

# РЕШЕНИЕ

№ 5053

гр. София, 30.09.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав**, в публично заседание на 16.09.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Доброслав Руков**

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **3438** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от ДОПК, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], чрез управителя Я. Н. с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], бизнес-сграда „Х. Т.“, партер срещу Ревизионен акт № Р-22221018005347-091-001/16.10.2019 г., мълчаливо потвърден, а в последствие изрично с Решение № 240/13.02.2020 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място].

С оспорения РА, за жалбоподателя са установени публични задължения по ЗДДС общо в размер на 6 443,07 лв. и лихви в размер на 1 801,01 лв. и по ЗКПО в общ размер на 3 231,71 лв. и лихви в размер на 684,41 лв.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено. Твърди се, че органите по приходите съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. Някои от тях са коментирани избирателно и преднамерено. Инвокирани са доводи, че в хода на ревизионното производство са представени документи /фактури, договори, банкови извлечения и други/, удостоверяващи извършването на процесните доставки. Налице са и други писмени документи, удостоверяващи реалността им, като приемателно-предавателни протоколи и търговска кореспонденция. Доставките са отразени коректно в счетоводството на жалбоподателя.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат И.. В дадения от съда срок са представени допълнителни писмени бележки.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], не се явява, не се представлява и не взема становище по жалбата.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221018005347-020-001 от 05.09.2018 г., връчена по електронен път на [фирма] за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.08.2014 г. до 31.12.2017 г. и за корпоративен данък за периодите от 31.05.2014 г. до 31.12.2017 г.

Срокът за извършване на ревизията е удължен с нова заповед от 07.01.2019 г. със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

Резултатите от производството са обективирани в съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221018005347-092-001 от 14.03.2019 г., връчен на електронния адрес на 19.03.2019 г., срещу който е постъпило писмено възражение и са предствени нови доказателства.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221018005347-091-001 от 16.10.2019 г., издаден органа, възложил ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. Възраженията на дружеството са обсъдени в РА и са приети за неоснователни.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел частично изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил с посоченото по-горе решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Жалбоподателят първоначално е оспорил мълчаливото потвърждаване на процесния РА от страна на Директора на Дирекция „ОДОП“, при ЦУ на НАП, [населено място]. Предвид на обстоятелството, че жалбата по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е била подадена на 04.11.2019 г., а решаващият орган не се е произнесъл до 11.01.2020 г. (в срока по чл. 155, ал. 1, във връзка с чл. 146 от ДОПК), следва да се приеме, че подадената на 07.02.2020 г. жалба до АССГ е в рамките на срока по чл. 156, ал. 5 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

I. По задълженията по Закона за данъка върху добавената стойност.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за определен брой доставки, осъществени в рамките на извършваната от [фирма] дейност, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради

липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчиците фактури към жалбоподателя не следва да бъде кредитирани като основание за упражняване на това право. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползва право на данъчен кредит. За друга част от доставките е прието, че не са били свързани с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност.

Фактически установявания.

1. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя петнадесет фактури в периода м.10.2016 г. – м.12.2017 г., с предмет на доставката „наем и консумативи“. Фактурите са издадени на основание на сключен договор между двете дружества от 01.10.2016 г. договор. Според договора наемодателят отдава под наем на жалбоподателя за временно и възмездно ползване своя недвижим имот, представляващ апартамент, състоящ се от дневна с кухненски бокс, една спалня, баня, антре, една тераса, находящ се в [населено място], [улица], вх. Б, ет. 8, ап. 54. Договорен е и срок от 1 година и наемна месечна цена в размер на 540,00 лв. с ДДС без консумативи и др. разходи. В т. 2.6 от договора е уточнено, че имотът ще се използва от наемателя за жилище. С анекс от 11.06.2018 г. е продължено действието на договора до 30.06.2019 г. В приемо-предавателен протокол от 11.06.2018 г. е описано наличното подвижно и неподвижно обзавеждане.

Споед изложеното в РД и РА, фактурите са отразени надлежно в счетоводствата на наемодателя и наемателя.

2. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя две фактури на обща стойност 16 000 лева (данъчна основа) и 3200 лева (ДДС) в периода м.11.2017 г. и м.12.2017 г., с предмет на доставката изработване на ортопедични инструменти. Фактурите са издадени на основание на сключен договор между двете дружества от 01.11.2017 г. договор. Според договореното [фирма] следва да извършва всички необходими професионални услуги, свързани с финансовото обслужване на ревизираното лице, състоящи се в регулярен опретивен мениджмънт, предоставяне на консултации при вземане на стратегически решения, управление на маркетинг стратегията и провеждане на кампании. Постигнато е съгласие за месечно възнаграждение в размер на 8 000,00 лв. за срок от 1 година. Двете дружества са свързани лица. За 2017 г. дружествата са с един същ собственик [фирма] и един и същ управител А. П. П.

Органите по приходите са направили изводи, че с договора се възлагат управленски функции на [фирма], но това са дейности, които следва да извършва управителят на ревизираното дружество. Възложени са и дейности, като поддръжка на сайт, който не е собствен на жалбоподателя и провеждане на рекламни кампании, без да има обвързаност със срокове, задачи, бюджет и отчетност, а определеното възнаграждение не е обвързано с постигане на конкретни задачи и резултати.

За да се провери правилността на направените от органите по приходите изводи е необходимо да се обсъди основното и допълнителното заключение на допуснатата ССЧЕ.

Експертът е описал коректно наличните документи, представени в хода на ревизията.

Отговорено е на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства.

Настоящият съдебен състав намира, че заключението следва да се кредитира като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства.

Вещото лице е анализирано представените ведомости за рекапитулация на заплати в [фирма] и е направило извод, че за извършването на тези услуги дружеството е разполагало с персонал по трудови правоотношения между 16 и 29 лица месечно.

По време на проведеното по делото открито заседание вещото лице допълни заключението си посочвайки, че [фирма] е предоставяло управленско-административни услуги, по силата на договор. По преписката има съставени протоколи, за удостоверяване на извършването на тези услуги – те имат характер на отчети за извършената работа. Представен е и снимков материал за извършена аранжировка на ресторанти от страна на [фирма], показващи това как да бъде подреден и аранжиран съответният обект, във връзка с провеждане на дадено събитие.

3. По отношение на [фирма].

Доставчикът е издал към жалбоподателя две фактури на обща стойност 8 000 лева (данъчна основа) и 1 600 лева (ДДС) през м. 9 и м. 12.2015 г.

Фактурите са издадени на основание на договор договор от 01.01.2015 г., според който [фирма] следва да предостави на жалбоподателя услуги по привличане на финансиране от търговска банка или финансова институция, водене на преговории сключване на сделка за финансиране; определяне на условията за получаване на финансиране от банка и провеждане на преговори с различните банкови институции в страната; преглед и сравнение на получените оферти за финансиране и препоръки за сключване на договор; преглед на документация и препоръки по финансовите и бизнес условия; съдействие при учредяване на изисканите от съответната банкова институция обезпечения. Договорено е и възнаграждение в общ размер на 9 600,00 лв., от които 8 000,00 лв. дължими в срок до 5 дни от сключване на договор с банкова институция и остъгъка от 1 600,00 лв., платими след учредяване на всички изискани от банковата институция обезпечения и осигуряване на финансиране. От ревизираното лице са представени и приемо-предатален протокол от 04.09.2015 г. и от 17.12.2015 г.

Не се спори, че двете дружества са свързани лица. Управителят и едноличен собственик на капитала на ревизираното лице е изпълнителен директор и член на съвета на директорите на [фирма] за 2015 г.

В РД и РА е посочено, че при анализ на счетоводна сметка 151 – Получени краткотрайни заеми е установено, че ревизираното лице не е получавало заеми от [фирма].

По тази причина органите по приходите не са кредитирали, приемо-предавателен протокол от 17.12.2015 г., съгласно който от [фирма] са изпълнени услугите по договора – осигурено е съдействие за учредяване на всички изискани от банката обезпечения и е получено договореното финансиране.

Представените от [фирма] с възражението срещу РД договор за кредитна линия от 18.03.2015 г. и договор за залог върху съвкупности от движими вещи /готова продукция, суровини и материали или стоки/ не са кредитирани, но е изпратено запитване до [фирма]. От банката са представени документи – договор за кредитна линия от 18.03.2015 г., с кредитор О. АД, кредитополучател [фирма] и съдлъжници

[фирма], [фирма] и [фирма], договор за залог върху движими вещи, договор за финнасово обезпечение, и допълнително споразумение. Тези документи не са обсъдени в РА, а е направен извода, че издадените от [фирма] фактури не отразяват реално получени услуги от ревизираното лице.

Съдът намира, че и по отношение на този доставчик следва да кредитира заключенето на СЧЕ.

Вещото лице е посочило, че по преписката е наличен Договор за предоставяне на консултански услуги от 01.07.2014 г. сключен между [фирма] - Възложител и [фирма] – Изпълнител, съгласно който Изпълнителят приема да извърши инвестиционен мениджмънт и бюджетирание на откриването на нови обекти на възложителя, находящи се в М. Мол Л. и в Т. М.- Ц. шосе, срещу възнаграждение от 10000 лв. без ДДС дължимо при откриване на новите обекти, но не по-късно от 01.01.2015 г. В т 2.1.15. от договора е посочено, че [фирма] следва да извършва и уреждане на финансовите взаимоотношения с кредитори, задълженията към бюджета, фондовете на общественото осигуряване и банките".

Вещото лице е констатирало, че О. АД, е отпуснала на „Плей У.“ Е. финансиране с оборотни средства за основната дейност в размер до 29 080 евро, като за целта [фирма] е встъпило в договора като съдлъжник и е осигурило като такива да се ангажират контролираните от него дружества [фирма], [фирма] и [фирма]. Услугата по осигуряване на финансиране е извършена от [фирма] в изпълнение на Договор от 01.01.2015 г. и приета с приемо-предавателен протокол от 04.09.2015 г. и 17.12.2015 г. Услугата е документирана с данъчни фактури издадени от „Капела България“ АД с получател „Плей У.“ Е. - № 149/05.09.2015г. с ДО 6666,67 лв. и ДДС 1333,33 лв. с предмет „съгласно договор от 01.05.2015 г.“ и № 154/17.12.2015 г. с ДО 1333,33 лв. и ДДС 266,67 лв. с предмет „съгласно договор от 01.05.2015г.“ Фактурите са надлежно счетоводно отразени, включени са в СД по ЗДДС и са разплатени по банков път в периода на издаване. [фирма] в качеството му на едноличен собственик на капитала на [фирма], [фирма] и [фирма] е встъпило като съдлъжник по Договор за кредитна линия от 18.03.2015 г. и е осигурил контролираните от него дружества да станат съдлъжници по договора, както и да предоставят необходимите обезпечения.

По време на проведеното по делото открито заседание вещото лице даде пояснения и по отношение на този доставчик, посочвайки, че според цитирания договор 01.01.2015 г. са предвидени два етапа: първоначално за договаряне на финансирането и стартиране на преговори, след което е издаден приемо-предавателен протокол на 04.09.2015 г. Впоследствие след уреждането на формалностите, свързани с обезпечението на кредита и изпълнение на другите поставени от банката условия и съответно сключване на договора за кредит е подписан втори приемо-предавателен протокол и е издадена втората фактура. Вещото лице посочи, че според органите по приходите, правото на признаване на данъчен кредит е отказано, защото кредитът не е счетоводно отразен в счетоводството на жалбоподателя. В случая се касае за договор за кредитна линия, поради което такова осчетоводяване не се налага. По силата на договора за кредитна линия, банката плаща задълженията на дружеството срещу разходнооправдателен документ и това са фактурите за разходите, които дружеството прави. Те се осчетоводяват в дружеството-жалбоподател като разходи, а банката автоматично следи при постъпления и прехвърля средства за погасяване на отпуснатите по кредитна линия суми. В този смисъл дружеството осчетоводява само

разходи и задължения, извършени към доставчици и приходи от неговата търговска дейност. Според закона на осчетоводяване подлежат получени кредити по сметка № 151 от група 15, но това ще стане само ако дружеството реално е получило цялата сума по кредита. В случая кредитната линия е предназначена за пряко погасяване на задължения на дружеството към доставчици и подобно отразяване не е необходимо.

Б. Анализ на изложените факти и правни изводи.

Изложените факти не дават възможност на съда да се съгласи напълно с направените от органите по приходите изводи.

1. По отношение на [фирма].

Съдът напълно споделя изложените в решението на Директора на Дирекция „ОДОП“ мотиви и направените правни изводи, според които, за да се признае правото на приспадане на данъчен кредит в случаи като процесния по доставки с предмет услуги, е необходимо да се установи извършването на услугите от доставчика от една страна и от друга - използването им от получателя за последващи облагаеми доставки на стоки или услуги, или във връзка с осъществяваната от него икономическа дейност /арг. от чл. 68, ал. 1 и чл. 25, ал. 2 във връзка с чл. 9 от ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО/. Преценката за наличието на тези две предпоставки следва да се извърши на базата на всички обективно установени факти по делото въз основа на редовно и надлежно събраните доказателства.

В разглеждания казус няма спор, че жалбоподателят е получил доставки на услуги по фактури, издадени от [фирма] с предмет – наем на апартамен и консумативи. Важно в случая е дали тези доставки са свързани с икономическата дейност на ревизираното лице или същите попадат в хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, предвиждаща ограничение на право на приспадане на данъчен кредит.

В разпоредбата на чл. 70 от ЗДДС са изброени изчерпателно случаите, в които законодателят предвижда ограничение на правото на приспадане на данъчен кредит, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 и чл. 74 от с. 3.

Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Понятието „икономическа дейност“ е дефинирано в чл. 3, ал. 2 от ЗДДС и се определя като всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него, т. е. има се предвид стопанската дейност на съответното предприятие.

С разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС са въведени ограничения, които са пряко свързани с принципа на облагане с ДДС и характера на данъка. По дефиниция ДДС е общ данък върху потреблението, чиято тежест изцяло се носи от крайния потребител. До стадия на крайния потребител данъчнозадължените лица, които участват в процеса на производство и разпределение, се задължават към бюджета с начисления на клиентите си ДДС, като се приспада платения ДДС на техните доставчици.

Данъчнозадълженото лице има право да приспадне данъчен кредит, в случай, че придобива стоки и услуги, не като краен потребител. ДДС се характеризира

със своя неутралитет на всички стадии от производството и разпределението, като по силата на принципа на неутралитет, лицето понася тежестта на данъка само когато той се отнася за стоки или услуги, които по никакъв начин не обслужват икономическата му дейност, тоест нито пряко, нито косвено се отнасят към извършваните от лицето облагаеми доставки, както и ако е краен потребител по възмезден начин на същите. Следва да се посочи, че под дейност, различна от икономическата дейност на лицето, следва да се разбира икономическа дейност различна от тази, формираща оборота му, а не всяка нестопанска дейност, тъй като тази хипотеза излиза извън приложното поле на ЗДДС и въпросът за приспадане на начисления по доставката данък изобщо не стои.

Ползваното като жилище от [фирма] на наетия апартамент, безспорно няма как да се отнесе към извършваната от дружеството икономическа дейност и чрез него не са извършени последващи облагаеми доставки.

Мотивиран от изложеното съдът намира, че жалбата в тази ѝ част е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

## **2. По отношение на [фирма].**

По силата на цитирания по-горе договор между жалбоподателя (възложител) и този доставчик (изпълнител), изпълнителят се задължава да привлече за възложителя финансиране от търговска банка или финансова институция, да води преговори и да осигури сключване на сделка за финансиране, както и да договори условията за получаване на финансиране от банка, да проведе преговори с различните банкови институции в страната, да сравни оферти, да осигури изискваните от банката обезпечения и т.н.

В хода на ревизионното производство са представени два приемателно-предавателни протоколи, подписани между жалбоподателя и доставчика, които изобщо не са обсъдени нито в РД и РА, нито в решението на Директора на Дирекция „ОДОП“.

Според първия протокол от 04.09.2015 г. по силата на подписания между страните договор от 01.01.2015 г., изпълнителят се е задължил да предоставя на възложителя консултантски услуги, подробно описани по-горе. Към датата на този Протокол изпълнителят е изпълнил част от услугите, като е стартирал преговори и е договорил финансиране на дейността на възложителя от [фирма], съдействал е при определяне на условията за финансиране и е прегледал и предоставил препоръки по предоставените от [фирма] договори за банково финансиране и договори за учредяване на обезпечения. Възложителят се е задължил да плати на изпълнителя възнаграждение в размер на 8000 лв. с ДДС.

Според втория протокол от 17.12.2015 г. към датата на подписването му изпълнителят е изпълнил услугите друга част от договорените услуги като е съдействал за учредяване на всички изискани от О. АД обезпечения и е съдействал за получаване на договореното с Банката финансиране. Възложителят се е задължил да плати на изпълнителя възнаграждение в размер на 8000 лв. с ДДС.

Съдът не може да не кредитира истинността на двата протокола, защото същите отразяват извършени от [фирма] дейности по осигуряването на договореното финансиране на [фирма] от външна кредитна институция, под

формата на отпускане на кредитна линия.

Единствените аргументи на органите по приходите за отказ от право на признаване на данъчен кредит в случая, че двете дружества са свързани лица, а отпуснатия кредит не е отразен в счетоводството на жалбоподателя, поради което няма достатъчно данни за реалност на извършените доставки.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

В случая е безспорно, че между жалбоподателя и доставчика е налице сключен договор, съгласно който доставчикът е осигурил кредитна линия, използвайки услугите на подизпълнителя [фирма]. С това дружество [фирма] е имало подписан договор, който се намира по преписката. Безспорен е и факта, че отпуснатата кредитна линия от страна на О. АД в полза на [фирма], при условия подробно описани от вещото лице, е ползвана за погасяване на текущи разходи на жалбоподателя, като същият само е осчетоводявал издадените от неговите доставчици фактури, а банката е извършвала плащания по тях.

[фирма] е встъпило в договора като съдлъжник и е осигурило като такива да се ангажират иконтролираните от него дружества [фирма], [фирма] и [фирма], т.е. изпълнени са действително задълженията поети от доставчика, във връзка с договора от 01.01.2015 г.

Т.е. в случая може да се приеме, че са налице разумни данни за реалност на доставките, удостоверени посредством процесните фактури.

В закона не съществуват забрани за право на приспадане на данъчен кредит за осъществяване на доставки между свързани лица, стига да са налице съответните предвидени в закона предпоставки за това. По отношение на аргумента за липса на счетоводно отразяване на кредита в счетоводството на жалбоподателя, съдът намира същия за неоснователен, предвид даденото от вещото лице заключение, че само усвоени кредити е необходимо да бъдат отразявани счетоводно по сметка 151 при жалбоподателя.

Изложеното мотивира съда да приеме, че по отношение на този доставчик жалбата е основателна, поради което РА в тази му част следва да бъде отменен.

### **3. По отношение на [фирма].**

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1



от АПК, намираща приложение в случая по силата на преpraщaщата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

В разглеждания казус, касателно този доставчик, единственото писмено доказателство, свързано с издаването на процесните две фактури е описания по-горе договор, според който доставчикът е следвало да извършва всички необходими професионални услуги, свързани с финансовото обслужване на ревизираното лице, състоящи се в регулярен оперетивен мениджмънт, предоставяне на консултации при вземане на стратигически решения, провеждане на рекламни кампании, управление на маркетинг стратегията и провеждане на кампании, както и дейности, по поддръжка на сайт.

Независимо от извода на вещото лице, че доставчикът е разполагал с кадрови потенциал, който да му позволи да извършва договорените дейности, съдът намира, че жалбоподателят не е ангажирал никакви други доказателства, чрез които да установи вида на извършените дейности, времето и сроковете на извършването им или други техни специфики. Съдът не кредитира твърденията на вещото лице, дадени по време на откритото съдебно заседание, че [фирма] е предоставяло управленско-административни услуги, по силата на договор и че по преписката има съставени протоколи, за удостоверяване на извършването на тези услуги, имащи характер на отчети за извършената работа. След внимателен преглед на писмения доказателствен материал, подобни документи не бяха открити. Данни за такива не се съдържат нито в РД и РА. Представените печатни материали на л. 168-177 от том 1 на преписката, които според експерта представляват доказателства за извършването на спорните доставки, са нищи повече от цветни копия на менюта за хранене и интериорни снимки на развлекателни заведения, за които няма данни в каква връзка и от кого са изготвени и какво е отношението им към възникналите между жалбоподателя и доставчика търговски отношения във връзка с подписания договор от 01.11.2017 г.

По изложените съображения, съдът намира, че жалбоподателят не е доказал реалността на доставките, удостоверени посредством издадените от [фирма] фактури, поради което жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

**II. По определените задължения по Закона за корпоративното**

## **подоходно облагане (ЗКПО).**

Съгласно чл. 18 от ЗКПО, данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на този закон. Положителният данъчен финансов резултат е данъчна печалба, а отрицателният данъчен финансов резултат е данъчна загуба. Данъчната основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба. Според чл. 22 от същия закон, данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определени в този закон, с данъчните постоянни разлики, данъчните временни разлики и други суми предвидени в тази част.

В разглеждания случай за оспорвания за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. е определен нов положителен финансов резултат, формиран от непризнатите разходи, документирани с фактурите, издадени от посочените по-горе доставчици и са определени допълнителни публични вземания.

### **1. Във връзка със задълженията, установени по ЗДДС и обсъдени в т. 1 по-горе.**

По изложените по-горе мотиви, касаещи неправомерно начислен ДДС по фактури, издадени от [фирма], съдът намира, че жалбата е неоснователна и в частта срещу РА, с която е доначислен данък по ЗКПО.

### **1.2. Фактически установявания.**

Мотивите, изложени по-горе, досежно отказа за признаване на право на данъчен кредит във връзка с издадени от [фирма] фактури, са относими и по отношение на частта от РА, с която е доначислен допълнителен КД, поради което не следва да бъдат преповтаряни.

### **1.3. Анализ на описаните факти и правни изводи.**

На основание чл. 26, ал. 1 от ЗКПО, с оспорения РА е увеличен счетоводният финансов резултат по ЗКПО за 2016 г. със сумата в размер на 1 546,03 лв. и в размер на 6 669,35 лв. за 2017 г., поради законовата забрана да се признават за данъчни цели разходи, несвързани с дейността.

Настоящият съдебен състав изцяло споделя мотивите, изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“, според които, по силата на чл. 25 от ЗКПО за целите на определяне на данъчния финансов резултат, когато в този закон е посочено, че приход /разход/ или печалба /загуба/ е признат за данъчни цели в годината на счетоводното му отчитане, с него не се преобразува счетоводният финансов резултат за текущата или следващи години. С част от своите разпоредби ЗКПО поставя изисквания, които ограничават признаването на някои счетоводни разходи в зависимост от това, доколко разходът е документално обоснован, извършването му е пряко свързано с предмета на дейност и обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице, налице ли е съпоставимост на приходи и разходи, разходът пряко относим ли е към отчетния период, за който е намален финансовия резултат и други. Признаването за данъчни цели на разходи е пряко свързано с необходимостта да бъдат извършени съответните разходи, за да бъде осъществявана, разширявана и подобрявана дейността и постигнат крайният резултат, за която е създадено предприятието.

В случая относима се явява нормата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО, която предвижда, че счетоводните разходи, които не са свързани с дейността не се признават за

данъчни цели.

За да бъде признат разход за данъчни цели, ЗКПО поставя допълнителни кумулативни изисквания, в т. ч. извършването му да е пряко свързано и да обслужва стопанската дейност на данъчно задълженото лице; разходите да са документално обосновани; да е налице съпоставимост на приходи и разходи; разходът да е пряко относим към отчетния период, за който е намален финансовия резултат. Същевременно в закона липсва легална дефиниция на понятието стопанска/икономическа дейност и като такава се възприемат сделките, извършвани по занятие, изброени в чл. 1 от Търговския закон, при отчитане на факта, че изброяването не е изчерпателно.

В разглеждания казус, въз основа на представените доказателства е установено, че наетият апаратамент се използва за жилищни нужди, поради което разходите, свързани с плащането на наемната цена за този апартамент, не могат да бъдат обвързани със стопанската дейност на жалбоподателя. Разходи, несвързани с дейността са разходи, които данъчно задълженото лице не може да докаже как се отнасят и как допринасят към осъществяваната от него стопанска дейност, т. е. не допринасят за реализирането на настояща или бъдеща икономическа изгода.

Във връзка с изложеното съдът намира, че жалбата, в частта, касаща увеличението на финансовия резултат за дружеството за 2016 г. и 2017 г., във връзка с издадени от [фирма], е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

**2. Във връзка със задълженията, установени по ЗДДС и обсъдени в т. 2 и т. 3 по-горе.**

**2.2. Фактически установявания.**

За оспорвания за 2015 г. и 2017 г. е определен нов положителен финансов резултат, формиран от непризнатите разходи, документирани с фактурите, издадени [фирма] и [фирма] и са определени допълнителни публични вземания за КД на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО.

**2.3. Анализ на описаните факти и правни изводи.**

За да може плащането по дадена доставка да бъде признато като разход по реда на ЗКПО и съответно да бъде намален финансовия резултат е необходимо, доставката да бъде реално извършена. Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил 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. Ал. 2, т. 4 на същата разпоредба гласи, че за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

По силата на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, 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.

Съдът по изложените по-горе мотиви, касаещи установена липса на достатъчно безспорни доказателства за реално осъществени доставки от страна на [фирма], намира, че по отношение на тях са напълно приложими разпоредбите на чл. 16 и чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО. Не е възможно, чрез извършване на плащания по фиктивни или неизвършени в пълен обем доставки да се увеличават разходите, защото по този начин ще се получи изкривяване на финансовия резултат в посока отклонение от данъчно облагане по ЗКПО. По тези съображения жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

От друга страна, по отношение на [фирма] беше установено, че издадените от него през 2015 г. две фактури отразяват реални стопански операции, във връзка, с които за жалбоподателя възниква право на признаване на данъчен кредит. Това обстоятелство от своя страна налага извода, че платената данъчна основа по тези фактури от страна на оспорващия може да бъде призната за счетоводен разход по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, който е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството и отразяващ вярно стопанската операция. По тези съображения РА в тази му част следва да бъде отменен.

С оглед изхода на делото на оспорващия и на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно само от оспорващия, поради което следва да бъдат присъдени съразмерно на уважената част от жалбата.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 2 и пр. 4 от ДОПК,  
**Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,**

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], [населено място] акт № Р-22221018005347-091-001/16.10.2019 г., мълчаливо потвърден, а в последствие изрично с Решение № 240/13.02.2020 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място], в частта, в която за оспорващия са установени допълнителни публични вземания по ЗДДС и ЗКПО за 2015 г., във връзка с издадени фактури № 149/05.09.2015 г. и № 154/17.12.2015 г. от [фирма], като **ОТХВЪРЛЯ** жалбата в останалата ѝ част.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място] да заплати на [фирма], чрез управителя Я. Н. с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], бизнес-сграда „Х. Т.“, партер сумата от 527 /петстотин двадесет и седем/ лева, представляваща съразмерна на уважената част от жалбата част от разноските, включващи държавна такса от 50 лв., 500 лв. внесен депозит за възнаграждение на вещото лице и 1 560 лв. платено адвокатско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.