

РЕШЕНИЕ

№ 62

гр. София, 06.01.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19
състав,** в публично заседание на 18.12.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Ана Илиева и при участието на прокурора Костов, като разгледа дело номер **824** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма] със съдебен адрес: [населено място], [улица] срещу ревизионен акт № [ЕГН]/15.05.2012 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден мълчаливо от Директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП, [населено място].

С оспорения РА на жалбоподателя са определени задължения за данък върху добавената стойност в размер на 155 420,88 лева и лихви в размер на 42370,45 лева и корпоративен данък в размер на 66 793,32 лева – главница и 15 876,02 лихви.

В жалбата, от съда се иска РА в оспорената част да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Навеждат се бланкетни кратки доводи, като се моли жалбата да бъде допълнена с подробни аргументи. До приключване на устните състезания жалбоподателят не е проявил процесуална активност, във връзка с направените искания, нито е представил доказателства.

По време на проведените по делото открити заседания, оспорващият не се представлява.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт Д. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена.

Участвалият в производството по делото представител на СГП, в мотивиранто си

заключение намира жалбата за неоснователна, поради което моли оспорения РА да бъде потвърден.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и на представителя на СГП 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 започнало със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1113307/01.12.2011 г., връчена на 12.12.2011 г., издадена от Началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП, [населено място]. Предмет на ревизията е определяне на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност за периодите от 01.04.2009 г. до 28.02.2010 г. и за Корпоративен данък за периодите от 01.01.2007 г. до 31.12.2009 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК.

В хода на производството са събрани писмени доказателства и са извършени множество процесуални действия.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад № 1113307/26.03.2012 г., с който е направено предложение за установяване на данъчни задължения в общ размер 277 309,48 лева. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу РД.

След приключване на ревизионното производство е издаден ревизионен акт № [ЕГН]/15.05.2012 г. от главен инспектор по приходите при ТД на НАП, [населено място], упълномощен със Заповед № К 1113307/05.04.2012 г., подписана от органа, възложил извършването на ревизията.

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

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: Оспореният РА е връчен на упълномощено от дружеството лице на 31.05.2012 г. Жалбата до Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] е подадена на 08.06.2012 г. /вх. № 53-03-894/. Между страните е сключено споразумение за удължаване на срока за произнасяне на решаващия орган на основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК. Поради обстоятелството, че преписката е постъпила в Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] на 15.06.2012 г., срокът за произнасяне на решаващия орган е изтекъл на 15.12.2012 г. От тази дата тече и едномесечния срок за оспорване на акта по чл. 156, ал. 5 от ДОПК. Жалбата е подадена чрез административния орган на 12.12.2012 г. /вх. № 53-00-1228/, т.е. в рамките на визирания срок. 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 неоснователна.

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. След проверка и анализ на съдържащите се в административната преписка доказателства, касаещи спора, съдът достигна до следните фактически констатации и правни изводи:

I. По Закона за данъка върху добавената стойност.

1. По отношение на издадените фактури от [фирма].

В хода на ревизионното производство органите по приходите са изпратили до доставчика искане за представяне на документи, връчено на упълномощено от дружеството лице. [фирма] е представило обяснителна записка за дейността на дружеството и ксерокопия от хронология на сметки - 411-Клиенти, 401-Доставчици, 602-Разходи за външни услуги, Протокол от 22.12.2009 г. за прихващане на вземания и задължения, договор от 08.01.2007 г. между [фирма] и [фирма], възлагателно писмо, диск с рекламни визии, изработени от [фирма], уведомление по чл. 62 от КТ и процесните 7 броя фактури, описани в РД.

Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят извода, че по издадените от дружеството фактури към жалбоподателя не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит в пълен размер. Направен е извод, че издаването на фактурите е направено с цел, получателите по тях да намаляват резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползват право на данъчен кредит. На доставчика е извършена ревизия и видно от издадения РА, са установени публични задължения в големи размери.

Опровергаването на тези заключения можеше да стане единствено чрез представяне на доказателства и изслушване на експертиза. Следвайки принципа на служебното начало, съдът допусна изслушване на ССЧЕ, но поради липса на процесуална активност от страна на жалбоподателя, касаещо внасянето на депозита за възнаграждение на вещото лице, определението за допускане на експертизата беше отменено.

2. По отношение на издадените фактури от [фирма].

В хода на ревизионното производство органите по приходите са изпратили до доставчика искане за представяне на документи. На известния адрес на управление негов представител не е открит, поради което уведомлението е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Органите по приходите с констатирани, че процесните фактури са включени в СД и в дневника продажби, а дружеството е декларирало две наети лица на трудови договори. Жалбоподателят е представил процесните фактури и договори от за рекламно обслужване от 04.01.2010 г., от 15.12.2009 г. и от 01.09.2009 г., ведно със съответните приложения. Констатирано е наличието на предходен доставчик - [фирма].

Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да приемат, че не може да установи вида на доставките, не може да се определи в какво се състоят рекламните услуги, как е формирана цената им, какви са съпътстващите разходи, по какъв начин и от кого точно е изработен рекламния клип. Няма данни за наличие на материална и техническа обезпеченост на доставчика, която би могла да му даде възможност да извърши процесните услуги.

В хода на ревизията е извършена проверка на [фирма] - предходен доставчик на [фирма] и на [фирма]. Дружеството е представило документи, касаещи услугите към двамата доставчици – обяснителна записка, аналитични оборотни ведомости,

хронология на счетоводни сметки и т.н. Според обяснителната записка, [фирма] извършва издателска дейност, изработка и разпространение на рекламни и други печатни материали, дизайн и отпечатване на реклами в списание „Кенгуру”.

Дружеството е имало договори с [фирма] и със [фирма], във връзка, с които е изработило и публикувало рекламни обяви в списание „Кенгуру” на жалбоподателя. Представени са банкови бордера за извършено плащане от [фирма] на 26.03.2010 г. за сумата 33 680 лева и на 31.03.2010 г. за сумата 25 000,00 лева, без да е уточнено по кои фактури е плащането.

Анализът на събраните доказателства е дал възможност на ревизиращия екип да направи изводи, затова, че доставките на процесните услуги към [фирма] в действителност са извършени от [фирма], а [фирма] и [фирма], само са ги префактурирали, при необосновано и многократно завишаване на първоначално фактурираната цена, с цел избягване плащането на публични задължения.

При анализа на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

В повечето от процесните фактури стоките и услугите не са специфицирани по вид, количество и обем, т.е. не са спазени изискванията на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. Не са посочени данни за вида на плащането - авансово, частично, междинно или окончателно. От представените документи не може да се установи как е формирана цената на всяка една доставка, с оглед на вложените материали и труд. За нито един от доставчиците не са ангажирани доказателства за това, че е разполагала със съответния технически и технологичен ресурс за осъществяването на процесните услуги. Събраните доказателства не опровергават извода на органите на приходната администрация, че рекламните услуги не са извършени от [фирма] и [фирма], а е налице само префактуриране на многократно завишени цени.

Изложеното не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи. Този факт се основава изцяло от анализа на представените доказателства. По тези съображения е необходимо да се сподели извода на органа по приходите, че данъкът е начислен неправомерно, т.е. че не налице право на приспадане на данъчен кредити на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

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.

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 препращащата 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 случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. Касае се за доставки на стоки и услуги с определена специфика, изискваща доставчика да притежава съответния материален и кадрови ресурс и опит. Независимо от представените договори и други документи, съдът не може да направи извод, че спорните доставки са осъществени в действителност или най-малкото в обема в който се твърди и точно от лицето, посочено като изпълнител на услугата. Нито в хода на административното производство, нито при извършената от вещото лице проверка са ангажирани достатъчно категорични доказателства, за това, че фирмите-доставчици са притежавали достатъчен технически, технологичен и кадрови потенциал да извършат процесните услуги. В подкрепа на направените изводи е и обстоятелството, че в хода на административното производство е установено, че доставчиците са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на органите по приходите и към настоящия момент имат публични задължения в големи размери. В случая са налице всички предпоставки, даващи възможност да се приеме, че се касае за данъчна измама, което е абсолютно основание за отказ от право на признаване на данъчен кредит и според най-новата практика на С., обективизирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.

Настоящият съдебен състав намира, че правилно и в съответствие с духа на ЗДДС, органите на приходната администрация са приели, че на жалбоподателят следва да се признае само частично право на приспадане на данъчен кредит, като се вземе предвид разликата между данъчната основа на фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] на обща стойност 396 500 и данъчната основа на фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] на обща стойност 25 500 лева и разликата между данъчната основа на фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] на обща стойност 269 000 лева и данъчната основа на фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] на обща стойност 13 500 лева.

По изложените съображения жалбата в тази ѝ част следва да бъде отхвърлена.

II. По отношение на определените задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане.

В хода на ревизията органите на приходната администрация са установили, че през 2007 г. ревизираното лице е приело като разход закупени от [фирма]

строителни-монтажни работи по фактура № 5/30.03.2007 г. Дружеството не е посочило, къде са извършени тези СМР и в какво точно се състоят. По силата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според чл. 10 от същия закон, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч/, отразяващ вярно стопанската операция. Поради факта, че процесният разход не е доказано да е свързан с икономическата дейност на дружеството, нито да е документално обоснован, ревизиращите правилно са отказали признаването му на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

На същото основание - чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл. 26, т. 2 от ЗКПО за 2008 г. и 2009 г. е отказано и признаването за разход на амортизации на СМР на по 18 000 лева, за всяка от годините по фактура № 5/30.03.2007 г., издадена от [фирма]. В резултат на това е определен корпоративен данък за довносяне и лихва за забава върху невнесените в срок авансови вноски.

Във връзка с непризнаването на право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] и [фирма], органите по приходите са преобразували финансовия резултат на жалбоподателя за 2009 г. и са начислили допълнителен корпоративен данък.

Съгласно чл. 19 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 2009 г. е определен нов положителен финансов резултат, увеличен с 371 000 лева /разликата между данъчната основа на фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] на обща стойност 396 500 и данъчната основа на фактурите, издадени от [фирма] на [фирма]/ на обща стойност 25 500 лева и 255 500 лева /разликата между данъчната основа на фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] на обща стойност 269 000 лева и данъчната основа на фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] на обща стойност 13 500 лева/.

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.

Съдът по изложените по-горе мотиви, касаещи липса достатъчно безспорни доказателства за реално осъществени доставки, намира, че по отношение на тях е напълно приложима разпоредбата на чл. 16 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.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 143, ал. 4 от АПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

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

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] със съдебен адрес: [населено място], [улица] срещу ревизионен акт № [ЕГН]/15.05.2012 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден мълчаливо от Директора на Дирекция „О.“ при ЦУ на НАП, [населено място].

ОСЪЖДА [фирма] със съдебен адрес: [населено място], [улица] ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим, на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 4894,28 /четири хиляди и деветдесет и четири и 28 ст./ лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

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