декември 2014 г., I. L. I., [C-590/13](#), т. [39](#)). В това отношение следва да се уточни, че материалните изисквания за правото на приспадане са тези относно самото основание и обхвата на това право, предвидени в глава 1 от дял X от Директивата за ДДС, озаглавена „Възникване и обхват на правото на приспадане“, докато формалните изисквания за посоченото право са относно условията и контрола върху упражняването му, както и относно правилното функциониране на системата на ДДС, като например задълженията за водене на счетоводна отчетност, фактуриране и деклариране (в този смисъл решение от 11 декември 2014 г., I. L. I., [C-590/13](#), т. [41](#) и [42](#)).

Така за целите на прилагането на ДДС и на контрола върху него от страна на данъчната администрация в дял XI от Директивата за ДДС са изброени някои задължения за данъчнозадължените лица, които дължат този данък. По-специално освен задължението за плащане на ДДС по членове 193 и 206 от тази директива, член 242 от нея съдържа задължение за водене на отчетност, член 244 от същата директива предвижда задължение за съхранение на всички фактури и членове 250 и 252 от същата директива задължават да се представя справка-декларация в определен срок. Тази съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги (решение от 8 юни 2000 г. по дело В., [C-400/98](#), точка 36, решение от 29 април 2004 г. по дело Terra В.-Н., [C-152/02](#), точка 31 и решение от 26 май 2005 г. по дело Antynio J., [C-536/03](#), точка 24), и че поради това в тази директива посоченото право по принцип е свързано с действителното извършване на разглежданата доставка на стоки или услуги (решение по дело Antynio J., точка 25 и решение от 31 януари 2013 г. по дело ЛВК-56, [C-643/11](#), точка 34). Следователно юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС и от друга страна възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е възникването на данъчното събитие. Съобразно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС данъчно събитие е доставката на услуги, извършена от данъчнозадължени лица по този закон, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. Съгласно чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а споед чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена (чл. 25, ал. 2 от ЗДДС), като съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон

става изискуем за облагаемите доставки и за регистрираното лице възниква задължение да го начисли. Субективното право на получателя по доставката да приспадне заплатения от него на доставчика ДДС като данъчен кредит не може да възникне, ако не е доказано по несъмнен начин, че фактурираните стоки са доставени и фактурираните услуги са реално осъществени. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква на основание чл. 69 и чл. 71 от ЗДДС, само когато доставката, по която това право се претендира, е реално извършена.

Съотнесени към събраните по делото доказателства, тези изводи, обосновават извода за недоказана реалност на доставките по процесните фактури. Относно обстоятелството, че следва да е доказана реалността на доставките по процесните фактури настоящата съдебна инстанция съобразява и определение на Съда на Европейския съюз от 4 юли 2013 г. по дело С-572/11, съгласно което член 168, буква а) и член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и принципите на данъчен неутралитет и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат на получателя по фактура да се откаже право на приспадане на посочения в тази фактура данък върху добавената стойност, когато доставките, за които се отнася последната, не са били действително осъществени, дори ако рискът от данъчни загуби е отстранен, с мотива че издателят на фактурата е платил посочения в нея данък върху добавената стойност. В процесния случай, с определението за насрочване на съдебното производство съдът е указал на страните разпределението на доказателствената тежест, но от страна на жалбоподателя не са представени доказателства, които биха могли да обосновават дори евентуален извод за реалността на доставките по процесните фактури. При съобразяване на тези обстоятелства, изводите на органите по приходите относно липсата на материално правните предпоставки за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по тези фактури, се споделят от тази съдебна инстанция. В тази връзка съдът съобразява мотивите, съдържащи се в решение на съда на Европейския съюз от 27 юни 2018 г. по съединени дела С-459/2017 и С-460/2017 г. Съгласно посоченото решение член 17, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Такъв е случаят по силата на член 10, параграф 2 от тази Директива, когато доставката на стоката или на услугите е извършена. От това следва, че в системата на ДДС правото на приспадане е свързано с действителното извършване на доставката на разглежданите стоки или услуги. Обратно, когато действителното извършване на доставката на стоки или услуги липсва, не може да възникне право на приспадане. В мотивите на посоченото решение изрично се приема, че добросъвестността или недобросъвестността на данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, е без въздействие върху въпроса дали доставката е извършена, по смисъла на член 10, параграф 2

от Шеста директива.

Действително, съобразно целта на тази директива, която е да се установи обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки, понятието „доставка на стоки“ по член 5, параграф 1 от посочената директива е обективно по характер и трябва да се тълкува независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да съществува задължение за данъчната администрация да извършва ревизии, за да установява намерението на данъчнозадълженото лице или за да вземе предвид намерението на оператор, различен от това данъчнозадължено лице, който е част от същата верига на доставки (в този смисъл решение от 21 ноември 2013 г., D. R., [C-494/12](#), т. [19](#) и [21](#)). В този контекст трябва да се припомни, че този, който иска приспадането на ДДС, трябва да докаже, че отговаря на условията, за да се ползва от него (решение от 26 септември 1996 г., E., [C-230/94](#), т. [24](#)). От това следва, че съществуването на право на приспадане на ДДС е обусловено от действителното извършване на съответните сделки. Впрочем нито принципите на правна сигурност и на равно третиране, нито съдебната практика, произтичаща от решенията от 31 януари 2013 г., Строй транс ([C-642/11](#)) и ЛВК ([C-643/11](#)), могат да доведат до различен извод. По-нататък, що се отнася до принципа на данъчен неутралитет, който е израз на общия принцип на равно третиране, той изисква да не се третират по различен начин по отношение на ДДС икономическите оператори, които извършват същите сделки, освен ако диференциацията не е обективно оправдана (в този смисъл решение от 31 януари 2013 г., ЛВК, [C-643/11](#), т. [55](#)). Данъчнозадължено лице, на което е отказано право на приспадане поради липсата на облагаема сделка, обаче не се намира в сходно положение с това на данъчнозадължено лице, на което е предоставено право на приспадане поради съществуването на действително извършена облагаема сделка. Изрично в диспозитива на посоченото решение се приема, че член 17 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че за да се откаже на данъчнозадълженото лице — адресат на фактура, правото да приспадне ДДС, посочен във фактурата, е достатъчно администрацията да установи, че сделките, на които съответства тази фактура, не са били действително извършени (с направеното уточнение в това съдебно решение, че Директива 2006/112, влязла в сила на 1 януари 2007 г., отменя Шеста директива, без обаче да въвежда съществени промени спрямо нея. Тъй като приложимите разпоредби от Шеста директива са по същество идентични на тези от Директива 2006/112, практиката на Съда по последната директива е приложима и към Шеста директива).

В процесния случай от събраните по делото доказателства не се установява реалността на доставките, обстоятелство което правилно е установено и от органите по приходите. Както и се посочи о-горе в мотивите на това съдебно решение, не са представени доказателства за осъществения транспорт на стоката от доставчика на получателя, не са представени доказателства кога е бил извършен транспортът, от кой до кой обект, не са представени

товарителници и пътни листове, не са представени също така и доказателства за направени каквито и да било разходи във връзка с посочената доставка. От събраните по делото доказателства несъмнено се установява, че не се доказва реалността на доставките по процесните фактури, следователно не е налице една от материално правните предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит, което обстоятелство е достатъчно, за да се определи ревизионният акт като законосъобразен. По отношение на правото на приспадане на данъчен кредит, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение следва да са изпълнени определени материално правни изисквания – и те са – наличието на данъчнозадължено лице (условие, което е изпълнено в процесния случай), наличие на доставка (условие, което не е изпълнено в процесния случай) и използване на тази доставка на стока или услуга за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице (условие, което не може да се приеме за изпълнено именно с оглед на обстоятелството, че следва да е налице връзка между доставените стоки или услуги и тяхното използване за икономическата дейност на лицето, доколкото такава връзка не се установява да е налице). Изискването за тази връзка произтича именно от нормата на чл. 168 от директивата за ДДС, съгласно който получените стоки (реално доставените стоки или услуги) следва да се използват за целите на облагаемите сделки на данъчно задълженото лице. Тази съдебна инстанция не споделя дадената от жалбоподателя в жалбата интерпретация на решението на Съда на Европейския съюз по съединени дела C-80/2011 и C-142/2011. Съгласно диспозитива на посоченото решение член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материално правни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Несъмнено е обстоятелството на различна фактическа обстановка при това решение от процесната фактическа обстановка, обстоятелството, което се установява от диспозитива на това решение е несъмненото изпълнение на процесуалните и материално правните предпоставки за правото на приспадане на ДДС, които предпоставки, както се установи, не са изпълнени в производството пред тази съдебна инстанция. Действително, тази съдебна

инстанция съобразява и диспозитива на решение на Съда на Европейския съюз от 15 септември 2016 г. по дело C-516/14, съгласно който **член 178, буква а) от Директива 2006/112** трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска възможността националните данъчни органи да откажат правото на приспадане на данъка върху добавената стойност само на основание че данъчнозадълженото лице притежава фактура, която не отговаря на изискванията по член 226, точки 6 и 7 от тази директива, при положение че тези органи разполагат с цялата информация, която е необходима, за да проверят дали материалноправните предпоставки за упражняването на това право са изпълнени. Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива и от друга, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (в този смисъл решения от 15 септември 2016 г., S., [C-518/14](#), т. 28, Р. С., [C-101/16](#), т. 39). В процесния случай, не може да се установи обстоятелството на предоставяне на тези стоки от лицето, посочено като доставчик в полза на жалбоподателя. Това обстоятелство се дължи на липсата на каквито и да било доказателства за предоставяне на стоките именно от лицето, посочено като доставчик. Без значение в процесния случай е наличието на добросъвестност или не у жалбоподателя, както и наличието на данъчна измама или не, доколкото не са налице материално правните предпоставки за правото на приспадане на ДДС. Позоваването от страна на жалбоподателя на посочените решения не променя направените изводи, тъй като в нито едно от тези решения СЕС не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит.

В тези решения се обсъжда наличието на установявания за данъчна измама, но в процесния случай приходните органи не са твърдели за такава, а само за липса на доказани реално осъществени доставки, а само за тяхното документално оформяне. Освен това, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение цитираните решения на Съда на Европейския съюз обосновават различна фактическа обстановка в сравнение с настоящия правен спор и затова те не са относими към него. Затова и неоснователно жалбоподателят посочва, че е извършено нарушение на принципа на неутралност на ДДС с отказа на данъчен кредит съобразно правилата, установени в Директива 2006/112/ЕО, тъй като при недоказване на реално осъществяване на фактурираните стопански операции, а процесния случай е именно такъв, не може законосъобразно да възникне, респективно да се упражни правото на данъчен кредит от получателя по доставките. От събраните по делото доказателства несъмнено се установява, че не се доказва реалността на доставките по процесните фактури, следователно не е налице една от



материално правните предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит, което обстоятелство е достатъчно, за да се определи ревизионният акт като законосъобразен. Ревизионният акт е законосъобразен и в частта му, с която е доначислен ДДС в размер на 2581, 17 лв. за периода от 01.12.2013 г. до 31.12.2013 г. От събраните по делото доказателства се установява, че при извършената съпоставка на декларираните покупки от клиенти на дружеството и декларираните продажби от [фирма] за периодите от 01.1.2013 г. до 30.04.2018 г. е установено, че [фирма] е декларирано покупка по издадената от [фирма] фактура № 592/30.1.2013 г. с начислен ДДС в размер на 2581, 17 лв. и предмет на доставката транспортна услуга, като фактурата не е била отразена от [фирма] в отчетния регистър по чл. 14, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Правилни са констатациите на органите по приходите са посочили, че фактурата документира изпълнена облагаема доставка, получателят по която е упражнил право на приспадане на данъчен кредит за периода м. 01.2014 г., не са били установени издадени дебитни или кредитни известия към фактурата. Съгласно представения от ревизираното лице хронологичен опис на операциите за периода от 01.12.2013 г. до 31.12.2013 г. по сметка „приходи от продажба на услуги“ е осчетоводена данъчната основа по фактурата, сторнирана в същия период. Правилни са изводите на органите по приходите, че посочената доставка представлява неосчетоводен приход от продажба, съответно неначислен ДДС, като при така установените факти, правилно на основание чл. 85 и чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС е доначислен ДДС в размер на 2581, 17 лв. за периода от 01.12.2013 г. до 31.12.2013 г.

При установяването на правилност на ревизионния акт в частта му относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит, правилни са изводите на органите по приходите, че са налице основания за преобразуване на финансовия резултат в посока на увеличаване за ревизираните години. Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се смята и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Съгласно чл. 18, ал. 1 от ЗКПО данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на този закон. Както правилно са посочили органите по приходите счетоводният финансов резултат е резултативна величина, определена на базата на приходите и разходите, като предприятията осъществяват счетоводството на основата на документалната обосновааност на стопанските операции и факти, като спазват изискванията за съставянето на

документите съгласно действащото законодателство. С оглед правилните констатации за липса на реални доставки по процесните фактури, парвилни са изводите на органите по приходите, че е налице основнаие за корекция на финансовия резултат на дружеството в посока увеличаване на основание чл. 26, ал. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО. Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО за целите на определяне на данъчния финансов резултат, когато в този закон е посочено, че разход (загуба) не е признат за данъчни цели, с този разход (загуба) се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода (загубата) и не се преобразуват счетоводните финансови резултати през следващите години. Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Съгласно чл. 10 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция.

Анализът на посочените разпоредби обосновава извода, че е необходимо не само издаването на съответните счетоводни документи, но и обстоятелството, че същите следва вярно да отразяват стопанската операция. Доколкото не се доказва реалност на доставките по процесните фактури следа извода, че от жалбоподателя са отчетени разходи в нарушение на принципа на предимство на съдържанието пред формата (от Закона за счетоводството), по смисъла на който сделките и събитията се отразяват счетоводно съобразно тяхното съдържание, същност, и икономическа реалност, а не формално според правната им форма. В процесния случай отчетените чрез фактурите счетоводи разходи не отразяват вярно стопанските операции, каквото е изискването на закона. При съобразяването на това обстоятелство правилно органите по приходите са приели, че е налице основание за преобразуване на финансовия резултат на търговското дружество на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО, чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 10 от ЗКПО със стойността на издадените фактури, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

При съобразяването на тези обстоятелства следва извода за законосъобразност на ревизионния акт в обжалваната му част. От страна на жалбоподателя е направено искане за допускане на съдебно-счетоводна експертиза, но с оглед на обстоятелството, че същата е постъпила в съда на 22 октомври 2019 г., а ход по съществото на спора е даден в съдебното заседание от 16 октомври 2019 г., съдът не се е проиднесъл по това направено искане.

Искане за присъждане на разноски е направено от ответника, поради което на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да му се присъди юрисконсултско възнаграждение. Искане за присъждане на разноски е направено от жалбоподателя, като от представените по делото доказателства се установяват само такива установяващи внасянето на

държавна такса за образуване на съдебното производство в размер на 50 лв. Независимо от това обстоятелство разноски не се дължат, доколкото жалбата е неоснователна. При определяне на размера на разноските, дължими на ответника (изравящи се в юрисконсултско възнаграждение) съдът съобразява обстоятелството, че с ревизионния акт са установени задължения за ДДС в размер на 72 022, 54 лв., като в тази част ревизионният акт е отменен с решението на решаващия административен орган за установените задължения по ДДС в размер на 53 579, 66 лв., като по този начин установените задължения по ЗДДС са в размер на 18 442, 88 лв. (без дължимите лихви). При определяне на размера на разноските съдът съобразява обстоятелството, че с ревизионния акт са установени задължения по ЗКПО в размер на 31 435, 66 лв., като в тази част ревизионният акт е отменен с решението на решаващия административен орган за установените задължения по ЗКПО в размер на 29 882, 36 лв., като по този начин установените задължения по ЗКПО са в размер на 1553 лв. (без дължимите лихви). По този начин общо установените задължения по ЗДДС и ЗКПО са в размер на 19 995, 88 лв., а заедно с дължимите лихви общо в размер на 49 996, 96 лв. При съобразяване на това обстоятелство, на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения жалбоподателят следва да се осъди да заплати на ответника направените по делото разноски, представляващи юрисконсултско възнаграждение в размер на 2029, 91 лв.

Като взе предвид направените фактически и правни изводи и на основание чл. 160, ал. 1, предложение последно от ДОПК съдът,

## **РЕШИ**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № Р-22221118002945-091-001/04.02.2019 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта му, в която е потвърден с решение № 1266/24.07.2019 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., като неоснователна.

**ОСЪЖДА** [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 2029, 91 лв.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ**

