

# РЕШЕНИЕ

№ 4109

гр. София, 20.06.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,**  
в публично заседание на 06.06.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Камелия Серафимова**

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **10208** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл. ДОПК и е в стадии след отмяна Решение на АССГ, постановено по адм. дело № 3620/2021 по описа на АССГ от страна на ВАС на РБ и връщането му за ново разглеждане от друг съдебен състав при спазване на дадените указания по тълкуването и прилагането на закона.

Образувано е по жалба на “Би Ес Проект“ ЕООД-гр. София срещу Ревизионен акт №Р-22220419003892-091-001/10.09.2020 година, потвърден с Решение №321/25.02.2021 година на Директор на Дирекция ОДОП, с който са установени допълнителни задължения по ЗДДС за месец 11.2015 година и по ЗКПО за 2015 година.

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност, необоснованост на атакувания ревизионен акт. Твърди се, че същият е издаден при съществено нарушение на съдопроизводствените правила в посока необсъждане на всички събрани в хода на производството доказателства, не събиране на относими доказателства, както и липсата на кадрови и технически потенциал у доставчика да осъществят доставките. Посочва се още, че при издаването на РА са допуснати нарушения на материалния закон, като изобщо не е отчетено обстоятелството, че лицето е получател по доставката. Иска се отмяна на ревизионния акт и се претендират сторените по делото разноски.

В съдебно заседание, жалбоподателят-,, Би Ес Проект“ ЕООД редовно уведомен при

условията на чл.138,ал.2 АПК се представлява от адвокат С., редовно упълномощен, който поддържа жалбата на заявените основания и моли да бъде уважена. Заявява претенция за присъждане на разноски. Съображения относно незаконосъобразността на обжалвания ревизионен акт развива и в представената по делото писмена защита. Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП-гр.София, редовно уведомен при условията на чл.138,ал.2 АПК се представлява от юрисконсулт К., редовно упълномощена, която оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства, ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните, при условията на чл.142,ал.1 АПК, вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

Със Заповед № 987,1/30.10.2012 година на Директор ТД на НАП- [населено място] Р. Б. е преназначена на длъжността Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- [населено място] считано от 01.11.2012 година.

Със Заповед № 2703/12.07.2016 година на Изпълнителен директор на НАП- [населено място] Е. К. е назначена на длъжността инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място] със срок на изпитване 1 година за срок от 15.07.2016 година.

Със Заповед № 3398/27.12.2018 година на Директор ТД на НАП- [населено място] В. В. е преназначена на длъжността- Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП София , с И.- П., считано от 02.01.2019 година.

Със Заповед № РД-01-369/28.02.2019 година Директор ТД на НАП- София изменил своя Заповед от 31.10.2018 година като функциите на ръководители екипи след успешно издържан конкурентен подбор в сектор“ Ревизии“ отдел Ревизии“, Дирекция“ Контрол“ в ТД на НАП- [населено място] да се изпълняват от органи по приходите, измежду които и С. В. П.- Старши инспектор по приходите.

Със Заповед № 784/01.03.2019 година на Директор ТД на НАП-гр. София С. В. П. е преназначена на длъжността- Главен инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място] считано от 01.03.2019 година.

Със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 година на И. Директор ТД на НАП- [населено място] е наредено функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК, считано от 10.05.2019 година да се изпълняват от поименно изброени служители / органи по приходите, измежду които и В. В. В. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ и определил техните заместници.

Със ЗВР от 24.06.2019 година Вената В. В. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП възложила да бъде извършена ревизия на „ Би Ес Проект“ ЕООД [населено място], определил състава на ревизиращия екип- С. В. П. на длъжност- Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и И. Е. К. на длъжност- Инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди- Корпоративен данък за периода 01.01.2015 година -31.12.2015 година , ДДС за периода 01.11.2015 година до 30.11.2015 година, срока, в който следва да завърши ревизията– три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР.

Последната е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 26.06.2019 година.

С нова Заповед за изменение на ЗВР от 19.09.2019 година органът, възложил ревизията- В. В. В. на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ при ТД на НАП-гр.

София определил нов срок за завършване на ревизията на жалбоподателя до 26.11.2019 година.

Заповедта за изменение на ЗВР е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 19.09.2019 година.

Със Заповед № РД-01-1900/10.10.2019 година Директор ТД на НАП- [населено място] освободил С. В. П. – главен инспектор по приходите в сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- София от изпълнението на функциите на ръководител екип, считано от 14.10.2019 година, считано от 14.10.2019 година на служителя С. В. П. да се изплаща допълнително сума към индивидуална и основна месечна заплата в размер на 250 лева, определил М. А. К.- Н. – Главен инспектор по приходите да изпълнява функциите на ръководител екип в сектор“ Ревизии“ в ТД на НАП- [населено място] за периода от 14.10.2019 година до 31.12.2019 година включително.

С Решение от 21.10.2019 година за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос, органът възложил ревизията- Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- В. В. В. иззела разглеждането и решаването на ревизията на жалбоподателя от С. В. П. при ТД на НАП в качеството на ръководител на ревизията и възложил правомощията по извършване на ревизия на жалбоподателя на М. А. К.- Н. при ТД на НАП- в качеството на ръководител ревизия.

Със Заповед за изменение на ЗВР от 21.10.2019 година органът, възложил ревизията В. В. В. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“ при ТД на НАП- [населено място] определил нов срок за завършване на ревизията до 26.11.2019 година.

Заповедта за изменение на ЗВР е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 21.10.2019 година.

На 11.12.2019 година органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип М. А. К. Н.- главен инспектор по приходите и И. Е. К.- инспектор по приходите съставили РД № Р-22220419003892-092-001, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РД е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 12.12.2019 година.

По повод постъпило искане от страна на жалбоподателя от 19.12.2019 година, с Решение от 23.12.2019 година Н. Б. Б.- Заместник на М. А. К.- Н. на длъжност- Началник сектор „Ревизии“ удължила срока за представяне на възражение срещу съставения РД до 17.01.2020 година.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на 23.12.2019 година

Със Заповед № 55/08.01.2020 година на Директор ТД на НАП- [населено място] В. В. е преназначена на длъжността- Началник сектор “Ревизии“ отдел „Проверки“ с И.- П. считано от 13.01.2020 година.

Със Заповед № РД-01-80/03.02.2020 година Директор ТД на НАП- [населено място] възложил на Началник отдел“ Ревизии“ в ТД на НАП- [населено място], Дирекция“ Контрол“ да упражнява правомощията по чл.7,ал.3 от ДОПК.

С Решение № 1/13.02.2020 година П. Г. Г. на длъжност Началник отдел“ Ревизии“ в Дирекция“ Контрол“ при ТД на НАП- [населено място] във връзка с преназначаването на В. В. В. от длъжност- Началник сектор“ „Ревизии“ в Отдел“ Ревизии“ на длъжност- Началник сектор“ Проверки“, И.- П. Отдел“ Проверки“, както и във връзка с чл.112,ал.1 от ДОПК на основание чл.7,ал.3 от ДОПК иззел на основание чл.7,ал.3 от ДОПК правомощието по разглеждането и решаване на изброените в решението преписки от В. В. В. и възложила правомощията на Р. Р. Б.

на длъжност- Началник сектор „ Ревизии“ в ТД на НАП- [населено място] да издава заповеди в хипотезата на чл.113,ал.3 от ДОПК, както и ревизионни актове по реда на чл.119,ал.2 от ДОПК за изрично посочени и неприключили ревизионни производства, в това число на жалбоподателя.

На 10.09.2020 година Р. Р. Б. на длъжност- Началник сектор“ ревизии“ и М. А. К. – Н. на длъжност- главен инспектор по приходите издали обжалвания РА № Р-22220419003892-091-001, с който установили задълженията на ревизирания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РА е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на 10.09.2020 година.

На 28.09.2020 година жалбоподателят депозирал жалба до Директор на Дирекция ОДОП срещу издадения РА, като срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие до 28.02.2021 година

С Решение №321/25.02.2021 година Директор на Дирекция ОДОП потвърдил обжалвания Ревизионен акт.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на 02.03.2021 година.

При предходното разглеждане на делото е назначена, изслушана и неоспорена от страните съдебно- счетоводна експертиза, като в заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание, експертът заявява, че поддържа заключението си

При новото разглеждане на делото е назначена съдебно- счетоводна експертиза, като в заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание, експертът заявява, че поддържа заключението си.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства, описани в един брой папки приложения.

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в преклузивния срок по чл.156,ал.1 от ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, същата се явява неоснователна. Съображенията за това са следните:

Тъй като в отменителното Решение на ВАС изрично е посочено, че съдът следва да се произнесе по това има ли реалност на доставките и по ЗКПО, като се обсъдят приложенията по делото доказателства, настоящият съдебен състав намира, че не следва да се произнася по това дали актът е издаден от компетентни органи и в предписаната форма, спазени ли са процесуално- правните разпоредби.

При издаване на РА са спазени материално правните разпоредби на ЗДДС

За данъчен период месец 11 .2015 година доставчикът“ Канди 1999“ЕООД е издал в полза на жалбоподателя две данъчни фактури с предмет - консултантски услуги. Фактура №194/23.11.2015 година с данъчна основа в размер на 96 000лева и ДДС в размер на 19 200 лева с предмет „Предпроектно проучване и заключителни доклади за три броя проекти [населено място]“. Към фактурата е приложен Договор от 08.10.2015 година, сключен между „БИ ЕС ПРОЕКТ" ЕООД /възложител/ и „КАНДИ 1999" ЕООД /изпълнител/, с предмет предпроектно проучване, с цел подпомагане изготвяне на работни проекти за Кд92, версия Ж 3 "Ограничено ползване" Стр. 8 от 19 централна пешеходна зона в [населено място] за обекти: Водна каскада, Градска градина, площад С. С., като изпълнителят поел задължение да направи пълно геодезическо заснемане на горесцитираните обекти, да направи предпроектно

получаване като осигури информация за стария облик, вид и обем на горечитираните обекти, да изработи доклад, който да обхваща извършените проучвания, събраната информация, а техническата информация и Доклад следва да бъде завършени и предоставени на възложителя в електронен вариант в срок до 15 дни от влизане в сила на договора. Към Договора е приложен Приемо-предавателен протокол от 23.10.2015 година, с който е удостоверено, че дейностите по договора са изготвени в договорения обем и съдържание и са приети от възложителя и от представител на изпълнителя. Към Договорите са приложени и Докладни записки - Площад- Градска градина и Каскада, както и банково извлечение за извършено плащане по фактурата, Договор за услуга, сключен между [община] /възложител/ и БИ ЕС ПРОЕКТ ЕООД /изпълнител/, приемо-предавателен протокол от 19.11.2015 година между [община] и „БИ ЕС ПРОЕКТ“ ЕООД.

Втората фактура №195/30.11.2015 година издадена от „КАНДИ 1999“ ЕООД на „БИ ЕС ПРОЕКТ“ ЕООД с данъчна основа в размер на 75 800 лева и ДДС в размер на 15 160 лева, с предмет „Консултантски услуги за определяне вида и обема на линейни обекти по ТГС“. Към фактурата е приложен Договор от 03.11.2015 година, сключен между „БИ ЕС ПРОЕКТ“ ЕООД /възложител/ и „КАНДИ 1999“ ЕООД /изпълнител/, с предмет- Консултации във връзка с ТГС България-М. и ТГС България-С., с цел трайно позициониране и откриване на офис в [населено място] и работа по трансгранични програми със съседни държави, Приемо-предавателен протокол, както и доказателства за плащане.

Основната дейност на „Би ЕС Проект“ ЕООД е проектантски услуги и през ревизирания период жалбоподателят е осъществявал инженерингова дейност и технически консултации, като през процесния период е изпълнител по договори за услуга с [община].

В хода на ревизионното производство доставчикът „Канди 1999“ ЕООД не е намерен на посочения от него адрес за кореспонденция, като искането за представяне на доказателства е връчено по реда на чл.32 от ДОПК, а наред с това е извършено и посещение на адреса на управителя на дружеството, но отново не е открит представител. Неоснователен е доводът на процесуалния представител на жалбоподателя, че ненамирането на адреса за кореспонденция на доставчика, не води до извод, че не е налице реално осъществена доставка, защото [Законът за счетоводството, както и ЗДДС](#) и свързаните с него нормативни актове по прилагането му изискват от търговските субекти да документират по съответен начин извършваната от тях стопанска дейност. Това от своя страна означава, че при извършването на насрещна проверка на доставчик в рамките на данъчната ревизия, той следва да представи всички документи, удостоверяващи извършената от него стопанска дейност. Не намирането на адрес на представител на доставчика, респективно не представяне на поисканите по реда на [ДОПК](#) документи поражда възможността органът по приходите да приеме, че те не съществуват и да преценява само събраните в производството доказателства - [чл. 37, ал. 4 от ДОПК](#), какъвто е и процесният случай и непредставянето на никакви доказателства за реалността на доставките, както и за счетоводното им отразяване води до извод, че доставките не се реални. Този доставчик не е намерен на адреса за кореспонденция и при изготвяне на двете заключения в хода на настоящото съдебно производство.

Обстоятелството, че жалбоподателят е представил фактурите, договорите, приемо-предавателните протоколи, както и СД по ЗДДС и Дневници за продажби за

процесните периоди, хронологични регистри от счетоводни сметки 411, 4532 и 703, главна книга, касова книга 501, оборотна ведомост, дневни финансови отчети, рекапитулации за данъци и осигуровки на персонал и надлежно е осчетоводил процесните фактури в счетоводството си със съответно взети стопански операции/ в който смисъл е и заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза, неоспорена от страните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено в тази му част/, не може да доведе до извод, че е налице реално осъществена доставка.

Нито от доставчика, нито от жалбоподателя се представиха съпътстващи доказателства за доставките-различни по вид услуги-консултантски, твърде разнородни по вид, които предполагат доста специфични познания в областта на и обследването на сградите предполага специални знания от страна на лицето, което извършва тези услуги, както и доказателства за неговата компетентност в тази специфична област, доказателства кога, кой е извършил консултантските услуги, как е отишъл до съответните обекти, за да извърши оглед на същите, още повече, че от доказателствата по делото е установено, че по данни от ИС на НАП за периода от 01.11.2015 г.- 30.11.2015 година доставчикът е имал 12 лица, наети по трудово правоотношение /всичките договори са прекратени на 23.06.2016 година и на 30.06.2016 година/, назначени на длъжностите „машинен оператор, шиене“; „шивач мъжко/дамско облекло“; „гладач преса/ръчно“. При проверка в информационния масив на НАП е установено, че жалбоподателят е имал наети лица, назначени по трудови правоотношения общо 7 лица с кодове по НКПД 13237009 архитект проектант - 4 лица, 11207002 – инженер проектант, 21617002 – архитект. От длъжностните характеристики е видно, че лицата назначени в дружеството извършват експертни функции, достатъчни сами да изготвят договорените проектантски услуги, като ревизираното дружество не е използвало реално външни услуги като подизпълнители по съответните договори, а притежава необходимия потенциал да извърши само изискванията по договорените услуги с [община].

Докладните записки/ твърдени за изготвени от Доставчика/ са подписани от архитект С. и одобрил Доклада И. З., без да е ясно кои са тези лица, още по-малко същите да се били наети под каквато и да е форма от страна на „Канди 1999“ЕООД в качеството му на изпълнител по Договор с жалбоподателя. Нещо повече дори- Докладът по втория Договор нито е датиран, нито има имена на лицето, което го е изготвило, а съдържа само подпис, което от своя страна не може да доведе до извод, че конкретно лице, което притежава специфични знания и умения да изготви този Доклад е било наето от „Канди 1999“ЕООД или пък е било назначено на трудов договор при него, за да може да извърши това проучване и да депозира Доклада за извършените консултантски услуги, а само оценка на възложителя за приемане на докладите, няма доказателства тези доклади кога са изготвени и кой е взел участие в изготвянето им.

Самото представяне на фактури от страна на жалбоподателя не може да доведе до извод, че този доставчик нещо реално е осъществил. Договорът е доказателство за възникнали договорни отношения, но не и доказателство за реално осъществена доставка.

Следва да бъде посочено, че според трайно установената практика на ВАС е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, то при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС – чл. 6, ал.1, респ. чл. 9, ал.1

ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване – предаване на стоката или извършването на услугата.

Фактът, че жалбоподателят надлежно е осчетоводил издадените фактури в счетоводството си със съответно взети стопански операции не е и не може да бъде доказателство за реалност на доставката, защото счетоводното отразяване на доставките представлява законово въздигнато задължение на регистрирани по ЗДДС лица да водят счетоводство, защото липсва каквато и да било съпътстваща информация за доставката.

Според [чл. 12, ал. 1 от ЗДДС](#), облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [чл. 9 от ЗДДС](#), когато е извършена от данъчно задължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната. Начисляването на данъка се извършва от доставчика, който е регистрирано лице за всяка извършена от него облагаема доставка на стока или услуга според [чл. 86 от ЗДДС](#). Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#), данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена, /респективно е прехвърлена собствеността на стоката-чл.25, ал.1 от ЗДДС. Нещо повече дори, следва да бъде посочено, че съгласно чл.8 от ЗДДС услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство, според чл.9 от ЗДДС, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Съгласно [Член 6, параграф 1 от Шеста директива](#) 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006, доставка на услуги "означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на [член 5](#)".

Представянето на данъчни фактури не може да доведе до извод, че нещо реално е доставено от този доставчик. Това е така, защото фактурата като първичен счетоводен документ отразява възникнало преди нейното издаване данъчно събитие. Последното представлява факт от обективната действителност, с настъпването на който правната норма свързва пораждането на определени правни последици. И при новия и при отменения ЗДДС въпросът за реалността на доставката е от първостепенно значение за да възникне правото на данъчен кредит за получателя по доставката да ползва право на данъчен кредит. Такава е практиката на СЕО- не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. Наред с това, предмет на доставките е услуги-доставка на услуги/ извършване на консултантски услуги. Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#) данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена. Нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство жалбоподателят представи доказателства за реалното извършване на доставките, кои лица са извършили доставките, липсват доказателства на коя дата, кое лице или лица от доставчика са извършили проучването и са изготвили Докладните записки и Докладите. Не е ясно как при липсата на какъвто и да е персонал, активи, машини, съоръжения и оборудване и при наличие на персонал с различна квалификация от изискуемата за извършване на услугите, доставчикът е осъществил тези доставки. И тук само издаването на данъчна фактура не е и не може да бъде доказателство за реално осъществена доставка, като нито жалбоподателят, нито доставчикът представиха каквито и да било доказателства съпътстващи доставките, от които може да се установи доставката. Съгласно [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#), данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е извършена, /респективно е прехвърлена собствеността на стоката- чл.25, ал.1 от ЗДДС/

Фактът, че жалбоподателят надлежно е осчетоводил доставките в счетоводството си със съответно взети стопански операции/ в който смисъл са двете заключения по съдебно- счетоводните експертизи, неоспорени от страните, не може да доведе до извод, че е налице реално осъществена доставка, защото осчетоводяването на

доставките е изпълнение на законово въздигнато задължение на регистрирано по ЗДДС лице да води счетоводство ,но не води до извод ,че е налице реално осъществена доставка.

Нещо повече дори, по силата на чл.72,ал.1 от ЗДДС когато в нарушение на нормата на чл.72,ал.1 от ЗДДС получателят по фактура, издадена преди настъпването на данъчно събитие, съответно авансовото плащане е включил същата в Справката – декларация и в Дневника за покупки, отнасящи се за данъчния период на издаване на фактурата, а не в този ,през който е настъпило данъчното събитие, съответно авансовото плащане, то правото на данъчен кредит е ползвано преди периода на възникването му, а ако се установи, че всички условия по Глава седма от ЗДДС за възникване на това право са налице,за данъчно задълженото лице възниква задължение за заплащане на лихва за забава върху така преждевременното упражнено право на данъчен кредит. За да възникне правото на данъчен кредит по смисъла на чл.68 от ЗДДС за получателя по доставката ,то следва да са налице всички визирани в тази норма предпоставки, в това число и доставчикът да бъде регистрирано по смисъла на ЗДДС лице.

В конкретния случай няма никакви доказателства за реалността на доставките – твърде специфични и разнородни консултантски услуги, кога и как е станало това. Наред с това никой не оспорва изпълнението на Договора с [община] и престирането на услугата по договора от страна на жалбоподателя/ последващото реализиране на услугите, но спорен е въпросът дали доставчикът без наличието на каквито и да било доказателства за наличие на персонал с необходимата квалификация е осъществил доставките и е изпълнил двата Договора.

Всичко това сочи на законосъобразно отказано право на данъчен кредит на жалбоподателя от страна на органите по приходите и ревизирианият данъчен субект не можа да обори извода на органа по приходите за липса на реално осъществена доставка по тези фактури, издадени от този доставчик,при което съвсем законосъобразно е отказано право на данъчен кредит по тези процесни фактури. За да възникне правото на данъчен кредит съгласно [чл. 68 и сл. от ЗДДС, то следва да бъдат изпълнени визираните в нормата на члр.68 и 69 от ЗДДС предпоставки и най-вече да е доказано наличието на реално осъществени доставки на услуги по смисъла на \[чл. 9 от ЗДДС\]\(#\). По силата на чл.68,ал.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. В тази насока юридическият факт, с който законът свързва задължението на доставчика за начисляване на ДДС от друга страна възниква правото на данъчен кредит за получателя по доставката и възникването на данъчно събитие. Последното според легалната дефиниция на чл.25,ал.1 от ЗДДС представлява доставка на стоки и услуги, извършени от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностно придобиване, както и вносът по чл.16.По силата на чл.6,ал.1 от ЗДДС доставка на стоки по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху стоката, а съгласно чл.9,ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е извършване на услуги. Данъчното събитие възниква на датата , на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена/ чл.25,ал.2 от ЗДДС. В чл.25,ал.6 от ЗДДС е посочено, че 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, като при липса на данъчно събитие за данъчно задълженото лице не възниква нито задължение за начисляване на данъка, нито право на приспадане на данъчен кредит, а при липса на доставка между доставчика и жалбоподателя, то липсва и основание за включване на данъка в СД. От друга страна неправомерното начисляване на данъка по смисъла на чл.70,ал.5 от ЗДДС е налице, когато не е осъществена доставка на](#)



стоки или услуги по смисъла на чл.6 и чл. 9 от ЗДДС, а от там лицето, което го е начислило и посочило в СД, няма право на данъчен кредит и го дължи. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по тези фактури и са включили начисления без основание ДДС като дължим от страна на жалбоподателя. Законосъобразно е начислена лихва за забава при несвоевременното внасяне на данъка на основание чл.70,ал.5 от ЗДДС и във връзка с чл.175 от ДОПК.

В този смисъл е и тълкуването на чл. чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, дадено в практиката на СЕС. Съгласно т. 33 от Решение на Съда на ЕС по дело C-285/11 правото на приспадане по принцип не може да се откаже, ако се установи, че доставките са реално осъществени и предметът им е използван впоследствие в извършваната от данъчно задълженото лице облагаема дейност. По силата на т. 31 и т. 32 от цитираното решение, преценката за наличие на условията за възникване на правото на данъчен кредит се извършва от националната юрисдикция, в съответствие с правилата на доказване, установени в националното право, въз основа на глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото. Данъчно задълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност.

Фактът, че жалбоподателят е извършил последващи реализации на услугите, не може да доведе до извод за реалност на доставката от този доставчик, защото никой не оспорва последващата реализация на услугите, а доказателства за извършени такива от страна на доставчика липсват.

По отношение на извършеното увеличение на финансовия резултат по ЗКПО за 2015 година.

Правната регламентация на доходното облагане се съдържа в Закона за корпоративното доходно облагане, в чийто член първи е очертан предметът на облагане и това е по т.1 печалбата на местни юридически лица, които се явяват данъчно задължени лица по смисъла на закона. Местни юридически лица съгласно чл. 3. (1) от ЗКПО са местни юридическите лица, учредени съгласно българското законодателство;

От събраните доказателства е установено, че дружеството жалбоподател е местно юридическо лице, което подлежи на облагане за печалбата от източници в страната и данъчно задължено лице по смисъла на ЗКПО.

Жалбоподателят е подал ГДД за 2015 година на 23.03.2016 година със счетоводен финансов резултат (печалба) 352914,91 лева и формиран данъчен финансов резултат- данъчна печалба в размер на 404014,84 лева, деклариран корпоративен данък 40401,48 лева, отстъпка съгласно чл.92, ал.5 от ЗКПО 404,01 лева, Авансови вноски – 3000 лева, Корпоративен данък за внасяне 36997,47 лева. Жалбоподателят е включил в размера на разходите за външни услуги разходите по фактури №194/23.11.2015 година и №195/30.11.2015 година, издадени от „КАНДИ 1999“ ЕООД, като не се доказва реалност на доставки по тези две фактури. За целите на ЗКПО доказването на реалност на получените услуги е от съществено значение, тъй като само при действително извършени такива могат да се признаят разходите за дейността на получателя по фактурите.

В конкретния случай фактурите, издадени от „КАНДИ 1999“ ЕООД не отговарят на изискванията на чл.7, ал.1 ЗСч, тъй като не отразява вярно реално извършена стопанска операция и са налице основанията по чл.26, т.2 от ЗКПО за увеличаване на финансовия резултат за данъчни цели с разходите, довели до намаляване на финансовия резултат (счетоводната печалба), които данъчно задължените лица не

могат да докажат документално. Фактурите от „КАНДИ 1999“ ЕООД са отчетени като разходи през 2015 година и с тези разходи е намален годишният финансов резултат в размер на 171 800 лева. Фактурите са осчетоводени от жалбоподателя по сметка 602- Разходи за външни услуги и са участвали при формирането на отчетените от дружеството извършени разходи за дейността, с които фактически е намален счетоводният финансов резултат за 2015 година. Но счетоводното отразяване на фактурите в счетоводството на жалбоподателя не може да бъде доказателство за това, че тези разходи са доказани като реално извършени, защото документалната обосновааност на стопанските операции е основно изискване, което Законът за счетоводството поставя като определящо за вярното отразяване на фактите и събитията. Съгласно чл.26,ат.2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В чл.10 от ЗКПО е посочено, че 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. В чл. 6,ал.1 от Закона за счетоводството е посочено, че счетоводният документ е хартиен или технически носител на счетоводна информация, класифициран като първичен, вторичен и регистър,като първичният документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция. Реквизитите на първичния счетоводен документ са визирани в чл.7 от Закона за счетоводството и съгласно тази разпоредба,първичният счетоводен документ, адресиран до други предприятия или физически лица, съдържа най-малко следната информация. наименование и номер, съдържащ само арабски цифри, дата на издаване,наименование, адрес и номер за идентификация по [чл. 84](#) от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс на издателя и получателя, предмет и стойностно изражение на стопанската операция. . Фактурата като първичен счетоводен документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция. За целите на данъчното облагане при преценката за съдържащите се във фактурата реквизити, винаги трябва да се изхожда от обстоятелството има ли достатъчно данни за осъществена стопанска операция от регистрирани по [ЗДДС](#) данъчни субекти и съответно - начислен данък.Това означава, че реквизитите на фактурата не следва да се възприемат изолирано. Данъчната фактура представлява частен свидетелстващ документ, удостоверяващ облагаемо данъчно събитие и начислен данък. Като частен документ, който се издава от доставчика, той се подписва от него. В това се изразява материалната й доказателствена сила.

При казаното по- горе ,фактурите не отговарят на изискването за натурално и стойностно изражение на стопанската операция, визирано в чл.7 от Закона за счетоводството, не се представиха доказателства за реално осъществяване на услугите по договорите и по кои , доставчикът в хода на ревизионното производство не е намерен на посочения адрес за кореспонденция, като искането за представяне на доказателства и писмени обяснения е връчено по реда на чл.32 от ДОПК. И в хода на съдебното производство и при изготвяне на съдебно- счетоводните експертизи от страна на жалбоподателя не се представиха доказателства за реално извършените разходи за услугите по договорите, какво е извършил изпълнителят, кои лица и какво от изпълнителя са извършили и кога е станало това, какво в крайна сметка е приетото от страна на управителя на жалбоподателя като извършено по договора. Законосъобразен е изводът на органите по приходите и че по отношение на тези фактури, с които са декларирани разходи за външни услуги същите не са документално обосновани и не са реално извършени.

Облагаемата печалба за данъчни цели се формира на основата на счетоводния финансов резултат, преобразуван по предвидения от закона ред.Съгласно параграф

1, т.16 от ДР на ЗКПО "Счетоводен финансов резултат" е печалбата (загубата) по отчета за приходите и разходите (отчета за доходите) за определен период преди начисляването на разходите за данъци от печалбата. Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че органът по приходите неправилно е извършил увеличение на финансовия резултат, тъй като нито в хода на ревизионното, нито в хода на съдебното производство той представи доказателства, че тези разходи са документално обосновани и са свързани с реално осъществена доставка. Заплатената стойност на фактурите е без каквото и да е основание, предвид непредставянето на никакви доказателства за наличие на реално осъществена доставка, което води до извод, че жалбоподателят е заплатил суми и то по доставки, които по никакъв начин не са осъществени и безспорно е налице хипотезата на чр.16, ал.2, т.4 от ЗКПО отклонение от данъчно облагане-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 алинея втора на същия текст за отклонение от данъчно облагане се смята и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени и законосъобразно са увеличили финансовия резултат със сума в размер на 171 800 лева- разходи по фактури, които не са документално обосновани.

От доказателствата по делото също е установено, че през месец 09.2015 година в Дневника за покупки жалбоподателят е включил фактура № 35/05.12.2014 година, издадена от „ИНФРА ПРО КОНСУЛТ“ ООД с данъчна основа в размер на 1240 лева и ДДС в размер на 248 лева, която е включена от жалбоподателя и в Дневника за покупки за м.12.2014 година, като повторното включената фактура е намерила отражение в размера на направените разходи за 2015 година, в резултат на което е преобразуван счетоводният финансов резултат на дружеството в посока увеличение със сумата от 1240 лева. От Счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“ е установено, че през периода лицето е включило разходи за закупуване на гориво и резервни части в общ размер на 1472,36 лева и във връзка с направените разходи от жалбоподателя са изискани пътни листове и/или пътни книжки за доказване на извършените разходи за целите на икономическата дейност, но такива не са представени и в резултат на това тези разходи не са признати за данъчни цели, а отчетените разходи по сметки 601 в общ размер на 1472,36 лева са отнесени в увеличение на счетоводния финансов резултат на основание чл.26, т.1 от ЗКПО .

След като всички разходи по цитираните по-горе фактури не са признати за данъчни цели, то съвсем законосъобразно органите по приходите са извършили увеличение на финансовия резултат със сумите, посочени по-горе от 171 800 лева за 2015 година, установен данък за внасяне по ЗКПО в размер на 14 775,30 лева, като от него е приспаднал декларираният и внесен от страна на жалбоподателя данък в размер на 375,30 лева и доначисленият дължим данък е в размер на 14 400 лева. Законосъобразно е определена и лихва в размер на 9 015,23 лева.

Всичко това прави издадения ревизионен акт законосъобразен и предпоставя отхвърляне на предявената срещу него жалба.

**С оглед изхода на спора, в полза** на ответника по жалбата следва да бъде присъдено юрисиконсултско възнаграждение на основание чл.161 ,ал.2 от ДОПК, изчислено по реда на чл.8., вр.с чл.7ал.2,т. 4/ при интерес от 25 000 лв. до 100 000

лв. - 2650 лв. плюс 8 % за горницата над 25 000 лева от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения в размер на 6794,44 лева за производство пред АССГ и в същия размер за производство пред ВАС на РБ. Това е така, защото съдебните разноски са разходите на страните, произтичащи от участието им в административното производство. Всяка от страните по делото е отговорна за направените разноски. Отговорността за разноски по принцип е обективна/ безвиновна/, защото загубила спора страна отговаря за разноски, дори ако е положила най- голямо старание да води процеса добросъвестно. Съгласно разпоредбата на чл.81 от ГПК, по присъждането на разноски, съдът се произнася във всеки акт, с който приключва разглеждането на делото в съответната инстанция. Отговорността за разноските е гражданско облигационно отношение, то произтича от процесуалния закон и е уредено от него. Задължението за разноски произтича от неоснователно предизвикания правен спор и тежестта за тях е за страната, която неоснователно е предизвикала същия.

Волен от гореизложеното и на основание чл.160,ал.1 ДОПК,Административен съд-София град

### **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на“ Би Ес Проект“ ЕООД-гр. София срещу Ревизионен акт №Р-22220419003892-091-001/10.09.2020 година, потвърден с Решение №321/ 25.02.2021 година на Директор на Дирекция ОДОП, с който са установени допълнителни задължения по ЗДДС ЗА ДАНЪЧЕН ПЕРИОД МЕСЕЦ 11.2015 ГОДИНА И СА УСТАНОВЕНИ ЗАДЪЛЖЕНИЯ ПО ЗКПО ЗА 2015 ГОДИНА В ОБЩ РАЗМЕР НА 76805,55 ЛЕВА/ ГЛАВНИЦА И ЛИХВИ/.**

**ОСЪЖДА“ БИ ЕС ПРОЕКТ“ ЕООД-ГР.СОФИЯ ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ ОДОП ПРИ ЦУ НА НАП-ГР.СОФИЯ СУМАТА ОТ 6794,44 ЛЕВА-ЮРИСКОНСУЛТСКО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ ЗА ПРОИЗВОДСТВО ПРЕД ВАС НА РБ ПО АДМ. ДЕЛО № 598/2022 ГОДИНА ПО ОПИСА НА ВАС И СУМА В РАЗМЕР НА 6794,44 ЛЕВА – ЮРИСКОНСУЛТСКО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ ЗА ПРОИЗВОДСТВО ПРЕД АССГ ПО АДМ. ДЕЛО № 10208/2022 ГОДИНА ПО ОПИСА НА АССГ.**

На основание чл.138 АПК, препис от решението да се изпрати на СТРАНИТЕ.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото, съгласно разпоредбата на 160,ал.6 ДОПК,вр. с чл.211,ал.1 АПК.

**СЪДИЯ:**