

# РЕШЕНИЕ

№ 2187

гр. София, 30.06.2010 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 31.05.2010 г. в следния състав:**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Пламен Горелски**

при участието на секретаря Макрина Христова, като разгледа дело номер **461** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс.

Делото е образувано по жалбата от „Т. Л.” Е., Ч. управителя Кирил Владимиров, против Ревизионен акт № \* от 22.07.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. – град, изменен частично и потвърден в останалата обжалваната част с Решение № 1579/13.11.2009 г. на директора на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” – С., при ЦУ на НАП.

В настоящото производство жалбоподателят се представлява от упълномощен адвокат, който поддържа жалбата. По негово искане е изготвено и не е оспорено заключение от вещо лице, по съдебносчетоводна експертиза. Заявено е и искане за възстановяване на направени за водене на делото разноски.

Ответникът – Д. на Д. „ОУИ” – С., представляван от юрисконсулт оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът при С градска прокуратура изразява мотивирано становище за неоснователност и недоказаност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема за установено от доказателствата по делото следното.

Извършването на ревизията на „Т. Л.” Е. е възложено с издадена от началника на сектор „Ревизии”, Д. „ДОК” при ТД на НАП С. - град Заповед № 803895/15.07.2008 г. (връчена на 23.07.2008 г.), изменена със ЗВР №

806063/21.10.2008 г. (връчена на 06.11.2008 г.), с която е определен срок до 23.11.2008 г. Ревизията е за определяне на задължения за: корпоративен данък за периода от 01.01.2003 г. до 31.12.2007 г.; ДДС за периода от 28.12.2002 г. до 30.06.2008 г.; данък по ЗОДФЛ (отм.) и др. След приключването ѝ е съставен на 30.01.2009 г. Ревизионен доклад № 806063 (л.л. 163 – 217), въз основа на който, на 22.07.2009 г. е издаден оспорения РА № \* (л. л. 145 – 159) от орган по приходите, определен със ЗОКО № К 806063/21.04.2009 г. от органа – възложител на ревизията. Ревизионният акт е поправен, на основание чл. 133, ал. 3 ДОПК с РА № \*/14.10.2009 г. (л. л. 63 – 74).

Определените допълнително задължения за довносяне, по отношение на които РА е оспорен пред директора на Д. „ОУИ” – С. са, както следва:

1. данък по ЗКПО (отм.) за периода от 01.01.2003 г. до 31.12.2006 г. в размер на 40 891, 70 лв. и лихви 22 764, 05 лв.; данък по ЗКПО за периода от 01.01.2007 г. до 31.12.2007 г. в размер на 4 860, 22 лв. и лихви 930, 48 лв., или общо: 45 751, 92 лв. и лихви 23 694, 53 лв.;

2. ДДС за следните данъчни периоди: 2003 г. - м.м. 03, 04, 06, 10, 11, 12, в общ размер на **13 593, 35 лв.** и лихви 2 851, 62 лв.; 2004 г. – м.м. 04, 05, 07, 09, 10, 12 в размер общо на **44 365 лв.** и лихви 29 306, 25 лв.; 2005 г. – м.м. 10, 11, 12, в размер на **4 728 лв.**; 2006 г. – м.м. 01, 02, 05, 06, 08 в размер на **15 398, 06 лв.** и лихви 4 903, 35 лв.; 2007 г. – м.м. 02, 04, 05, 06, 09, в размер на **18 825, 43 лв.** и лихви 5 578, 19 лв., или общо: 96 909, 84 лв. и лихви общо 42 639, 41 лв.

С Решение № 1579/13.11.2009 г. решаващият административен орган е изменил частично РА по отношение задълженията за: 1. корпоративен данък за 2003 г., като вместо 8 415, 79 лв. и лихви 1 375, 01 лв. **е определил данък в размер на 8 063, 29 лв. и лихви 1 123, 26 лв.;** 2. ДДС за периода м. 03.2003 г., като вместо 4 655, 99 лв. и лихва 919, 35 лв. **е определил данък 4 355, 99 лв. и лихва 565, 55 лв.** В останалата част, оспорена по административен ред ревизионният акт е потвърден с решението.

Като е отчетел извършеното от ответника намаляване на задълженията, с жалбата си до Съда оспорващият е очертал предмета на обжалване така:

1. данък по ЗКПО (отм.) за периода от 01.01.2003 г. до 31.12.2006 г. в размер на 40 539, 20 лв. и лихви 22 512, 30 лв.; данък по ЗКПО за периода от 01.01.2007 г. до 31.12.2007 г. в размер на 4 860, 22 лв. и лихви 930, 48 лв., или общо: 45 399, 42 лв. и лихви 23 442, 78 лв.;

2. ДДС за следните данъчни периоди: **2003 г.** - м.м. 03, 04, 06, 10, 11, 12, в общ размер на **13 293, 35 лв.** и лихви 2 497, 82 лв.; **2004 г.** – м.м. 04, 05, 07, 09, 10, 12 в размер общо на **44 365 лв.** и лихви 29 306, 25 лв.; **2005 г.** – м.м. 10, 11, 12, в размер на **4 728 лв.**; **2006 г.** – м.м. 01, 02, 05, 06, 08 в размер на **15 398, 06 лв.** и лихви 4 903, 35 лв.; **2007 г.** – м.м. 02, 04, 05, 06, 09, в размер на **18 825, 43 лв.** и лихви 5 578, 19 лв., или общо: 96 609, 84 лв. и лихви общо 42 285, 61 лв. За прецизност следва да бъде отбелязано, че за м. 10.2005 г., видно от първоначалния РА и от РА за поправянето му (таблица, ред 51) не са определени задължения за ДДС.

В жалбата са отделени повече от десет страници само за излагане на доводи за нарушаване на процедурата за събиране на доказателства в ревизионното производство. По същество се твърди освен това, че не са доказани твърденията за ненамиране на доставчиците по спорните фактури, по които дружеството – жалбоподател е получател на доставки и в тази връзка органът по приходите не е ангажирал доказателства в подкрепа на тезата си за нереалност на тези доставки. Счита се, че: облагането с преки корпоративни данъци не е в пряка зависимост с поведението на доставчиците; не са налице основанията на чл. 23, ал. 2, т. 13 ЗКПО (отм.), вр. чл. 15, ал. 3, т. 2 от с.з.; необосновано органите по приходите не са приложили разпоредбата на чл. 23, ал. 16, т. 1 ЗКПО (отм.).

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, в резултат на извършената проверка за законосъобразност, след обсъждане на събраните доказателства и на доводите на страните, съобразно изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК, формира следните правни изводи по съществуващото на спора.

Решение № 1579/13.11.2009 г. на директора на Д. „ОУИ” - С. е постановено в срока, определен в чл. 155, ал. 1 ДОПК и е получено от адресата на 24.11.2009 г. Подадената до Съда на 07.12.2009 г. от пряко засегнатото юридическо лице жалба е в срок и подлежи на разглеждане, като процесуално допустима.

Обжалва се частта от РА, която не е изменена с решението на директора на Д. „ОУИ” – С., както и частта, потвърдена от решаващия орган.

Основният предмет на дейност на ревизираното дружество през периода е свързан с производство и продажби на асансьорни уредби. От тази дейност са формирани декларираните приходи. Разходите са за сметка на материали за производството, за външни услуги, за амортизации, за заплати и др.

По отношение на спора, предмет на настоящото производство са приложими съответните материалноправни разпоредби на: ЗКПО (отм.) и ЗКПО, в сила от 01.01.2007 г.; ЗДДС (отм.) и ЗДДС, в сила от 01.01.2007 г.

Установените с РА задължения за корпоративен данък са резултат от непризнато право на данъчен кредит, начислен във фактури, с които са документирани твърдения за доставки от: „Конзул” Е.; „Е.С.Д. – строй” Е.; „Сета комерс – 1” Е.; „Джода мултимедия” Е.; „Интерарт” Е.; „Метал ЮМ” Е.; „Галтрейд” Е.; „Равет” Е.; „Яни трейд – Янко Методиев”; „Трансинженеринг 05” Е.; „Стройко 3000” Е.; „Орион ЗШ” Е.; „Марег Ком” Е.; „Старт А.Н.” Е.. Основанията за отказ са квалифицирани по чл. 64, ал. 1, т. 3, вр. чл. 6, вр. чл. 24, чл. 32 и чл. 68 ЗДДС (отм.), като е приета липса на реално извършени доставки. Този обобщаващ извод е изграден върху обстоятелствата, че посочените в спорните фактури доставчици не са били намерени на декларираните адреси. Въз основа на непризнатите доставки са определени и задълженията за корпоративен данък за 2003 г., 2004 г., 2005 г. и 2006 г., като финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба) за данъчни цели е увеличен с разходите, съответно приходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно глава първа, раздел IV – чл. 23, ал. 2, т. 13, вр. чл. 15, ал. 3, т. 2, вр. ал. 2 ЗКПО (отм.). За 2007 г. е приложена разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4, вр. ал. 1 ЗКПО.

В решението си Д. на Д. „ОУИ” – С. е анализирал доказателствата, доводите на ревизиращите и възраженията на жалбоподателя, като е изложил мотиви за неоснователност на жалбата, които Съдът споделя като цяло.

Направени са опити по време на ревизионното производство, да бъдат извършени насрещни проверки на доставчиците, но при посещенията на декларираните адреси за кореспонденция не са били открити собствениците на дружествата, или техни представители. Поради това, исканията за предоставяне на документи и писмени обяснения са били връчени по реда на чл. 32 ДОПК.

Определеното да изготви съдебносчетоводната експертиза вещо лице също е направило опити да открие счетоводствата на доставчиците „Джода мултимедия” Е.; „Интериарт” Е.; „Е.С.Д. – строй” Е.; „Старт А.Н.” Е., в изпълнение на поставената, в съответствие с искането на жалбоподателя задача. Видно от заключението, след посещения на декларираните адреси не са намерени лица, представляващи търговците и този факт е пречатствал възможността да бъде извършена проверка на осчетоводяването на фактурите. Посочено е конкретно за отделни доставчици следното:

- за „Е.С.Д. строй” Е. - в представените договор и протокол за СМР не са посочени конкретни обекти, на които са извършени дейностите (монтажни услуги) и не може да бъдат установени приходите на жалбоподателя за 2004 г., които съответстват на декларираните разходи;

- за „Джода мултимедия” Е. – от представените договор за реклама и протокол за приемане не може да бъдат установени точно съответстващите на декларираните за 2004 г. разходи на приходите;

- за „Галтрейд” Е. – от представения договор за строителство и ремонт не е възможно да бъде установено, във връзка с кои дейности са извършени от доставчика транспортни услуги на „Т. Л.” Е.;

- за „Метал ЮМ” Е. - от представения договор за строителство и ремонт на покрив, канал и водопровод не може да бъде установено, на кой обект са извършени документираните доставки на услуги, не е представен приемо – предавателен протокол и количествено – стойностни сметки;

- за „Равет” Е. – документирана е с фактура доставка на услуга по консултантски договор, но от текста на договора не може да бъде установено, за какви услуги се касае и не са представени други документи;

- за „Я трейд – Я М” – фактурирани са доставки на услуги (СМР), но не може да бъде установено, на кой обект са извършени, тъй като такъв не е посочен в договора и не са представени приемо – предавателни протоколи и спецификации;

- за „О – ЗШ” Е. – документирана е доставка с предмет „транспортни услуги за периода януари-май 2006 г. по договор”, но не е представен договор или други документи, от които да е видно, какво точно касаят съответните услуги;

- за „Марег К” Е. - документирана е доставка с предмет „монтаж на стоманена конструкция с материалите и 3 бр. асансьорни уредби”, но не са

представени допълнителни документи (договори, спецификации), от които да е видно, за кои обекти се отнасят горепосочените услуги.

От страна на оспорващия, освен искането за експертиза не са ангажирани други доказателства, включително и Ч. посочване на адреси, на които вещото лице да намери счетоводствата на доставчиците.

Жалбата е неоснователна. Оспореният ревизионен е издаден в резултат на правилно прилагане на материалноправните разпоредби на приложимите ЗДДС (отм.), ЗДДС, ЗКПО (отм.), ЗКПО и е съобразен с установените в ДОПК процесуални правила. Актът е законосъобразен и обоснован, като постановен от компетентен орган по приходите, в съответствие с изискванията за форма.

Както вече бе изтъкнато, от страна на жалбоподателя не бяха представени нови доказателства, с които, в условията на насрещно доказване да опровергае констатациите на РА. С оглед на това Съдът намира, че не следва да обсъжда специално, дали по време на ревизията са спазени стриктно определените в чл. 32 ДОПК правила за връчване. Дори и да е допуснато по отношение връчването на исканията на някои от доставчиците нарушение на процедурата, то не може да бъде квалифицирано като съществено, тъй като не е повлияло на правото на дружеството – жалбоподател да организира процесуалната си защита, както по време на административното обжалване, така и в съдебната фаза. Така или иначе, до приключване на устните състезания не са открити счетоводства на фирмите – доставчици и по тази причина не е било възможно да бъдат извършени проверки, дали са изпълнени всички изисквания на ЗДДС, касаещи реалността на доставките. Относно разпределянето на доказателствената тежест в производството по съдебно обжалване на РА, са приложими (на основание § 2 ДР ДОПК) общите разпоредби на ГПК, съответно на АПК. Чл. 154, ал. 1 ГПК вменява на всяка от страните задължението да установи фактите, на които основава своите искания или възражения, а чл. 170, ал. 1 от АПК 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 при издаването му. В процесния случай благоприятен факт за жалбоподателя е реалността на доставките, доколкото те служат на целта му да оправдае декларираните разходи за дейността. Наличието на реални доставки подлежи на доказване, посредством всички допустими доказателствени средства, но това доказване не бе проведено успешно в настоящото производство.

Както в отменения ЗДДС, така и в действащия понастоящем, макар и под различна форма правото на приспадане на данъчен кредит задължително е предпоставено от наличието на доказателства за реално извършена доставка на стока или услуга. ДДС, като косвен, многофазен и некумулятивен данък се начислява по конкретната доставка на стока или на услуга и се включва еднократно в крайната цена, а облагането само на добавената стойност се постига, Ч. приспадане на данъчен кредит от страна на получателя. Поради това, не е достатъчно само да е издадена данъчна фактура и да са извършени

съответните отразявания в счетоводството на доставчика и на получателя. Правото на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката, съгласно чл. 64, ал. 1 ЗДДС (отм.) е налице тогава, когато са изпълнени едновременно условията, посочени в кумулативна връзка в текста на разпоредбата. Нормата на ал. 4, чл. 65 конкретизира основанията, при наличието на които се отказва право на данъчен кредит на ревизиран данъчен субект по всяка доставка, в размера по ал. 5, когато се установи, че за нея или по предходна доставка е налице едно от няколкото обстоятелства, сред които и тези по т.т. 2, 3, 4. В процесните случай безспорно са на лице именно тези основания да бъде отказано правото на дружеството – жалбоподател да приспадне данъчния кредит, начислен по спорните фактури. Наличието на реално осъществена доставка, по смисъла на чл. 6 ЗДДС (отм.) е изискване за упражняване право на данъчен кредит и преценката за изпълнението на доставката е от съществено значение за възникването на това право. По делото, освен че от страна на жалбоподателя не е доказано по категоричен начин да са извършени реално фактурираните доставки на услуги, не са представени доказателства, които да опровергават констатациите на ревизиращите, така както са изложени в РД и в РА. Не може да бъде направен категоричен извод за изпълнение на изискването на чл. 55, ал. 6 ЗДДС (отм.). Неоткриването на счетоводствата на доставчиците не позволява да бъде извършена обективна проверка за изпълнението на тези условия. Наличните доказателства обосновават извода за липса на реално извършени доставки, респ. за липса на настъпило данъчно събитие (чл. 24, ал. 1 ЗДДС – отм.), заради липсата на осъществена доставка, свързана с реалното извършване на услугите (чл. 6, ал. 1 ЗДДС – отм.). За това, невъзникването на данъчно събитие, по смисъла на чл. 25, ал. 1 ЗДДС (отм.) не е породило правото на посочените във фактурите доставчици да начисляват ДДС, на посочените в закона основания. Според ал. 4 на чл. 65 ЗДДС (отм.) правото на приспадане на данъчен кредит на ревизиран данъчен субект се отказва по всяка доставка в размера по ал. 5, когато се установи, че за нея или по предходна доставка е налице едно от изброените в текста четири обстоятелства, сред които и тези по т. 3 и т. 4 - доставчикът е начислил данък, без да са налице основания за това; доставчикът не е представил доказателства от значение за определянето на данъчните му задължения в указания му от орган по приходите срок, включително доказателства за извършване на доставката, за счетоводната отчетност във връзка с доставката, за определяне на предходните доставки, по които лицето е получател по отношение на доставката, когато за това е бил уведомен по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Относно издадените от „Старт А.Н.” Е. фактури са относими разпоредбите на действащия за периода и понастоящем ЗДДС. Данъчен кредит, по смисъла на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: получени от него стоки или услуги по облагаема доставка (чл. 9, ал. 1), а правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане

изискуем ( чл. 68, ал. 2). А. 5 на чл. 70 ЗДДС определя, че не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Според чл. 25, ал. 6, т. 1 данъкът става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, т.е. датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Дефиницията за облагаема доставка, дадена в чл. 12, ал. 1 е „всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго”. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит възниква тогава, когато е възникнало данъчно събитие - получена (извършена) е доставка на стока, която (доставката) е облагаема.

Липсата на доказателства за реално извършени доставки обуславя отказът на органа по приходите, издал оспорения РА, да признае претендираното от „Т. Л.” Е. право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. От друга страна, липсата на доказателства за реално извършени от жалбоподателя разходи по фактурите, в които е посочен като получател на услуги, е довело и до преобразуване, в посока на увеличаване на финансовия резултат, и до определяне на задълженията за корпоративен данък за съответните периоди.

Според ал. 1 на чл. 23 ЗКПО (отм.), размерът на облагаемата печалба се получава, като финансовият резултат (счетоводна печалба/загуба) от отчета за приходите и разходите (печалба или загуба) се преобразува Ч. неговото увеличаване или намаляване за данъчни цели. А. 2, т. 13 определя, че финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба) за данъчни цели се увеличава с разходите, съответно приходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно глава първа, раздел IV, т.е. препраща към разпоредбите на чл.чл. 13 – 16а, целящи да предотвратят отклоняване от данъчно облагане по този закон. Съгласно ал. 2 на чл. 15, в случаите по чл. 13 и 14, когато резултатът за отчетния период на данъчно задължените лица е намален или е отчетена загуба, при определяне на дължимия данък се увеличава финансовият резултат преди данъчното преобразуване със сумите, произтичащи от тези търговски и финансови взаимоотношения или от тези сделки. Тази разпоредба се отнася и при прилагането на трансферни цени, търговски и икономически взаимоотношения, когато е налице заплащане на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени – чл. 15, ал. 3, т. 2.

Неоснователно жалбоподателят счита, че цитираните норми не са приложими за случая, като се опитва да ги тълкува стеснително. Както вече се каза, наличието на данъчни фактури, в които са отразени нереални факти е материалноправното основание да бъде приложена разпоредбата на чл. 23, ал. 2, т. 13, вр. ал. 1 ЗКПО (отм.), за увеличаване на финансовия резултат от дейността на „Т. Л.” Е. за целите на данъчното облагане, с отчетените като разходи суми по тези фактури, понеже се касае за сделки, които не са реално осъществени (чл. 15, ал. 3, т. 2, вр.

ал. 2). Неправилно е и позоваването от страна на жалбоподателя, на разпоредбата на чл. 23, ал. 16 ЗКПО (отм.), тъй като тя не е приложима в настоящия случай, поради обстоятелството, че не са изпълнени изискванията на ЗКПО (отм.) за признаване на разходи по тези фактури, предвид неустановената реалност на доставките. Приложението на нормата е поставено в зависимост от условието, да са изпълнени изискванията на ЗКПО (отм.), но това условие не е на лице.

Аналогични са и разпоредбите на чл. 16 от ЗКПО. Определянето на данъчната основа за целите на данъчното облагане е предпоставено също от наличието на доказателства за това, че сделките, резултатите от които са взети предвид, не са били сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от такова облагане. За отклонение се смята и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени чл. 16, ал. 2, т. 4, вр. ал. 1 ЗКПО.

Предвид тези съображения, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

Така очертаният изход на съдебния спор определя заявената от пълномощника на ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение като основателна. Жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на Д. „ОУИ” – С., предвид текста на изр. трето на чл. 161, ал. 1 ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, и обжалван интерес от 207 737 лева, юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 605 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд С. - град, 14<sup>-ти</sup> състав

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** оспорването по жалбата на „Т. Л.” Е., Ч. управителя Кирил Владимиров, против Ревизионен акт № \*/ 22.07.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. – град. **ОСЪЖДА** „Т. Л.” Е. – ЕИК: \*, със седалище и адрес на управление: Г. С., район „И”, У. „Поручик Н Б” № 3 да заплати на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” - С. при ЦУ на НАП сумата от 4 605 лв. (четири хиляди, шестстотин и пет лева) юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването на страните.

**СЪДИЯ:**



