

РЕШЕНИЕ

№ 5173

гр. София, 24.07.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 18.06.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова и при участието на прокурора ИЛИЕВА, като разгледа дело номер **441** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба "П.-О. [населено място] срещу ревизионен акт № 803465 от 02.12.2008г., издаден от М. Ц. П. старши инспектор по приходите при ТД на НАП – С.-град, частично изменен и потвърден с Решение № 10/27.07.2009г. на директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП.

По жалбата е образувано адм. дело № 5684 по описа за 2009 г. на Административен съд София-град (АССГ), I-во отделение, 4-ти състав. С решение №823 от 08.04.2010 г., постановено по посоченото дело, съдът е отменил РА в частта относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 2 100 лева по фактури № 303 от 20.08.2003 г., № 304 от 27.08.2003 г. и № 302 от 07.08.2003 г., издадени от [фирма] и отхвърлил жалбата в останалата част. С решение № 15661 от 20.12.2010г., постановено по адм.дело 7565/2010г. на ВАС, касационната инстанция е отменила решението на АССГ и е върнала делото за ново разглеждане от друг съдебен състав. В постановеното от ВАС решение са дадени указания, задължителни за съда при по-нататъшното разглеждане на делото (чл. 224 от АПК вр. с пар. 2 от ДР на ДОПК).

Становища на страните: В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на ревизионния акт в оспорената му част относно отказаното право на данъчен кредит по ЗДДС в размер на 2100 лева за данъчен период 01.08-31.08.2003 г.; относно начисляване на ДДС в размер на 16 807, 62 лева и лихви за забава за данъчен период м.12.2005 г. и относно установения корпоративен данък за 2005 г. в размер на 12

158,98 лева и начислените върху тази сума лихви за забава. Жалбоподателят твърди, че констатациите в ревизионния акт за наличие на основание за отказ за признаване на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] за м.08.2003 г. по чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС са необосновани и незаконосъобразни. Поддържа, че извършеното от органите по приходите доначисляване на ДДС за м.12.2005 г. е незаконосъобразно, тъй като по време на ревизията не са събрани доказателства, че процесните разходи за строителни услуги са направени през декември 2005 г. Оспорва се и извършеното от органите по приходите увеличение на финансовия резултат на основание чл. 23, ал. 2, т. 11 от ЗКПО (отм.) със сумата от 84 038,12 лева, като материално незаконсъобразно и неподкрепено с надлежни доказателства. Иска се отмяната на ревизионния акт в оспорената му част и присъждане на направените по делото разноски.

Ответната страна – Директорът на дирекция „О.“ – [населено място] при ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност и недоказаност на жалбата и за законосъобразност на обжалвания ревизионен акт. И при второто разглеждане, от констатациите на вещото лице не се установявало различна от тази установена в хода на ревизията фактическа обстановка, а именно, че разходите по спорните договори са извършени през 2005г., респ. и включително в същия отчетен период, поради което начисляването на данък с РА счита, че е правилно и законосъобразно. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура счита, че жалбата е неоснователна и недоказана.

Съдът намира за установено следното от фактическа страна:

Въз основа на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 803465 от 27.06.2008 г., издадена от Ц. К. Н. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Д.“ при ТД на НАП С. град е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията по ЗКПО (отм.) за периода от 01.01.2003 г. – 31.12.2005 г., по ЗОДФЛ (отм.) за периода от 01.01.2005 г. до 31.12.2006 г., по ЗДДФЛ за периода от 01.01.2007 г. – 31.05.2008 г., по ЗДДС за периода от 01.01.2003 г. – 31.12.2005 г., както и за определяне на задълженията за вноски за ДОО, ЗО, Д. за УПФ и ФГВРС за периода от 01.01.2005 г. – 31.05.2008 г. Процесната ЗВР е надлежно връчена на пълномощник на ревизираното лице на 01.07.2008 г.

По делото е приложена заповед № РД – 01-342 от 03.07.2006 г. на директора на Териториалната дирекция на НАП С. град във връзка с компетентността на органа, издал процесната ЗВР и З..

Резултатите от ревизията са отразени в ревизионен доклад № 803465 от 14.10.2008 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С. град, който е надлежно връчен на управителя на дружеството на 04.11.2008 г.

Р. субект е подал възражение срещу ревизионния доклад в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. № 10-03-03-2481 от 21.11.2008 г. по описа на ТД на НАП С. град.

Със заповед за определяне на компетентен орган № К 803465 от 17.10.2008 г., издадена от Ц. К. Н. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Д.“ на ТД на НАП С. град е определена М. Ц. П. на длъжност старши инспектор по приходите в ТД на НАП С. град като компетентен да издаде ревизионен акт на [фирма] във връзка с извършена ревизия, по която е съставен ревизионен доклад № 803465 от 14.10.2008 г.

Ревизионното производство е приключило с издаването на ревизионен акт (РА) № 803465 от 02.12.2008 г. от М. Ц. П. – старши инспектор по приходите в ТД на НАП

С. град.

В хода на ревизията е констатирано, че за м.08.2003 г. са налице основания за коригиране на данъчната основа на получените доставки и на данъчния кредит, като е обоснован отказ за признаване право на приспадане на данъчен кредит по 3 бр. фактури, издадени от [фирма] на основание чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС (отм.) и поради липса на облагаема доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС (отм.) в общ размер на 2100,00 лева.

Във връзка с данъчен период м.12.2005 г. е извършено доначисляване на ДДС в размер на 16 807,62 лева на основание чл. 55, ал. 1 във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС (отм.). За да достигнат до този извод, органите по приходите констатира, че ревизирият субект трупат разходи по дебита на сметка 611 като незавършено производство в размер на 84038, 12 лева, като са представени три броя договори за осъществяване на строителни услуги, сключени с: [фирма] (от 26.06.2004 г.), [фирма] (от 27.05.2002 г.); [фирма] (от 15.08.2003 г.). По така представените договори не се представени протоколи обр. 15, като от оборотните ведомости и от приложените справки от дружеството е видно, че [фирма] няма собственост на недвижим имот, за които да се трупат разходите по дебита на сметка 611. Установено е, че ревизирият субект осчетоводява разходи в размер на 58 881, 30 лева по кредита на сметка 752, като отписва същата сума от дебита на сметка 611 и тази операция е осъществена през м.12.2005 г. Въз основа на така констатираното от данъчните органи е прието, че натрупаните разходи за СМР са извършени през м.12.2005 г., поради което дружеството е било длъжно да издаде в петдневен срок данъчни фактури, като не го е извършило и не е начислил ДДС съгласно изискванията на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.).

Във основа на така направените констатации за м.12.2005 г. и извършената счетоводна операция през м.12.2005 г. органите по приходите приемат, че следва да бъде извършено увеличение на финансовия резултат за 2005 г. със сумата в размер на 84 038,12 лева на основание чл. 23, ал. 2, т. 11 от ЗКПО (отм.).

Р. акт е връчен на управителя на дружеството на 26.02.2009 г., като жалбата до директора на дирекция „О.“ – [населено място] е подадена чрез ТД на НАП С. град с вх. №10-53-03-1254 от 12.03.2009 г. по описа на ТД на НАП С. град.

Между страните е сключено споразумение на основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК за продължаване на срока за произнасяне по жалбата на дружеството срещу ревизионния акт със срок от три месеца, считано от датата на изтичане на срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК.

В удължения със споразумението срок решаващият орган се е произнесъл с решение № 1010 от 27.07.2009 г., с което е отменен ревизионен акт № 803465 от 02.12.2008 г., издаден от М. Ц. П. на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. град в частта на установените задължения по ЗДДС за периоди от 01.04.-30.04.2003 г. и от 01.06.2003г. – 30.06.2003 г. и е потвърден ревизионния акт в останалата му обжалвана част.

В хода на съдебното производство при първото му разглеждане е изслушано и прието заключение до съдебно-счетоводна експертиза от вещото лице Е. Б. С., със задачи да проследи правилно ли са осчетоводени към 31.12.2004 г. счетоводните операция – натрупване на „разходи за строителство“ по счетоводна сметка 611 (включително за кои обекти се отнася натрупването и какво е салдото към 31.12.2004 г., респ. към 01.01.2005 г.); натрупване на „приходи за бъдещи периоди“ по

счетоводна сметка 704; дали правилно са осчетоводени към 31.12.2005 г. счетоводните операции – признаване на част от натрупаните разходи по сч. Сметка 611 в текущия финансов резултат за 2005 г. и признаване на част от натрупаните приходи по сч. Сметка 752 (стара 704) в текущия финансов резултат за 2005 г.; 3. като се вземат предвид натрупаните приходи и разходи към 01.01.2005 г. и признатите от тях към 31.12.2005 г. приходи и разходи да се изчисли получената разлика като ефект и текущия финансов резултат за финансовата 2005 г. и да се посочи дали тя е положителна или отрицателна. Поставени са задачи на вещото лице да изследва дали доставчикът [фирма] е начислил ДДС по процесните три бр. фактури за данъчен период м.08.2003 г. по реда и условията на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.).

При второто разглеждане на делото, при спазване указанията на ВАС, е изслушано и прието заключение по допълнителна съдебно-счетоводна експертиза от вещото лице Е. Б. С., което се обсъжда по нататък в изложението.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Видно от данните по делото решение № 1010 от 27.07.2009 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП е връчено на управителя на ревизирия субект на 30.07.2009г., като жалбата срещу ревизионния акт в частта, потвърдена с решението на директора на дирекция „О.” – [населено място], е подадена направо пред Административен съд София град с вх. № 14659 от 13.08.2009 г. Следователно, жалбата на [фирма] се явява подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от надлежна страна и същата е процесуално допустима. Разгледана по същество е частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването 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.

РА е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност, съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и заповед за определяне на компетентен орган № К 803465 от 17.10.2009г., която пък е издадена от издадена орган по приходите, заемащ длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Д.” на ТД на НАП С. град, оправомощен да издава заповеди за възлагане на ревизии и заповеди за определяне на компетентен орган съгласно заповеди № РД – 01-342 от 03.07.2006 г. и № РД – 01 – 131 от 22.03.2007 г. на директора на ТД на НАП С. град.

Не се констатираха съществени нарушения на процесуалните правила.

Съдът намира следното относно материалната законосъобразност на оспорения ревизионен акт:

1. По отношение на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 2100 лева по фактури № 303 от 20.08.2003 г., № 304 от 27.08.2003 г. и № 302 от 07.08.2003г., издадени от „С. 2005” ЕООД

Органите по приходите констатираха, че доставчикът е многократно издирван на декларирания адрес за кореспонденция, за което е извършвана процедура по връчване по реда на чл. 32 от ДОПК с цитирани в ревизионния доклад на стр. 6 съобщения през 2006г. и 2007г. (приложени към ревизионния доклад). Въз основа на ненамирането на доставчика на адреса за кореспонденция е прието, че дружеството не може да представи изисквани счетоводни документи, касаещи процесните доставки,

включително и относно предходни доставчици, доказателства за разплащането по фактурите, счетоводно отразяване и себестойността на извършената услуга, кадрова и технологична обезпеченост. Формулиран е изводът за приложение на чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС (отм.), както и недоказване на основната, водеща предпоставка за признаване правото на приспадане на данъчен кредит – наличието на облагаема доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС (отм.).

Дори и да е допуснато съществено процесуално нарушение в хода на ревизията, поради липсата на надлежно връчено искане на доставчика по реда на чл. 32 от ДОПК, с оглед разпоредбата на чл. 160, ал.1 от ДОПК, съдът като инстанция по съществото на спора е длъжен да установи налице ли е за жалбоподателя правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от "С. 2005" или не, още повече, че действително в РА е посочено, че това право не се признава, тъй като не се установява реално осъществена облагаема доставка по смисъла на чл. 6 във вр. с чл. 9 и чл. 63 от ЗДДС (отм.) и наличието на предвидените в чл. 64 от закона предпоставки. Обстоятелството, че в ревизионния доклад не се съдържа предложение за установяване на задължения по ЗДДС за данъчния период м. август 2003г., а те са установени с ревизионния акт, не означава, че е влошено положението на ревизираното дружество. Няма забрана, напротив, съгласно чл. 118, ал.1 от ДОПК, именно с ревизионния акт се установяват данъчните задължения, а ревизионният доклад съдържа само предложение за установяването им.

В случая отказът на ревизиращите органи за признаване на право на приспадане на данъчен кредит на получателя – [фирма] по фактури № 303 от 20.08.2003 г., № 304 от 27.08.2003 г. и № 302 от 07.08.2003 г., издадени от [фирма] е основан на чл.65, ал.4, т.4 от ЗДДС (отм.), както и на основание чл.64, ал.1 във вр. с чл.6 и чл.63 ЗДДС.

По делото не са налични каквито и да е било доказателства във връзка с доставките от [фирма], документирани във фактури № 302/07.08.2003г., № 303/20.08.2003г. и № 304/27.08.2003г., Не се спори обаче, че тези фактури са включени от жалбоподателя в СД за периода 01.08.-31.08.2003г., доставките по тях са декларирани като получени доставки и ползваният по тях данъчен кредит предвид размера, в който се отказва е 2100 лв.

Разглеждайки по същество спора за признаване на данъчен кредит по посочените фактури съдът намери, че не се установиха по делото предпоставките за такова признаване съобразно действащата нормативна уредба. Жалбоподателят не ангажира и в съдебното производство доказателства за предпоставките на данъчен кредит по тези фактури, а за тези положителни факти негова е доказателствената тежест. Включително и вещото лице при първото разглеждане на делото не е успяло да се свърже с представител на доставчика, за да провери счетоводството му.

След като нито при ревизията, нито в хода на съдебното производство е намерен доставчика, съответно не са представени доказателства за извършване на доставката – за реалното ѝ осъществяване (предаване на стоката/изпълнение на услугата), за обезпеченост на доставчика да я осъществи, за счетоводната отчетност във връзка с доставката, в това число осчетоводени приходи в счетоводството на доставчика и плащане по фактурите, за определяне на предходните доставки, по които лицето е получател и за последващи доставки с предмена на спорните фактури, по отношение на доставката, то не могат да се направят изводи за начисляването на ДДС по реда и условията на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.) и за осъществяването на облагаема

доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС (отм.) по издадените от [фирма] фактури. А това са предпоставките за признаване на данъчен кредит съгласно чл.63 и чл.64, ал.1, т.2 от ЗДДС. При липса на доказателства, че фактурираните доставки са осъществени и че данъкът по тях е начислен от доставчика изводът е, че не се следва данъчен кредит за тях.

По така изложените съображения по същество, съдът намери, че органите по приходите с РА законосъобразно не са признали право на данъчен кредит в общ размер на 2100 лева по фактури № 302/07.08.2003г., № 303/20.08.2003г. и № 304/27.08.2003г. с издател [фирма] и са определили резултата за периода 01.08.-31.08.2003г. Жалбата в тази част като неоснователна следва да се отхвърли.

2. По отношение на извършеното от органите по приходите доначисляване на ДДС за данъчен период м.12.2005 г. в размер на 16 807, 62 лева и лихви за забава в размер на 6 834, 94 лева върху сумата от 84 038,12 лева, представляваща отчетени по дебита на сметка 611 разходи за СМР:

В хода на ревизията е установено, че дружеството е натрупало разходи по дебита на счетоводна сметка 611 като незавършено производство в размер на 84 038,12 лева. От жалбоподателя са представени следните договори, в които дружеството е изпълнител на СМР: 1. договор от 26.06.2004 г. със [фирма], по който срокът на изпълнение е пет календарни месеца по календарен график. Представени са количествено стойностна сметка приложение № 1 на стойност 98 603,53 лева и приложение № 2 – единични цени на СМР – груб строеж; 2. договор от 27.05.2002г. с [фирма] със срок на изпълнение 180 дни, съгласно приложение № 2 – график за изпълнение и по данните от приложение № 1 – количествено –стойностна сметка на обща сума до кота 0 – стойност 303 478,74 лева, до кота 4.20 на обща стойност 122 147,22 лева, покр. Плоча осн. 1-5 и плоча кота 7,35 на стойност 89 206, 80 лева, покривна плоча осн 10,95 на стойност – 25 940, 41 лева; 3. договор от 15.08.2003 г. с [фирма] със срок на изпълнение 31.12.2003 г., което се определя по приложение № 1). По процесните договори не са представени протоколи обр. 15 съгласно чл. 7, ал. 3, т. 15 от Наредба № 3 за съставените актове и протоколи по време на строителството. Констатирано е, че от представените оборотни ведомости и приложени справки 1-5 се установява, че ревизираният субект няма собственост върху недвижим имот, за който да се набират цитираните разходи по дебита на сметка 611. Констатирано е, че със счетоводна операция през м.12.2005 г. по кредита на сметка 752 дружеството осчетоводява разходи в размер на 58 881, 30 лева, като отписва същата сума от дебита на сметка 611. По представените оборотни ведомости и справка 1 – 5 за 2006 г. дружеството няма назначени лица по трудов договор и Д., както и е констатирано, че по договорите не се представени протоколи обр. 19. При така установеното органите по приходите приемат, че натрупаните разходи за предоставени СМР на [фирма], [фирма] и [фирма] са извършени през м. 12.2005 г. и следва да се отразят като приход през 2005 г. Извършват доначисляване на ДДС на основание чл. 55, ал. 1 от ЗДДС и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС (отм.) за м.12.2005 г. в размер на 16 807, 62 лв., тъй като приемат, че настъпва данъчно събитие през м. декември 2005г. и за извършените по договорите СМР дружеството е следвало да издаде фактури и да начисли ДДС.

От заключението на вещото лице по назначената при първото разглеждане на делото ССЕ се установява следното:

През 2004г. по кредита на сметка 704 "Приходи за бъдещи периоди" са отчетени 58881.30 лв., от които 24280.30 лв. по сметка 704/1 "Финансиране строителство на обект блок Била" и 34601 лв. по сметка 704/2 "Финансиране строителство блок Л. 9". За същия период в оборотната ведомост към 31.12.2004г. като дебитно салдо на сметка 611 "Разходи за дейността" са посочени 84038.12 лв., от които по дебита на сметка 611/1 "Разходи по строителство блок Била - 12904.53 лв. и по сметка 611/2 "Разходи за строителство блок Л. 9" - 71133.59 лв. В оборотната ведомост за 2005г. като начално салдо към 01.01.2005г. са посочени същите стойности. Към 31.12.2005г. като приход от дейността са отчетени 75306.30 лв., като 58881.30 лв. са отчетените през 2004г. по кредита на сметка 704 "Приходи за бъдещи периоди". За прехвърляне на приходите за бъдещи периоди в текущи приходи е съставена счетоводна статия дебит на сметка 752/704 по кредита на сметка 703 "Приходи от услуги".

Съобразно указанията на касационната инстанция при второто разглеждане е При второто разглеждане на делото, при спазване указанията на ВАС е изслушано и прието заключение по допълнителна съдебно-счетоводна експертиза от вещото лице Е. Б. С. със задачи допълнителното заключение: 1) Вещото лице да установи налице ли са договори за строителство за посочените в основното заключение обекти и за посочените данъчни периоди; 2) Да отговори на въпроса приложими ли са разпоредбите на СС 11, след като непризнаването на разходите от страна на органите по приходите е на основание чл. 23, ал.2, т.11 ЗКПО (отм.) и касае неспазване при отчитането на реда, определен в съответните нормативни актове и съответно - спазен ли е този ред при отчитането на приходите и разходите през 2004г. и 2005г. от страна на ревизираното дружество; 3) Какво е основанието за прехвърляне на приходите за бъдещи периоди от 2004г. в текущи приходи чрез съставена счетоводна статия дебит на сметка 752/704 по кредита на сметка 703 "Приходи от услуги" през 2005г. Ако действително основанието е това, че строително-монтажните услуги за двата обекта - блок Била и блок Л. 9 са завършени през м. декември 2005г., за което индия е осчетоводяването на приходите, не следва ли ДДС да се начисли върху прихода, по отношение на който е следвало ревизираното дружество да издаде фактури, а не върху разхода.

Вещото лице, при проверка на приложените по делото и предоставените от дружеството жалбоподател документи, е констатирало два договора за строителство, единият с дата 02.09.2003 г. сключен, между [фирма] в качеството на възложител от една страна и [фирма] в качеството на изпълнител. Предмет на договора е извършване на грубстроеж на обект жилищна сграда с подземени гаражи, магазини и ателие-УПИ II, кв. 100, м. С., ул. „Т. В. 23-27, Л. -МР по плана на [населено място]. Договор от 26.06.2004 г. по силата, на който [фирма] е поело изпълнение на изпълнение на груб строеж на обект Жилищна сграда, с гаражи , магазини, офиси и ателиета Г +3+А Л. 8 м.р. За изпълнение на възложената задача е извършен анализ на количествените сметки, актове за извършени СМР, анализ на предвидените

разходи за извършване на СМР, материали услуги и труд.

В приложения на стр. 112 по делото аналитичен регистър за сметка 704 Приходи за бъдещи периоди от 01.01.2004 г. до 31.12.2004 г. като основание по сметка 704/1 Финансиране Била по дебита на сметка 411 Клиенти и по кредита на сметка 704/1 Приходи за бъдещи периоди са отчетени 24280,30 лв., от които

- Строителна услуга фундамент Била - 4333,50 лв.
- Тухлена зидария - 13346,80 лв.
- Монтаж арматура - 4400,00 лв.
- Услуга - 2200,00 лв.

По дебита на сметка 611 Разходи по строителство Била като дебитно салдо са посочени 12904,53 лв.

При съставяне на основната експертиза вещото лице, установило следната разбивка на разходите за обекта През 2004 г. за обект блок Била са отчетени разходи в размер на 14574,53 лв., представляващи разходи за материали в размер на 3893,16 лв. ; разходи за външни услуги в размер на 2464,53 лв.; разходи за заплати в размер на 6261,94 лв. и разходи за социални осигуровки в размер на 1954,90 лв.

В отчета за приходи и разходи през 2004 г. за обекта са отчетени разходи в размер на 1670 лв., останалите разходи в размер на 12904,53 лв. са разсрочени за следващи периоди.

Съпоставяйки заделените разходи за 2004 г. и посочените приходи за Бъдещи периоди за обект Била, се установява, че с разходи в размер на 12904,53 лв. са извършени СМР в размер на 24280,30 лв. В случая има резервиране на приходи и разходи за бъдещи периоди.

За обект блок Л. 9 по кредита на сметка 704/2 за периода 01.01.2004 г. до 31,12,2004 г. са осчетоводени 34601 лв. СМР, като основаните за осчетоводяване е

- Услуга /без да е конкретизирано каква/ - 11551,00 лв.
- СМР /без да са посочени какви/ - 10290,00 лв.
- Топлоизолация - 5760,00 лв
- Циментова замазка - 7000,00 лв.

Като разходи по дебита на сметка 6111/2 за обекта са начислени 71133,59 лв., като няма информация за вида на разходите.

За обект блок Л. 9 са разсрочени разходи в размер на 71133,59 лв. от тях разходи за материали в размер на 48735,60 лв. ; разходи за външни услуги 15,60 лв.; разходи за заплати 16972,38 лв. и разходи за осигуровки в размер на 5409,99 лв

На този обект през 2004г. са осчетоводени разходи за 71133,59 лв. и разсрочени приходи за бъдещи периоди на стойност 34601,00 лв.

Съгласно договорите извършените строително монтажни работи се установяват на база акт за извършени работи.

Вещото лице счита, че при осчетоводяване на приходите и разходите е имало разсрочване на приходи и разходи, но не се предоставили инвентаризация на незавършеното строителство, за да има категорично становище, че при осчетоводяване на разходите и приходите по процесните обекти са спазени изискванията на отчитане съгласно СС 11, тоест, че има съпоставимост при

отчитане приходите и разходите.

При прехвърляне на приходите и разходите от бъдещи периода в съответно в приходи и разходи за текущия период през 2005 г. не е посочено основание за операцията, а липсата на пълна документация за обекта количествени сметки, актове, документи, подробна информация на начислените видове разходи и инвентаризация на извършените незавършени СМР, вещото лице сочи, че не е в състояние да потвърди основателността на взетата информация.

При завършване етап от строителството или целия обект се издават ДФ и се начислява ДДС. В случая данъчните органи са начислили ДДС на непризнатите разходи.

Счита, че ако не се признават разходи и е ползван данъчен кредит, то ползвания данъчен кредит следва да се начисли като задължение към бюджета, в случая върху разсрочени разходи за бъдещи периоди е начислен ДДС.

Като част от експертизата са приложени копие на два договора за СМР., подписани между [фирма] и П." с дати 02.09.2003 г. и 26.06.2004 г.

Съдът намери, че по делото не се установи през м.12.2005г. да е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.2 от ЗДДС (отм.) – през този месец да са фактически завършени СМР по представените договори с данъчна основа, приета от ревизиращите органи. Не са налице и доказателства през този месец да са извършени плащания, получени от ревизираното лице за СМР на тези стойности. Съгласно представените договори извършените СМР се установяват на база акт за извършени работи. Разпоредбите, установяващи задължение за начисляване на ДДС - чл.55 във връзка с чл.25 от ЗДДС (отм.), не свързват данъчно събитие с осчетоводяване на приходи и разходи, а с фактическото завършване на услугите. През месец м.12.2005г. не се установява да са изпълнени СМР на стойност 84 038, 12 лв. по трите договора.

Следва да се сподели и доводът на жалбоподателя, че данъчно събитие не може да се презюмира. В тежест на органите по приходите е да докажат наличието на данъчно събитие. В този смисъл цитираното от жалбоподателя Решение № 6328/13.05.2010г. на ВАС на РБ, съгласно което отчитането на приход в счетоводните регистри не е достатъчно да се приеме, че е извършена доставка, за да се начисли ДДС, а в тежест на данъчните органи е да докажат фактическия състав за възникването на задължението за начисляване на ДДС. В мотивите на решението се посочва и че в закона не е налице презумпция, че ако едно лице е отчело в счетоводството си приход от услуга, то тя като предмет на облагаема доставка, задължително е извършена. ... В същата степен това важи и за разглеждания случай, в който задължение за начисляване на ДДС се предполага върху разходи по счетоводна сметка, които са взети като данъчна основа. Същата обаче не е определена по особения ред на чл.122 от ДОПК и отчетените по съответната сметка за основна дейност разходи не са обвързани с конкретни СМР. Съдът намира, че е налице недопустимо предполагане на данъчна основа за облагане с ДДС.

Освен това и съгласно експертизите на вещото лице се установява, че част от разходите по договорите (за обект Била и обект блок Л. 9) са посочени

в счетоводството на [фирма] още през 2004г. и към 31.12. на тази година са отчетени по дебита на сметка 611, т.е. очевидно всички тези разходи не са направени през м.декември 2005г. Макар и да не се установява безспорно (поради непредоставяне на хронология на отчетените през 2005г. разходи) дали отчетените разходи през 2005г. са изцяло разходи с произход 2004г. или са частично такива (заключение на вещото лице л.84 от първото дело), то е налице установено пренасяне на разходи от 2004г. през 2005г. и обложените в м.12.2005г. с ДДС суми, поне в едната си част (отново неустановена), касаят доставки от предходна година. Дори и да се възприеме становището на ревизиращите органи, че направените разходи по договорите за строителство представляват основание за начисляване на данък (доколкото са себестойност на изпълнена от ревизираното лице строителна услуга), то този данък не може да бъде наислен за данъчен период м.12.2005г., без да е доказано изпълнение на услугите именно в този данъчен период. И тъй като ответникът не установява по делото кога точно са възникнали съответните данъчни събития, то не би могло да се извърши определяне на данъчните задължения в настоящото съдебно производство.

По тези съображения съдът намери, че РА е незаконосъобразен в частта на доначисляване на ДДС за данъчен период м.12.2005 г. в размер на 16 807, 62 лв. и лихви за забава в размер на 6 834, 94 лева и по основателната жалба на [фирма] следва да бъде отменен.

3. По отношение на извършеното увеличение на финансовия резултат със сумата от 84 038,12 лева на основание чл. 23, ал. 2, т. 11 от ЗКПО (отм.) за 2005 г.:

Като приемат, че направените разходи по извършените услуги по предоставените СМР на дружествата [фирма], [фирма] и [фирма], намиращи отражение по дебита на сметка 611 са предоставени и следва да се дадат като приходи през 2005г., органите по приходите са преобразувал финансовия резултат за данъчни цели в посока увеличение по реда на чл.23, ал.2, т.11 от ЗКПО в размер на 84038, 12 лв.

Приложената от органите по приходите, като основание за данъчната регулация разпоредба на чл. 23, ал. 2, т. 11 ЗКПО (отм.) предвижда, че се увеличава финансовия резултат с положителната разлика между приходите и разходите, отнасящи се за и неотчетени в текущия отчетен период съгласно реда, определен в съответните нормативни актове.

От съществено значение за решаване на въпроса за материалната законосъобразност на извършеното увеличение на посоченото правно основание е изясняване на следните въпроси: - има ли отнасящи се за 2005г. и неотчетени през тази година, по реда, определен в съответните нормативни актове, приходи и разходи, дали натрупаните разходи по сметка 611 в размер на 84 0381 12 лв. към м.12 на 2005г. представляват такава положителна разлика, ако се отнасят за отчетната 2005г. и ако не са отчетени в този текущ отчетен период – отчетната 2005г.

Тезата на органите по приходите е, че това са натрупани разходи за осъществени от ревизираното лице през 2005г. СМР по цитираните договори. Всъщност органите по приходите вероятно имат предвид разбиране, че отчетените по сметка 611 разходи, представляват неотчетени съгласно

изискванията приходи от СМР, които е следвало да бъдат отчетени през 2005г. Това обаче не се обосновава от доказателствата по делото, поне не и в размера, приет от органите по приходите.

Не са представени актове за приемане на строителството във връзка с посочените на ревизията договори от 2002г., 2003г. и 2004г., освен представения Констативен акт за установяване годността за приемане на строежа с дата 28.03.2006г. (л.288 от папка № 2 от приложенията), който е за обект Л. -8 м.р. и е във връзка с представения при ревизията договор (л.15). Другият представен при административното обжалване акт касае друг обект със същия възложител. Не може да се приеме становището на решаващия орган, че актът от 28.03.2006г., който удостоверява изпълнение на строежа по единия от отчетаните договори, не противоречи на констатациите на ревизиращите органи, че натрупаните разходи по договорите са извършени през 2005г., респективно като приходи е следвало да бъдат признати и включени в резултата за същия отчетен период. Напротив този протокол удостоверява изпълнение на строежа по единия от договорите в завършен вид през 2006г., а не през 2005г. А актове за отделни работи извършени през 2005г. не се представят. Според чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСч., приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят. В случая в договорите по делото е предвидено, че извършените СМР се установяват на база акт за извършени работи. Съгласно т.6.1. от специалният за строителството СС 11/респективно М. 11 - сочи се че дружеството прилага М./ когато резултатът от един договор за строителство може да бъде надеждно предвиден, приходите и разходите, свързани с него, следва да бъдат признати за приходи и разходи чрез съпоставяне на етапа на изпълнение на договорната дейност спрямо датата на съставяне на финансовия отчет. От събраните по делото доказателства (всъщност не са събрани доказателства за извършени през 2005г. СМР, които да съответстват на разходи в размер на натрупаните по сметка 611, с които е увеличен финансовия резултата) не се обосновава извод, че през 2005г. жалбоподателят е завършил строителни работи по представените договори за СМР и е предал на възложителя обекти, приходи от които да не е отчетел, на себестойност на процесното увеличение. Не се установяват приходи в размер на 84 038, 12 лв., за които да са възникнали условията, регламентирани в чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗСч. и посочените счетоводни стандарти, и такива приходи да не са били отчетени и да е налице положителна разлика спрямо текущо възникналите разходи за тях, за да се извърши законосъобразно преобразуване на финансовия резултат по чл. 23, ал. 2, т. 11 от ЗКПО (отм.)

Съдът намира, че така извършеното увеличение с правно основание чл.23, ал.2, т.11 от ЗКПО (отм.) е необосновано и не кореспондира с конкретни факти и обстоятелства от значение за прилагането именно на това посочено правно основание за данъчна регулация. Органите по приходите в хода на ревизията, а след това и в хода на административното и съдебното обжалване, не установяват параметрите, предвидени в чл.23, ал.1, т.11 от

ЗКПО (отм.) – положителна разлика между неотчетени правилно, относими за 2005г. приходи, и съответните им разходи. Не се посочва и за кой приход и разход, относим към 2005г. е налице неотчитане и в какво точно се изразява нарушението на реда, определен в съответните нормативни актове при отчитането. А квалифициране на увеличението под друга относима хипотеза (например на чл.23, ал.2, т.10 от ЗКПО (отм.)) би било влошаване положението на жалбоподателя и нарушаване правото му на защита, което не е допустимо съгласно чл.160, ал.5 от ДОПК.

Както се посочи вече по делото не се констатира наличие на конкретни неотчетени от жалбоподателя приходи по договорите за СМР, които да се отнасят за 2005г. и е следвало да се отчетат през тази година, които с конкретния си вид и стойност да формират сумата на увеличението, нито е посочено нарушение на счетоводните изисквания при тяхното счетоводно отразяване. Разходите, въз основа на които се приема, че са извършени СМР на същата стойност през 2005г. е видно, че са пренасяни от предходна година 2004г., поради което една част от същите е съпоставима с приходи за тази година – 2004г. За друга част от пренесените разходи, предвид приемането на обекта по единия от договорите през 2006г., са относими приходи, очаквани при завършването на обекта, т.е. 2006г. Тук следва да се има предвид и действалата към ревизираните периоди разпоредба на чл.17, ал.5 от ЗКПО (отм.). Разходите, извършени от предприятието през текущия отчетен период, които са свързани с получаване на приходи или изгоди през следващ отчетен период, се отчитат като разходи за бъдещи периоди. Съдът не констатира ревизиращите органи да оспорват това пренасяне като неправилно.

Действително, в случая не само ревизиращите органи не са установили относими факти и обстоятелства за законосъобразно облагане, но и жалбоподателят не представя доказателства за категоричен извод за спазването на счетоводните стандарти при отчитането съгласно СС 11– например инвентаризация на завършеното строителство, пълна документация за обектите, каквито не са предоставени на вещото лице. Но тъй като се касае за хипотеза на данъчна регулация на база неотчетени приходи и разходи и положителна разлика между тях, то според настоящия състав доказателствената тежест да установи конкретните приходи и разходи, дължимото им отчитане в съответния отчетен период и неотчитането им съобразно изискванията за това, като визира положителната разлика между тях, е за органа по приходите. Приетото по делото основно и допълнително заключение по ССЕ не установява конкретните неотчетени приходи, които е следвало да се отчетат през 2005г. До голяма степен това се дължи на липсата на доказателства относно изпълнението на СМР. Вещото лице е посочило конкретните стойности на приходите и разходите за 2004г. и за 2005г. и е установило тяхното счетоводно отразяване от дружеството. Счита, че при осчетоводяването на приходите и разходите е имало разсрочване на приходи и разходи, но поради непредоставяне на съответните документи за обектите не може да формира категорично становище относно осчетоводяването. Което обаче не означава, че може необосновано да се предположи размер на неотчетен приход. Това е евентуално основание за определяне на основа за облагане по реда на чл.122 от ДОПК, но такава

облагане не е извършено, не е така мотивиано от органа и не е в правомощията на съда за пръв път да го извърши в хода на съдебното обжалване.

Следователно, РА в оспорената му част относно определения корпоративен данък за 2005 г. в размер на 12 158, 98 лева и начислените лихви за забава върху тази сума се явява незаконосъобразен по основателната жалба на жалбоподателя.

С оглед частичното отхвърляне на жалбата и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, чл. 7, ал. 2, т. 2 и чл. 8 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответната страна сумата в размер на 354 лв. (триста петдесет и четири лева), представляваща юрисконсултско възнаграждение съразмерно на отхвърлената част от жалбата.

С оглед частичното уважаване на жалбата и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК ответната страна следва да бъде осъдена да заплати на [фирма] сумата в размер на 3516 лв. (три хиляди петстотин и шестнадесет лева), представляващи направени по делото разноски – при първото му разглеждане (ДТ, депозит ВЛ, адвокатско възнаграждение), съразмерно на уважената част от жалбата. За касационната инстанция не се представят доказателства за направени разноски, а във връзка с второто му разглеждане не са и претендирани, поради което съдът не присъжда в тази част.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, 6-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма] ревизионен акт № 803465 от 02.12.2008г., издаден от М. Ц. П. на длъжност старши инспектор по приходите в ТД на НАП С. в частта на начислен ДДС за данъчен период м.12.2005г. в размер на 16 807, 62 лв. и лихви за забава в размер на 6834, 94 лв. и в частта на определен корпоративен данък по ЗКПО (отм.) за 2005 г. в размер на 12 158, 98 лева и лихви за забава в размер на 4634, 47 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], [населено място] в останалата ѝ част, относно непризнатото с ревизионен акт № 803465 от 02.12.2008г. право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 2100 лв. по фактури № 303 от 20.08.2003 г., № 304 от 27.08.2003 г. и № 302 от 07.08.2003г., издадени от [фирма] и лихви за забава в размер на 1466, 85 лв.

ОСЪЖДА [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - [населено място] при ЦУ на НАП сумата в размер на 354 лв. (триста петдесет и четири лева), представляваща юрисконсултско възнаграждение, съразмерно на отхвърлената част от жалбата.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сумата в размер на 3516 лв. (три хиляди петстотин и шестнадесет лева), представляваща, направени по делото разноски, съразмерно на уважената част от жалбата.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:
(Боряна

Бороджиева)