

РЕШЕНИЕ

№ 6128

гр. София, 15.11.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 7 състав, в публично заседание на 08.10.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **5889** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Делото е образувано по жалба на [фирма], [населено място], чрез адвокат К. Р. срещу ревизионен акт № 1000428/10.10.2007 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 477/24.03.2008 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП, [населено място]. С оспорения РА за търговеца са установени допълнително задължения в общ размер на 255 274,85 лева – главница и лихви, по Закона за облагане доходите на физическите лица /ЗОДФЛ /отм./ за данъчните години от 2002 г. до 2005 г., по Закона за данък добавената стойност /ЗДДС /отм./ за данъчните периоди месец март и месец април на 2003 г., от месец декември 2004 г. до месец юни 2005 г., и за месец декември 2005 г. В следствие на непризнатото право на признаване на данъчен кредит е изменен финансовия резултат на търговеца и са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО/отм./.

В жалбата, от съда се иска РА в оспорената част да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Навеждат се доводи, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено. Не са правени никакви сериозни опити да бъдат открити доставчиците, а извършваните насрещни проверки са в противоречие с регламентираните в ДОПК правила. Твърди се, че абсолютно неоснователно ревизиращият екип е пренебрегнал представените доказателства – договори, пътни листове и др. Посочва се, че всички извършени доставки данъкът е преведен по ДДС-сметка на доставчиците. Повечето от тях през процесните периоди са имали технически, технологичен и кадрови потенциал да осъществят доставките. Инвокират се доводи, че не са изпълнени указанията на решаващия орган, дадени в решение № 488/04.04.2007 г.

В с.з. , жалбоподателят, редовно призова, чрез адвокат Р. поддържа жалбата и моли оспорвания РА да бъде отменен като незаконосъобразен. Претендира разноски. Представя писмени бележки.

Ответникът, редовно призован за с.з. чрез юрисконсулт И. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, уведомена не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Съдът, като взе предвид становищата на страните и доказателствата по делото, включително тези в ревизионната преписка и събраните допълнителни такива в хода на съдебното производство, намира за установено следното:

Административното производство по издаване на РА е започнало въз основа на заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 219/12.04.2007 г., изменена със ЗВР № 370/22.06.2007 г., изменена със ЗВР № 428/25.07.2007 г., издадени от Д. В. Я. - Началник сектор „Проверки и ревизии”, в отдел „Д.” при ТД на НАП, [населено място], във връзка с Решение № 488/04.04.2007Г. НА Директора на Д”ОУИ” – София . Обхвата на възложената с горесцитираните ЗВР ревизия на Г. С. З., в качеството му на [фирма] е за определяне на задълженията по ЗОДФЛ /отм./ за периода 01.01.2002 г.- 31.12.2005 г и по ЗДДС /отм./ за данъчните периоди от м. 03.2003 г. до м.04.2003 г. и от м. 12.2004 г. до м. 06.2005 г. и за м.12.2005 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад /РД/ № 428/10.09.2007 г., като в приложената към него таблица са описани задълженията на търговеца, произтичащи от доначисляване на съответните данъци. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е депозирано писмено възражение.

След приключване на ревизионното производство е съставен ревизионен акт № 1000428/10.10.2007 г. издаден от К. Б. С. - инспектор по приходите при ТД на НАП, [населено място], упълномощен със Заповед за определяне на компетентен орган № 428/13.09.2007 г. на Д. В. Я. - органа, възложил извършването на ревизията. В РЛА органите по приходите са възприели изцяло изводите в РД и са ги обективирали в акта.

Ревизираното лице е обжалвало РА, като с Решение № 477/24.03.2008г. директора на Дирекция „ОУИ „– София е потвърдил същия. Жалбата до Административен съд – София град срещу решението е депозирана на 03.12.2010г. т.е. в законоустановения 14-дневен срок, видно от датата на постановяване на решението.

В хода на настоящето производство са приети доказателствата приложени с жалбата и цялата административна преписка , както и представените в с.з. страните допълнителни такива.

Изслушани са съдебно-техническа и съдебно-счетоводна експертиза, чиито заключения са приобщени към доказателствения материал, събран в производството.

При така установеното от фактическа страна, съдът като взе предвид констатациите в обжалвания РА, становищата на страните и представените по делото доказателства, прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу РА от ревизирания субект, след изчерпване на фазата на административния контрол и в рамките на преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Същата отговаря на изискванията на чл. 149 от ДОПК и като такава е процесуално допустима за разглеждане по същество.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна последните мотиви:

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.

Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". В случая видно от заповед за определяне на компетентен орган № 428/13.09.2007 г., издадена от Д. В. Я. - началник сектор „Проверки и ревизии” в отдел „Д.” при ТД на НАП София на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК е определена К. Б. С. на длъжност инспектор по приходите в ТД на НАП – Кюстендил за компетентен орган по издаването на ревизионен акт на [фирма] . Самата ЗОКО е издадена от Д. В. Я. началник сектор „Проверки и ревизии” в отдел „Д.” при ТД на НАП София, чиято компетентност е определена със заповед № 01 от 03.01.2006г. на директора на ТД на НАП Кюстендил. Процесният ревизионен акт е издаден от определения в ЗОКО орган по приходите – К. Б. С. на длъжност инспектор по приходите в ТД на НАП Кюстендил т.е. от лице, разполагащо с материална компетентност при наличието на изрично издадена заповед за определяне на компетентен орган.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за определен брой доставки, осъществени в рамките на извършваната [фирма] дейност, не са налице предпоставки за признаване право на приспадане на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС /отм./, като мотивите, в по-голямата си част са с еднороден характер. Поради това обстоятелство, съдът намира, че не следва да обсъжда поотделно всеки един от доставчиците. След проверка и анализ на съдържащите се в

административната преписка доказателства, касаещи спора, съдът достига до следните фактически констатации и правни изводи:

Касателно установените публични вземания по ЗДДС /отм./.

С решение № 488/04.04.2007 г. на Директора на Дирекция „ОУИ”, при ЦУ на НАП, [населено място] е отменен ревизионен акт, издаден от органите по приходите при ТД на НАП, [населено място] и преписката е върната за възлагане на нова ревизия.

В хода на ревизионното производство, завършило с оспорения пред настоящия състав на АССГ ревизионен акт са изпълнени указанията на решаващия орган. Направени за максимални усилия да бъдат открити доставчиците на [фирма] [фирма], [фирма], [фирма] И [фирма], но резултати в тази връзка не са постигнати.

По силата на чл. 65, ал. 2, т. 4 от ЗДДС /отм./, 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 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.

В разглеждания случай от страна на визираните дружества не са представили данни, относно наличието на материална и техническа обезпеченост за извършване на търговия с течни горива, които се явяват предмет на спорните доставки. Липсват данни за притежавани от тях търговски обекти за търговия с горива, цистерни или други специализирани транспортни средства за превоз и съхранение на горива. Не са представени транспортни документи /товарителници, пътни листове, приемателно-предавателни протоколи и други/, от които да е видно по какъв начин е осъществяван транспорта. В случай, че доставчиците са били само посредници в търговските взаимоотношения между [фирма] и други лица, е следвало да бъдат ангажирани доказателства в тази насока, като най-малкото се проследят счетоводните записвания, правени от тези дружества през процесните данъчни периоди.

Оспорващият излага доводи за това, че същият по време на ревизираните периоди е осъществявал търговска дейност в значителни обеми, включително и транспорт на

товари със собствени и наети тежкотоварни превозни средства и е било съвсем естествено да купува дизелово гориво, смазочни материали и резервни части за тези ППС. Този довод по принцип би бил основателен в случай, че счетоводствата на доставчика и получателя са водени коректно и са представени доказателства, за това че с всяка една от фактурите се документира реалното осъществяване на описаната в нея доставка. Фактурата е първичен счетоводен документ и издаването ѝ е предпоставка за признаване право на приспадане на данъчен кредит. Притежанието на същата обаче не единственото основание за възникване и упражняване на това право. При съмнение за липса на реалност на дадена доставка, в тежест на данъчно-задълженото лице е да представи доказателства за това, че е било страна по търговска сделка, при която е прехвърлена собствеността върху стоки /чл. 6 от ЗДДС /отм./или са извършени услуги /чл. 9 от ЗДДС /отм./.

Изложените фактически обстоятелства, не могат да мотивират съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи. Констатациите на органите по приходите не могат да бъдат опровергани и от събраните в съдебното производство доказателства. Заключение на допуснатата ССЧЕ е изцяло неотнормено към спора, поради факта, че пълномощникът на оспорващия е поискал да се изследват документи, издадени от доставчици, които изобщо не са били предмет на проверка в хода на ревизионното производство. Издадените от тези дружества фактури, описани от вещото лице в заключението касаят периоди, невлизащи в обхвата на ревизията, поради което заключението не следва да бъде обсъждано.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. Наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 от ЗДДС /отм./ е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на

препращащата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 64 и сл. от ЗДДС /отм./, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 65 от ЗДДС /отм./, 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. 65 от ЗДДС /отм./.

В разглеждания случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. Касае се за доставки с определена специфика – покупка на дизелово гориво, смазочни материали и резервни части в значителни обеми. Независимо от представените документи – пътни листове, договори за наем на превозни средства, свидетелства за регистрация на МПС и други, съдът не може да направи извод, че спорните доставки са осъществени в действителност или най-малкото в обема, в който се твърди. Не са налице доказателства, за това на какво основание и точно в какъв период е извършвана работата с тези ППС на посочените рудници. В случая се касае за специфични стоки – горива, смазочни материали и резервни части, търговията, с които се подчинява на множество изисквания, регламентирани в съответните подзаконови нормативни актове. Освен липсата на изброените по-горе вторични счетоводни документи, не са представени и доказателства за реално осъществен транспорт със съответните специални транспортни средства – цистерни, както и това за чия сметка е бил транспортът. Н. с това не са налични декларации по чл. 12, ал. 1 от Наредбата за изискванията за

качеството на течните горива. Декларацията е за съответствие на партидата, от която е доставено процесното гориво на изискванията за качество на течните горива. В нея следва да се впишат количеството на доставеното гориво и лицето, на което се доставя за последващо разпространение, съхранение, използване, както и датата и номера на документа за експедиция.

Невъзможността да се установят по безспорен и категоричен начин определени факти, даващи възможност на оспорващия да упражни право на приспадане на данъчен кредит, води до заключението, че е налице хипотезата на чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС /отм./ - доставчиците не са представили доказателства от значение за определянето на данъчните им задължения, 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. В подкрепа на направените изводи е и обстоятелството, че органите по приходите не са открили на адресите по седалище и управление нито една от процесните фирми-доставчици.

Според настоящия състав на съда не са налице и предпоставките по чл. 65, ал. 2 от ЗДДС /отм./. Независимо от факта, че ДДС е посочен на отделен ред в представените от жалбоподателя фактури, няма достатъчно категорични данни, че данъкът е преведен по „ДДС – сметка” на доставчика, каквото е било изискването на тогава действащия ЗДДС. Дори да се приеме, че е извършено плащане по „ДДС – сметка” в срока по чл. 65, ал. 8 от ЗДДС /отм./, предвид констатираните по-горе обстоятелства, касаещи липсата на достатъчно категорични доказателства за реално извършени доставки, не може да доведе до възникване на право на признаване на данъчен кредит. Този извод е в съответствие с разпоредбата на чл. 63 от ЗДДС/отм./, съгласно, който правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с получаването на стока или услуга.

С оспорения акт не е признато право на данъчен кредит за закупени от жалбоподателя мотоциклети и леки автомобили, в които броят на местата за сядане, без мястото на водача не превишава 5 за м. март

2005 г. в размер на 1 829 лева, м. май 2005 г. - в размер на 1 731 лева, м. юни 2005 г. - в размер на 57 782 лева., м. юли 2005 г. - в размер на 7 026 лева, м. август 2005 г. - в размер на 6 677 лева, м. септември 2005 г. - в размер на 15 117 лева, м. октомври 2005 г. - в размер на 13 111 лева и м. декември 2005 г. - в размер на 20 621 лева.

През месец октомври 2004 г. оспорващият е декларирал, че ще осъществява нова дейност - „търговия с автомобили и мотоциклети втора употреба” внос от Република Италия. Според констатациите на ревизиращия екип, приходи от тази дейност са били реализирани през 2005 г., като първата продажба е била през м. май 2005 г., а приходите от тези доставки за последните 12 месеца преди текущия не надвишават 25 на сто от общия обем приходи за периода. В хода на ревизията е установено, че за целия период от започването на тази нова дейност до 31.03.2006 г. общата стойност на приходите от изпълнените от жалбоподателя доставки за последните 12 месеца преди текущия не надвишават 25 на сто от общия обем приходи за периода.

Визираните обстоятелства не се оспорват в хода на проведеното съдебно производство. Същите са послужили на органите по приходите като мотив за отказ за приспадане на данъчен кредит на основание чл. 65, ал. 1, т. 2 от ЗДДС /отм./, във връзка с чл. 65, ал. 2, във връзка с ал. 1, т. 1 ППЗДДС /отм./. Същевременно, с оглед обективното и точно определяне на дължимия ДДС за съответните периоди, на основание чл. 62, ал. 1 от ЗДДС /отм./ е намален начисления в повече ДДС при извършените от жалбоподателя в последствие продажби на тези превозни средства.

По силата на чл. 64 от ППЗДДС /отм./ не се приспада като данъчен кредит по смисъла на чл. 65, ал. 1, т. 2 и 3 от закона данъкът, начислен на регистрираното лице за придобити (включително наети) от него леки

автомобили, в които броят на местата за сядане без мястото за водача не превишава 5, с изключение на случаите, предвидени в чл. 65, ал. 2 от закона. Начисленият данък за стоките и услугите по чл. 64 може да бъде приспадан като данъчен кредит само в случаите, когато регистрираното лице извършва с тях като основна дейност визираните в чл. 65 от ППЗДДС /отм./ доставки. В ал. 2 на същата разпоредба е дефинирано понятието основна дейност. Наличието на такава се приема, когато общата стойност на извършените доставки от лицето по една или повече от изброените в ал. 1 доставки представлява повече от 50 на сто от общата стойност на изпълнените от лицето доставки през последните 12 месеца преди текущия месец, независимо дали са изтекли 12 месеца от регистрацията по Закона за данък върху добавената стойност .

В. подзаконов нормативен текст поставя в съотношение стойността на доставките, по които лицето е изпълнител, а не получател. В този смисъл при определяне на вида основна дейност се има предвид общата стойност на извършените от него доставки. След като първата доставка е била извършена през м. май 2005 г., то към 01.03.2005 г. общата стойност на изпълнените от лицето доставки „продажба на леки автомобили” следва да е нула на сто от общата стойност на изпълнените от лицето доставки през последните 12 месеца преди текущия. Съгласно изготвената от органите по приходите справка, стойността на доставките по чл. 65, ал. 1 от ППЗДДС /отм./ не представлява повече от 50 на сто от общата стойност на извършените от него доставки през последните 12 месеца преди текущия, с оглед на което правилно и законосъобразно с обжалвания акт на посоченото основание е отказано право на данъчен кредит за ревизираните данъчни периоди.

С обжалвания РА е доначислен ДДС за м. януари 2005 г. - в размер на 76,80 лева, м. февруари 2005 г. - в размер на 104,30 лева, м. март 2005

г.- в размер на 120,91 лева, м. април 2005 г. - в размер на 118,80 лева., м.май 2005 г. - в размер на 61,36 лева, м. юни 2005 г. - в размер на 92,39 лева и м. декември 2005 г. - в размер на 290,36 лева.

[фирма] твърди, че от представените от него пътни листове се установява, извършване на автомобилни международни превози по маршрут България - Италия. За да откажат право на приспадане данъчен кредит органите по приходите са позовали на разпоредбите на чл. 55, ал. 1, ал. 2 и ал. 5 и ал. 6 от ЗДДС /отм./, във връзка с чл. 13, ал. 1 от ППЗДДС /отм./. Представените от оспорващия лицензи за международен превоз не са издадени на негово име, а на името на други дружества. По силата на чл. 13, ат. 1 от ППЗДДС /отм./, За доказване на международен транспорт на стоки по смисъла на чл. 16, т. 1 - 3 от закона доставчикът на услугата следва да разполага с лиценз за извършване на международен превоз на товари, ако транспортът е автомобилен и международни превозни документи, в които е вписан като превозвач - товарителница, коносамент, авиотоварителница или друг международно признат превозен документ или копие от тях. Според чл. 10, ал. 2 от Наредба № 11/31.10.2002 г. за международен автомобилен превоз на пътници и товари, издадените лицензи за извършване на международен автомобилен превоз не могат да се преотстъпват.

В хода на проведеното съдебно производство [фирма] не е представил доказателства, чрез които да се опровергават направените от органите по приходите изводи, нито е поискал събиране на доказателства в тази насока.

По отношение на установените публични вземания по ЗОДФЛ /отм./.

По силата на чл. 6, ал. 8, пр. 2 от ЗОДФЛ /отм./, едноличните търговци, които не ползват данъчното облекчение по чл. 29, ал. 3 от този закон, и

отговарят на условията на чл. 59 от Закона за корпоративното подоходно облагане, се облагат по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане.

Съгласно чл. 10 от ЗКПО /отм./, основа за определяне на корпоративния данък е облагаемата печалба, установена по реда на глава втора.

В разглеждания случай за оспорвания е определен нов, положителен финансов резултат, както следва: за 2002 г. увеличение с 27 088,22 лева, за 2003 г. увеличение със 117 913,08 лева, за 2004 г. увеличение с 91 690,23 лева и за 2005 г. увеличение със 181 703,22 лева.

За да може плащането по дадена доставка да бъде признато като разход по реда на ЗКПО /отм./ и съответно да бъде намален финансовия резултат е необходимо, доставката да бъде реално извършена и документално обоснована. От изложените в ревизионния доклад констатации се установява, че направените разходи не са документирани със съответните първични и вторични счетоводни документи. Нито в хода на административното, нито в съдебното производство са представени достатъчно ясни документи, които недвусмислено да обосноват извода, че закупеното гориво, смазочни материали и резервни части са свързани с търговската дейност на лицето. По силата на чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО /отм./, финансовият резултат преди данъчното преобразуване се увеличава с разходите, които данъчно задължените лица не могат да докажат документално по реда, изискан в съответните нормативни актове, с първични документи, включително с фискален бон от електронни касови апарати с фискална памет и от електронни системи с фискална памет или с касова бележка от кочан, издадена в предвидени от нормативен акт случаи или отчетени в нарушение на счетоводното законодателство или на принципа „документална обоснованост“.

Следва да се подчертае във връзка с направените по-горе разсъждения,

че по доставките липсват изцяло данни за реалното им извършване. Съгласно 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. Разпоредбата на чл. 15, ал. 2 от ЗКПО /отм./ сочи, 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.

Съдът по изложените по-горе мотиви, касаещи липса достатъчно безспорни доказателства за реално осъществени доставки, намира, че по отношение на тях е напълно приложима разпоредбата на чл. 14 от ЗКПО /отм./. Не е възможно, чрез извършване на плащания по фиктивни или неизвършени в пълен обем доставки да се увеличават разходите, защото по този начин ще се получи изкривяване на финансовия резултат в посока отклонение от данъчно облагане по ЗКПО /отм./. В практиката си Върховния административен съд нееднократно е подчертавал, че за да се признаят разходите за закупени материал /вкл. гориво, смазочни материали и резервни части/, е необходимо да се докаже, че материалите са доставени именно от лицето, което е посочено като доставчик в съответната фактура, а не дали разходът е извършен по изобщо, каквато теза развиваше и защитаваше през цялото време на процеса пълномощникът на оспорващия. В тази връзка следва да се отбележи и направената и неопровергана от ривизираното лице констатация на органите по приходите, че [фирма] и [фирма] изрично са заявили при насрещните проверки, че не са издавали фактури на жалбоподателя. Това обстоятелство налага извода, че са

налице не само нереални доставки, документиран с съответни фактури, но и използване на неистински документи, с цел намаляване на финансовия резултат и избягване на данъчно облагане.

Необорени останали и направените от органите по приходите изводи, касаещи нередовното водене на счетоводството на оспорвания през ревизирания период. За 2002 г. няма заведен и представен хронологичен регистър на сметка 302 - Материали. Липсват данни в счетоводната отчетност на жалбоподателя за хронологично заприходяване и разходване на горивата и за остатъка от закупеното гориво в края на отчетния период. Не са представени данни за наличното гориво в края на отчетния период. Изписването на горивото като разход не е извършвано текущо през съответните периоди, при неговото потребление, а в края на периода. За 2003 г. придобитите резервни части, въпреки тяхната разнородност, са осчетоводени като гориво в една и съща счетоводна сметка с горивата 302/1 Гориво, което нарушава верността и точността на данните при последващото изписване на горивата. Когато резервните части са заведени като гориво в счетоводната сметка за отчитане на горивата данните за наличните горива няма как да са верни и ще бъдат изкуствено завишени със стойността на частите, които не са налично гориво. Отново и за 2003 г. няма заведен и представен хронологичен регистър на сметка 302 – Материали изписването на гориво не е отразявано текущо в хронологичен порядък, при неговото потребление, а в края на периода.

Правилно ревизиращите органи не са признали за разход осчетоводените през 2004 г. плащания за външни услуги в размер на 39 054,12 лева, за които не само не са представени първични счетоводни документи за документирането им, но и не са представени доказателства какъв е вида на услугите и свързани ли са със стопанската дейност на жалбоподателя и с приходите отчетени от нея.

Както и за предходните години, така и за 2004 г. няма заведен и представен хронологичен регистър на сметка 302 - Материали. Такъв регистър не е представен и на вещото лице, изготвило заключението по допуснатата ССЧЕ. Наличието и воденето на такъв счетоводен регистър е задължително съгласно чл. 6, ал. 1, т. 3 и чл. 9 от Закона за счетоводството, защото чрез същият се установяват най-точно и пълно от счетоводна гледна точка, извършваните от търговеца стопански операции във връзка с извършваната от него дейност, включително придобиването на стоки, извършването на услуги, заприходяването на материалните запаси и активите и др. При липса на достатъчно категорични документални доказателства за изразходвани горива и резервни части, няма как с извършване на Съдебно-техническа експертиза да се докаже, че определен вид превозно средство има даден разход на гориво и масло, че се нуждае от подмяна на гуми, че една или друга част следва да бъде подменена и т.н. В заключението си вещото лице посочва, че използването на нормите, визирани в Наредба № 3/1989 г. за нормиране на разхода за горива и смазочни материали на автомобилите и мотоциклетите не е напълно удачно, тъй като на практика посочените в този подзаконов нормативен акт разходи се различават от реалните разходи. При извършването на превозите, не винаги се постигат тези условия, послужили като база за определянето им. В това отношение в наредбата има допълнение за увеличаване или намаляване на разхода в зависимост от конкретните условия. В случая обаче конкретните условия при което са извършени превозите не са известни, никъде не са съдържа информация, относно това какъв е терена, по който са се движили автомобилите, при какви метеорологични условия, били ли са напълно изправни и т.н. В открито заседание експертът даде допълнителни пояснения към заключението си, посочвайки, че от техническа гледна точка определянето на

действителните разходи на горива и материали за извършване на транспорт или изкопна работа може да се извърши единствено чрез конкретни измервания или технически прегледи на състоянието и оборудването на автомобила. При изготвяне на заключението вещото лице не е извършило контролно замерване и технически преглед на автомобилите, поради което е налице разлика между действителните разходи и тези, определени според Наредбата. Оспорващият е могъл в процеса на осъществяваната от него дейност и в съответствие с т. 6.1. от Н./ СС № 1/ през всеки един от ревизираните периоди да извърши замерване на разходната норма за един изминат километър, за всяко едно от използваните от него ППС, която да коригира според спецификата на изминатите маршрути и да получи реалната разходна норма, която да се вземе предвид при счетоводното отразяване на изразходваното гориво, смазочни материали и резервни части.

По отношение на представените пътни листове от жалбоподателя, предвид на направените по-горе разсъждения, настоящият състав на съда намира, че с тях може да се докаже частично, че е извършван превоз. Същите не бяха оспорени, но те нямат обвързваща съда материална доказателствена сила по отношение на датата, на която се твърди, че са съставени. Многократно по време на ревизията от жалбоподателя е изисквана документация, касаеща проверяваните периоди. Пътните листове не са били представени на органите по приходите, а постъпиха като доказателства едва в едно от последните проведени по делото заседания. Този факт буди основателно съмнение, че те са съставени именно с оглед съдебната проверка на процесния РА. Не е без значение и факта, че повечето от пътните листове не съдържат визираните в Наредба № 33 от 03.11.1999 г. за обществен превоз на пътници и товари на територията на Република България реквизити. При попълването на някои от тях липсват ДК номер на МПС,

име и адрес на получателя на товара, място на товарене и разтоварване, дата на приемане на товара за превоз и т.н., което налага допълнително извода, че с тези документи не може да се установи по категоричен начин извършването на превози през процесните периоди. Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена.

С оглед заявената претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение от ответника по спора, съдът намира, че в съответствие с чл. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 от същата е основателна, като в съответствие с чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК същата следва да бъде уважена в размер на 5555,50 /пет хиляди петстотин петдесет и пет и 50 ст./ лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. 3 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, VII състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], [населено място], чрез адвокат К. Р. срещу ревизионен акт № 1000428/10.10.2007 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 477/24.03.2008 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място].

ОСЪЖДА [фирма], с адрес: [населено място], [улица], Булстат[ЕИК] представлявано от Г. З. да заплати на Дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП –

[населено място] на основание чл. 143, ал. 4 от АПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл.8 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 5555,50 /пет хиляди петстотин петдесет и пет и 50 ст./ лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

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

Преписи.

СЪДИЯ: