

РЕШЕНИЕ

№ 7708

гр. София, 09.12.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 19.06.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **9299** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба, подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез управителя А. Х. С., срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/20.02.2012 г., издаден от Т. Г. П. – главен инспектор по приходите в Териториална дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители” (СДО), първоначално мълчаливо, а впоследствие и изрично потвърден с Решение № 1605/04.07.2012 г. на директора на Дирекция „О.” – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят оспорва РА в частта на отказано право на данъчен кредит по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от 01.10.2008 г. до 31.12.2008 г. и от 01.07.2009 г. до 31.08.2009 г. в размер 228 200 лева и съответните лихви за забава в размер на 67 687 лева, по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], както и в частта на определени допълнително главници и лихви по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) - корпоративен данък за отчетните 2008 г. и 2009 г. в общ размер 425 959,18 лева. Излага мотиви за субективно тълкуване на фактите и доказателствата като твърди, че в процеса на извършеното данъчно облагане са допуснати съществени нарушения, които се отнасят както до прилагането на материалния и процесуалния закон, така и до събирането и преценката на доказателствата и доказателствените

средства. Твърди, че атакуваният РА е издаден в нарушение на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, поради необсъждане на доводите и представените доказателства в подаденото възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК като счита, че по този начин е нарушено правото му на защита. На следващо място излага твърдения за нарушение на разпоредбата на чл. 37, ал. 4 от ДОПК, тъй като според жалбоподателя, в хода на ревизията е представен Протокол за претърсване и изземване, съставен по повод иззети от органите на прокуратурата документи от [фирма], вследствие на което доставчикът е поставен в невъзможност да представи поисканите документи. Съобразно изложените в жалбата мотиви отправя искане за отмяна на РА № [ЕГН]/20.02.2012 г. като незаконосъобразен в частите, в които са направени корекции на правото на данъчен кредит по реда на ЗДДС за гореизброените периоди, както и в частта на увеличението на финансовия резултат за 2008 г. и 2009 г. ведно с начислените лихви. Претендира направените по делото разноски.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” („ОДОП”) – С., чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна по мотиви, изложени в решението на директора на Дирекция „О.” – С.. Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

РА № [ЕГН]/22.02.2012 г. е издаден от Т. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., дирекция СДО в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] за корпоративен данък за 2008 г. и 2009 г. и за върху добавената стойност (ДДС) за данъчни периоди 01.10.2008 г. - 31.12.2008 г. и 01.07.2009 г. - 31.08.2009 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1100231/31.05.2011 г., изменена със ЗВР № 1100397/01.09.2011 г., изменена със ЗВР № 1100444/30.09.2011 г., всичките издадени от Т. Т. В., на длъжност началник отдел „Контрол” в дирекция СДО при ТД на НАП – С.. Заповедите са издадени от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП – С.. Определен е срок за извършване на ревизията до 02.12.2011 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1100444/16.12.2011 г., връчен на пълномощник на управителя на [фирма] на 21.12.2011 г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК. С молба вх. № 2553-03-10/04.01.2011 г. ревизираното лице е поискало удължаване на срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК за представяне на възражения срещу РД. С Решение № 430/05.01.2012 г., срокът за представяне на възражение с допълнителни доказателства по РД № 1100444/16.12.2011 г. е удължен до 04.02.2012 г., като в рамките на същия е подадено възражение и са приложени доказателства по опис. Възражението е подробно обсъдено в мотивите на оспорения в настоящото производство РА и след преценка на възраженията, органът, издал акта, е направил заключението, че претенциите на ревизираното лице не са подкрепени с доказателства, които биха опровергали вече направените констатации на ревизиращия екип и като цяло са неоснователни.

Ревизията приключва с РА № [ЕГН]/20.02.2012 г., издаден от Т. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., дирекция СДО, компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1100444/16.12.2011 г., издадена от органа, възложил

ревизията. РА е връчен на 05.03.2012 г. С РА компетентния орган изцяло е възприел констатациите от РД, като съгласно таблица 1 към РА за ревизираните периоди са определени задължения за данъци и лихви общо в размер на 725 014,11 лева.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА е постъпила жалба от ревизираното дружество с вх. № 2553-03-457/19.03.2012 г. по регистъра на ТД на НАП - С., дирекция СДО и вх. № 23-22-938/27.03.2012 г. по регистъра на дирекция „О.“ – С..

С Решение № 1605/04.07.2012 г. на директора на Дирекция „О.“ при ЦУ на НАП, постановено при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК (във връзка с постъпила жалба в АССГ с вх. № 53-00-547/27.06.2012 г.), жалбата на ревизираното лице в частта за данъчни периоди от 01.01.2009 г. до 31.07.2009 г. е приета за недопустима при наличие на хипотезата на чл. 88, ал. 1, т. 3 АПК и съответно оставена без разглеждане, а в останалата ѝ част е приета за неоснователна, като РА № [ЕГН]/20.02.2012 г. е потвърден в частта, касаеща установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди от 01.10.2008 г. до 31.12.2008 г. и от 01.07.2009 г. до 31.08.2009 г. и установените резултати по ЗКПО за отчетните 2008 г. и 2009 г.

Жалбата до съда е подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в законоустановения срок срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № [ЕГН]/20.02.2012 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната З. № К 1100444/16.12.2011 г., издадена от лицето, възложило ревизията и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

На следващо място, настоящият състав не приема наведените от страна на жалбоподателя процесуални нарушения на чл. 120, ал. 2 от ДОПК и на чл. 37, ал. 4 от ДОПК. Подаденото възражение и представените с него допълнителни доказателства са подробно обсъдени в процесния РА. На следващо място нормата на чл. 37, ал. 4 ДОПК предвижда, че органът по приходите може да приеме за несъществуващи доказателствата, които е изискал и които не са му представени в определения за това срок. Твърдението на жалбоподателя за наличие на Протокол за претърсване и изземване, съставен по повод изети от доставчика [фирма] документи, правилно е възприето за недоказано, тъй като и в хода на съдебното производство подобен документ не беше предоставен от страна на ревизираното дружество.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

В хода на ревизията, с оглед събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните данъчни периоди, на жалбоподателя [фирма] са връчени искания за представяне на документи и писмени

обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), изх. № 2553-00-1741/25.05.2011 г., № 2553-00-1730/10.10.2011 г. и № 2553-03-1907/07.11.2011 г., като изисканите документи са представени в определените за това срокове.

От проверяващите са инициирани насрещни проверки на доставчиците на ревизирувания субект, като в резултат от установените при проверките факти и обстоятелства и въз основа на преценка на представените от ревизирувания субект документи, е отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] и [фирма].

1. Относно [фирма]:

Жалбоподателят [фирма] е упражнил право на данъчен кредит по фактури с № 36/24.10.2008 г., № 37/27.10.2008 г., № 38/28.10.2008 г., № 55/28.11.2008 г. и № 90/22.12.2008 г, издадени от [фирма], с данъчна основа в общ размер 511 000 лева и ДДС 102 200 лева. Предметът на доставки по всички процесни фактури е „услуги”.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], като резултатите от проверката са обективирани в Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) № 2225-1100231-8/15.09.2011 г., в който е установено, че [фирма] е регистриран по реда на ЗДДС, считано от 13.08.2008 г. и дерегетиран на 04.03.2009 г. на основание чл. 176 от ЗДДС. За целите на ревизионното производство е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № ИТ-00-7500/07.08.2011 г. Изготвен е протокол № 1142419/07.09.2011 г. при посещението на адреса за кореспонденция на доставчика. ИПДПОЗЛ е връчено на управителя на [фирма] - Л. А. Б.. В указания срок от лицето не са представени поисканите документи.

С цел изясняване на факти и обстоятелства, свързани с документираните доставки от [фирма] и на основание чл. 37, ал. 1-3 от ДОПК с ИПДПОЗЛ изх. № 2553-03-1559/12.09.2011 г. от [фирма] са изискани всички относими към доставките документи. С писмо вх. № 2553-03-1559/19.09.2011 г. ревизираното лице представя копия на процесните фактури и копие на банковите парагони за частично извършени плащания. Представен е договор, сключен на 08.09.2008 г. с [фирма] за извършване на строително-ремонтни и монтажни работи на обект „Ремонт на Клиника по психиатрия в МБАЛ [фирма] срещу възнаграждение в размер на 311 000 лева без включен ДДС, копия на процесните фактури с предмет на доставката „СМР по договор”, приемо-предавателни протоколи, акт Образец 19, справка за счетоводното отразяване на тези документи като разходи за външни услуги.

С протокол № 2225-1100231-8[#]1/16.12.2011 г., на основание чл. 50 от ДОПК, за целите на ревизионното производство на [фирма], е приобщен РА № [ЕГН]/21.12.2009 г., издаден на [фирма], с който са определени задължения по реда на ЗДДС в особено големи размери, произтичащи от отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 65, ал. 4, във връзка с чл. 6 от ЗДДС и чл. 122 от ДОПК по доставки от „Сим I комерс” Е. с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] за периодите от 01.08.2008 г. до 31.12.2008 г. във връзка с ненамирането им на декларираните адреси за кореспонденция и непредставянето на документи. Установено е, че предходните доставчици са дерегетиранни на основание чл. 176 от ЗДДС по инициатива на орган по приходите. Ревизиращият екип е приел, че относно извършените към [фирма] доставки не са налице доказателства, които да удостоверят реалността им. В хода на ревизионното производство [фирма] не е представило никакви първични документи и вторични

регистри. Не са представени договори за обектите, на които са извършвани СМР, доказателства за извършени СМР, не е установено наличие на кадрова обезпеченост за извършване на договореното. Предвид изложеното ревизиращият екип е направил заключение, че след като за [фирма], в качеството му на доставчик, не са налице доказателства за услуги, получени от изброените по-горе доставчици, то тези услуги не биха могли да бъдат предмет на последващи доставки към жалбоподателя [фирма], съответно е приел, че издадените от [фирма] фактури за доставка на услуги с получател [фирма] не документират реално извършени доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. На основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] в размер на 102 200 лева.

2. Относно [фирма]:

Жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит по фактури с № 114/27.07.2009 г., № 115/28.07.2009 г., № 116/29.07.2009 г., № 117/30.07.2009 г., № 118/31.07.2009 г., № 20005/07.08.2009 г. и № 20006/09.08.2009 г., издадени от [фирма] с данъчна основа в общ размер 630 000 лева и ДДС 126 000 лева. Предметът на доставките по всички процесни фактури е „услуги”.

Извършена е насрещна проверка на [фирма], за която е съставен ПИНП № 2225-1100231-7/16.12.2011 г. Съгласно ПИНП за целите на ревизионното производство е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № 2553-06-2323/12.09.2011 г., връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В определения с ИПДПОЗЛ срок не са представени изисканите документи.

За изясняване на факти и обстоятелства, свързани с фактурираните доставки от [фирма] и на основание чл. 37, ал. 1-3 от ДОПК, с искане за представяне на документи и писмени обяснения, изх. № 2553-03-1559/12.09.2011 г. са изискани от [фирма] относими към доставките документи, намиращи се у ревизираното лице. С писмо вх. № 2553-03-1559/19.09.2011 г. са представени копия на процесните фактури и копия на банковите парагони за плащането. Представени са договори за „изпълнение на строително-ремонтни и монтажни работи със собствен кадрови ресурс, материали и инвентар на обекти в МБАЛ [фирма], копия на процесните фактури с предмет на доставката „СМР по договор”, приемо-предавателни протоколи, обр. 19, документи за извършени плащания, хронология на счетоводна сметка 602/Разходи за външни услуги.

С протокол № 2225-1100231-7[#]1/16.12.2011 г., на основание чл. 50 от ДОПК, за целите на ревизионното производство на [фирма] е приобщен РА № 1001172/04.08.2010 г., издаден на [фирма], с който са определени задължения по реда на ЗДДС за периода от 01.05.2009 г. до 31.01.2010 г. в особено големи размери. От страна на [фирма], както и от страна на неговите преки доставчици (всички дерегистрирани на основание чл. 176, т. 3 от ЗДДС), не се представят доказателства, които да удостоверят извършване на услуги и съответно извършени разплащания. Доставчикът [фирма] не е представил доказателства за наличие на кадрова обезпеченост за извършване на договореното, липсват документи за разплащания по фактурите, не се установява превъзлагане на договорените работи към трети лица – подизпълнители. Предвид изложеното ревизиращият екип е приел, че издадените от [фирма] фактури за доставки на услуги с получател [фирма] не документират реално извършени доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. На основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит

по фактурите, издадени от [фирма] в размер на 126 000 лева.

При така установеното за двамата доставчици, ревизиращият екип е формирал заключение, че не са налице доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, съответно не са изпълнени изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, като на посочените основания е отказал право на приспадане на данъчен кредит.

Въпреки дадените указания на жалбоподателя, с Определение от 15.11.2012 г. относно разпределението на доказателствената тежест, да представи доказателства за реалност на спорните доставки, включително чрез ангажиране на съдебни експертизи, той не е проявил процесуална активност в указания му смисъл. Настоящият състав следва да посочи, че с посоченото определение, съдът е допуснал изслушване на съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ) и съдебнотехническа експертиза (СТЕ), което протоколно определение е отменено в съдебно заседание, проведено на 19.06.2013 г., тъй като съдът е констатирал, че определеният депозит за вещо лице не е внесен и че жалбоподателят проявява процесуално бездействие като не се явява на нито едно от проведените заседания.

С оглед на така установените факти, съдът прави следните правни изводи:

Понятието доставка на стока е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС - това е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Разпоредбата на чл. 5, ал. 1 от ЗДДС определя като стока всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обръщение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Според чл. 8 от ЗДДС услуга по смисъла на закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен

приход, съпоставим на този разход.

В тежест на получателя по доставката е да удостовери, че реално е придобил собственост върху стока или се ползва от резултата на извършена услуга. В случая не са представени доказателства, от които да се установява реалното получаване на материалите по фактурите, както и не се установява в каква конкретна дейност тези материали са били вложени. Не е извършена проверка в счетоводството на доставчиците, с която да се установи какви разходи са извършени във връзка с изпълнението на доставките, какъв е произхода на стоката и как е съхранявана. В тежест на жалбоподателя е да ангажира доказателства, включително и счетоводна експертиза, посредством които да установи съществуването на посочените обстоятелства. Такива доказателства не са представени както в ревизионното, така и в настоящото производство. На жалбоподателя, от страна на съда са дадени указания за обстоятелствата, които следва да бъдат установени и е предоставена възможност за ангажиране на експертиза. Не са представени доказателства за установяване на твърденията, изложени в жалбата, както и не е внесен депозит за исканите експертизи – ССЧЕ и СТЕ, т.е. оспорващият не се е възползвал от дадената възможност да ангажира доказателства, проявявайки процесуално бездействие по време на настоящия процес. В този смисъл със свое решение от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 С. в т. 32 се е произнесъл, че съдът е длъжен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали жалбоподателят може да упражни право на приспадане на данъчен кредит по процесните доставки. Въпреки изричните указания на съда, жалбоподателят не е представил доказателства в подкрепа на тезата си, че по процесните фактури е осъществена реална доставка. При липса на доказателства за реалността на доставките, неправилно би било съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Н. факт е неосъществен факт. При липса на извършена двустранна сделка (обратното не се установи по делото) нормално и логично е знание за това да има и при двете страни по тази сделка.

При това положение не би могло да намери приложение приетото с постановеното от С. решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в т. 63 е посочено, че според практиката на съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи /вж. Решение от 17 юли 2008г. по дело № С-132/06, т. 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело № С-188/09, т. 21/. В т. 64 е посочено, че за тази

цел Директива 2006/112 и по-конкретно член 242 от нея задължава всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. В случая, за да установят реалността на документираните услуги, с оглед разпоредбата на чл. 37, ал. 1 от ДОПК, вменяваща задължение на органите по приходите да събират служебно доказателства, от ревизиращия екип са инициирани насрещни проверка на доставчиците, за целите на които са изготвени и връчени по надлежния ред ИПДПОЗЛ. В отговор на тези искания не са представени доказателства. Ревизиращите органи са анализирали задълбочено наличната информация и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което се е формирало становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като липсват безспорни доказателства за реалното осъществяване на документираните с тях доставки именно от посочения доставчик.

Настоящата инстанция споделя така формирания извод, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизионното производство доказателства не позволява да бъде прието, че издадените от [фирма] и [фирма] фактури документират реално извършени доставки. В случая се касае за установяване на правнорелевантните за спора факти, а именно, че доставчикът е можел да извърши съответните услуги. Тези факти по отношение на процесните фактури не са установени. Независимо от представената документация, съдът не може да направи извод, че доставките са осъществени в действителност или най-малкото в обема, в който се твърди и точно от лицето, посочено като изпълнител на услугата.

Ненамирането на доставчиците на адресите за кореспонденция и непредставянето на изисканите от тях документи в хода на ревизионното производство не изключват възможността жалбоподателят да представи достатъчно доказателства в подкрепа на тезата си за правомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, но това в настоящото производство от страна на [фирма] не е сторено. Съдържащите се по преписката документи не доказват извършването на реални доставки като основна предпоставка за възникване правото на данъчен кредит. Предвид установеното при насрещните проверки на цитираните търговци, че не са представени изискани от органа по приходите доказателства относно извършване на доставките, наличие на материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките, счетоводна отчетност и кореспонденция във връзка с фактически извършени действия по представените договори, доказателства, конкретизиращи отделни изпълнени дейности, както и определянето на стойността им, правилно органът по приходите

е формирал извода, че неоснователно са издавани фактури и е начислен данък, без реално да са извършени доставки.

Безспорно е прието от съдебната практика, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Поради това, 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 да проверят дали отразените във фактурите доставки са реално извършени, именно от посочените доставчици и в посочените 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 и счетоводното им отразяване не е достатъчно основание за признаване на правото на данъчен кредит, тъй като фактурата сама по себе си не е данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране 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 препащата 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.

По приложението на ЗКПО:

1. Относно данъчната 2008 г.:

Съгласно констатациите на РА, за 2008 г. задълженото лице е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО с вх. № [ЕГН]/24.03.2009 г., с която е деклариран финансов резултат след данъчно преобразуване (данъчна печалба) в размер на 601 993 лева, корпоративен данък в размер на 60 199,30 лева, съответно подлежащ на внасяне данък в размер на 58 759,30 лева, определен след приспадане на направените през годината авансови вноски в размер на 1 440 лева.

Във връзка с обстоятелствата, констатирани по отношение на доставките по издадените от [фирма] фактури, описани подробно в частта по ЗДДС, органите по приходите са приели, че са налице основания за увеличение на финансовия резултат на ревизираното лице за 2008 г. с общата стойност на издадените от [фирма] фактури – 511 000 лева, намерила счетоводно отражение по дебита на счетоводна сметка 602/Разходи за външни услуги.

Финансовият резултат за 2008 г. е преобразуван в посока увеличение и със сумата в размер на 2 160 210 лева, представляваща общата стойност по издадени от прекия доставчик [фирма] девет фактури с номера № 548/20.03.2008 г., № 653/07.05.2008 г., № 655/09.05.2008 г., № 666/30.05.2008 г., 713/05.06.2008 г., № 716/09.06.2008 г., № 717/12.06.2008 г., № 718/17.06.2008 г., № 720/20.06.2008 г., с предмет на доставките по седем от фактурите „услуги“, а по останалите две „материали“.

В мотивите на доклада е прието, че нито доставчикът, нито жалбоподателят в хода на ревизията, приключила с РА № 904075/10.09.2009 г. са представили доказателства за реалното извършване на документираните с процесните фактури доставки, във връзка с което е формиран извод, че същите са сключени с цел отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО. Не са били представени и самите фактури, поради което правото на данъчен кредит е отказано на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

2. Относно данъчната 2009 г.:

За 2009 г. ревизираното лице е подало Г. с вх. № [ЕГН]/29.03.2010 г., с която е деклариран данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 557 748,49 лева. При ревизията е установено, че в счетоводството на дружеството за 2009 г. по дебита на сметка 602/Разходи за външни услуги са осчетоводени разходи на обща стойност 630 000 лева по фактури, издадени от [фирма]. С оглед обстоятелствата, описани в частта по ЗДДС, относно доставките от посоченото дружество и възприетата теза за липса на реално извършени услуги, ревизиращите органи приемат, че са налице основания за увеличение на финансовия резултат с размера на отчетените разходи поради наличие на хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4

ЗКПО.

В резултат на извършената корекция е определен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 1 188 394,49 лева.

Съдът споделя доводите на органите по приходите, че липсата на действително осъществена доставка по смисъла на ЗДДС обосновава извод, че ревизираното лице, дори и да притежава редовни от формална страна първични документи - фактури, то те не документират реално осъществени стопански операции и не доказват отразените в тях обстоятелства. Фактурите представляват частни свидетелстващи документи и тяхната материална доказателствена сила следва да бъде преценявана в съвкупност с останалите доказателства по делото. Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО се съдържа определение за документална обоснованост, като според ал. 1 счетоводният разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Следователно на това правно основание, за да не се признаят счетоводни разходи, следва те да са такива разходи, за които данъчнозадълженото лице не разполага с документи, отговарящи на нормативните изисквания на ЗКПО и Закона за счетоводството, т.е. включително и когато тези документи не отразяват вярно описаната в тях стопанска операция. Предвид изложените по-горе съображения относно облагането по ЗДДС, съдът приема, че е налице хипотезата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, според която, 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 взема под внимание резултатът от тях. Предвид изложеното, настоящият състав споделя извода на ревизиращия екип, че по фактурите, издадени с предмет „услуги”, е изпълнена и хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, а именно заплащане на възнаграждение за услуги, без те да са реално осъществени. Предвид изложеното, ревизионният акт и в тази му част се явява правилен и законосъобразен и следва да бъде потвърден.

На основание изложените съображения, настоящата инстанция намира, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата, подадена от [фирма] следва да бъде приета за неоснователна.

При този изход на спора и с оглед липсата на волеизявление от страна на процесуалния представител на ответника за присъждане на разноски, съдът не дължи произнасяне в тази насока.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК,

Административен съд София – град, Първо отделение, 18 – ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/20.02.2012 г., издаден от Т. Г. П. – главен инспектор по приходите в Териториална дирекция на Национална агенция за приходите – С., Дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 1605/04.07.2012 г. на директора на Дирекция „О.“ – С. при Централно управление на НАП.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните, че е постановено.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: