

РЕШЕНИЕ

№ 4078

гр. София, 25.08.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 20.12.2010 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова и при участието на прокурора Поповска, като разгледа дело номер **8152** по описа за **2009** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителен процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] с БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище [населено място], чрез управителя си А. Р. срещу Ревизионен акт №2300-800842/05.03.2009 г., издаден от А. З. П. на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП – София област, в частта му потвърдена с Решение №1153/21.08.2009г. на Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ /ДОУИ/ при Централно управление на Национална агенция за приходите, а именно:

-непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период м.октомври 2003 год. по фактура № 216/30.10.2003 год. издадена от [фирма] в размер на 2 904.17 лв. ;

-непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период м.декември 2005 год.. в размер на 5 000.00 лв. по фактура № 91/20.12.2005 год.. издадена от [фирма];

-начислен допълнителен корпоративен данък за 2005 г. в размер на 3 750.00 лв. и лихва в размер на 1 555.06 лв., вследствие на увеличение на финансовия резултат със стойността на фактура № 91/20.12.2005 год.. издадена от [фирма] на стойност 25 000лв.

В ЖАЛБАТА и в писмената защита се поддържа нищожност на РА – поради издаването на част от заповедите за удължаване на срока за ревизията от различно от

възложилото ревизията лице - С. А., за която се твърди, че не е оправомощена. Излагат се и доводи за допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила при издаването на РА поради липса на самостоятелни мотиви, както и доводи за материалната му незаконосъобразност, изразяващи се в следното: .

-по фактура № 216/30.10.2003 год. издадена от [фирма], твърди опроверган изводът на ревизиращите органи, че данъкът не бил внесен по ДДС –сметка на доставчика, предвид установеното по делото плащане на данъка по тази сметка на 31.10.2003г. – в срока по чл.65,ал.8 ЗДДС. Предвид изводите в РА, че само ако данъкът е платен по посочения начин, не се прилага ал.4 на същата разпоредба, както и предвид липсата на доводи за оспорване реалността на доставката, се иска на основание чл.65,ал.8 ЗДДС да се признае правото на данъчен кредит. Освен това се позовава и на нередовна процедура по чл.32 ДОПК относно публикуването на съобщението за връчване на искане за представяне на писмени документи и обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) поради непубликуването му на интернет страницата на НАП, с оглед на което и неизпълнение на кумулативните предпоставки по чл.32 ДОПК за връчване чрез прилагане към данъчното досие. Неспазването на тази процедура обуславяло незаконосъобразност на приложението на чл.65,ал.4,т.4 ЗДДС(отм.), като се позовава и на съдебна практика на ВАС по адм.д. 7520/2008г., Решение № 12983/28.11.2008г. и по адм.д.14493/2009г., Решение № 4801/13.04.2010г. Отделно от това счита, че тъй като предмета на доставката по тази фактура – кристална захар, съвпадал с този по издадените фактури от същия доставчик за месец септември, за които в решението си ответника е постановил отмяна и връщане на административната преписка за продължаване на действията при идентични основания, било налице зависимост от това, което ще установят ревизиращите органи за условията на доставка за месец септември 2003г.

- по фактура № 91/20.12.2005 год.. издадена от [фирма] счита, че събраните в хода на съдебното производство доказателства опровергавали изводите на ревизиращите органи за липса на осъществена доставка на услуга, като тази по фактурата. Доказателствата обективирали облигационни отношения по тази фактура, дори и при изключване от доказателствата на представените договори за посредничество и анекси да бъдат изключени от доказателствата по делото поради невъзможността на жалбоподателя да представи оригиналите на същите, не следвало промяна в изводите, тъй като била нарушена също процедурата по чл.32, ал.4 ДОПК – съобщението за връчване на ИПДПОЗЛ също не било излъчено по интернет, с оглед на което и неприложимост на чл.65,ал.4,т.4 във вр. с чл.65,ал.1,т.3 ЗДДС(отм.), както и във връзка с цитираната вече съдебна практика. Реалността на доставката счита за доказана въз основа на представените доказателства за участие на дружеството-жалбоподател в процедури по възлагане на обществени поръчки, по повод на които е изготвена и депозирана тръжната документация, с какъвто именно предмет е и извършената от доставчика по процесната фактура услуга.

- позовава се на практиката на Съда по правата на човека по делото „Б.” срещу България, като счита същата за изцяло приложима, поради добросъвестност предвид положените усилия от страна на дружеството да спази задълженията си по плащане на данъка и отразяването му в счетоводството на дружеството, като най-малкото при извършеното плащане на ДДС по сметка на доставчика, се е породило легитимното очакване. Позовава се на приетото от съда за неприемливо като краен резултат да

бъде постановен отказ за признаване на право на данъчен кредит и на жалбоподателя да бъде наложено да плати ДДС върху доставката втори път заедно с лихва, както и че сумата, платена като ДДС не е призната като разход за целите на облагането с корпоративен данък. Позовава се изрично на т.68 от решението, че меродавен за определяне нарушаването на справедливия баланс е въпросът за ефекта върху държавния бюджет – когато в бюджета е постъпила сумата на платения данък, е неоправдано да бъде отказвано приспадането на данъчен кредит. Искане се от съда да основа решението си на пряката и директна приложимост на чл.1 от Протокол 1 към Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи.

ОТВЕТНИКЪТ – директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” (ДОУИ) чрез процесуален представител – юрисконсулт М., оспорва жалбата като поддържа в хода на устните състезания изцяло мотивите на Решение № 153//21.08.2009г. В хода на съдебното производство счита също недоказано основанието на издадената фактура от [фирма], както и фиктивен характер на издаването ѝ. В хода на съдебното производство по представените към жалбата Договори за посредничество от 20.07.2005г., от 24.07.2005г. и от 10.01.2005г., както и анексите към тях – от 24.03.2005г., 26.09.2005г. и 22.09.2005г. със [фирма], счита че поради непредставянето на същите в хода на ревизията-по ИПДПОЗЛ с изх. №2981/15.09.2008г., връчено на същата дата, с възражението към ревизионния доклад и жалбата срещу РА, са съставени единствено за нуждите на обжалването и са без достоверна дата. По реда на чл.193, ал.1 АПК са оспорени подписите на изпълнителя върху посочените договори и анекси, посочени като изпълнени от лицето Л. Л. (л.313. Тъй като другата страна по задължението да представи оригиналите от тези договори и анекси във връзка с оспорването, - не бяха представени, се иска съдът да изключи същите от доказателствата по делото. Представените договори за доставка на стоки от 21.03.2005г. между жалбоподателя като изпълнител и Първа многопрофилна болница за активно лечение(МБАЛ) – София като възложител, Договор № УД-05-23/21.09.2005г. и Договор № УД -05-19/17.09.2005г. за възлагане на малка обществена поръчка, с дружеството като изпълнител и Министерството на отбраната като възложител, доказвали договорни правоотношения с трети лица, но не и между жалбоподателя и доставчиците му. В случай, че се твърди, че във връзка с изпълнението на същите е издадена фактура № 091/20.12.2005г. с предмет „подготовка на тръжна документация по договор” то тази фактура не е издадена в изискуемия петдневен срок от настъпването на данъчното събитие. Участието в открита процедура за възлагане на обществени поръчки по Закона за обществените поръчки по договора с МБАЛ – София, представянето на съответната тръжна документация е предпоставка за допускането до участие, с оглед на което тръжната документация следвало да бъде изготвена преди процедурата, съответно да предхожда по време подписването на договора от 21.03.2005г. за доставката на стоки в резултат на процедурата, преди която дата е следвало да бъде издадена фактура от евентуалния изпълнител на услугата „подготовка на тръжна документация съгласно договор” (л.212). По тези съображения и в хода на устните състезания се поддържа неотноситимост към представените договори и фиктивност на спорната фактура с доставчик [фирма].

Относно твърдението за нищожност на РА в жалбата до съда не е изразено становище изрично от ответника, но в мотивите на решението на ответника изрично е отбелязано

обстоятелството на издаване на заповедите за възлагане на ревизията(ЗВР) от различни органи, изпълняващи една и съща длъжност. Представена е Заповед № РД-01-170/13.09.2007г. на директор на ТД на НАП София-област., въз основа на която в решението е прието, че издадените заповеди от Е. Д. са от оправомощено лице по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК .

ПРОКУРОРЪТ дава заключение за неоснователност на жалбата.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, допълнително – писмени доказателства от данъчното досие на [фирма], по делото са изслушани основно и допълнително заключения на вещо лице по съдебно икономическа експертиза неоспорена от страните относно начисляването на данъка от последното дружество.

Съдът, като взе предвид приетите по делото доказателства, становищата и възраженията на страните, и след цялостна служебна проверка на оспорения акт по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата до съда е подадена на 28.09.2010 г., като срокът за обжалване по чл.156, ал. 1 във вр. чл. 156, ал. 7 от ДОПК, е спазен предвид подадена жалба вх. № 26-А-62/10.04.2009 г. по административен ред, по която е постановено Решение № 1153/ 21.08.2009г., за потвърждаване на РА в обжалваната пред съда част.

Срокът за произнасяне по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е продължен с подписано преди изтичането му споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК. По делото на л.34 е представено писмо от 08.05.2009г., с което е отправено предложение за удължаване на срока за произнасяне по жалбата по административен ред, както и писмо ръкописно написано подписано от ,управителя на дружеството Р. с дата 18.05.2009г., с което приложено се изпраща подписано „споразумение” по повод РА № 2300-800842/05.03.2009г. – оспорения по делото. При тези факти съдът приема изразена воля от страна на представляващ дружеството-жалбоподател за удължаване на срока за произнасяне по жалбата по административен ред.

Срокът по споразумението (л.36) е до три месеца, считано от изтичането на първоначалния срок, т.е. до 25.08. 2009 г. Решението на ответника (л.17), като постановено на 21.08.2009г. – преди изтичането на този срок , е издадено в срок и от компетентен орган, както и по подадена в срок жалба срещу акт, който подлежи на обжалване по административен ред, с оглед на което от връчването му на 15.09. 2010 г. е започнал да тече срок в полза на дружеството за обжалване пред съд по чл.156, ал.1 ДОПК.

.Жалбата по делото е процесуално допустима, като подадена в срок и от надлежна страна, както и срещу акт, който подлежи на съдебен контрол, при спазване и на чл.156, ал.2 ДОПК за задължителност на обжалването по административен ред, както и на чл.156, ал.1 и ал.3 ДОПК - РА да не е отменен от решаващия орган в обжалваната пред съда част. При този извод, жалбата следва да бъде разгледана по същество.

По наличие на основания за нищожност на РА в обжалваната му част и спазване на предвидената форма и процесуални правила в производството по издаването му, съдът

намира следното:

Ревизионно производство е допустимо, тъй като е спазен срокът по чл. 109 ДОПК за образуването му, предвид датата на издаване на първоначалната Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 800590/15.08.2008г., връчена на 15.09.2008г., с обхват установяване на задължения по ДДС и за м.010 2003 г. и м.12.2005г. и за корпоративен данък за 2005г. по ЗКПО /отм./ .

.Ревизионното производство е и законосъобразно образувано, тъй като първоначалната ЗВР е издадена от компетентен орган – от Е. Д., заемащ длъжността началник на отдел „Ревизии и проверки” в ТД на НАП София област.

Първоначалната ЗВР – със срок на ревизията до 3 месеца от връчването ѝ, възложена на А. П. и И. З., е изменена с последващи ЗВР № 800763/29.10.2008г. и ЗВР № 800842/04.12.2008г. и ЗВР № 800842/04.12.2008г., връчени съответно на 03.11.2008г. и 10.12.2008г., за издадени от С. А., на длъжност началник сектор „РИП” (ревизии и проверки) при ТД ан НАП- София област. Със същите заповеди съответно е постановено допълване на ревизиращия екип с още един член – Б. Т. и с последната – удължаване на срока за ревизията до 15.01.2009г.

Заповедта за определяне на компетентен да издаде ревизионния акт орган по приходите № К – 800842/30.01.2009г. (л.184) е издадена от Е. Д. – издателя на първоначалната ЗВР, надлежно овластен по чл.112,ал.2,т.1 ДОПК, съгласно изричната заповед за това на директора на ТД на НАП София-област по т.1 от Заповед №РД-01-170/13.09.2007г. (л.186).

Следователно Заповед за определяне на компетентен да издаде РА орган и първоначалната ЗВР са издадени от компетентен орган, предвид възложените функции на началника на сектор РИП при същата ТД, заемана от Е. Д. да възлага извършването на ревизии по чл.113 ДОПК по т.1 от Заповед №РД-01-170/13.09.2007г. (л.186) на директора на същата дирекция.

Относно компетентността на заемащата също длъжността началник сектор РИП при ТД на НАП София област С. А. , съдът съобрази оправомощаването ѝ със същите права по т. 2 от Заповед №РД-01-170/13.09.2007г. (л.186) на директора на същата дирекция. Видно от т. 6 от тази заповед , при отсъствие на органа по т.1 – Е. Д., ЗВР по т.1.1. от същата заповед – издаването на ЗВР за възлагане на ревизии на задължени лица със фискална значимост „Средни данъкоплатци и осигурители” и други по специален ред, утвърден с друга заповед на териториалния директор, правомощията се осъществяват по от органа по т.2 от заповедта. От съдържанието на първоначалната ЗВР не следва, че Е. Д. упражнява правомощията си по тази точка от заповедта, с оглед на което е допустимо да бъде заместван. Поради това не е налице незаконосъобразност на заместването и некомпетентност при издаването на ЗВР от С. А..

ЗВР и заповедта за определяне на компетентен орган имат необходимото съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 и чл.119,ал.2 от ДОПК, с което е спазена изискуемата от закона форма за издаването им.

На основание чл. 110, ал. 2 от ДОПК, ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията /чл. 112, ал. 1 от ДОПК/, като чл. 114, ал. 1 от същия кодекс установява начален момент на ревизията – датата на връчване на заповедта за възлагане, срокове за извършване на ревизията и основания за

удължаването им. Предвид датата на връчване на ЗВР и удължаването на срока за завършване на ревизията с последваща заповед до 15.01.2009 г., то е спазен срока за извършване на ревизията по чл. 114 от ДОПК – първоначално тримесечен, удължен с 1 месец по чл.114, ал. 2 ДОПК.

Издадените актове в хода на ревизията са надлежно връчвани – РД е връчен на 06.02.2009г. а РА - на 27.03.2009г. Издаването на РА на дата 05.03.2009г. е съобразено с правото на възражения срещу РД, каквото е подадено от дружеството – на 20.09.2009г. и е разгледано в мотивите на РА, но прието за неоснователно. С това е спазен посочения 14-дневен срок по чл. 119, ал. 3 от ДОПК от подаването на възражение или изтичането на срока за това.

По тези съображения, съдът намира, че ревизионното производство е проведено в предвидените от закона срокове, като са спазени и сроковете за издаване на ревизионен доклад и ревизионен акт по чл. 117, ал. 1 и чл. 119, ал. 3 от ДОПК – съответно 14-дневен от датата на приключване на ревизията и 14-дневен от изтичането на срока за подаване на възражение срещу ревизионния доклад, или от датата на подаване на такова.

Посочените актове са постановени от органите по приходите, надлежно определени със съответните заповеди по чл. 113 и чл. 119 от ДОПК: съответно от А. П., И. З. и Б. Т., подписали РД и от А. П. - издател на РА и положила подпис под същия.

РД, представляващ акт по чл. 21, ал. 3 от АПК, има необходимото съдържание по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, с което също е спазена предвидената в закона форма за издаването му, а предвид и липсата на констатация за нарушаване на процедурата по издаването му, на основание чл.171, ал.1 АПК вр. пар.2 ДР на ДОПК, същият е доказателство пред съда/оборимо/ за съдържащите се в него констатации. Предвид издаването на РД и заповед за определяне на компетентен орган да издаде РА, както и формалното му съдържание, то следва извод, че РА, представляващ индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 2 от АПК, е издаден от компетентен орган и в рамките на предоставените му от закона правомощия по чл.119-120 от ДОПК, като е спазена предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

По изложените съображения, съдът намира, че не са допуснати процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, нарушаване на правата на защита на дружеството, както и други нарушения, водещи до нищожност на обжалвания акт поради некомпетентност или съществени процесуални нарушения.

По материалната законосъобразност на РА в обжалваната част, предвид доказателствата, доводите на страните и относимите правни норми, съдът намира следното:

1. С РА е отказано да се признае право на приспадане на данъчен кредит по ДДС за данъчен период м. октомври 2003 год. по фактура № 216/30.10.2003 год. изд. от [фирма] в размер на 2 904.17 лв. на основание чл.65,ал.4,т.4 ЗДДС(отм.).

Правното основание се считат за доказано в мотивите на РА, на основание ненамиране на доставчика на адреса и неплащането на данъка по ДДС –сметка. Органът се позовава на Протокол за извършена насрещна проверка

(ПИНП) 3098/25.11.2008г. на органи по приходите от ТД на НАП София-град, с който е установено, че доставчикът [фирма] е deregистриран по ЗДДС на 15.06.2005 г. по инициатива на данъчен орган, а управителят или друг представител на дружеството не е открит на адреса за кореспонденция, за посещенията на който адрес са изготвени Протоколи - за посещение на адрес № 5455/03.10.2008 г. и № 5625/ 14.10.2008 г. По реда на чл. 32 от ДОПК е връчено ИПДПОЗЛ № 10-23-00-23-560/ 08.10.2008 г., за което се твърди, че е поставено на определено място в офис център, излъчено по Интернет и изпратено по пощата с обратна разписка, а в определения срок не са постъпили доказателства от доставчика. Направен е извод, че поради непредставяне на изискваните документи не може да се установи начисляването на ДДС, при ревизията задълженото лице „не е представило „приемателно-предавателни протоколи, складови разписки, кантарни бележки, документи за транспорти или други документи, доказващи действителното получаване на фактурираните стоки”, не се установило ДДС по фактурата да е платен на доставчика по ДДС-сметка, с оглед на което и неприложимост на чл.65,ал.8 ЗДДС.

По делото (л.11) към жалбата е представено дневно извлечение от банкова сметка на дружеството-жалбоподател, от което се установява, че на 31.10.2003г. е извършено плащане на ДДС в размер на 2 904,17 лв. по фактура №216/30.10.2003г. с издател С. ойл” Е., с оглед на което и съдът приема за доказано плащането на ДДС по сметката на доставчика, както и предвид неоспорването на това обстоятелство от ответника.

Във връзка с изпращането на ИПДПОЗЛ, на л.192 от папка № 4 са приложени две известия за доставяне по пощата. Видно от приложените протоколи (л. 197,195 от папка №4) доставчика [фирма] е търсен на адреса в [населено място], К. 44, като не е осъществен контакт с лице от адреса или упълномощен представител на дружеството. Съдържа се на л. 198 от папка № 4 и съобщение по чл.32,ал.4 ДОПК до този доставчик със обозначаване за поставянето му на таблото на 15.10.2008г. и за свалянето му на 30.10.2008г., както и за публикуването му на 16.10.08г. (л.199). При така извършените действия,, то са изпълнени кумулативните изисквания по чл. 32 ДОПК за връчване на ИПДПОЗЛ на доставчика „С. ойл”, и връчването е извършено чрез прилагането към делото.

Видно от Протокол за извършена насрещна проверка I2300-800590/10.11.2008г. (л. 203 от папка №4) , е установено, че след извършване на посочените действия по чл.32 ДОПК, не са представени исканите документи в законоустановения срок по ИПДПОЗЛ, поради което е извършена проверка в информационния масив на офис Център. Направен е извод, че не може да се анализира начислението на данъка, разплащането, техническата, кадровата, технологичната обезпеченост, нает персонал, складова база, произход на стоките и всички други обстоятелства, удостоверяващи реалното извършване на доставка. Установено е включването на фактурата в СД и дневника за продажбите за периода, не е могло да се докаже по безспорен начин предходен доставчик.

При така изложеното, съдът намира за недоказано твърдението на жалбоподателя, че не е извършено редовно връчване по реда на чл.32 ДОПК.

Адресът, на който е извършено посещението на адреса и връчването по пощата – [населено място], К. 44, е такъв, посочен и по процесната фактура и посочен във всички други доказателства, изходящи от този доставчик – за м. септември 2003г. в приемо-предавателни протоколи и др. в това число и в подадените справки декларации (напр. л. 692 от папка №2) и издадените фактури. Не се установява от доказателствата по делото този доставчик да е имал друг адрес към датата на извършване на процесуалните действия по чл. 32 ДОПК.

Съдът по искане на жалбоподателя е задължил с определение от 07.04.2010 г. (л. 342) да представи доказателства за спазването на чл. 32, ал. 4 и ал. 5 ДОПК – за изпращане на съобщението по пощата, на съответното място за съобщения и публикуването му по интернет, в случай че съществуват такива, които не са представени по административната преписка по отношение на този доставчик. Конкретно в хода на съдебното производство други не са представени освен така описаните по административната преписка. Непредставянето на допълнителни доказателства не е основание да бъдат изключени представените по административната преписка, които не са оспорени.

По правилата за разпределение на доказателствената тежест, органите по приходите не следва да установяват отрицателен факт, а изводите за наличие на отрицателен факт се правят на база на установени конкретни факти и обстоятелства, предвидени в правна норма – по аргумент от чл. 32 и чл. 37, ал. 4 ДОПК. Съдът проверява дали изводите за наличие на отрицателни факти са направени при спазване на съответните правила, в това число и по логическата преценка на фактите. Освен това допуснати процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, които не обуславят нищожността на РА, не съставляват основание за отмяната на същия, тъй като съгласно чл. 160, ал. 1 вр. ал. 4 ДОПК, при обжалването на този акт съдът няма правомощие при констатиране на процесуални нарушения, допуснати в хода на ревизията, да отмени акта и да върне преписката на административния орган за отстраняването им, а следва в съответствие със събраните доказателства да се произнесе по същество на спорното материално право.

Съдът констатира, че посочените протоколи за насрещна проверка и за посещения на адреса за кореспонденция имат формално предвиденото минимално съдържание по чл. 50, ал. 2 ДОПК, същите са съставени по установения ред и форма от органи по приходите, при изпълнение на правомощията им, съставляват и доказателство по чл. 50, ал. 1 ДОПК за извършените от тях действия и установените факти и обстоятелства. При този извод следва, че протоколите за извършени две посещения на адреса за кореспонденция на този доставчик, съставляват доказателство за ненамирането на същия на адреса за връчването на ИПДПОЗЛ.

Също така съдът намира за правилни изводите в протокола за насрещна проверка на този доставчик, че ИПДПОЗЛ е валидно връчено по реда чл. 32 ДОПК – чрез прилагане към досието, поради извършване на следните процесуални действия: две посещения на адреса за кореспонденция, доказано чрез съставяне на съответните протоколи за посещения на съответния адрес за кореспонденция, при които не е намерен представляващ дружеството или упълномощено от него лице за получаване на съобщения, подробно обсъдени

по-горе, обуславящи и допустимост на връчването по реда на чл.32 ДОПК ; поставяне на съобщението по чл.32 от ДОПК за връчване на ИПДПОЗЛ на определено за целта място в ТД на НАП София област за явяване в 14 дневен срок за връчване на искането и публикуването му на интернет страницата на НАП, изпращането му с обратна разписка по пощата на адреса за кореспонденция; удостоверена е и датата на свалянето му, на която искането се счита за редовно връчено.

Поради извършването на така описаните процесуални действия, то следва извод, че са спазени кумулативно предвидените изисквания по чл. 32, ал.1, 2, 4, 5 и 7 ДОПК, а предвид удостовереното неявяване на представител на този доставчик в 14-дневен срок от поставянето на съобщението, то на основание чл.32,ал.6 ДОПК, ИПДПОЗЛ е връчено редовно чрез прилагането им към досието.

От изложеното до тук по фактите и предвид съдържанието на протокола за извършена насрещна проверка на този доставчик, съдът приема за установени посочените в същия обстоятелства: за регистрацията и дерегистрацията по ЗДДС; за връчването на ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 ДОПК; за непредставяне на исканите доказателства и обяснения в 7-дневен срок от сваляне на съобщението - издадените фактури на дружеството-жалбоподател и доказателства, за удостоверяване на изискванията по чл.55, ал.6 вр. чл.64,ал.1 ЗДДС(отм.), въз основа на което и заключението, че не може да бъде установено начисляването на данъка от доставчиците съгласно изискванията по чл.55,ал.6 ЗДДС(отм.), начина на плащане, предходни доставчици - за доказване на произхода на стоката, както и за наличие на необходимата техническа, технологична и кадрова обезпеченост за реалното изпълнение на доставките, установеното за включването на фактурата в дневника за продажби и в справката декларация за октомври 2003г.

Правното основание по чл.65,ал.4,т.4 ЗДДС(отм.), на което е постановен отказа да се признае правото на дънечен кредит от този доставчик изисква 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 ДОПК.

От друга страна от доказаното плащане на 31.10.2003 на следващия се данък по фактурата, както и от констатациите в мотивите на решението на ответника, за представен опис на налични активи на С. ойл Е. към 26.08.2003г., трудови договори и справки за изпратени уведомления по чл.62,ал.4 от кодекса на труда, приемо-предавателни протоколи, относно издадени фактури и непризнат данъчен кредит за месец септември 2003г., РА е отменен за продължаване на ревизионното производство и издаването на нов акт. Посочените доказателства са приложени към възражението срещу РД от дружеството-жалбоподател – папка 2 от делото л.808 и л.770 и следващите.

От представените трудови договори се установява, че през. 08.2003г. доставчикът [фирма] е назначил лица по трудов договор като работници в

мандра в [населено място] (л.700-717 от папка № 2), общ. Д., приложените приемо-предавателни протоколи от л. 665 -681 от папка 2 са към конкретни фактури, издадени през месец 09 2003г. също с предмет на доставката „захар“ както процесната фактура № 0216/30.10.2003г. Следователно, не може да се свържат с предмета на конкретната доставка, не е налице приемо-предавателен протокол и други доказателства, относими към м. 10.2003г.

Видно от представените приемо-предавателни протоколи, касаещи месец септември, мястото на прехвърлянето на собствеността на стоката (захар) е [населено място], а транспорта е посочен като извършен от трето лице. При тази организация на взаимоотношенията, би следвало към възражението на жалбоподателя срещу РД да бъдат представени ако съществуват и приемо-предавателни протоколи, доказателства за транспорта и др. и по единствената фактура за м.10, от този доставчик, по която е отказано правото на данъчен кредит – фактура № 216/30.10.2003г., което е не е направено.

Във връзка с горното, след като надлежно са изискани с ИППДПОЗЛ от този доставчик доказателства, касаещи реалното извършване на сделката, то на основание чл.37,ал.4 ДОПК основателно органът по приходите е приел, че такива не съществуват. По тези съображения, неопровергани в хода на съдебното производство, съдът намира, че не се доказва реалното получаване на стоката по фактура № 216/30.10.2003г.,издадена от [фирма] с предмет доставката на захар, видно от отразеното в дневника за покупки от дружеството. Доказателства относно този доставчик по конкретната фактура освен извлечението от банкова сметка за плащане на ДДС по сметката на доставчика не са ангажирани по делото. Не се твърди и не се установява от доказателствата по делото плащането на данъчната основа.

Доводът в жалбата, че реалността на доставката не се поставя под въпрос в РА не се споделя от съда, изрично в мотивите на същия –л.56 е посочено, че задълженото лице не е представило доказателства за действителното получаване на фактурираната стока и този факт не се сочи като установен. Посоченото правно основание по чл.65,ал.4, т.4 ЗДДС(отм.) включва и непредставянето на доказателства, свързани с доставката. Съдът във връзка с т.4 от Тълкувателно решение № 5/14.07.2004г. , намира, че не е доказано и наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 вр. чл.64,ал.1,т.3 ЗДДС(отм.) като основание за отказ да се признае правото на данъчен кредит по фактура № 216/30.10.2003г., издадена от [фирма].

Правото на приспадане на данъчен кредит се свързва винаги с реалното извършване на доставката. Обстоятелството, че доставката следва да бъде и реално осъществена, представлява съставен елемент на определението за данъчен кредит по чл. 63 ЗДДС/отм./, тъй като в същата се съдържа изискване стоката или услугата да е получена. Правото да бъде приспадат начисления данък освен това ще бъде налице при изпълнение на кумулативно предвидените условия по 64, ал.1 ЗДДС /отм./, всред които по т. 5 се изисква получената по облагаема доставка стока или услуга да се използва за извършване на облагаеми доставки. Посочените разпоредби обосновават и извод, че извършено плащане на ДДС между търговци, за което е издадена данъчна фактура по правилата на ЗДДС (отм.), само по себе

си не съставлява достатъчно и необходимо условие за признаване правото на данъчен кредит.

Съдът не споделя становището в жалбата и писмената защита, според което чл. 65, ал. 8 ЗДДС (отм.) се прилага в конкретния случай, както се обоснова следва да бъде налице реално осъществена доставка. Основният принцип на облагането по ЗДДС и на правото на приспадане на данъчен кредит определя, че ДДС се начислява само за реално осъществени облагаеми доставки, потвърден в трайната практика на ВАС по прилагането на същата разпоредба. Принципът, че правото на приспадане на данъка може да бъде упражнено само по отношение на действително дължимия или платен ДДС, се потвърждава и от практиката на Съда на Европейския съюз по тълкуването на различните директиви, хармонизиращи законодателствата на държавите-членки по ДДС и по-конкретно, чл. 17, параграф 2, буква а) от Шестата директива на Съвета 77/388/ЕЕС от 17.05.1977 г. относно сближаване на законодателството на страните-членки, уреждащо въпросите на данъка върху оборота – обща система на ДДС, идентичен с чл. 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност. Така още в Решението си от 13 декември 1989 г. по Дело C-342/87, G. Н. BV, по тълкуването на чл. 17, параграф 3 от същата директива, който текст препраща към параграф 2 от същия текст, по казус за приспадане на данък, който погрешно е начислен, в решението по т. 13 се извежда тълкуване, че „упражняването на правото на приспадане е ограничено единствено до дължимите данъци, т.е. до данъците, които отговарят на облагаема сделка, или до данъците, които са изплатени, доколкото са били дължими”. Съдът е постановил, че правото на приспадане по чл. 17 от Шестата директивата, не се прилага към данък, който е дължим, само защото е посочен във фактурата. Този механизъм е неприложим според съда, като държавите членки следва да предвидят механизъм за поправка или корекция на случаите, в които грешката е допусната добросъвестно. Тази съдебна практика е потвърдена в редица последващи решения на Съда на ЕС.

Към момента на издаване на процесната фактура правото на ЕС не е приложимо, но съдът намира за необходимо да изтъкне този общ принцип на упражняване на правото на приспадане на ДДС – да се упражнява само за действително дължим данък, като общ принцип, който се прилага не само в България, но е възприет като основополагащ за системата на приложение на този данък и който следва стриктно да се спазва.

По тези съображения, извършеното плащане на данъка по фактурата не съставлява достатъчно основание за да възникне правото на приспадане на данъчен кредит.

Изложените доводи в жалбата и в писмената защита за приложимост на съдебната практика по делото „Б.” срещу България на Съда по правата на човека също не се споделят от настоящия съд. По това дело не е била спорна реалността на доставката както в казуса по делото, а правото на приспадане е отказано поради счетоводна нередовност.

Също не се споделят доводите за обогатяване на фиска поради двойно плащане на данъка, тъй като в случай на недължимо платен данък са предвидени правни възможности за възстановяването му, с оглед на което и

доводите за признаването на платения данък като данъчен кредит без да са налице основанията за това ще бъде в нарушение на закона и посочените основни принципи на системата на ДДС.

По тези съображения, жалбата по оспорването на непризнатото право на приспадане с доставчик „С. ойл” Отказано е да се признае право на приспадане на данъчен кредит по ДДС за данъчен период м. 10 2003 год. по фактура № 216/30.10.2003 год. изд. от [фирма] в размер на 2 904.17 лв. е неоснователна.

2. С РА е отказано да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по ДДС за данъчен период декември 2005г. в размер на 5 000.00 лв. по фактура № 91/20.12.2005 год.. издадена от [фирма] , на основание липсата на доставка – чл.64,ал.1,т.3 ЗДДС (отм.). Изложени са изрични доводи за недоказаност на реалното извършване на доставката по чл.6, която да е облагаема по чл.32 ЗДДС (отм.) и в този смисъл не е настъпило данъчно събитие съгласно чл.24 от същия закон, данъкът не е станал изискуем, не е налице основанието по чл.64,ал.1,т.3 ЗДДС (отм.)- доставката, по която е начислен данъка да е облагаема към датата на възникване на данъчното събитие, а съгласно чл.63 ЗДДС (отм.)правото на данъчен кредит е неразделно свързано с начислен данък и получена стока или услуга.

Представените с жалбата пред съда Договори за посредничество от 20.07.2005г., от 24.07.2005г. и от 10.01.2005г., както и анексите към тях – от 24.03.2005г., 26.09.2005г. и 22.09.2005г., сключени със [фирма], във връзка с направеното оспорване по чл.193,ал.1 ГПК на подписите на лицето, подписало за [фирма], означено като Л.Л., съдът намира че дружеството-жалбоподател, като заяви, че ще се ползва изрично от същите, не изпълни задължението си да докаже истинността на тези документи – поради неангажирането на доказателства, в това число и графологична експертиза. Дружеството-жалбоподател не представи оригиналите на тези договори и анекси, за което изрично беше задължен от съда с протоколно определение от 10.05.2010г. (366). Поради това на основание чл.183 ГПК, съдът изключва от доказателствата по делото Договори за посредничество от 20.07.2005г., от 24.07.2005г. и от 10.01.2005г., както и анексите към тях – от 24.03.2005г., 26.09.2005г. и 22.09.2005г., сключени със [фирма] като изпълнител и дружеството-жалбоподател като възложител, с оглед на което и не ги обсъжда. С оглед изключването на тези договори и анекси от доказателствата по делото, отпада и правният интерес от оспорването на истинността на подписите на лицето за изпълнителя [фирма] по реда на чл.193,ал.1 ГПК и съдът не следва да се произнася с определение по чл.194,ал.2 ГПК.

Във връзка с тази фактура е изслушано основно и допълнително заключение на вещото лице, което дава заключение, че по представените доказателства по делото, включващи и разпечатки от счетоводни регистри, данъкът по тази фактура е осчетоводен като задължение по бюджета по смисъла на чл.55,ал.6 ЗДДС(отм.) Вещото лице заявява, че се е свързало с представител на дружеството [фирма]. - с управителя и едноличен собственик на капитала С. Г. Д.-К. , която е заявила, че документация за този период не е предадена при придобиването на фирмата и не може да предостави исканите документи, с

оглед на което вещото лице при изготвянето на заключението не е посетило офис на доставчика, в който се води счетоводството му и не е направило съпоставка представените разпечатки от магнитни носители на информация – извлечения от счетоводните сметки 703 „Приходи от продажби на услуги“ и сметка 453 „Разчети за данък върху добавената стойност“, съответната подсметка 21 „Начислен данък за продажбите за периода“ дали се водят действително в счетоводството на дружеството. Същото изрично в заключението си вещото лице посочва, че достоверността на счетоводните статии по начисляването на данъка не е установена, поради непредставяне на изисканите от него документи от [фирма].

Безспорно по посочената фактура е установено от ревизиращите органи включването ѝ в СД и в дневника за продажби съответно за покупки, издаването ѝ от доставчика и плащането на данъка по ДДС-сметката на доставчика на 28.12.2005г. – л. 82 от делото.

С ПИНП № 2300-800590-5 от 31.10.2008 г. на ТД на НАП София-град е установено, че доставчикът [фирма] не е открит на адреса за кореспонденция, въз основа на протоколи за извършени две посещения на адреса и съставени Протоколи № 800531/ 01.10.2008 г. и № 800539 /08.10.2008 г. (л. 172 и 171 от папка № 4 по делото). Във връзка с последното по реда на чл. 32 от ДОПК е прието за валидно връчено ИПДПОЗЛ изх. № 12-23-23-64 от 01.10.2008 г. въз основа на поставено е съобщение по чл. 32 от ДОПК на 09.10.2008 г., свалено на 23.10.2008 г., прието е и публикуването му на Интернет страницата на НАП както и изпращането на писмо с обратна разписка.

Съдът намира за недоказано от фактическа страна приетото в протокола за насрещна проверка № 2300-800590/31.10.2008г. (л.184 от папка № 4) за извършени действия по изпращане на писмо с обратна разписка за връчване на ИПДПОЗЛ (л.175 от папка № 4) на този доставчик, тъй като на л. 187 и 188 от същата папка се съдържа само копие на лицева и обратна страна на пощенски плик без известие за доставяне –обратна разписка. Също така от представената на л.176 от папка № 4 разпечатка на въведено съобщение, на етап преди „публикуване“, не се установява действителното му публикуване на определена дата. С оглед на това след като е изрично задължен с определението на съда от 07.04.2010г. (л.342) да бъдат представени в случай че съществуват доказателства за изпълнение на изискванията по чл.32, ал.4 и ал.5 ДОПК, и ответникът не е представил такива, то съдът приема че други освен представените с административната преписка и обсъдени, не са изготвени. Поради това съдът приема, че не е изпълнено изискването по чл.32, ал.4 и ал.5 ДОПК за изпращане на съобщение с обратна разписка и публикуването му на Интернет страницата на НАП. Поради това не са извършени кумулативно предвидените изисквания по чл.32 ДОПК за да възникне като правна последица връчването на ИПДПОЗЛ (л.175 от папка № 4) на [фирма] чрез прилагане към данъчното досие.

Както обосновано се твърди от ответника, не се доказва връзка на предмета на фактурата – „изготвяне на тръжна документация по договор“, не може да се свърже с конкретен договор, така общо формулирана услугата, може да се представи като относима към всеки договор за обществена поръчка, по който

дружеството е изпълнител. Предвид датите на представените Договор за доставка на стоки от 21.03.2005г., Договор № УД-05-23/21.09.2005г. и Договор № УД -05-19/17.09.2005г., по които дружеството-жалбоподател е изпълнител по договори за обществени поръчки, то основателни са доводите на ответника, че в случай на относимост на фактурата към всеки от тях, същата следваше да бъде издадена към датата на възникване на данъчното събитие – извършването на услугата, което следва да се счита за настъпило преди датите на тези договори, предвид необходимостта от представяне на тръжна документация във всички случаи преди подписването на договора за възлагане на поръчката по общо правило за всички нормативно установени процедури по приложимите Закона за обществените поръчки и Наредбата за възлагане на малки обществени поръчки.

Основанието на процесната фактура се свежда до доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС (отм.). За да се приеме, че е възникнало данъчно събитие, следва услугата да е извършена по начина, по който е уговорена между страните, т.е. извършената услуга следва да съответства по вид, количество и качество на уговореното. Конкретизирането на доставката на услугите следва да бъде в достатъчна степен и по начин, който да позволява последваща проверка и установяване действителното извършване, респективно моментът, в който е завършено предоставянето на услугата.

Твърдението в РА и поддържано от ответника за липсата на доказателства за предоставянето на услугата, предмет на фактурата съставлява отрицателен факт. В този случай съгласно чл.154,ал.1 ГПК тежестта за доказване на обратното и представянето на доказателства е на дружеството- жалбоподател. Макар по ДОПК да не съществува законова презумпция за истинност на констатациите на РА и приложения към него РД, то с оглед общите правила на доказване по ГПК, приложими на основание §2 ДР ДОПК, този който основава възраженията си на положителен факт е длъжен да го докаже в хода на съдебното производство. По тези съображения неоснователно се твърди, че доказателствената тежест принадлежи на ответника, в това число и в хода на съдебното производство с жалбата. Освен това съгласно чл. 160,ал.1 ДОПК съдът следва да реши спора по същество въз основа на представените доказателства, което изключва контролно-отменителния характер на съдебната проверка при допусната непълнота на доказателствата при ревизионното производство.

За да се приеме, че е възникнало данъчно събитие, следва услугата да е извършена по начина, по който е уговорена между страните по договора, т.е. да съответства по вид, количество и качество на уговореното. Предвид изключването на представените договори и анекси между дружеството-жалбоподател и [фирма] от доказателствата по делото, то не се установява в друг документ освен фактурата, предмета подлежащ на изпълнение. Поради това реалното предоставяне на услугата следва да се установи само въз основа на вписаното основание на стопанската операция по фактурата за издаването ѝ.

Предвид съдържанието на фактурата, то за да се приеме извършването на услугата, следва да са налице доказателства свързани с изготвянето и предаването на тръжна документация от изпълнителя на услугата. Предвид,

че участието в тръжни процедури изисква изготвянето на конкретни писмени документи, то основателни са доводите на ответника, че следва да се представят писмени доказателства, свързани с конкретна тръжна процедура. Това не е сторено от дружеството-жалбоподател. Предметът на услугата по фактурата може да се отнесе към тръжна документация за всяка обществена поръчка и не е достатъчно конкретизиран по начин, който да позволява последваща проверка и установяване действителното извършване, респективно моментът, в който е завършено предоставянето на услугата.

Дължимата насрещна престация по услуга от изпълнителя следва да бъде определена по начин, който да позволява количествени измерители и конкретизиран в такава степен, че да бъде възможно проверка на реалното й извършване - кои точно наети лица са извършили услугите, време и място на извършването им, изразходени материали и др. В противен случай фактурата не удостоверява данъчно събитие, в който случай, както е постановено по т. 3 от Тълкувателно решение № 5 /14.072007г. и винаги е основание да се откаже правото на данъчен кредит.

Тъй като предмета на фактурата не позволява последваща проверка на факти и обстоятелства, то следва, че дружеството-жалбоподател не е изпълнило задължението си по чл. 4, ал.3 от ЗСЧ за документална обосновааност на стопанските операции и факти, както и основен принцип на счетоводството - за предимство на съдържанието пред формата по ал.1, т. 5 от същия текст.

Неоснователно е твърдението в писмената защита, че фактурата е доказателство за съществуващи облигационни отношения между страните и поради това доказано осъществяването на доставката. Дори и да се приеме тази теза на дружеството, то не се установява какво точно е престирано. Върховният административен съд по адм.д. 6930/2009г., Решение № 12508/26.10.2009 г., е разгледал документиране на доставки на услуги, по които са представени приемателно-предавателни протоколи, в които само е отразено, че тези "приемателно-предавателни протоколи се подписват за извършени рекламни услуги без забележки", по делото за доставчиците са липсвали доказателства за кадрова, материална и техническа обезпеченост, за да извършат услугите. В решението се подчертава трайната практика на ВАС, че „наличието на договори установява само възникнали облигационни правоотношения между страните, но само въз основа на тях за целите на данъчното облагане не се установява реалността на извършената доставки.", а на основание чл. 6 ЗДДС (отм.) „за да е налице доставка на услуга е необходимо да има доказателства за нейното извършване от изпълнителя по договора и съответното й прехвърляне на получателя по доставките." Също така е прието, че от посоченото съдържание на протоколите не се установява реалността на извършените услуги, тъй като не се представяли конкретни данни. Настоящият съдебен състав намира за изцяло относими посочените правни изводи в решението на ВАС към процесната фактура, поради невъзможност да се извърши последваща проверка на предмета по фактурата, като не намира основания да се отклони от посочената съдебна практика и следва да приложи принципа, че правото на приспадане на данъка може да бъде упражнено само по отношение на действително дължимия данък и по отношение на този доставчик.

Основателни са доводите в РА, че фактурата не отразява реално осъществени факти и събития, представляващи услуги, като посочената в същата. С издаването ѝ за дружеството-жалбоподател не е възникнало основание да отрази стойността като разход и съответно да приспадне данъка като платен.

Относитими са изложените съображения по т. 1 за другия доставчик за неприложимост на правилото на чл.65,ал.8 ЗДДС поради липсата на реално осъществена доставка както и за неприложимост на съдебната практика по делото „Б.“ срещу България на Европейския съд по правата на човека.

По тези съображения правилно е постановен отказ да се признае правото на данъчен кредит с РА за данъчен период декември 2005г. в размер на 5 000.00 лв. по фактура № 91/20.12.2005 год.. издадена от [фирма] , а жалбата в тази част е неоснователна.

3. Въз основа на изводите за законосъобразност на постановия отказ да бъде признато правото на данъчен кредит, то законосъобразно е извършено увеличението на финансовия резултат със стойността на фактура № 91/20.12.2005 год.. издадена от [фирма] по следните съображения:

Безспорно се установи, че посочената във фактурата доставка на услуга реално не е извършена по оспорването на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит. Правилен е изводът на ревизиращите органи, че при установена липса на реална доставка на услуга, е налице основание по чл.23,ал.2,т.13 ЗКПО (отм.) - разходите, произтичащи от сделки или трансфери, съгласно Глава първа, Раздел IV.

Предотвратяване на отклонението от данъчно облагане, т.е чл.13 – 16а от същия закон. В случая конкретно е налице основанието по чл.15,ал.3,т.2 вр. чл.14 и чл.15, ал.2 ЗКПО(отм.) в относимата редакция – ДВ бр.119/2002г., тъй като не се доказва наличието на нито една от хипотезите по чл.14 от същия закон.

Разпоредбата на чл.14 ЗКПО (отм.) в посочената относима редакция включва следните хипотези:

3.1. Когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане – по ал.1 на чл.14 ЗКПО(отм.). Съдът намира, че при липсата на реални доставки на услуги, които са отразени като разходи е налице сделка, сключена при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчното облагане. Плащането по процесната фактура, без доставчикът да изпълни и да има каквото и да е намерение да изпълни, съставляват и привидни сделки, сключени с цел отклонение от данъчното облагане, тъй като със стойността на извършеното плащане са завишени разходите на дружеството-жалбоподател, което съответно се отразява на счетоводната печалба или загуба - т.е със същите суми е намален финансовия резултат на дружеството и съответно данъчната основа за определяне на корпоративния данък. В този смисъл сделките са сключени при условия, водещи до отклонение от данъчно облагане, тъй като върху сумите по тези доставки не се начислява корпоративен данък и е налице

посоченото основание по чл.14, ал.1 ДОПК. Липса на реална доставка се квалифицира като сделка по смисъла на последната разпоредба и в практиката на ВАС – така в мотивите на Решение № 3176/27.03.2007 г. по адм. д. № 7529/2006 г., I отд. на ВАС; Решение № 12265/05.12.2007 г. по адм. д. № 5693/2007 г., I отд. на ВАС; Решение № 1764/10.02.2009 г. по адм. д. № 8346/2008 г., I отд. на ВАС; Решение № 3255/21.03.2008 г. по адм. д. № 11531/2007 г., I отд. на ВАС.

3.2. Когато е сключена привидна сделка, с която се прикрива друга сделка – по ал.3 от същата разпоредба. Не е дадено легално определение за привидна сделка за целите на ЗКПО (отм.), следователно понятието следва да се тълкува съобразно разпоредбите на чл.17 и чл.26, ал.2 от ЗЗД, които уреждат привидните и прикритите сделки, но само що се касае до привидността на съглашението, т.е. на самия договор, например по отношение на цената, но такова не следва от доказателствата по делото за разглежданите доставки. Не се съдържа изрична уредба за привидните сделки в ЗЗД при наличието на скрита страна по сделката, т.е. при персоналната симулация, по съображения, че доставчика не би могъл да изпълни реално доставките. В хипотезата на сделка при условията на персонална симулация, широко разработена от правната доктрина, следва да се преценяват правните последици, но само въз основа на юридическите факти, които реално са осъществени. След като не се установява, доставчикът да е скрит представител на друг търговец, то не е налице персонална симулация по разглежданите доставки.

След като липсва насрещно изпълнение от страна на доставчика по процесната фактура за доставка на услуги, но цената и начисления ДДС по същите е осчетоводена като разход, признато от ревизиращите органи, то следва, че е налице симулация относно предмета на сделката – самата доставка на услуга, по която е упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, тъй като сделката е с възможен предмет, но не се установи фактическа възможност или каквото и да е намерение на доставчика действително да изпълни задължението си. Тъй като не е налице реално съществуваща друга сделка между страните – прикрита сделка, то е налице само привидна сделка и симулацията е относно предмета на сделката.

Изрично в чл.26, ал. 2 от ЗЗД е предвидено, че привидната сделка е нищожна. В случая и по арг. от противното на чл.17 от ЗЗД липсва основание за прилагане на правни последици относно прикрита сделка, тъй като такава сделка не съществува.

От изложеното следва извод, че е налице и втората хипотеза по чл.14, ал.3 ЗКПО(отм.) – нереалните доставки са и привидни сделки, по разтълкувания смисъл на тази разпоредба.

След като се установява наличие на основание по чл.14 ЗКПО(отм.) то законосъобразно ревизиращите органи са приложили чл.23, ал.2, т.13 ЗКПО(отм.), тъй като на основание чл.15, ал.2 от същия закон резултатът за съответната финансова година е намален със сумата по тези доставки, отчетени като разходи на дружеството-жалбоподател по сметка 602 „Разходи за външни услуги”. Също така по чл.15, ал.3, т.2 ЗКПО(отм.) изрично е предвидено като основание за извършване на увеличение по чл.15, ал.2 от

същия закон в хипотезата, когато е извършено заплащане на възнаграждение за услуги, без те да са реално осъществени, което безспорно се установи по делото.

Разпоредбата на чл. 23.ал.2,т.13 ЗКПО(отм.) изрично предвижда увеличаване за данъчни цели на финансовия резултат, представляващ счетоводната печалба или загуба за съответния период със разходите, произтичащи от сделки, за които е установено наличие на основание по чл.14 – 15 от същия закон, попадащи в съгласно глава първа на раздел IV, към който препраща посочената разпоредба.

Горните изводи следват и от относимите легални дефиниции по пар.1 от ДР на ЗКПО (отм.) по т.15 и т. 34, съответно за:

- по т.15 за понятието „скрито разпределение на печалбата“, което включва и начислените разходи от данъчно задължените лица в полза на трети лица, без да са свързани с осъществяваната стопанска дейност, каквито са разходите за доставки, които реално не са осъществени и поради това не са неотносими към предмета на дейност, което основание е налице.

-по т. 34 за понятието "документална обоснованост", е документирането чрез съдържащи необходимите реквизити по ЗСч и отразяващи вярно и точно всяка стопанска операция документи, която хипотеза съдът намира че също е налице, във връзка с аргументираното по-горе, че фактурата не конкретизират в достатъчна степен доставката, позволяваща да бъде проверено реалното ѝ извършване и във връзка с постановеното по т.3 от ТР №5/2004г. на ВАС.

По тези съображения съдът намира за доказано посоченото в РА правно основание за увеличение на финансовия резултат за 2005г. с отчетения разходи по **фактура № 91/20.12.2005 год.. издадена от „С.“на стойност 25 000 лв.**

От всичко изложено следва извод за законосъобразност на РА в обжалваната част, а жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена изцяло. Поради своевременно направено искане за разноси от ответника и с оглед изхода на делото, съдът следва да присъди такива на основание чл.161,ал.1 ДОПК – в размер на възнаграждението за един адвокат по Наредбата за адвокатските възнаграждения, което съобразно материалния интерес общо 13 209,13лв., на основание чл.7,ал.2 т. 4 от Наредбата следващото се възнаграждение е в размер на 714 лв., която сума на основание чл.161,ал.1 изр. последно от ДОПК, съдът намира че следва да бъде присъдена.

Водим от изложеното, Административен съд София-град, Първо отделение, 12 състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „[фирма] с БУЛСТАТ[ЕИК],сътс седалище [населено място], срещу Ревизионен акт №2300-800842/05.03.2009 г., издаден от А. З. П. на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП – София област , в частта му за непризнато право на приспадане на данъчен кредит за октомври 2003 год. по фактура № 216/30.10.2003 год. издадена от [фирма] в размер на 2 904.17 лв. и за декември 2005 год.. в размер на 5 000.00 лв. по фактура №

91/20.12.2005 год.. издадена от [фирма]; за начислен допълнителен корпоративен данък за 2005 г. в размер на 3 750.00 лв. и лихва в размер на 1 555.06 лв., вследствие на увеличение на финансовия резултат със стойността на фактура № 91/20.12.2005 год.. издадена от [фирма] на стойност 25 000лв.

ОСЪЖДА „ [фирма] с БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище [населено място] ДА ЗАПЛАТИ по бюджета на директор на Дирекция обжалване и управление на изпълнението при Централно управление на Националната агенция за приходите сумата от 714 (седемстотин и четиринадесет) лева за разноси по делото.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховен административен съд с касационна жалба в 14 дневен срок от получаване на препис от същото.

Административен съдия: