

# РЕШЕНИЕ

№ 3576

гр. София, 30.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав**, в публично заседание на 23.02.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Златка Илиева**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **11561** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.15б и сл.ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.5, ап.6, представлявано от управителите Б. К. Н. и Ч. И. Кърмазов, поотделно, срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221019003411-091-001/16.06.2020г., издаден от С. Т. К., орган възложил ревизията и Д. Д. Т., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение №1395/10.09.2020г. на Директор на Дирекция" ОДОП" [населено място].

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на атакувания ревизионен акт. Твърди се, че ревизионното производство е протекло при съществено нарушение на съдопроизводствените правила, в посока нарушаване правото на защита на ревизираното лице, неанализиране на събраните доказателства и неправилно приложение на материалния закон. В жалбата се развиват съображения относно незаконосъобразността на ревизионния акт. Жалбоподателят счита, че има нормативно противоречие, чрез което органите по приходите извеждат нереалност на доставките без критерии за законово основание. Твърди установеност на предпоставките за правото на приспадане на данъчен кредит с избирателно и общо посочване на значимите доказателствени средства–счетоводни, търговски документи и протоколи за приемане на работата. Претендира отмяна на ревизионния акт и сторените по делото разноси.

В съдебно заседание, жалбоподателят, редовно призван, не се явява, не изпраща представител, не изразява становище.

Ответникът по жалбата - Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" при ЦУ на НАП [населено място], оспорва жалбата като неоснователна, по съображения развити в Решение №1395/10.09.2020г. Претендира 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 за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221019003411-020-001/30.05.2019г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221019003411-020-002/12.09.2019г., издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019г. на и.д. директор на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване задължения за ДДС за данъчните периоди от 01.02.2018г. до 30.04.2019г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на 12.06.2019г. на основание чл.29, ал. 4 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221019003411-092-001/28.02.2020г. Жалбоподателят е подал писмено възражение срещу констатациите в РД. Същото е прието за процесуално допустимо, но неоснователно по същество.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221019003411-091-001/16.06.2020г. издаден от С. Т. К. на длъжност началник сектор „Ревизии“ дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган възложил ревизията и Д. Д. Т. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. Със същия са установени следните задължения:

-начислен данък добавена стойност в размер на 453995,00лв., за данъчни периоди м.06.2018г., м.08.2018г., м.04.2019г.

-отказано е право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 246811,00лв. по фактури, издадени от [фирма],[ЕИК], [фирма],[ЕИК], [фирма],[ЕИК], [фирма],[ЕИК], [фирма],[ЕИК] и [фирма],[ЕИК] за данъчни периоди м.02.2018г., м.03.2018г., м.04.2018г., м.05.2018г., м.06.2018г., м.07.2018г. и м.09.2018г.

-начислени са лихви за просрочие в размер на 93297,33лв.

Общата стойност на определеното с РА задължение, ведно с лихвите е в размер на 794,103,33лв.

С цел установяване на факти от значение за данъчното облагане на [фирма] са предприети редица процесуални действия подробно описани в РД, който на основание чл.120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от РА. На основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на

документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22221019003411-040-001/28.08.2019г., в отговор на което са представени счетоводни, копия на фактурите, приемо-предавателни протоколи, оборотни ведомости, писмени обяснения и други, Извършени са насрещни проверки на доставчиците. Резултатите от проверките са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки ПИНП, подробно описани в РА.

Ревизиращият екип е приел, че следва да се начисли данък в размер на 453995,00лв., за данъчни периоди м.06.2018г., м.08.2018г., м.04.2019г., предвид това, че неправилно ревизираното дружество е извършило сторниране на фактури за продажби, отнасящи се за периоди м.12.2017г., м.01.2018г, м.02.2018г. м. 03.2018г. и м.08.2018г., издадени на: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Органите по приходите са посочили, че липсват доказателства за извършени доставки по тези фактури, намерили отражение в дневниците за продажби за съответните периоди. Органите по приходите са установили, че към датата на извършените сторно операции, контрагентите не са отразили такива.

По отношение отказа да се признае право на приспадане на данъчен кредит:

В хода на ревизията от страна на доставчиците са представени фактури, оборотни ведомости, приемо-предавателни протоколи, писмени обяснения и др.

Установено е, че от [фирма] са издадените 5 фактури с ДДС в размер на 100540,00лв., от [фирма] са издадените 4 фактури с ДДС в размер на 84515,00лв., от [фирма] са издадените 2 фактури с ДДС в размер на 34330,00лв., от [фирма] са издадените 2 фактури с ДДС в размер на 32400,00лв., от [фирма] е издадена 1 фактура с ДДС в размер на 19816,00лв. и от [фирма] е издадена 1 фактура с ДДС в размер на 7880,00 лв. с получател [фирма]. Всички фактури са включени в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди. Същите са с посочен предмет: експертизи и изпитване на лепила за открити площи, оптимизиране на управление на платформа, обработка на файлове и управленски таблици, маркетингови проучвания за медицински и компютърни консумативи, строително-ремонтни дейности, експертизи за строителни материали и технологии за хидроизолация, туристически услуги, реализация на туристически пакети, техническа експертиза на проекти за ново жилище, изпитания на технология за изолация и изолационни материали, експертиза за покривни конструкции, оптимизиране и управление на платформа.

Органите по приходите са отказали право на данъчен кредит по фактурите, издадени от гореописаните доставчици, като са навели доводи за липса на материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на фактурираните доставки. Изложили са констатации, че нито от страна на проверяваните дружества, нито от страна на ревизираното лице, са представени всички изискани доказателства за наличието на реално извършени облагаеми доставки на услуги. Ревизиращият екип е достигал до заключение, че са налице фактурирани фиктивни доставки на услуги по смисъла на чл.9 от ЗДДС, посредством които [фирма], явяващ се получател по тези фактури, е ползвало неправомерно данъчен кредит и е намалявало резултатите си за съответните

периоди.

Поради това и на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1, във връзка с чл.9 от ЗДДС, е отказано правото на ползване на данъчен кредит от ревизираното лице по фактури, издадени от изброените по-горе дружества, в размер на 246 811,00лв.

С Решение №1395/10.09.2020г. на Директор на Дирекция" ОДОП" [населено място], ревизионния акт в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.02.2018г., м.03.2018г., м.04.2018г., м.05.2018г., м.06.2018г., м.07,2018г., м.08.2018г., м.09.2018г. и м.04.2019г., ведно със съответните лихви е потвърден.

По отношение реалността на доставки от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], решаващият орган е приел, че РА, с който е извършена корекция на декларираните от [фирма] резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.02.2018г., м.03.2018г., м.04.2018г., м.05.2018г., м.06.2018г., м.07.2018г. и м.09.2018г., в които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, издадени от тези дружества следва да бъде потвърден.

В случая , предвид това, че се касае за доставката на различни услуги извършени от цитираните по горе доставчици, следвало да бъде установено с достатъчно и непротиворечиви доказателства, че дружествата са разполагали с кадрови ресурс за изпълнението им, а според вида на услугата и наличие и на техника. Решаващият орган е счел ,че в дружествата няма наети по трудови и извънтрудови правоотношения лица. Прието е, че чрез наличните фактури, протоколи и писмени обяснения, чрез които са оформени от правна страна сделките, се установява единствено формално оформяне на сделки, но не и тяхното сключване от фактическа страна, т.е. като реална доставка на услуги. Проверяваните лица- издатели на спорните фактури, не били представили, доказателства, както за надеждно измерени и отчетени разходи по извършване на фактурираните услуги, така и за разходи, които могат да бъдат съпоставими със стойността на фактурираните услуги. След като доставчикът не е доказал, че разполага с необходимия кадрови и технически ресурс, представянето на подписани между страните протоколи, не обосновавали извод за реално изпълнение на договореното, нито били индикация за осъществяване на уговорената престация.

Решаващият орган е обосновал изводът, че органите по приходите законосъобразно и обосновано са отказали да признаят право на приспадане, тъй като въз основа на обективни данни било установено, че това право е упражнено въз основа на фактури с цел изкуствено създаване на условия за правото на приспадане на данъчен кредит.

Относно фактурите за продажби, издадени за периоди м.12.2017г., м.01.08.2018г., м.02.2018г., м.03.2018г. и м. 8.2018г. от [фирма] на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], сторнирани през м.06.2018г., м.08.2018г. и м.04.2019г., решаващият орган е потвърдил извода на органите по приходите, които са посочили, че липсват доказателства за извършени доставки по тези фактури, намерили отражение в дневниците за продажби за съответните периоди. Този извод се подкрепял и от направените от жалбоподателя корекции, посредством

които през м.06.2018г., м.08.2018г. и м.04.2019г., са анулирани процесите фактури, преди това отразени в регистрите по ЗДДС през предходните периоди, когато са издадени.

Относно самите фактури, решаващият орган е потвърдил извода на ревизиращите, че макар и да няма реално извършени доставки по тях, данъкът е дължим от ревизираното лице на основание чл.85 от ЗДДС.

Понятието „сторно фактура“ не намирало отражение в действащите нормативни актове, касаещи облагането с ДДС. Съгласно чл.115, ал.1 от ЗДДС, при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът бил длъжен да издаде известие към фактурата. Известието е или дебитно или кредитно. Съгласно чл.115, ал.3, при разваляне на доставки се издавало кредитно известие. В чл.116 от ЗДДС било регламентирано коригирането и анулирането на съставени фактури или други документи. Чл.116, ал.1, изр.2 от ЗДДС гласял, че погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови. В случая жалбоподателят бил извършил анулиране на една част от извършените от него облагаеми доставки, чрез включване в дневника за продажби за м. 06.2018 г., м.08.2018г. и м.04.2019г., на документите за същите тези доставки, но със знак минус, но той не бил процедирал по реда на чл. 115 или чл.116 от ЗДДС и не бил издал кредитни известия и не е коригирал фактурите чрез издаване на протоколи. Ефектът, който постигал обаче, бил един и същ и той бил намаляване на данъчното му задължение с данъка по тези доставки.

Решаващият орган, счита, че една такава корекция би била възможна, само когато същата бъде отразена и при получателя на доставката, в случая клиентите на жалбоподателя, на които са издадени фактурите. Само при това положение, когато получателят отрази извършена сторно операция в регистрите по ЗДДС, в резултат на което ще увеличи данъчното си задължение, би се получил нужният данъчен ефект, като данъчното предимство, възникнало за издателя на фактурите посредством сторнирането им, и ще бъде отстранено и няма да има щета за бюджета.

Решаващият орган е приел, че следва да се признаят извършените корекции от [фирма] единствено по издадени фактури към тези клиенти, които също са отразили съответните документи със знак минус и по този начин са увеличили данъчното си задължение, с което би била отстранена щетата за бюджета, но такива клиенти, по констатациите на органа по приходите в РА, нямало.

Начисленият данък по фактурите бил дължим от [фирма] за данъчния период, в който са включени в отчетните регистри, а взетите от него сторно операции за м.06.2018г., м.08.2018г. и м.04.2019г. били без основание предвид това, че за сторнираните фактури не е отстранена щетата за бюджета поради това, че клиентите на жалбоподателя, не са отразили съответните документи със знак минус и не са намалили данъчното си задължение. За сторнирани без основание фактури не била приложима нормата на чл.126, ал.3, т.2 от ЗДДС.

Декларирания резултат за м. 06.2018г., в размер на 32 945,00лв., за м.08.2018г. в размер на 211033,00лв. и за м. 04.2019г. в размер на 27 375,00 лв. установен с РА в резултат на непризнатите сторнирани фактури следвало да се потвърди, поради непризнаване от страна на ревизиращите органи на основанието за сторниране на тези фактури от страна на ревизираното дружество.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства.

За изясняване на делото от фактическа и правна страна, е назначена, изслушана и приета, неоспорена от страните съдебно-счетоводна експертиза.

На база констатациите от проверените документи и техният анализ, експертизата по отношение начисления ДДС дава следните заключения по поставените задачи: Процесните фактури, издадени от [фирма] са включени в отчетните регистри по чл.124 от ЗДДС на жалбоподателя. Налични са документи за анулиране на фактурите от страна на [фирма] под формата на сторно фактури и приемо-предавателни протоколи към тях, но ССЕ счита, че няма фактически основания за анулиране на същите, въпреки посочването на такива в част от протоколите. Необходимите документи за анулиране на вече издадени и отразени фактури са кредитни известия или протокол за анулирането им, оформени съгласно изискванията на ЗДДС. Анулираните от [фирма] фактури са документирани в отчетните регистри по чл.124 от ЗДДС през съответните ревизирани данъчни периоди под формата на сторно фактури.

При анулирането на фактурите от [фирма] не са спазени изискванията от страна на жалбоподателя за отразяването и отчитането им в съответните данъчни регистри, освен факта, че са записани със знак минус.

По отношение на непризнатото право на данъчен кредит по издадените фактури, от доставчиците [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма] и [фирма], експертизата установява, че счетоводните записвания при жалбоподателя са извършвани, по Д-т счет. с/ки 602 Разходи за външни услуги /дан. основа/, Д-т счет. с/ка 4531 Начислен данък за покупките /ДДС/, К-т счет. с/ка 401 Доставчици /обща стойност/. При доставчиците, осчетоводяването на процесните фактури, издадени на [фирма] е извършено, по Д-т счет. с/ки 411 Клиенти/обща стойност/, К-т счет. с/ка 703 Приходи от продажби на услуги /дан. основа/, К-т счет. с/ка 4532 Начислен данък за продажбите /ДДС/.

Видно от заключението на вещото лице, не са извършвани разплащания по спорните фактури, издадени на [фирма] от доставчиците и не са представени платежни документи от жалбоподателя. Предметът на доставките, документиран с процесните фактури, съответства на протоколите за приемане/неприемане на извършените услуги. ССЧЕ констатира липса на конкретна индивидуализация в отчетните документи за извършената работа; мястото на извършване на услугите; лицата, извършили услугите; количеството и детайлността на извършените услуги и др. подобни.

Доставчиците не разполагали с персонал през ревизирания период, чрез който да бъдат реализирани спорните доставки на услуги. Не било документирано мястото на извършване на доставните услуги. Не била предоставена информация от ревизираното дружество относно последваща реализация на процесните доставки. Спорните фактури били включени в дневниците за покупки на жалбоподателя. Липсват данни доставчиците да са разполагали с техника за извършване на процесните услуги.

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София град намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в преклузивния срок по чл.156, ал.1 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване.

Разгледана по същество, жалбата се явява неоснователна.

Съображенията за това са следните:

При проверката законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби при издаването му, това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160, ал.2 ДОПК.

Между страните няма спор, а и от приложените по делото писмени доказателства настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119, ал.1 от ДОПК.

Видно от приложените по преписката разпечатки от ИС "Контрол", заповедите за възлагане на ревизия, ревизионния доклад и ревизионния акт са издадени като електронни документи, подписани с електронен подпис.

От гореизложеното следва, че ЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл.13, ал.3 от ЗЕДЕП, приравнен на саморъчен, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл.24 от ЗЕДЕП, т.е. ревизията е редовно възложена.

РА е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120,ал.1 ДОПК.При издаването му, органите по приходите са спазили процесуално-правните разпоредби.Ревизионното производство е приключило по реда и в сроковете, визирани в ДОПК.

Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че при издаването на ревизионния акт са допуснати съществени нарушения в посока необсъждане на доказателствата и несъбирането на относимите доказателства, тъй като в хода на ревизионното производство, органите по приходите са събрали

относимите доказателства. Наред с това, дори и да не са събрани доказателства в хода на ревизионното производство, то няма правна пречка същите да бъдат представени и в хода на съдебното.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт са спазени материално-правните разпоредби на ЗДДС.

В конкретния казус, съвкупната преценка на приобщените по делото доказателства, налагат да се приеме, че фактическите констатации на органите на проходна администрация по отношение на горепосочените данъчни периоди са истинни, а направените въз основа на тях правни изводи, са съответни на материалния закон. В пълнота е спазена целта, която преследва закона с издаването на актове от категорията на процесния.

По отношение отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 246811,00лв., по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма], за данъчни периоди м.02.2018г., м.03.2018г., м.04.2018г., м.05.2018г., м.06.2018г., м.07.2018г. и м.09.2018г. съдът приема, че не е налице спор между страните, че фактурите от цитираните доставчици са издадени за съответните периоди на жалбоподателя.

Въз основа на констатираните в хода на административната процедура факти и обстоятелства във връзка с упражненото от жалбоподателя право на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от цитираните по горе доставчици, е констатирано, че същите представляват документи, в които посочените данни не съответстват на обективната действителност, тъй като не отразяват реално извършени доставки на услуги по смисъла на чл.9 от ЗДДС.

Съдът счита, че не са налице доказателства за извършване на услугите и оттам изводите за липса на реалност на доставките по фактурите са обосновани. Фактурите са издадени във връзка с изпълнение на поети задължения от изпълнителя, които следва да бъдат съгласувани и одобрени от възложителя.

В доказателствена тежест на РЛ като лице, претендиращо, че в негова полза е възникнало субективното материално право на приспадане на данъчен кредит, е да установи какви фактически действия са извършени, предприети, осъществени във връзка с изпълнение на така поетите задължения.

В тази връзка по делото не са представени доказателства, като например предварителния проект или други материали, които да са съгласувани с възложителя, както и надлежно и подробно да е отразено в приемо-предавателни протоколи, описание даващо основание да се приеме че е налице реално изпълнение на услугата по вид и характер.



Наличието на издадена фактура и представените от жалбоподателя писмени доказателства, без да са представени доказателства от доставчиците предвид неоткриване на същите от ССЧЕ за проверка на счетоводните им документи, относими към настоящото дело, както и обстоятелството, че фактурите са декларирани в Дневник за продажбите и СД за ДДС за съответния период, не може да обуслови реалност на доставките.

Това е така, тъй като 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. От друга страна в съответствие с разпоредбата на чл.113 от ЗДДС, всяко данъчно задължено лице, доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това освен в случаите, когато доставката се документира с протокол по чл.117. Нещо повече, в Решение на съда на европейските общности от 29.04.2004г. по дело с-152/02) е посочено, че правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба, а именно: стоките да са били доставени или услугите-извършени и данъчно задълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава членка, може да се счита за служещ за фактура.

Видно от събраните доказателства по делото и от установеното от ССЧЕ, към датата на осъществяване на доставките, доставчиците не са представили доказателства за нает персонал на трудов договор, нито пък доказателства за наети лица на граждански договор или пък доказателства за превъзлагане на услугите на друг субект, който е осъществил доставките. Няма представено задание за осъществяване на възложените услуги.

Нещо повече, вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза, въпреки положениет усилия, не имало възможност да осъществи достъп до счетоводството на доставчиците на жалбоподателя за да установи доказателства за наличие на фактури за произход на оборудването им, с което да извършат услугите отразени във фактурите.

Според трайно установената практика на ВАС е налице разлика между сделка в гражданско правния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е и причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданско правния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане 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.

Жалбоподателят не успя да обори извода на органа по приходите за липса на

реално осъществени доставки по описаните фактури, издадени от доставчиците описани по горе, при което съвсем законосъобразно е отказано право на данъчен кредит. Следва да бъде отбелязано, че 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 Съда на европейските общности, в която не се споделя тезата, че само издаването на фактура е достатъчно, за да се признае правото на данъчен кредит. Липсват каквито и да било доказателства за това как е формирана цената на услугата, какво е включено в нея, което пък води до извод, че липсва реално осъществена доставка. Всичко това сочи на законосъобразно отказано право на данъчен кредит по фактурите от цитираните по горе доставчици. Положителният факт, реално осъществена доставка, е в тежест на жалбоподателя, който в настоящото съдебно производство не обори извода на органа по приходите, че липсва реално осъществена такава. Сочената от страна на жалбоподателя съдебна практика на Съда на европейските общности не може да намери приложение и да доведе до извода, че в случая са осъществени реални доставки по процесните фактури, защото, в нито едно от тези решения Съдът не 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 органите по приходите не са твърдели за такава, а само за липса на доказани реално осъществени доставки, а само за тяхното документално оформяне.

Обжалваният РА е съобразен с практиката на СЕС. В практиката на СЕС е трайно възприето разбирането, че не е възможно приспадането на данък, който е дължим единствено поради вписване във фактурата, тъй като упражняването на това право се ограничава само до действително дължимите данъци (Решение от 13 декември 1989г., G. H. (C-342/87, R., стр. 04227) и Решение от 19 септември 2000 г. S. & Cofreth AG & Co. KG срещу Finanzamt Borken и M. S. срещу Finanzamt Esslingen (C - 454/98, Сборник 2000, стр. I-06973). В този смисъл е и решението по дело C-152/02 на С. и т. 49 от решението по дело C-285/09 на СЕС. От приетото по т. 33 от Решение от 6 декември 2012 г. на СЕС по дело C-285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано, ако се установи, че доставките на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. Съобразно направеното тълкуване на нормите на Директива 2006/112/ЕО от СЕС преценката за наличие на условията за признаване на правото на данъчен кредит (реално ли са осъществени доставките и използван ли е техният предмет в извършваната от лицето дейност) се осъществява от националната юрисдикция съобразно правилата за доказване по националното право и въз основа на съвкупна преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото (арг. от т. 31 и т. 32 от Решение на СЕС по дело 285/11). Данъчнозадълженото лице, което се позовава на правото на приспадане следва да установи реалното осъществяване на доставките. Позоваването на практиката на СЕС не освобождава съда от задължението да прецени

доказателствата за наличие на предпоставките за признаване на данъчния кредит по ЗДДС, първата от които е осъществяване на доставките на стоки и услуги по спорните фактури. Само наличието на фактури, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на спорните доставки.

По отношение на допълнително начисления данък в размер на 453995,00лв., за данъчни периоди м.06.2018г., м.08.2018г., м.04.2019г. в които са сторнирани фактури, издадени за периоди м.12.2017г., м.01.08.2018г., м.02.2018г., м.03.2018г. и м. 08.2018г. от жалбоподателя [фирма] на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], съдът счита, че извода на ревизиращите, обективизиран в РА, е правилен, а жалбата в тази и част неоснователна.

Правилно в РА е отбелязано, че макар и да няма реално извършени доставки по издадените от жалбоподателя фактури, самото издаване на фактурите води до дължимост на данъка по тях, от самия жалбоподател, на основание чл. 85 от ЗДДС. Този извод не се променя с извършеното сторниране от жалбоподателя, което не е сторено по законовата процедурата описана в чл.115 или чл.116 от ЗДДС, предвид това че не са издавани кредитни известия и не налице коригиране на фактурите, чрез издаване на протоколи.

Съдът не споделя твърденията в жалбата, че в процеса на обработка на резултатите и анализ на предходни доставчици, жалбоподателят е установил някои неточности, което наложило сторниране на издадените фактура. Тези твърдения не са подкрепени от писмени и гласни доказателства по делото.

Съгласно разпоредбата на чл.85 ЗДДС данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112. Същата преповтаря дословно транспонирания текст на чл.203 от Директива 2006/112. Целта на тази уредба е отстраняване на риска от загуба на данъчни приходи, който може да бъде породен от предвиденото в чл.167 и следващите от Директивата право на приспадане.

Предвид изложеното, съдът намира, че за жалбоподателя е възникнало задължение за плащане на ДДС в посочения във фактурата размер. Начисляването на ДДС във фактура поражда основанието по чл.85 ЗДДС за внасяне на данъка. Възможността за корекция е само изключение от това правило и тя се преценява конкретно за всеки отделен случай.

Действително, в решение по дело Р., С-138/12, Съдът на ЕС постановява, че данъчнозадължено лице може да се позове на принципа на неутралитет на ДДС, за да се противопостави на разпоредба на националното право, съгласно която за възстановяването на неправилно фактурирания ДДС е необходимо сгрешената фактура да бъде коригирана, но само при положение, че правото на приспадане е отказано с влязъл в сила акт и режимът на корекция вече не е приложим, какъвто настоящият случай не е.

Съгласно разпоредбата на чл.82, ал.1 от ЗДДС данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице-доставчик по облагаема доставка, с изключение на случаите по ал.4 и ал.5 /случаите на изискуемост на данъка от получателя/, а съгласно чл.86, ал.1 от ЗДДС регистрираното лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли като издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период и посочи документа по т.1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

В случая е безспорно установено, че ревизираното дружество е изпълнило задължението по чл.86 от ЗДДС да включи размера на данъка по процесната фактура при определяне на резултата на съответния данъчен период в СД, както и да посочи фактурата в дневника за продажби.

Съдът счита, че извършено от жалбоподателя анулиране на една част от извършените от него облагаеми доставки, чрез включването им в дневника за продажби за м.06.2018г., м.08.2018г. и м.04.2019г., на същите за доставките, но със знак минус е в противоречие на материалният закон чл.115 или чл.116 от ЗДДС, предписващ издаване на кредитни известия и коригиране на фактурите чрез издаване на протоколи. В тази връзка, споделя становището, че фактурите е следвало да бъдат анулирани от издателя им –жалбоподателя по реда на чл.116, ал.1 и ал.4 от ЗДДС.

Освен това, предвид обстоятелството, че фактурите са включени в отчетните регистри на ревизираното лице за м.12.2017г., м.01.08.2018г., м.02.2018г., м.03.2018г. и м. 08.2018г. съгласно чл. 116, ал. 4 ЗДДС е следвало след анулирането им да се състави и протокол - за всяка от страните, който съдържа основанията за анулирането; номера и датата на документа, който се анулира; номера и датата на издадения нов документ; подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните. По делото е безспорно установено, че жалбоподателят не се е възползвал от предвидената в чл.116 от ЗДДС възможност за анулиране на погрешно издадената фактура. Според съда, сторно документите, наречени от жалбоподателя „сторно фактури“, издадени през м.06.2018г., м.08.2018г. и м.04.2019г. от жалбоподателя, не изпълняват изискването на чл.116, ал.1от ЗДДС за анулиране на издадените през м.12.2017г., м.01.08.2018г., м.02.2018г., м.03.2018г. и м. 08.2018г. фактури и уведомяване на другата страна за анулирането им.

В контекста на изложеното ,настоящата инстанция намира ,че ревизионният акт е законосъобразен, което предполага отхвърляне на предявената жалба.

При този изход на спора жалбоподателят следва да бъде осъден на основание чл.161, ал.1 от ДОПК да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 471,03лева на основание чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските

възнаграждения изчислен при съобразно материалния интерес от 794103,33лв.

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

### Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма],[ЕИК], седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.5, ап.6, представлявано от управителите Б. К. Н. и Ч. И. Кърмазов, поотделно, срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221019003411-091-001/16.06.2020г., издаден от С. Т. К., орган възложил ревизията и Д. Д. Т., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение №1395/10.09.2020г. на Директор на Дирекция" ОДОП" [населено място], с който РА е начислен данък в размер на 453 995,00лв., за данъчни периоди м.06.2018г., м.08.2018г., м.04.2019г. и е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 246 811,00лв. по фактури, издадени от [фирма],[ЕИК], [фирма],[ЕИК], [фирма],[ЕИК], [фирма],[ЕИК], [фирма],[ЕИК] и [фирма],[ЕИК] за данъчни периоди м.02.2018г., м.03.2018г., м.04.2018г., м.05.2018г., м.06.2018г., м.07.2018г. и м.09.2018г., като са начислени са лихви за просрочие в размер на 93297,33 лв., с общ размер на цялото задължение – 794 103,33лв., като НЕОСНОВАТЕЛНА

ОСЪЖДА [фирма],[ЕИК], седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.5, ап.6 да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП сумата 10 471,03 лв. /десет хиляди четиристотин седемдесет и един лева и 03 стотинки/ - юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: