

РЕШЕНИЕ

№ 2554

гр. София, 17.04.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 8 състав,
в публично заседание на 22.01.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Рашкова, като разгледа дело номер **10534** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от Административен съд – София град във връзка с чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по повод решение № 13448 от 29.10.2012 г. по адм. дело № 2152/2012 г. по описа на ВАС, О. отделение, с което е отменено Решение № 5348 от 24.11.2011 г., постановено по адм. дело № 1591/2011 г. по описа на Административен съд – София град, Първо отделение, 8 – ми състав, с което е отхвърлена жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет.5, ап. 8, представлявано от С. Д. С. срещу ревизионен акт (РА) № 23 – 1000494 от 12.05.2010 г., издаден от Т. Д. И. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., офис С. област, потвърден и изменен с Решение № 1830 от 29.11.2010 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП, от 01.01.2013 г. дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна политика”, в срока по чл. 156, ал.6 във връзка с ал. 5 от ДОПК, включително и в частта относно присъдените разноски и е върнато за ново разглеждане по същество на спора.

С жалбата се иска да се отмени РА като незаконосъобразен и необоснован в частта на отказано право на данъчен кредит по следните фактури: фактура № 0...1420 от 11.04.2006 г. с доставчик [фирма]; фактури №№ 0...5333/03.07.2006 г., 0 ...5365_06.07.2006 г. и 0...5376/10.07.2006 г. с издател [фирма]; фактура № 0...2315 от 14.07.2006 г. с издател [фирма]; фактура № 0 ...187 от 02.12.2004 г. с издател [фирма]; фактури № 0...191 от 31.12.2004 г. и № 0..19 от 02.04.2005 г. с издател [фирма]; фактури №№ 0...1879 от 19.05.2005 г., № 0..80 от 01.06.2005 г., № 0...83 от

02.06.2005 г. и № 0..84 от 03.06.2005 г. с издател [фирма]; фактури с №№ 05...72 от 15.06.2005 г., № 05...77 от 20.06.2005 г., № 04...59 от 29.06.2005 г., № 05...102 от 28.06.2005 г., № 04...62/30.06.2005 г., № 20...51 от 22.08.2005 г., № 20...52 от 22.08.2005 г., № 20...53 от 23.08.2005 г., № 20...54 от 23.08.2005 г., № 20...55 от 24.08.2005 г., № 20...56 от 24.08.2005 г., № 20...08.2005 г. и № 30...17 от 01.11.2005 г., издадени от [фирма].

Въз основа на дадените указания от страна на ВАС, жалбоподателя в хода на настоящето съдебно производство изрично заяви, че поддържа жалбата си в частта по ЗКПО (отм.) за следните данъчни периоди – 2004 г. относно определения данък за довносяне в размер на 2 798,25 лева в резултат на преобразуване, в посока увеличение, на финансовия резултат със сумата от 14 350 лева, поради непризнаване на извършените разходи по две фактури издаден от [фирма] и от [фирма] и за 2005 г. относно определеният данък за довносяне в размер на 7 061,95 лева (при 15% нормативен размер на данъка), в резултат на преобразуване, в посока увеличение, на финансовия резултат със сумата от 47 079,72 лева, поради непризнаване на извършените разходи по фактура, издадена от [фирма]. Както и в потвърдителната част на решението на директора на Д”ОДОП”.

В хода на съдебното производство жалбоподателят редовно призован не се явява, представлява се от адв. Н. Г. от САК, който поддържа жалбата с оглед нейните уточнения, моли РА да се отмени, депозира писмено становище и моли да му бъдат присъдени сторените съдебно деловодни разноски.

Ответникът – директорът на дирекция “ОДОП”, редовно призован, не се явява, представлява се от юрк. И. с пълномощно по делото, оспорва жалбата, моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана, поради което следвало да се потвърди РА, претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

В изпълнение на Решение № 1396 от 09.10.2009 г. на директора на Д. – С. е издадената Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 900572 от 26.10.2009 г. от Е. К. Д., началник на сектор „Ревизии и проверки” в ТД на НАП – С. област, с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на следните видове задължения по периоди: 1. Задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКРО) за периода от 01.01.2004 г. до 31.12.2005 г. и 2. По Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периода 01.11.2004 г. – 30.11.2004 г.; 01.12.2005 г. – 31.12.2005 г.; 01.04.2005 г. – 30.06.2005 г.; 01.08. 2005 г. – 31.08.2005 г., 01.11.2005 г. – 31.11.2005 г., 01.04.2006 г. – 30.04.2006 г., 01.07.2006 г. – 31.07.2006 г., 01.12.2006 г. – 31.12.2006 г. и 01.10.2007 г. – 30.10.2007 г.

С тази заповед, в съответствие с чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, са определени лицата, които да извършат ревизията – Т. Д. И. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на екип и Искра К. М. на длъжност старши инспектор по приходите. Определен е срок за извършване на ревизията до 28.06.2010 г. Заповедта е връчена на 03.05.2010 г. на пълномощника на дружеството С. С.. Ръководителят на ревизиращият екип е депозирала Искане за продължаване срока за извършване на ревизията и е предложено той да бъде удължен до 28.07.2010 г..

С нова ЗВР № 1000494 от 02.02.2010 г. , Е. Д. е продължил срока за извършване на ревизията до 28.07.2010 г. Същата е връчена на 13.07.2010 г. на упълномощеното лице С..

В 14 дневният срок по чл. 117 от ДОПК е изготвен Ревизионен доклад (РД) № 1000494/19.03.2010 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е депозирано възражение от ревизираното лице.

Със заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1000494 от 22.03.2010 г., Т. Д. И. на длъжност инспектор по приходите, е определена за компетентен орган по издаването на РА на [фирма] и е връчена на 02.06.2010 г.

Издаден е РА № 23 - 1000494 от 12.05.2010 г, с който е определено задължение по ЗДДС общо за ревизирания период в размер на 170 813,90 лева главница и 114 820,12 лева – лихви и по ЗКПО – 107 559,63 лева главница и лихви 67 949,23 лева. РА е връчен на пълномощник на дружеството на 02.06.2010 г.

Срещу РА е подадена жалба с вх. № 53 – 06 – 71 от 16.06.2010 г. по описа на ТД на НАП – С..

В срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК е сключено споразумение между жалбоподателя и решаващия орган, с което е удължен срокът за произнасяне до три месеца.

В срока по чл. 156, ал.4 и ал. 5 от ДОПК жалбоподателят е депозирал жалба срещу мълчаливото потвърждаване на РА чрез решаващия орган. Последният на основание чл. 156, ал.6 от ДОПК е постановил Решение № 1830 от 29.11.2010 г., с което РА е обявен за нищожен в частта на определени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.11.2004 г. и м. 10.2007 г.; изменил е РА като установеното с него задължение по ЗКПО за 2004 г. в размер на 78 461 лева е определено на 13 033,73 лева, ведно със съответните лихви; изменен е РА като установеното в него задължение по ЗКПО за 2005 г. в размер на 46 797,27 лева е определено на 36 155,11 лева, ведно със съответните лихви и е потвърден в останалата му част.

В хода на съдебното производство процесуалният представител на жалбоподателя във връзка с постановеното решение на директора на „ОДОП” е оттеглил жалбата срещу процесния РА в частта, в която е обявен за нищожен; в частта по ЗКПО за 2004 г. на отмененото увеличение на финансовия резултат със сумата от 335 524,69 лева и в частта по ЗКПО за 2005 г. на отмененото увеличение на финансовия резултат със сумата от 70 947,72 лева. В тази част производството е прекратено с протоколно определение от 19.04.2011 г. и влязло в сила. На базата на дадени от ВАС указания с решение № 13448 от 29.10.2012 г. по адм. дело № 2152 от 2012 г., жалбоподателят в хода на настоящето производство, с нарочна молба, депозирана на 22.01.2013 г., в откритото съдебно заседание изрично посочва, че поддържа жалбата в частта по ЗКПО (отм.), както следва за 2004 г. относно определеният данък за довносяне в размер на 2 798,25 лева в резултат на преобразуване, в посока увеличение на финансовия резултат със сумата от 14 350 лева, поради непризнаване на извършените разходи по фактури, издадени от [фирма] (№ 0...374 от 30.12.2004 г.) и от [фирма] (№ 0..191 от 30.12.2004 г.) и за 2005 г. относно определеният данък за довносяне в размер на 7 061,95 лева (при 15% нормативен размер на данъка), в резултат на преобразуване, в посока увеличение на финансовия резултат със сумата от 47 079,72 лева, поради непризнаване на извършените разходи по фактура, издадена от [фирма] (№ 0...359 от 21.06.2005 г.).

От събраните по делото писмени доказателства се установява следната фактическа обстановка след извършените уточнения от страна на жалбоподателя относно оспорената част на РА: на жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения с изх.№ 26-Д-203/06.11.2009 г., с което са изискани писмени обяснения, декларации и оригинали на документи, касаещи дейността на

дружеството през процесния период. На основание чл. 45, ал. 1 от ДОПК са извършени насрещни проверки на трети лица - доставчици, резултатите от които са описани детайлно в доклада.

По ЗДДС:

За резултатите от извършена на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ [ЕГН] проверка е изготвен Протокол за извършена насрещна проверка № 23-900572-7/19.02.2010 г. Според неговите констатации, до дружеството е адресирано Искане за представяне на документи и писмени обяснения с изх.№ 26-Д-203/26.11.2009 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

В констативната част на ПИНП е отразено, че дружеството е deregистрирано по инициатива на орган по приходите на 16.06.2006 г., както и че са налице данни за включена в дневника за продажби за м.04.2006 г. фактура№ 0...1420/11.04.2006 г.

В депозираната до ответника жалба срещу РА, е направено възражение от жалбоподателя, че връчването по реда на чл. 32, ал.1 от ДОПК относно този доставчик на ПИНП посещенията на адреса да бъдат извършени през 7 дни, тъй като единият протокол за посещение на адреса е съставен на 22.01.2010 г., а протокола за второто посещение на адрес е съставен на 29.01.2010 г.

В РД и решението на ответника подробно са описани представените от жалбоподателя във връзка с този доставчик доказателства. След извършен анализ на клаузите на представения договор и предвид наличните документи, ревизиращият екип е приел, че липсват доказателства /приемно-предавателни протоколи, заявки за извършване на услуга и др., които да установят реалността на доставките. В хода на ревизията не са представени договори и нотариални актове за покупко-продажба на недвижими имоти, справки, таблици и др., като също така е отбелязано, че не става ясно какво точно е фактурирано, как е определена данъчната основа и съответно начисления данък. Според ревизиращите органи, представянето на фактури и доказателства за плащане по ДДС-сметка /при ревизията е установено, че данъкът по спорната фактура е платен по ДДС-сметка до края на данъчния период, през който е упражнено правото на данъчен кредит/ само по себе си не доказва наличието на доставка.

На тази база е прието от ревизиращите, че не е налице право на данъчен кредит по издадената от [фирма] фактура в размер на 12 500,00 лева за данъчен период м. 04.2006 г., поради неизпълнение на кумулативните изисквания на чл. 64, ал.1 от ЗДДС (отм.).

Съгласно констатациите в ПИНП № 23-900572-4/23.12.2009 г., документиращ проверката на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК]. До дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № 10-23-00-23-348/17.11.2009 г., за връчването, на което са извършени две посещения на адреса за кореспонденция, документиращи с Протоколи № 906063/17.11.2009 г. и № 906234/25.11.2009 г., като в резултат връчването е направено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Издадените от [фирма] фактури, по които ревизираното лице е упражнило право на данъчен кредит са: № 0...5333/03.07.2006 г. с данъчна основа 37 550,00 лв., ДДС-7 510,00 лв., предмет на доставката-тръби; № 0...5365/06.07.2006 г. с данъчна основа - 42 443,80 лв., ДДС - 8 488,76 лв., предмет на доставката - ламарина; № 0...5376/10.07.2006 г. с данъчна основа 42 500,00 лв., ДДС - 8 500,00 лв., предмет на доставката - арматурна мрежа. По отношение на данъка по описаните фактури е установено, че е платен чрез ДДС-сметка на доставчика до края на данъчния период,

през който е упражнено правото на данъчен кредит, като съответно е констатирано, че същите са включени в отчетните регистри за м.07.2006 г.

Предвид обстоятелството, че от доставчика не са представени изисканите документи, органът по приходите е приел, че не е възможно да се установи начисляването на данъка съгласно изискванията на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС /отм./ и поради тези съображения е отказано право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] фактури общо в размер на 24 498,76 лв. за данъчен период м.07.2006 г.

За резултатите от проверката на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] е изготвен ПИНП № 23-900572-1/14,01.2010 г. Според констатациите, на който до посоченото дружество е изготвено ИПДПОЗЛ изх.№ 10-23-00-23-347/20.11.2009 г., връчването на което е извършено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради невъзможността дружеството да бъде открито на декларирания адрес за кореспонденция. При проверка в информационната система е установено, че има данни за фактура № 0...2315/14.07.2006 г. с получател [фирма], която е с данъчна основа 37 500,00 лв., ДДС - 7 500,00 лв. и предмет на доставката-услуга.

Според констатациите на РД, посочената фактура е с предмет на доставката - „арматурно желязо ф 14-20 тона х 937,50 лв. и арматурно желязо ф 12-20 тона х 937,50 лв. В хода на ревизията е установено, че данъкът по същата е платен чрез ДДС - сметка на доставчика до края на данъчния период, през който е упражнено правото на данъчен кредит. Посочвайки, че от жалбоподателя не са представени договори, протоколи, платежни документи, транспортни документи и др., доказващи реалността на получената доставка, както и че не може да се докаже от къде е натоварено арматурното желязо - къде е било складирано, предходен доставчик, начин на транспортиране - за чия сметка е транспорта, органът по приходите е отказал претендираното право на данъчен кредит в размер на 7 500,00 лева за данъчен период м. 07.2006 г.

В хода на ревизията е отказан данъчен кредит по фактура № 0... 187/02.12.2004 г., издадена от [фирма], която документира предоставяне на общи работници за извършване на товаро - разтоварни работи през м. 11.2004 г. – 23 работници х 14 дни. Тъй като дружеството не е представило документи в отговор на връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК ИПДПОЗЛ /предприетите действия и изготвените документи са описани подробно в РД/, ревизиращите органи са приели, че не може да се докаже начисляването на данъка съгласно изискванията на чл. 55, ал. Б от ЗДДС /отм./, както и че не е доказано наличието на доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС /отм./. Отбелязано е, че от ревизираното лице не са представени договори, протоколи, платежни документи и др., доказващи реалността на получената услуга, а именно - място на разтоварване и предмет на товаро - разтоварни работи. Отказът в случая е в размер на 3 864,00 лв. и касае данъчен период м. 12.2004 г.

Съгласно констатациите на ПИНП № 23 - 900572-2/16.12.2009 г., отразяващ резултатите от проверката на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], за целите на същата е изготвено ИПДПОЗЛ изх.№ 02-23-23-122/12.11.2009 г.. Връчването, на което е извършено по реда на чл. 32 от ДОПК. В законоустановения срок задълженото лице не е представило изисканите му документи.

За данъчния период м.12.2004 г. жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит в размер на 2 150,00 лв. по фактура № 0...191/31.12.2004 г., издадена от [фирма], която е с предмет на доставката „предоставяне на общи работници за направа текущ ремонт на търговски обект в ж.к. Свобода. За същата е установено, че е включена в

дневника за продажби за съответния период. Тъй като, както от доставчика, така и от „Д. – С“ не са представени документи, въз основа на които да се направи извод за наличие на реална доставка, с РД е направено предложение за отказ на данъчен кредит в горепосочения размер.

За данъчен период м.04.2005 г. жалбоподателят е упражнил право на данъчен в размер на 17 819,00 лева, по издадена от горепосочения доставчик фактура № 10...19/02.04.2005 г., с предмет на доставката „стоки по протокол № 10...19/02.04.2005 г.“ В хода на ревизията е констатирано, че ревизираното лице е платило по ДДС - сметка на 09.01.2006 г. част от данъка по фактурата в размер на 13 700,00 лв., във връзка с което е заключено, че разпоредбата на чл. 64, ал. 2 от ЗДДС, /отм./ не може да намери приложение.

Въз основа на представен към фактурата протокол е установено, че се касае за предаване на големи количества алкохолни напитки и хранителни стоки, в т. ч. - Водка „С.“ - 3 816 бр.; брашно тип Екстра - 3 000 к г.; шоколадови вафли и десерти; вина и др. Съгласно представените от ревизираното лице обяснения, стоките, предмет на сделката са дадени на консигнация на фирма [фирма], за което са издадени фактури за периода м.07.2005 г. - м.08.2005 г. До момента на прехвърляне на собствеността на стоките от жалбоподателя на [фирма], същите са съхранявани в складовата база на [фирма], находяща се на адрес –с. Б., [улица].

Приходните органи са приели, че в случая не са представени доказателства за произхода и транспортирането на стоките и възможността на доставчика реално да извърши фактурираната доставка. В мотивите на акта е прието, че по процесната фактура липсва доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС /отм./ и не са изпълнени кумулативните изисквания на чл. 64, ал. 1 от ЗДДС, поради което на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 819,00 лева.

Съгласно констатациите на ПИНП № 23-900572-3/05.01.2010 г., документиращ резултатите от проверката на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], за целите на същата е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № 10-23-00-23-349/18.11.2009 г., връчването на което е извършено по реда на чл. 32 от ДОПК.

За данъчен период м.05.2005 г. ревизираното дружество е упражнило право на данъчен кредит в размер на 2 500,00 лв., по издадена от [фирма] фактура № 0...1879/19.05.2005 г., която е с предмет на доставката „стоки по протокол № 1879/19.05.2005 г. Тъй като в хода на ревизията не са представени доказателства за произхода на стоките, къде са съхранявани, как са транспортирани и кога, кои са предходните доставчици, органът по приходите е приел, че в случая липсват доказателства, които да установят реалността на доставката, и в тази връзка е заключил, че за същата не са изпълнени кумулативните изисквания на чл. 64, ал. 1 от З. (отм.) и не е налице правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 500,00 лева.

Аналогични изводи са формирани и във връзка с претендирано от

жалбоподателя право на данъчен кредит за м.06.2005 г. общо в размер на 5 000,00 лв., по издадени от същия доставчик фактури № 1..80/01.06.2005 г., № 1...83/02.06.2005 г. и № 1...84/03.06.2005 г., всичките с предмет на доставката - „услуга". Според РА, нито доставчика, нито ревизираното лице са представили договори, приемо-предавателни протоколи, платежни документи и др., доказващи реалността на извършените доставки.

В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 12.2004 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 720, 00 лева за получена доставка по фактура № 0...374/30.12.2004 г., издадена от [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ [ЕИК]. Предмет на доставката е „почистване 3 бр. офиси - абонамент". За резултатите от проверката на посоченото дружество е получен ПИНП № 23-900572-5/08.01.2010 г., според констатациите на който, адресирано до същото ИПДПОЗЛ изх.№ 26-Д-203/16.11.2009 г., е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Чрез включване в дневника си за покупки и СД за м. 06. 2005 г. лицето е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 40 000,00 лв., по 5 /пет/ броя фактури /описани по номера, дати, данъчни основи и ДДС на стр.25 от РД/, издадени от [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], в които като основание за издаването им е записано „съгласно договор". По отношение на четири от фактурите е установено, че данъкът е платен чрез ДДС -сметка на доставчика до края на данъчния период, през който е упражнено правото на данъчен кредит.

В хода на ревизията е установено, че посоченото дружество е deregистрирано по ЗДДС на 30.11.2006 г. по инициатива на данъчен орган, същото има установени и непогасени задължения в особено големи размери и многократно е търсено на адреса за кореспонденция /12 съобщения за връчване на документи по чл. 32 от ДОПК/. Констатирано е също така, че с Решение от 23.08.2007 г. на СГС по търговско дело № 1340/2005 г. е вписано прекратяване на производството по несъстоятелност и заличаване на основание чл. 632, ал. 4 от Търговския закон на [фирма].

Поради горните съображения, за издадените от [фирма] през м.08.2005 г. 8 /осем/ броя данъчни фактури /описани по номера, дати, данъчни основи и ДДС на стр.27 от РД/, ревизиращият орган е отказал правото на данъчен кредит на жалбоподателя в размер на 69 730,00 лв., а за данъчен период м.11.2005 г. е отказал данъчен кредит в размер на 4 804,80 по издадена от същото дружество фактура № [ЕГН]/01.11.2005 г. Във връзка с представената от ревизираното лице фактура с горния номер е отбелязано, че е с дата на съставяне 04.09.2005 г.

Съгласно констатациите на РД, данъкът по фактури № 20...51/22.08.2005 г., № 20...52/22.08.2005 г., № 20...53/23.08.2005 г., №

20...54/23.08.2005 г. и № 20...58/30.08.2005 г. е платен чрез ДДС сметка на доставчика до края на данъчния период, през който е упражнено правото на данъчен кредит.

По ЗКПО (отм.)

За 2004 г. ревизираното лице е подало годишна данъчна декларация по чл. 51 от ЗКПО /отм./ с вх.№ 130008/1455/31.03.2005 г., с която е деклариран финансов резултат за данъчно преобразуване в размер на 52 489,65 лв. и финансов резултат след данъчното преобразуване в същия размер. Следващият се корпоративен данък е определен в размер на 10 235,48 лв.

С РА е допуснато увеличение на финансовия резултат на жалбоподателя, извършено по реда на чл. 23, ал.2, т. 13 от ЗКПО (отм.). За да бъде допуснато това увеличение ревизиращите са приели, че обстоятелства относно доставките от [фирма] и [фирма] позволяват да се приеме, че в случая се касае за изплатени възнаграждения за услуги, които не са реално осъществени в полза на ревизираното лице. В този случай, посредством отчитането на разходи за услуги, които не е получило, ревизираното лице е намалило размера на облагаемата си печалба за 2004 г., което от своя страна е оказало влияние и върху размера на следващия се корпоративен данък, т. е. в случая е налице заобикаляне на данъчния закон и избягване от данъчно облагане. Горното от своя страна обосновава приложимостта на разпоредбата на чл. 23, ал. 2, т. 13, във връзка с чл. 15, ал. 3, т. 2 от ЗКПО /отм./, поради което РА в тази част следва да бъде потвърден.

По изложените по-горе съображения, РА е изменен като облагаемата печалба за 2004 г. е определена в размер на 66839,65 лв., а дължимият корпоративен данък е 13 033,73 лв. Тъй като лицето е внесло данък в размер на 10 235,48 лв., оставащият за довносяне данък е в размер на 2 798,25 лв., ведно със съответната лихва.

В хода на ревизията е установено, че на основание чл. 56 от ЗКПО /отм./, дружеството е следвало да прави месечни авансови вноски в размерите, посочени в мотивите на акта. Тъй като лицето не е изпълнило произтичащото от горната разпоредба задължение, на основание чл. 58, ал. 1 от ЗКПО /отм./ за невнесените в срок авансови вноски е начислена лихва в размер на 611,78 лв.

Съгласно констатациите на РД, за 2005 г. ревизираното лице е подало Г. с вх. № 10001299/31.03.2006 г., с която е деклариран положителен счетоводен финансов резултат в размер на 49 754,69 лв. и финансов резултат след данъчното преобразуване в същия размер.

Съгласно констатациите на РА, финансовият резултат на дружеството за 2005 г. е увеличен и на основание чл. 23, ал. 2, т. 8 от ЗКПО /отм./ със сума в размер на 47 079,72 лв. Същата представлява разход, отчетен по фактура № 0.. 359/21.06.2006 г., издадена от [фирма]. Предмет на

доставка по цитираната фактура е „комисионно възнаграждение съгласно договор от 20.03.2005 г. Реално одобрение 1 375 513 евро, левова равностойност - 2 690 269,59 лв. x 1.75 % = 47 079,72 лв. По отношение на разхода е констатирано, че е осчетоводен по дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“.

Органите по приходите установяват, че по силата на договор от 20.03.2005 г., [фирма] се задължава да извърши проучване на условията за отпускане на банков заем и съдейства за получаването му при изгодни условия. [фирма] се задължава да заплати комисионно възнаграждение в размер на 1,75 % от размера на отпуснатата сума.

След извършени служебни проверки, ревизиращите органи установяват, че към дата на сключване на договора и към дата на издаване на фактурата едноличният търговец няма назначени лица по трудови договори, от което е прието, че услугата е извършена лично от С. Д. С., в качеството му на едноличен търговец. Тъй като посоченото лице е управител и едноличен собственик на капитала на [фирма], т. е. налице е свързаност по смисъла на § 1, т. 3, буква "д" от ДОПК, е прието, че в случая се касае за разход, представляващ скрито разпределение на печалбата.

В хода на съдебното производство са приети като писмени доказателства представените документи с административната преписка. По искане на жалбоподателя е допусната, изслушана и приета без оспорване от страните Съдебно счетоводна експертиза. От нейното заключение се установява, че всички процесни фактури, издадени на жалбоподателя, отговарят на изискванията на чл. 94 от ЗДДС, както и на чл. 7 от ЗСч, с изключение на фактура № 0...187 от 02.12.2004 г. на [фирма], фактура № 0...374 от 30.12.2004 г. на [фирма] и фактура № 0...191 от 31.12.2004 г. Е., на които липсва подпис на съставител. По отношение на **фактури № 0...187 от 02.12.2004 г. на [фирма], фактура № 0...191 от 31.12.2004 г. и фактура № 10...19 от 02.04.2005 г. на [фирма] липсват разплащане.** От общата сума на 13 броя фактури на [фирма] за 522 674,00 лева е платена сумата от 415 148,00 лева, за която са издадени касови бележки по ЕКАФП, по реда на чл. 102 от ЗДДС. Разликата от 107 526,00 лева не е платена. Фактурите на всички останали доставчици са платени и за сумите са издадени касови бележки по ЕКАФП, по реда на чл. 102 от ЗДДС. Вещото лице е установило, че всички процесни фактури са отразени в отчетните регистри по чл. 100 и чл. 104 от ЗДДС за съответния данъчен период, за който се отнасят, с единствено изключение – **фактура № 3...17 от 04.09.2005 г. на [фирма], която е включена в Дневник за покупки за периода 01.11.2005 г. – 30.11.2005 г. и Справка – декларация за данъчен период 01.11.2005 г. – 30.11.2005 г.**

Видно от отговора на третия въпрос плащане на доставките не е

извършено по следните фактури: № 0...187 от 02.12.2004 г. на [фирма]; № 0...191 от 31.12.2004 г. и № 10...19 от 02.04.2005 г. на [фирма]; От общата сума на 13 броя фактури на [фирма] за 522 674,00 лева е платена сумата от 415 148,00 лева, за която са издадени касови бележки по ЕКАФП, по реда на чл. 102 от ЗДДС. Разликата от 107 526,00 лева не е платена, а за фактурите на всички останали доставчици са платени и за сумите са издадени касови бележки по ЕКАФП по реда на чл. 102 от ЗДДС. Експертът е посочил, че за платените фактури са взети съответните счетоводни операции и са приложени Хронологични ведомости на с/ка 501 „Каса в лева“, тъй като плащанията са извършени по касов път, за което са приложени касови бележки по ЕКАФП.

Относно плащанията по ДДС сметките на доставчиците, експертизата е посочила, че не е платено ДДС по фактури № 0...187 от 02.12.2004 г. на [фирма] и № 0...191 от 31.12.2004 г. на [фирма]. ДДС е платено по касов път, а не по ДДС сметка по фактура № 0...374 от 30.12.2004 г. на [фирма], тъй като същата е на стойност под 5000 лева. Извършени са частични плащания на ДДС по ДДС сметка на [фирма] в О. АД, а именно по фактура № 10...19 от 02.04.2005 г. от начислен ДДС – 17 819,00 лева е платено 13 700,00 лева. Разликата от 4 119,99 лв. Не е платена. За всички останали процесни фактури са извършени плащания по ДДС – сметките на доставчиците.

Всички процесни фактури са отразени в счетоводството на [фирма], като са взети счетоводни операции в съответните периоди: по сметка 602 са отразени разходите за външни услуги, а по с/ка 304 е отразено придобиването на стоки.

В заключението изрично е посочено, че няма отчетени съпътстващи разходи или други разходи, формиращи себестойност на извършени доставки или такива, относими към разглежданите фактури. В отговора на седми въпрос подробно са описани фактурите на съответните доставчици по препродажба на процесните стоки. Експертизата посочва, че за 2005 г. е извършена реализация на част от доставките от [фирма] по фактура № 10...19 от 02.04.2005 г. и на част от доставките от [фирма] по фактура № 0 ...1879 от 19.05.2005 г., които са продадени на [фирма]. За 2006 г. е извършена реализация на част от доставките от [фирма] по фактура № 0..2315 от 14.07.2006 г., които са продадени на [фирма], както и на част от доставките от [фирма], по изброени фактури на л. 32 от експертизата, които са продадени на [фирма], [фирма] и [фирма]. Експертизата е заключила, че „Д. С“ е издала данъчни фактури за всички продажби, в които е начислен косвения данък по ЗДДС. Подробно в отговора на 9 въпрос са изброени извършени продажба от жалбоподателя към неговите клиенти, за които са издадени данъчни фактури и е описано по кои сметки същите са

дебитирани за 2005 и 2006 г. По всички тези фактури е начислен данък по смисъла на ЗДДС и е осчетоводен по с/ка 453/2 „Начислен данък от продажби“. Експертизата също така е посочила, че в Дневниците за продажби са отразени фактурите на клиентите на [фирма] за съответните отчетни периоди, като са представени справки – декларации за данъчните периоди, в които са отразени описаните в отговора на 9 въпроси фактури и които са отразени в съответния данъчен период.

За финал експертизата е посочила, че ежесечно жалбоподателят по справките – декларации за ДДС, е определял ДДС за внасяне и ДДС за възстановяване и към 31.07.2006 г. размерът на ДДС за ефективно внасяне е 49 812,84 лева. На база на представените на експерта извлечения от банкови сметки за извършените плащания към бюджета на ефективно дължимо ДДС, същият е посочил, че общата сума по тях е 49 812, 79 лева. Съдът кредитира изцяло ССЕ.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и в несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона.

Съгласно приложимото законодателство към ревизирания период по вид на данъчните задължения, се установява, че в оспорената част на РА е отказано правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като не са изпълнени кумулативните предпоставки на чл. 64 от ЗДДС (отм.). Новелата на посочената норма гласи, че правото на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката или вносителя е налице, когато са изпълнени следните кумулативни условия: 1. получателят на доставката, за която е начислен данък е регистрирано по този закон лице към датата на възникване на данъчното събитие и към датата на издаването на данъчната фактура; 2. данъкът по облагаемата доставка е начислен по смисъла на чл. 55, ал. 6 от регистрирано по този закон лице най-късно към датата, на която изтича данъчният период, следващ периода, през който е възникнало данъчното събитие за облагаемата доставка; 3. доставката, по която е начислен данъкът, е облагаема към

датата на възникване на данъчното събитие); 5. получената стока по облагаема доставка стока или услуга е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми доставки; 6. получателят притежава данъчна фактура или данъчно дебитно известие, отговарящи на изискванията на Закона за счетоводството и на този закон. Правото на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката е налице и когато регистрирано лице (негов доставчик) не е изпълнило задължението си по ал. 1, т. 2, в случаите, когато данъкът по съответния данъчен документ е платен по "ДДС-сметка" на доставчика изцяло най-късно до края на данъчния период, през който е упражнено правото на данъчен кредит. Правото на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката или вносителя е налице при спазване условията на този член и когато получените стоки или услуги са използвани, използват се или ще бъдат използвани за извършване на услуги по чл. 66.

Допълнително законодателят в чл. 65, ал.4 ЗДДС (отм.) е посочил, че органът по приходите отказва правото на приспадане на данъчен кредит на ревизиран данъчен субект по всяка доставка в размера по ал. 5, когато установи, че за нея или по предходна доставка е налице, когато доставчикът е начислил данък, без да са налице основания за това и същият 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 ДОПК. Съгласно чл. 65, ал.5 и ал. 8 от ЗДДС (отм.) Правото на приспадане на данъчен кредит се отказва в размер, отговарящ на размера на данъка, който е начислен или е следвало да бъде начислен за доставката, по отношение на която е налице обстоятелство по ал. 4. Разпоредбата на ал. 4 не се прилага по отношение на данъчния кредит, възникнал в резултат на доставка, ако данъкът по съответния данъчен документ е платен по "ДДС-сметка" на доставчика, изцяло най-късно до края на данъчния период, през който е упражнено правото на данъчен кредит.

Видно от приета по делото ССЕ, се установява, че посочените правила за поведение не са били изпълнени – не е налице плащане, което да е осъществено по ДДС сметка на страните, вместо това експертизата е установила, че плащанията са извършени на каса, нещо повече в нея изрично е посочено по кои фактури ДДС не е платено, като това обстоятелство е установено и хода на процесната ревизия.

По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образувачи го

елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС /отм./.

Във връзка с горното, при преценка от страна на органите на приходната администрация дали е възникнало за получателя по доставките право на приспадане на данъчен кредит, същите имат правомощието и задължението да проверят дали отразените във фактурите доставки са реално извършени именно от посочените доставчици, в посочените срокове и обеми. При положение, че както ревизираното лице, така и доставчиците не представят доказателства, от които да е видно, че доставката е реално осъществена, наличието на фактури, включването им в дневника за продажбите и в съответните СД, не е достатъчно основание за признаване на правото на данъчен кредит.

Настоящият съдебен състав споделя изцяло извода на ответника по делото, че притежанието на фактури само по себе си не е достатъчно, за да се считат за доказани отразените в тях обстоятелства. Като вид счетоводен документ, използван да докаже изгодни за получателя по него факти, фактурата се ползва с доказателствена сила, доколкото отговаря на останалите събрани в хода на ревизионното производство документи.

В конкретния случай ревизиращите органи са извършили действия, целящи установяване на факти и обстоятелства, относими към претендираното от ревизираното лице право на приспадане на данъчен кредит в отделните периоди, попадащи в обхвата на ревизията. Посредством връчване на ИПДПОЗЛ, както на ревизираното лице, така и на посочените в акта доставчици, органът по приходите е имал за цел да събере доказателствата за произхода и местонахождението на стоките, предмет на част от доставките, за индивидуализирането им и фактическото им предаване, за движението на стоките - транспортиране, товарене, разтоварване, съхранение и наличието на необходимите документи, доказващи осъществяването на тези действия, за наличието на необходимата кадрова и материално-техническа обезпеченост за извършването им, както и за характера на получените услуги и наличието на условията, необходими за осъществяването им.

В случая обаче, в резултат на установената в хода на ревизията невъзможност за откриване на проверяваните доставчици на декларираните адреси за кореспонденция, е била възпрепятствана възможността за извършване на проверка на счетоводната им и търговска документация с оглед установяване на факта на реално изпълнени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 от ЗДДС /отм.

/ по издадените от тях фактури. Независимо от сочените в жалбата нарушения, допуснати при прилагане на процедурата по чл. 32 от ДОПК, безспорен се явява фактът, че в хода и на двете ревизионни производства, цитираните в акта доставчици /без [фирма]/ не са били открити на адресите им за кореспонденция, поради което не е изпълнено изискването на чл. 65, ал.4, т. 4 от ЗДДС (отм.).

Във връзка с горното не са налице достатъчно относими към доставките на стоки доказателства, като например: фактури от предходни доставчици, справки за наличност на стоките за отделните месеци, справки за приход на стоки по номенклатури и справки за изписани стоки за същите месеци, доказателства за наличие на складове за съхраняване на стоките и на транспортни средства за транспортирането им, транспортни документи и други. Съответно не са събрани доказателства, които да докажат правната възможност на доставчиците да прехвърлят собствеността върху движимите вещи.

Доказателства, удостоверяващи реалността на доставките на услуги [фирма], също не са събрани в хода на ревизията. В издадените от посоченото дружество фактури е вписан предмет на доставка - „услуга“, но за изясняване на нейния характер документи не са събрани. При административното обжалване е представен Комисионен договор от 16.05.2005 г., сключен между ревизираното лице и [фирма], но за същия липсват данни, че касае именно спорните доставки.

Във връзка с фактурираните от [фирма], [фирма] и [фирма] услуги също не са налице безспорни доказателства за реалното им извършване. В случая не са събрани данни за назначени във въпросните дружества лица на трудов или граждански договор, а видно от характера на услугите /предоставяне на работници за товаро-разтоварни работи, почистване на офис/, изпълнението им е поставено в зависимост от наличието на този ресурс.

Във връзка с доставките от [фирма] не са налице доказателства относно тяхната реалност. В издадените от дружеството фактури е вписан предмет - „съгласно договор“, но такъв договор не е представен от ревизираното лице, включително и в хода на административното обжалване. Доколкото разпоредбата на чл. 37, ал. 1 от ДОПК определя, че доказателствата в административното производство се събират служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта, то в случая не е имало пречка ревизираното лице да представи относимия договор, както и съпътстващите доставките документи, но това не е сторено. Това е било от съществено значение предвид обстоятелството, че [фирма] е дружество, заличено от търговския регистър и не е било възможно извършване на насрещна проверка на същото. В жалбата до настоящата инстанция не са изнесени данни относно характера на документираните доставки, нито са ангажирани доказателства,

оборващи тезата на ревизиращите органи.

В частта по ЗКПО, жалбата е неоснователна по следните съображение:

Съгласно чл. 15, ал.2 от ЗКПО (отм.) в случаите по чл. 13 и чл. 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 разпоредбата 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 и заплащане на разходи за проучвания, изследвания и развитие, извършени от свързано лице, неотговарящи по размери или разпределени несъобразно на резултатите или обема на дейността, както и неотговарящи по стойност на разходите при несвързани лица. Допълнително законодателят е бил предвидил, съгласно новелата на чл. 23 от същия закон, че размерът на облагаемата печалба се получава, като финансовият резултат (счетоводна печалба/загуба) от отчета за приходите и разходите (печалба или загуба) се преобразува чрез неговото увеличаване или намаляване за данъчни цели. Като Финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба) за данъчни цели се увеличава със: разходите, довели до намаляване на финансовия резултат (счетоводната печалба/загуба), които данъчно задължените лица не могат да докажат документално по реда, определен в съответните нормативни актове, с първични документи, включително придружени с фискален бон или с касова бележка от кочан, издадена в предвидени от нормативен акт случаи, или отчетени в нарушение на счетоводното законодателство или на принципа "документална обосновааност"; положителната разлика между приходите и разходите, отнасящи се за и неотчетени в текущия отчетен период съгласно реда, определен в съответните нормативни актове и разходите, съответно приходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно глава първа, раздел IV.

Съгласно цитираните разпоредби, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, дължимият данък на лицата се определя, без да се взема под внимание частично или изцяло резултатът от тези сделки. В случаите по чл. 13 и чл. 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 или финансови взаимоотношения или от тези сделки.

По силата на чл. 14, ал. 1 от ЗКПО/отм./, когато една или повече сделки

са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, дължимият данък на лицата се определя, без да се взема под внимание частично или изцяло резултатът от тези сделки. Чл. 15, ал. 2 от ЗКПО/отм./ предвижда, че 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.

В съответствие с цитираните разпоредби на материалния закон, приложими към периода 2004-2005 г., ревизиращите правилно са определили размера на лихвите, с които е преобразуван в увеличение съответния финансов резултат на основание чл. 23, ал. 2, т. 11 от ЗКПО/отм./.

Неоснователна се явява жалбата и в частта на увеличаване на финансовия резултат по реда на чл. 23, ал.2, т.8 от ЗКПО (отм.) със сумата в размер на 47 079,72 лева, тъй като жалбоподателят и собственика на [фирма] са свързани лица по смисъла на §1, т.3, буква „д“ от ДОПК. Следователно са правилни и законосъобразни изводите на ревизиращите при постановяването на РА, поради което настоящият съдебен състав не намира за необходимо да ги повтаря, тъй като ги споделя изцяло.

По отношение на наведените възражения за неспазване на 7 дневния срок в процедурата по чл. 32 от ДОПК, относно връчването на съобщението до доставчика [фирма], същото е неоснователно, тъй като сие представлява съществено процесуално нарушение, още повече, че съгласно цитираната по-горе норма на чл. 64, ал.1 от ЗДДС (отм.) е предвидена възможност изисканите писмени документи да бъдат представени в допълнителен срок.

С оглед изхода на спора и като взе предвид направеното искане от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което се явява основателно и уважената и отхвърлената част и на основание чл.161 от ДОПК във връзка с чл. 8 във връзка с чл. 7, ал.2, т.4 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът намира, че на ответника следва да се присъди същото в размер на 1640 лева (хиляда шестстотин и четиридесет лева).

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. 1 и последно от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет.5, ап. 8, представлявано от С. Д. С. срещу ревизионен акт (РА) № 23 – 1000494 от 12.05.2010 г., издаден от Т. Д. И. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., офис С. област, потвърден и изменен с Решение № 1830 от 29.11.2010 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Д. – С” Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет.5, ап. 8, представлява но от С. Д. С. да заплати юрисконсултско възнаграждение в полза на ответника – дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна политика” в размер на 1640 (хиляда шестстотин и четиридесет) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: