

# РЕШЕНИЕ

№ 3638

гр. София, 28.05.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав**, в публично заседание на 16.05.2013 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова**

при участието на секретаря Ина Андонова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **8195** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

[фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от Р. Р. оспорва Ревизионен акт № [ЕГН]/01.07.2011 г., издаден от И. А., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 751/ 05.04.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, сега „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 184 307 лв, отнасящо се за данъчни периоди от 01.11.2007 г. до 31.01.2010 г. и 01.03.2010 г. до 31.05.2010г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], както и в частта на установения корпоративен данък в общ размер на 82 143,48 лв и лихва в размер на 14 901,83 лв за данъчни периоди от 21.06.2007 г. до 31.12.2009 г.

В оспорването са въведени оплаквания за незаконосъобразност на акта, мотивирани с твърденията, че липсва анализ на документите, намиращи се в счетоводството на ревизираното лице /РЛ/, свързани със спорните сделки. Ограничавайки процесуалните си действия до насрещни проверки на доставчиците, РЕ не е събрал всички относими доказателства – например за последващата реализация на резултата от спорните доставки. При ревизията не са констатирани основания за корекция на данъчните основи на извършените доставки и начисления данък – остава неясно щом последващите доставки са реални защо се твърди, че предходните им са нереални.

Възражава се срещу извода на решаващия орган, че фактурите не отговарят на изискваният на чл. 114 ЗДДС – неправилно е интерпретирано ТР 5/ 2004 г.

По отношение на [фирма] органите по приходите приемат, че не разполага с Д. за ремонт и почистване на офис и квалифицирана работна ръка, но е установено, че има назначени по трудов договор строителни работници – не е пояснено какви Д. се изискват за почистване на офис; не е взет предвид и предметът на сделката консултантска услуга – към възражението по чл. 117 ДОПК са приложени доказателства за завършена степен на образование и придобита квалификация, но те не са взети предвид; ирелевантни за установените спрямо дружеството задължения към бюджета.

Във връзка с констатацията по отношение на [фирма] /две от фактурите с издател цитирания търговец следват по време дерегистрацията му по ЗДДС/, е изложено, че този факт не е доказан посредством събраните при ревизията доказателства и че поради неизпълнение на законовите изисквания от доставчика коректният получател не би трябвало да бъде санкциониран с отказ да бъде признато П.. Аналогични доводи са заявени и по отношение на [фирма], чиято дерегистрация по ЗДДС и установените задължения към фиска са неотнормими към правото на приспадане на данъчен кредит. Не са обсъдени приложените към възражението срещу РД доказателства за квалификацията на лицата, извършили спорните услуги, а прехвърлянето на собствеността върху офис оборудването е доказано посредством представените от [фирма] по време на ревизията документи.

Доставчиците са регистрирани по ЗДДС субекти към датата на данъчното събитие; същото се отнася и до получателя; стоките и услугите се използват за целите на извършваните облагаеми доставки; получени са стоки и услуги – именно последният елемент от фактическия състав е спорен. На представените в рамките на ревизията договори, фактури, приемо-предавателни протоколи екипът противопоставя неоткриване на доставчиците на адресите, без да са събрани други доказателства.

По отношение на облагането по ЗКПО се подчертава неприложимост на предпоставките за прилагане на чл. 16, ал. 2, т. 4, тъй като се касае за реално осъществени доставки. За да е налице отклонение от данъчно облагане, следва със спорните разходи да се намалява финансов резултат, с което се ощетява държавният бюджет. На отчетените от РЛ разходи отговарят приходи, отчетени от петте дружества доставчици. От друга страна по получените услуги по спорните сделки обективират изпълнение по сделки, по които РЛ отчита приходи, включени в данъчната основа по ЗКПО. При спазване на счетоводния принцип съпоставимост между приходи и разходи следва увеличаването на финансовия резултат с определени разходи да се съпътства от намаляване на резултата с приходи, отчетени в резултат на същите услуги, за да се осигури присъщия на всяка отчетност баланс, което не е сторено от РЕ.

С тази аргументация се мотивира искане за отмяна на ревизионния акт.

Ответникът – директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на прокуратурата дава заключение за нейната неоснователност.

От фактическа страна се установява:

Със заповед № 1005454/ 28.06.2010 г., издадена от Ц. Н., началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С., връчена на Р. Р. на 18.07.2010 г., е възложена ревизия на жалбоподателя с обхват задължения по ЗДДС за периода 26.10.2007 г. – 31.05.2010 г. и корпоративен данък от 21.06.2007 г. до 31.12.2009 г. Определен е срок

за приключване до 3 месеца от връчване на възлагателния акт. Със ЗВР № 1008409/07.10.2010 г. е определено производството да завърши най-късно на 08.11.2010г. И. ЗВР орган е упълномощен за това съгласно заповед № РД 01 6/ 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С.. Ревизиращият екип /РЕ/ - в състав И. А., Т. Г. и Б. К..

В издадения на 22.11.2010 г. РД са изложени подробни констатации в резултат на събраните в насрещните проверки и служебно установените данни за търговската дейност на РЛ и правоотношенията му от гледище на фиска с петте дружества – доставчици на стоки и услуги. Формирани са изводи за недоказаност, че са налице реално извършени доставки на стоки и услуги за отделни данъчни периоди от обхвата на ревизията и е предложено да се откаже право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от същите, както и да се установят задължения по ЗКПО като последица от увеличение на финансовия резултат на ревизираното дружество с разходите по фактури, които според екипа не обективират реално извършени услуги.

Срещу връчения на 04.05.2011 г. на управителя на жалбоподателя РД са депозирани подробни възражения /след продължаване на срока/ и са приложени доказателства, които ще бъдат разгледани по доставчици. Издателят на РА, оправомощен със З. № К 1008409/ 30.12.2010 г., не ги е възприел, потвърдил е констатациите и изводите на РЕ. Регистрираното по ф. дело № 9137/2007 г. на СГС [фирма] е с капитал 5000 лв, собственост на Р. Р.. Предмет на дейност на търговеца са проучвания, анализи и изследвания, участие в изпълнение на проекти в областта на електронното здравеопазване; консултантски услуги по проектиране, разработка и внедряване на специализиран софтуер; консултации по надграждане на системи за бази данни в здравно–осигурително дружество; консултации за изготвяне на проекти за инсталиране на IT оборудване, миграция на данни, тестване и пускане в експлоатация на системи; анализи на нормативната база в Б. при реализирането на телемедицински системи и на нормативната уредба и тенденции за развитието на електронното здравеопазване в ЕС и др.

1. отказано е право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3600 лв по фактури № 414/ 09.09.2008 г. и № 563/ 07.01.2008 г., издадени от [фирма]. Поради неоткриване на натоварено от дружеството да получава съобщения от приходната администрация лице на адреса за кореспонденция, но преди връчване на ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 ДОПК представител на търговеца се явил в офис „Център” на ТД на НАП С., а по–късно са депозирани доказателства по опис, който не съответствал на същите - липсвали посочените в придружителното писмо договори и фактури от предходен доставчик; дневните финансови отчети се оказали нечетливи. Приложени са спорните фактури, приходни касови ордери, оборотни ведомости, преводни нареждания за плащане на резултатите по СД, дневници за продажби, справки за подадени уведомления по чл. 63 от КТ.

Въз основа на тези доказателства РЕ приема, че предмет на фактура № 414/ 09.09.2008 г. е авансово плащане за офис оборудване, а на фактура № 563/ 07.01.2009 г. – офис оборудване – шкаф, столове, маси. Но в оборотната ведомост на РЛ за м. септември 2008 г. и за м. януари 2009 г. няма данни да е осчетоводен аванс по сч. сметка 412 Клиенти по аванси. Двете фактури са осчетоводени по сч см 703 Приходи от услуги – няма заприходени закупени стоки и изписани офис мебели.

Към възражението срещу РД са приложени фактури, издадени от доставчици на [фирма], дипломи за завършено образование, приемо–предавателен протокол от 05.01.2009 г., разчетно–платежни ведомости /без подпис/, распечатка на сч см 209

Други материални активи и движение по сметката за периоди 2008г. – 2009г., счетоводен амортизационен план за 2008 г. и 2009 г. на жалбоподателя с оглед установяване факта на получаване на оборудването. Подателят на възраженията пояснява, че посочените в приемо–предавателния протокол мебели са изработени от доставчика. Издателят на РА приема, че не са налице доказателства, че дружеството разполага с материална база – производствен цех, транспортни средства, машини и инструменти за производство на мебели и с квалифициран персонал – декларираната пред органите на НАП дейност е строителни услуги, назначени са три лица по трудов договор с код на икономическата дейност общи работници в строителството. Анализът на депозираните извлечения от сч сметки показал, че не е представени цялата счетоводна отчетност – конкретно онези счетоводни сметки, чрез които може да се проследи производствен процес.

Аргументацията на екипа е допълнена от органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК в насока, че по отношение на фактура № 414/ 09.09.2008 г. не е доказано плащане независимо от наличието на фискален бон - дневните отчети са напълно нечетливи – не са предоставени данни от сч см 501, няма отразяване в сч см 412 Клиенти по аванси; по отношение на другата фактура сочи, че основната дейност не е производство на мебели, а разчетно-платежните ведомости не са подписани, а справките за наети по трудов договор лица не съответстват на тези, за които са представени дипломи за завършено образование. След като за първи път с възражението срещу РД се представя протокол от м. май 2009 г., той е съставен за целите на ревизията. Аргумент в подкрепа на извода е липсата на писмен договор за изработка, на данни за съгласуване – заявки, поръчки, оферти. Това затруднява преценката дали предмет на доставката са стоки според записаното във фактурата или е услуга – изработване на мебели.

2. Отказано е право на приспадане на ДК в размер на 71315 лв по 39 фактури, издадени от [фирма] през данъчни периоди м. декември 2007 г., от м. януари до м. август 2008 г., м. 11.2008 г. от м. февруари 2009 г. до 31.10.2009 г. м. декември 2009 г. март и април 2010 г.

В рамките на насрещната проверка са представени спорните фактури, ПКО, извлечения от банковата сметка, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, 12 договора, 19 отчета за изработено време, 11 приемо–предавателни протокола, оборотни ведомости, справки за подадени уведомления по чл. 62 КТ, разчетно–платежни ведомости. Органите по приходите мотивират неблагоприятния акт с липсата на информационна следа за ползвани подизпълнители, респ. за квалифицирани кадри, за мястото на предоставяне на услугите и непосредствено заетите с тях физически лица.

Към възражението срещу РД са приложени дипломи за висше образование, сертификат за завършен курс по английски език, сертификат за квалификация за специалист по внедряване и интегриране на системи за управление на безопасни и здравословни условия на труд. Идентична е констатацията за липса на подписи в разчетно–платежните ведомости. Извлечението от банковата сметка показва плащане по 5 фактури, издадени от [фирма]. Анализирано е отразяването на отчетите за извършена работа часове на предоставяне на консултантски услуги като са съпоставени с данните от разчетно–платежните ведомости за отработеното време, като е установено несъответствие, изразяващо се в документиране на часове положен труд, които е невъзможно да бъдат отработени както от гледна точка на липса на

персонал като численост /декларирани са 4 трудови договора/, така и поради липса на квалификация /заетите лица са отчетник, счетоводител, снабдител, технически секретар/. Според обратната ведомост дружеството има заведени активи по сч см 204 машини и съоръжения на стойност 2 584,27 лв – при тези данни РЕ приема, че не могат да се установяват съпътстващите разходи.

Според органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК се касае за услуги, означени в договорите като „консултация по договор”, „консултации – здравно осигуряване, трудова медицина, опазване на лични данни”, „консултации – здравен мениджмънт”, „консултации по придобиване на Д. – обекти на интелектуалната собственост”, „консултации в областта на електронното здравеопазване”, „подготовка на документация”, „консултации по системна интеграция на болничните системи”, „счетоводни консултации”, „услуга по договор”, „плащане по договор”, „провеждане на интервю за подбор на персонал”, „консултации и подготовка на документи за участие в търг по ЗОП”, „бизнес консултации и консултации по ЗКПО” и други. Налице са и фактури с предмет стоки – офис консумативи, канцеларски и рекламни материали. Във фактурите не са посочени конкретни характеристики на доставките като количества, единични цени или позоваване на съответен договор или приемо–предавателен протокол. Представени са 12 договора, 19 отчета за изработено време и 11 приемо–предавателни протокола, но те не позволяват да се формират констатации и изводи за основанието за издаване на всяка фактура и изпълнението на конкретен договор – в този смисъл е прието, че фактурите не отговарят на изискванията на чл. 114, ал. 1, т. 10 ЗДДС – не съдържат датата, на която е възникнало данъчното събитие. Редовността на фактурата обезпечава редовността на счетоводните записвания и изпълнението на задълженията по чл. 123 ДОПК. Ако протоколите и отчетите документират данъчни събития по аргумент от чл. 113, ал. 4 ЗДДС/фактурата се издава не по – късно от 5 дни от възникване на данъчното събитие/, следва да се приеме, че протоколът предхожда по време издаването на фактурата и трябва да бъде посочен като основание за издаването ѝ. От друга страна 12–те договора не съдържат конкретни уговорки за съдържанието, обема на дължимите от изпълнителя действия, нито за начина на документиране на изпълнението. Цялостният им анализ показва, че липсва корелативност между правата и задълженията на страните – гарантира се заплащане на възнаградението без да се държи сметка за насрещната престация - предоставянето на услугите. Същевременно от доставчика не е доказано постъпването на съответните суми в патримониума му, включително редовно осчетоводяване на плащането. Но дори да бе доказано такова, не е установена връзката между него и изпълнението на доставките – чл. 153 ГПК вр. § 2 ДОПК.

3. Не е признато право на данъчен кредит в размер на 9606 лв по фактури, издадени от [фирма] за данъчни периоди м. март, май, октомври и декември 2009 г.

От цитираното дружество са представени спорните фактури, дневни финансови отчети, фактури, по които същото е получател, ПКО и извлечения от банкова сметка, обратни ведомости, справки декларации по ЗДДС и дневници за продажби, три договора и 3 приемо–предавателни протокола.

РЕ констатира, че дружеството не притежава Д., квалифицирана работна ръка за извършване на здравни консултации – пред приходната администрация е декларирана основна дейност строителство. Регистрирани са трудови договори за длъжности общ работник в строителството. За ревизия с обхват 2009 г. – 2010 г. е прието, че не са представени доказателства, че издадените фактури са свързани с действително

извършени доставки.

Към възражението срещу РД са приложени дипломи за образование и квалификация /5 бр/, свидетелство за регистрация на фискално устройство, разчетно–платежни ведомости, извлечения от банкова сметка, приемо–предавателни протоколи за прехвърляне на собствеността върху канцеларски материали – анализът им обосновава заключение, че липсват доказателства за реално извършени доставки. Фактура № 145/ 25.05.2009 г. касае „изготвяне на проектна документация“; фактура № 325/ 26.10.2009 г. „услуги по проектиране на здравно–информационни системи“; № 330/ 28.10.2009 г. – офис обзавеждане; Фактура № 428/ 22.12.2009 г. – подготовка на документи за участие в конкурс. Фактурите, за които се твърди, че са издадени по предходна доставка, са с предмет продажба на материали от ПДЧ. Отнесени са изцяло изложените в т. 2 съображения

4. За данъчни периоди декември 2007 г., април и декември 2008 г. , октомври и декември 2009 г. е отказано право на данъчен кредит по 6 фактури, издадени от [фирма]. ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 ДОПК, но не последвало изпълнение. Според информационната система на НАП дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС на 01.12.2008 г., а две от спорните фактури са издадени след цитираната дата. В релевантните периоди има назначени по трудов договор на длъжност общи работници в строителството. Към възражението срещу РД са приложени спорните фактури с фискални бонове, приемо–предавателни протоколи, договори, фактура, издадена от [фирма] с предмет продажба на компютърни системи, рутер, памет и др. компоненти, но не е пояснена връзката им със спорните доставки. По отношение на двете фактури, издадени след deregистрацията на дружеството е прието неправомерно начисляване на данъка – чл. 70, ал. 5 ЗДДС. Предмет на останалите фактури са стоки /№ 714/ 21.12.2007 г. – факс и принтер/, както и услуги - № 856/ 21.04.2008 г. - плащане по договор за сътрудничество; № 865/ 25.04.2008 г. – организиране на семинар; № 1208/ 01.12.2008 г. – консултации по участие в проект на Н. – но не е доказано фактическото изпълнение на дейностите при положение, че липсват данни доставчикът да разполага с персонал, който да предостави конкретните услуги – тези, които касаят факс, компютър и др. компоненти не съдържат индивидуализация на компютърните системи, която да позволи да се направи извод, че [фирма] е във възможност да прехвърли собствеността върху стоките, описани във фактурите.

5. [фирма] е издател на 33 фактури, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 90 882 лв.

В рамките на насрещната проверка са представени спорните фактури, ПКО, свидетелство за регистрация на фискално устройство, справки–декларации и дневници за продажби, договори – 19 на брой, въз основа на които ревизиращият екип възприема становище, че дружеството не разполага с нужната кадрова обезпеченост за предоставяне на спорните услуги

Към възражението срещу РД от жалбоподателя са приложени фактури, издадени от различни доставчици на [фирма] за покупка на компютри, софтуер, принтери, консумативи, дипломи за завършено образование и придобита квалификация, доказателства за плащане.

Решаващият орган констатира, че предметът на спорните 33 на брой фактури

не се различава по своето съдържание от услугите по останалите доставчици за ревизираните периоди, конкретно от тези, издадени от [фирма] – използвани са същите формулировки – плащане по договор, услуги по договор, консултации електронно здравеопазване, консултации и подготовка на документация, разработка на софтуер, администрация на системен и приложен софтуер и др. под.

Обобщено е, че се касае за еднотипно поведение на доставчиците на РЛ. Никое от петте дружества не е открито на адреса за кореспонденция, но се представят доказателства без да е осигурена възможност за проверка на цялостната счетоводна отчетност, служебно са прекратени регистрациите по ЗДДС, всички доказателства са депозирани през органа на една и съща дата, установено е наличие на неплатени публични задължения, съставяне на еднакви документи по еднакви по предмет доставки, еднотипно оформени доказателства и обяснения, съдържащи една и съща схема на доказване.

Констатациите по ЗКПО:

За 2007 г. е увеличен финансовият резултат на основание чл. 16, ал. 1 вр. чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО със сумата 27400 лв непризнати разходи по фактури, издадени от [фирма] [фирма] и [фирма]. На същото материалноправно основание е увеличен финансовият резултат на РЛ за 2008 г. със сумата 295 500 лв с непризнати разходи по фактури, издадени от цитираните три дружества и от [фирма], а за 2009 г. – със сумата 498 535 лв с разходите по фактури, издадени от петте доставчика.

Според РЕ не са представени доказателства, които да обосновават документално разходите по процесните фактури. Независимо от наличието на фискални бонове и свидетелство за регистрация на ЕКАФП на доставчика, същият не е намерен на своя адрес и не е извършена съпоставка с контролната лента на регистрирания апарат. Не са ангажирани доказателства за счетоводна отчетност във връзка с осъществяването на доставката и получаването на плащанията, с което са изпълнени хипотезите по чл. 26, т. 2 вр. чл. 10, ал. 1 от ЗКПО.

Жалбата е допустима:

РА е съобщен на 21.10.2011 г. на управителя на РЛ и е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК на 03.11.2011 г. С решение № 751/ 05.04.2012 г. ответникът го потвърдил – съобщено по реда на чл. 30, ал. 6 ДОПК на 20.06.2012 г.

Жалбата, въз основа на която е образувано делото, е постъпила в администрацията на органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК на 03.07.2012 г. Към нея са приложени доказателства за последваща реализация на резултатите от спорните доставки, а именно: Договор за сътрудничество между австрийското дружество А КОНСУЛТ Г. от 20078 г. с предмет съвместно изпълнение на договори, свързани с разработване на проекти и предоставяне на консултации в областта на здравеопазването и електронното правителство, маркетинг, предпродажбена и продажбена подкрепа на австрийски компании, които биха желали да предложат продуктите и услугите си на определени пазари; лобиране за сключване на договорни партньорства на определени пазари, както и 4 анекса към него.

Договор за консултантски услуги между [фирма] и РЛ, по силата на който жалбоподателят поема задължението да предостави на възложителя

консултантски услуги във връзка с разработването на стратегия за медийно отразяване на проекта за въвеждане на електронни здравни карти в [населено място]. По силата на сключен с [фирма] жалбоподателят се ангажира да консултира възложителя в хода на процеса по изпълнението на проект за внедряване на софтуер на НЗОК. От [фирма] на РЛ са възложени консултантски услуги във връзка с разработката на подробно описание на бизнес процесите и анализ на възможните варианти за внедряване на приложения, осъществяващи електронни услуги в сферата на здравеопазването.

По възлагане от министерство на държавната администрация РЛ е поело задължението да извърши разработка на тема Проучване на текущото състояние и анализ на добрите европейски и световни практики за създаване на национален здравен портал срещу възнаграждение от 27 000 лв без ДДС.

По силата на договор за предоставяне на услуги Министерство на здравеопазването натоварва ревизираното дружество с разработване на анализ на тема „Текущо състояние на добрите практики в страните членки на ЕС за създаване на система за електронен здравен запис, който да бъде в основата на пилотен проект за изграждане на електронен здравен портал и електронни пациентски записи на служители на държавната администрация“; пилотен проект за внедряване на електронно здравно досие; проект за изграждане на електронни регистри в министерството за лекари, лекари по дентална медицина, медицински сестри акушерки и др.

„УНИВЕРСИТЕТСКА НАЦИОНАЛНА СПЕЦИАЛИЗИРАНА БОЛНИЦА ЗА АКТИВНО ЛЕЧЕНИЕ СВЕТА Е.“ ЕАД възлага на [фирма] изработката на техническа спецификация с работни характеристики и функционални изисквания за изграждане на Болнична информационна система.

За периода 2008 г. ревизираното дружество е изпълнител по следните договори: по сключен на 15.04.2008 г. [фирма] за консултантски услуги; рамков договор [фирма] от 06.02.2008 г., [фирма] - договор от 15.01.2008 г. с предмет да изработи и предаде проект „Електронно здравно досие – практики в Европа и света. Изработване на концептуален модел, приложим в Б.. Правни аспекти. Цената на договора е 103 000 лв.

През 2009 г. РЛ отразява приходи по фактури, издадени през м. януари 2009 г. по договор за услуга, съгласно който Фондация „Право и интернет“, възлага на [фирма] да осигури цялостното провеждане на организираната от възложителя конференция на тема „Пътят към е–община - цифровият град“, която ще се проведе на 25.22.2008 г. в С., хотел „Ш.“ срещу възнаграждение от 19980 евро.

Договор от 24.11.2008 г. между възложителя I. G. и РЛ с предмет за обслужване за срок от 3 месеца – финансов анализ и консултиране, рекламни услуги и връзки с обществеността при подготовка, сключване и прекратяване на правоотношения в областта на финансовото, търговското, трудовото, вещното и облигационното право в направления – консултации при придобиване на Д., включително обекти на интелектуалната собственост, търговски марки, промишлен дизайн; финансово и данъчно планиране, консултации във връзка с европейски регионални и международни проекти;

активности „връзки с обществеността”, организация на събития, съдействие във връзка с рекламни /маркетинг/ компании и всички други въпрос, които по преценката на възложителя са от компетентността на изпълнителя с оглед предмета на договора срещу еднократно възнаграждение от 3 800 евро  
Договор от 01.06.2009 г., сключен между възложителя [фирма] и РЛ с предмет да изразява становища и да дава препоръки по конкретни правни, счетоводни и финансови въпроси, поставени от възложителя при възнаграждение 40 лв на човекочас на експерт.

На 01.09.2009 г. е сключен и договор, по силата на който [фирма] възлага извършване на обслужване, включващо анализ и консултиране по правни и счетоводни аспекти на одитирането, добри практики при изготвяне на здравноосигурителна карта – събиране и обработка на информация; информационни потоци в здравноосигурителните системи. На 13.03.2009 г. [фирма] да извършва обслужване, включващо анализ и консултиране при подготовката, сключването и изпълнението на сключения между „СИЛДЕКС” И У. Св. Е. договор с редмет доставка, изграждане и пускане в експлоатация на автоматизирана система за дистанционна диагностика на пациенти и на цифрова автоматизирана система за оповестяване на длъжностния персонал при спешни случаи; тяхното интегриране, предоставяне на лицензии за неизключително право на ползване на необходимия софтуер за функциониране на системите, гаранционна поддръжка на интегрираната система и обучение на персонал.

Съгласенията, по които РЛ е изпълнител през 2010 г., са с възложители [фирма] с предмет да дава становища и да дава препоръки по конкретни правни, счетоводни, финансови въпроси; [фирма] възлага да осъществи съдействие при създаване на софтуер за управление на процес по създаване на индивидуален идентификационен номер на идентификационни стикери с холограма; обслужване, включително финансов анализ и консултиране, рекламни, услуги и връзки с обществеността при подготовката, сключването и прекратяването на правоотношения в областта на финансовото, търговското, трудовото вещното и облигационното право в направления – консултации при придобиване на Д., включително обекти на интелектуалната собственост, търговски марки, промишлен дизайн; финансово и данъчно планиране, консултации във връзка с европейски регионални и международни проекти; активности „връзки с обществеността”, организация на събития, съдействие във връзка с рекламни /маркетинг/ компании и всички други въпрос, които по преценката на възложителя са от компетентността на изпълнителя с оглед предмета на договора. Договор от 01.02.2010 г. между Адвокатско дружество „Димитров, Г. и Ко”. – подготовка на проектна документация при кандидатстване в конкурси по възлагане на обществени поръчки; консултации, съдействие и подготовка на проектна документация във връзка с кандидатстване по актуални европейски, регионални и международни проекти всички други въпрос, които по преценката на възложителя са от компетентността на изпълнителя с оглед предмета на договора – срещу ежемесечно възнаграждение от 2000 евро.

Посочените от жалбоподателя доказателства по делото не бяха събрани въпреки предоставената възможност на дружеството да изпълни

задължението си по чл. 76 ГПК.

При установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите – арг. чл. 119, ал. 2 ДОПК /в редакцията на нормата преди влезлите в сила на 01.01.2013г. изменения, определящи, че РА се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя й/, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Спазена е формата по чл. 120 от ДОПК относно необходимите реквизити. Не се установяват съществени нарушения на процедурата по ДОПК при провеждане на ревизията, които обуславят извод за ограничаване правото на защита на ревизираното лице или да препятстват съдебния контрол за спазване на материалния закон при определяне на задълженията, включени в нейния обхват.

За целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащия задължението за доставката юридически факт е индичия за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

Съгласно чл. 68, ал. 1 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. По общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК в тежест на носителя на правото е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването му. В тази връзка не е достатъчно притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо стоките и услугите по облагаемата доставка да са реално получени /арг. чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/ - това разбиране е съответно на практиката на С. в решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 и решението по дело С-285/11. Така в т.т. 44 и 45 от последното решение се настоява на разбирането, че само при установяване за реалното получаване на доставката на стоки тълкуването на членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112 изключва на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне ДДС за доставката на стоки, поради това че заради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с ДДС, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция.”.

Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има

за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит.

1. Отказът да се признае право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3600 лв по фактури № 414/ 09.09.2008 г. и № 563/ 07.01.2008 г., издадени от [фирма] се основава на отсъствието на доказателства за плащане на сумата по първата от тях, съставляваща аванс; неотстранената неяснота за вида доставка – стоки /офис мебели/ или услуга /изработване на такива/, и липсата на съответствието между квалификацията на заетите по трудов договор у доставчика лица /обща работници в строителството/. На констатациите и изводите в РА ревизираното дружество не е противопоставило аргументация и не са посочени доказателства, опровергаващи извода за недоказаност да е настъпило данъчно събитие по двете фактури. Насрещното доказване от приходната администрация е успешно проведено. В разглежданата част на отказа да се признае право на ДК по двете фактури с издател [фирма] актът е материално азконосъобразен.

2., Според приобщената в ревизионната преписка счетоводна и търговска документация [фирма] е основен подизпълнител на услугите, с чието осъществяване се е натоварило ревизираното дружество в изпълнение на приложените към жалбата по чл. 152 ДОПК договори. По делото не се посочиха доказателства за лица, разполагащи със специални знания в специфичните области на услугите, за мястото на предоставянето им и за ползваните информационни системи/ технически средства. Между жалбоподателя и доставчика [фирма] са сключени 12 договора, които не съдържат конкретни уговорки относно параметрите на дължимите от изпълнителя действия, нито относно начина, по който ще се документира резултата от тях. Консултантската услуга като разновидност на престацията по договор за изработка представлява възмездно предоставяне на интелектуален продукт/знание от страна на консултанта. Извършването на консултация по даден проблем обикновено налага изготвяне на проучване, събиране, обработка на допълнителна информация. Обичайно резултатът от проучването се представя във формата на писмен доклад, но няма пречка съдействието да бъде оказано чрез осъществяване на поредица фактически действия. Анализът на установените по преписката факти пречатства обосноваване на извод в какво са се изразявали дейностите, извършени в рамките на [фирма] във връзка с изпълнението на всеки от договорите, респ. че е налице обусловеност между резултатите от тяхното изпълнение и осъществена от ревизираното дружество дейност по възлагане от публичноправните субекти и търговски дружества по договорите, сключени през 2008 – 2010 г. Вписванията на предмета по фактурите показва видово разнообразие – наред с консултации в областта на здравно осигуряване, трудова медицина, „консултации в областта на електронното здравеопазване”, „подготовка на документация”, „консултации по системна интеграция на болничните системи”, опазване на лични данни”, „консултации – здравен мениджмънт”, би следвало такива да са оказани и за придобиване на Д. – обекти на интелектуалната собственост”, „счетоводни консултации”, „провеждане на интервю за подбор на персонал”, „консултации и подготовка на документи за участие в търг по ЗОП”, „бизнес консултации и консултации по ЗКПО” и други. Не е установено и настъпване на данъчно събитие по доставка

на стоки – офис консумативи, канцеларски и рекламни материали - фактурите не съдържат конкретни характеристики на доставките като количества, единични цени или позоваване на съответен договор или приемо–предавателен протокол. Касае се за значителна по обема си дейност, извършвана в продължителни периоди от време, чиято видова специфика следваше първо, да бъде пояснена по делото и второ – да бъдат установени времето, мястото /офис, работно място, информационна система/ и начина /специалистите, оборудването/, и резултатите ѝ. Неизпълнението на задължението на РЛ да посочи взаимно кореспондиращи си доказателствени източници за изясняване на изложените въпроси обуславя материална законосъобразност на акта и в разглежданата част.

3. Аналогични са съображенията за законосъобразност на РА и досежно отказа да се признае право на данъчен кредит в размер на 9606 лв по фактури, издадени от [фирма] за данъчни периоди м. март, май, октомври и декември 2009 г. От доставчика през приходната администрация е декларирана дейност строителство – с такава квалификация са назначените по трудов договор работници. Но спорните фактури отразяват осъществяване на здравни консултации, проектна документация, „услуги по проектиране на здравно – информационни системи”, Фактура № 428/ 22.12.2009 г. – подготовка на документи за участие в конкурс. Услугите, във връзка с чието изпълнение е издадени спорните фактури, би следвало да се извършат с интелектуалните /и физически усилия на хора, за чиято правна връзка с дружеството /трудоваправни облигационни, осигурителни правоотношения/ не бе пояснена. Не са приобщени данни за счетоводството на доставчиците, за начина, по който се организира и осъществява дейността им, нито за ползваните за изпълнение на договореностите информационни системи, технически средства и инвентар.

4. Аргументацията на органа по приходите /и на решаващия орган/ по отношение на право на данъчен кредит по 6 фактури, издадени от [фирма] е подробна и се основана на установените по преписката факти - прекратена регистрация по ЗДДС на 01.12.2008 г., а две от спорните фактури са издадени след цитираната дата, кадрова обезпеченост в данъчните периоди на издаване на фактурите - назначени по трудов договор на длъжност общи работници в строителството. Не е установено настъпване на данъчно събитие по доставка на стоки - факс и принтер, защото липсва индивидуализация на компютърните системи, която да позволи да се направи извод, че [фирма] е придобило такива, съотв. е във възможност да прехвърли собствеността върху тях. Липсват и информационни източници за разполагаемост с квалифицирани специалисти за организиране и осъществяване на семинар, респ. за оказване на консултации по участие в проект.

5. По отношение на [фирма], издател на 33 фактури, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 90 882 лв, съображенията на приходната администрация съвпадат с изложените относно [фирма] и възпроизвеждането им е безпредметно. Преписката не съдържа данни, въз основа на които да се обоснове извод да са осъществени услуги именно в областта на електронното здравеопазване, разработка на софтуер, администрация на системен и приложен софтуер и други подобни.

При прилагането на правилата на доказателствената тежест съдът е длъжен да приеме за несъществуващи юридическите факти, за които черпещата благоприятни правни последици от осъществяването им страна не проведе главно пълно доказване. Без да е извършена услугата с арг. от чл. 25, ал. 2 от ЗДДС не възниква данъчно събитие, поради което не е породено задължението по чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС за начисляване на данъка.

При фактическите изводи за липса на реални доставки по издадените от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] преобразуването на годишния финансов резултат на ревизираното дружество за 2007 г., 2008 г. и 2009 г. с данъчните основи по фактурите, издадени от цитираните дружества, определянето на корпоративен данък за довносяне е правомерно. Заплащането на неосъществени услуги се квалифицира от чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО /ред. ДВ бр. 105 от 2006 г., в сила от 1.01.2007 г./, като отклонение от данъчното облагане, което препятства вземането му предвид при определянето на данъчната основа /арг. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО/ и признаването му за данъчни цели с арг. от чл. 26, т. 2 от ЗКПО. Без да съществува сделката по обсъжданите фактури няма как да са основателни доводите, базирани на функционалната връзка между разходите и приходите по нея, намираща законодателен израз в принципа за съпоставимост на приходите и разходите по чл. 4, ал. 1, т. 4 от ЗСч.

При съображенията за материална законосъобразност на ревизионния акт е дължимо отхвърляне на жалбата и съответстващо на своевременно заявеното искане на ответника присъждане на юрисконсултско възнаграждение по чл. 161, ал.1, изр. 2 ДОПК, чийто размер съдът определя на 2900 лв.

Воден от изложеното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от Р. Р. срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/ 01.07.2011 г., издаден от И. А., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 751/ 05.04.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, сега „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 184 307 лв, отнасящо се за данъчни периоди от 01.11.2007 г. до 31.01.2010 г. и 01.03.2010 г. до 31.05.2010г. по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] както и в частта на установения корпоративен данък в общ размер на 82 143,48 лв и лихва в размер на 14 901,83 лв за данъчни периоди от 21.06.2007 г. до 31.12.2009 г.

ОСЪЖДА Б. АЙ ТИ СИ П.” Е., ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 2900 /две хиляди и деветстотин/ лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: