

РЕШЕНИЕ

№ 2260

гр. София, 27.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 23.01.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Макрина Л Христова, като разгледа дело номер **9149** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/28.12.2012 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., частично потвърден с Решение № 1442/19.08.2013 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, (Д „ОДОП” - С. при ЦУ на НАП).

С жалбата се оспорва РА в частта, в която е потвърден с решението на директора на Д „ОДОП” - С. при ЦУ на НАП, като незаконосъобразен и необоснован. Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на определени задължения по ЗДДС за данъчните периоди м. 02, м. 04, м. 05, м. 06, м. 08 и м. 11.2007 г.; м. 03, м. 04, м.05, м. 06, м. 07, м. 09 и м. 12. 2008 г.; м. 01, м. 04, м. 06 и м. 08.2009 г., както и корпоративен данък за 2007 г., 2008 г. и 2009 г. Излага съображения за неправилност и иска отмяна на ревизионният акт, в оспорената част. В останалата част, ревизионният акт не се оспорва и е влязъл в сила.

В жалбата се излагат доводи, затова че оспореният РА е издаден при допуснати съществени нарушения на процесуалните правила и в нарушение на материалния закон. Моли атакувания РА да бъде отменен в обжалваната му част.

В хода на съдебното производство, жалбоподателят се представлява от адв. Т. Т. и адв. В. В., които изразяват становище по същество, настъпила абсолютна погасителна давност и претендират присъждане на разноски, за които по делото е приложен

списък. В съдебно заседание, проведено на 05.02.2015 г., чрез процесуалния си представител – адв. И., жалбоподателят е оттеглил жалбата си в частта срещу отказания данъчен кредит за дапъчен период м. 09.2007 г., поради което и производството в тази му част е прекратено.

Ответникът – директорът на Д "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, редовно призован, не се представлява. При предходното разглеждане на делото от друг състав на съда е направено искане да бъде отхвърлена жалбата като неоснователна. Претендира се заплащането на юрисконсултско възнаграждение. Не се прави възражение за прекомерност.

СГП, редовно призована, не изпраща представител.

Административен съд София – град, Първо отделение, 21 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1202773/05.04.2012 г., изменена със Заповеди № 1205462/18.07.2012 г. и № 1206292/17.08.2012 г., всички издадени от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ на ТД на НАП С., е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2007 г. до 31.12.2009 г. и по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.02.2007 г. до 28.02.2007 г.; от 01.04.2007 г. до 30.06.2007 г.; от 01.08.2007 г. до 31.12.2007 г.; от 01.03.2008 г. до 31.07.2008 г.; от 01.09.2008 г. до 31.01.2009 г.; от 01.04.2009 г. до 30.04.2009 г.; от 01.06.2009 г. до 30.06.2009 г.; от 01.08.2009 г. до 31.12.2009 г. и от 01.07.2010 г. до 31.08.2010 г.

Ревизията е възложена в изпълнение на Решение № 36/09.01.2012 г. на директора на дирекция ОУИ С. /понастоящем дирекция ОДОП - С./, с което е отменен като незаконосъобразен ревизионен акт № К 1102314 от 11.07.2011 г. и преписката е върната за издаване на нов ревизионен акт за цитираните по-горе задължения и данъчни периоди, при спазване на задължителните указания в мотивите на решението. За резултатите от ревизията, на основание чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад № 1206292/03.10.2012 г., връчен на управителя на дружеството на 01.11.2012 г.

Ревизията приключва с РА № [ЕГН]/28.12.2012 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1206292/27.12.2012 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., на основание Заповед № РД-01-1358#2/01.11.2012 г., издадена от директора на ТД на НАП С.. По силата на цитираната заповед, Т. Б. Г. е упълномощен да издава заповеди за определяне на компетентен орган по реда на чл. 119, ал. 2 от ДОПК за неприключили към 31.10.2012 г. ревизионни производства, каквото се явява и настоящото. С РА са установени задължения за донасяне общо в размер на 2 092 055,48 лв., в т. ч. ДДС в размер на 1 045 631,15 лв. и лихви 437 326,20 лв.; корпоративен данък в размер на 438 981,93 лв. и лихви за забава в размер на 170 116,20 лв. /съгласно Таблица 3 към РА/.

Предвид направените при проверките констатации и с оглед доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство, органите по приходите са стигнали до извода, че не е доказано получаването от задълженото лице на облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, за които да възникне задължение за начисляване на данъка и

издаване на спорните фактури, по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит.

При ревизията е извършена корекция на декларирания от [фирма] резултат за ревизираните данъчни периоди м. 02, м. 04, м. 05, м. 06, м. 08, м. 09, м. 10, м. 11. и м. 12. 2007 г.; м. 03, м. 04, м.05, м. 06, м. 07, м. 09, м. 10, м. 11. и м. 12. 2008 г.; м. 01, м. 04, м. 06, м. 08, м. 09, м. 10, м. 11. и м. 12. 2009 г.; м. 07. и м. 08. 2010 г., като на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 071 279,40 лв.

С Решение № 1442/19.08.2013 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, ревизионният акт е отменен в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчните периоди м. 10. 2007 г.; м. 12. 2007 г.; м. 10. 2008 г.; м. 11. 2008 г.; м. 08. 2009 г.; м. 09. 2009 г.; м. 10. 2009 г.; м. 11. 2009 г.; м. 12. 2009 г.; м. 07. 2010 г. и м. 08. 2010 г. и съответните лихви за забава.

Доколкото жалбоподателят е оттеглил жалбата си в частта срещу отказания данъчен кредит за данъчен период м. 09.2007 г., предмет на обжалване в настоящото производство са установените задължения по ЗДДС за данъчните периоди м. 02, м. 04, м. 05, м. 06, м. 08 и м. 11.2007 г.; м. 03, м. 04, м.05, м. 06, м. 07, м. 09 и м. 12. 2008 г.; м. 01, м. 04, м. 06 и м. 08.2009 г., както и корпоративен данък за 2007 г., 2008 г. и 2009 г.

За данъчни периоди м. 02., м. 04, м. 05, м. 06, м. 08 и м. 11.2007 г.; м. 03., м. 04, м. 05, м. 06, м. 07, м. 09 и м. 12. 2008 г.; м. 01, м. 04 и м. 06. 2009 г., органът по приходите е отказал данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК].

Съгласно договор от 03.01.2007 г., сключен между [фирма] и [фирма], е уговорено [фирма] да изпълнява срещу заплащане СМР на обекти на възложителя [фирма] в рамките на една година.

При извършена проверка в информационните масиви на НАП е установено, че „Л. К." Е. е регистриран по ЗДДС считано от 13.12.2006 г. и deregистриран по инициатива на орган по приходите от 08.12.2009 г.; публикувани са 49 съобщения по чл. 32 от ДОПК; представляващият дружеството М. М. е представляващ и собственик на 30 дружества, deregистрирани по ЗДДС; при извършена ревизия на [фирма] за периодите от 01.09.2008 г. до 31.03.2009 г., приключила с РА № [ЕГН]/20.01.2010 г., е отказано право на приспадане на данъчен кредит за всички покупки и са определени задължения за ДДС в особено големи размери, а с РА № [ЕГН]/18.11.2011 г. за периодите от 01.04.2009 г. до 31.12.2009 г. е установено, че дружеството не е извършвало реална търговска дейност.

При съпоставка между договорените, отчетени и фактурирани СМР от подизпълнителя [фирма] и съответно договорените, отчетени и фактурирани услуги от [фирма] на трети лица – възложители се установяват следните факти и обстоятелства:

1. Съгласно представения договор от 25.09.2008 г., Държавна Агенция за бежанците при Министерски съвет възлага, а [фирма] приема да извърши СМР на сграда на Държавна агенция за бежанци в [населено място]. Неразделна част от договора са: приетото предложение на изпълнителя с приложенията към него /ценовото предложение, справки, количествени сметки и т.н. /, техническите условия и другата документация за участие в обществената поръчка, които не са представени от ревизираното дружество. Цената на договора е 152 296,72 лв. без ДДС и е

окончателна. Уговорено е още, че изпълнителят няма право да започне работа без възложителят да е одобрил количествената сметка, материалите и начина на изпълнение писмено. От ревизираното лице не са представени документи във връзка с изпълнение на тази клауза. Имената на подизпълнителите са посочени в офертата на Изпълнителя, която не е представена от ревизираното лице.

От [фирма] в качеството на подизпълнител на СМР по този обект са издадени две фактури, както следва:

-№ 655/15.09.2008 г. с данъчна основа 73 863,94 лв. и ДДС 14 772,79 лв. Към фактурата е приложен протокол от 15.09.2008 г. за изпълнени „СМР на сграда на Държавна Агенция за бежанците в [населено място]". Ревизиращите органи са приели, че фактурата е издадена без основание. В договора от 25.09.2008 г. е предвидено, че в рамките на 10 дни от сключването му страните ще уточнят графика за започване на работа. Формиран е изводът, че „няма как преди да е сключен договора и определен графика за извършване на СМР, дружеството [фирма], което даже не е страна по договора, да извърши СМР" /цит. /;

Посочено е, че нито един от протоколите, подписани между [фирма] и [фирма], не е заверен от Възложителя. Формиран е извода, че не са налице реално извършени доставки от [фирма] и неоснователно на [фирма] е издадена цитираната фактура.

2. Съгласно договор от 15.04.2005 г., Институт по въздушен транспорт възлага, а [фирма] приема да извърши СМР на обект Сграда тренажор, северен район за ориентировъчна стойност 39 426,00 лв. без ДДС за срок от три месеца. От [фирма] в качеството на подизпълнител на СМР по този обект са издадени едва през 2007 г. 4 фактури на обща стойност 128 272,09 лв. без ДДС.

3. С договор от 30.08.2007 г., МБАЛ „Света А." възлага, а [фирма] приема да изгради асансьорна клетка за хидравличен болничен асансьор с три спирки на стойност 119 403,54 лв. с ДДС за срок деветдесет календарни дни. От [фирма] в качеството на подизпълнител на СМР по този обект са издадени фактура № 812/15.12.2008 г. и фактура № 1250/29.06.2009 г., далеч след срока на приключване на договора.

4. Представено е Споразумение от 28.02.2005 г., между [фирма] - възложител и [фирма] - изпълнител, съгласно което възложителят заявява волята си изпълнителят да изпълни строителните работи по договор „СМР на обект Блок лаборатория в МБАЛ А.", и че възложителят е приел предложенията на изпълнителя за изпълнението и завършването на тези строителни работи и за отстраняване на всички евентуални недостатъци по тях. Констатирано е, че ревизираното лице не е представило сертификат за цялостно завършване на строителните работи, в договора няма залегнал срок за завършване, както и твърда цена.

Органът по приходите е обобщил, че фактурите издадени от [фирма] като подизпълнител на [фирма] /14 бр./, са издадени през 2007 г., 2008 г., и 2009 г. и тъй като няма сключен конкретен договор за точно този обект, представените протоколи акт обр. 19 по никакъв начин не кореспондират с първоначалното споразумение между ревизираното лице и [фирма]. Ревизираното лице не е представило сертификат за цялостно завършване на строителните работи /акт за въвеждане в експлоатация на лабораторията/, в договора няма залегнал срок за завършване, както и твърда цена.

Ревизиращия екип е приел, че обикновено срокът на СМР е не повече от две години, поради което е формиран извода, че от [фирма] неоснователно са издадени фактури след повече от две години след сключване на договора и не са представени

документи, които „да обвързват издадените фактури с извършени СМР по договора“.

5. Съгласно договор от 03.09.2007 г., ПГЗС „А. С.“ [населено място], [община] бряг, възлага, а [фирма] приема да извърши „Ремонт на покриви и фасади на ПГЗС“, съгласно условията и документацията за участие в конкурс и приетата ценова оферта на изпълнителя, неразделна част от договора. Посочено е, че ревизираното лице не е представило такава оферта. Стойността по договора е 160 096,76 лв., а срокът за изпълнение на договорените видове работи е петдесет календарни дни. От [фирма] в качеството на подизпълнител на СМР по този обект са издадени четири фактури на обща стойност 158 420,60 лв.

Ревизиращите органи по приходите са констатирани, че от ревизираното лице не е представен сключен договор с [фирма] за извършване на СМР на обекта. Представените протоколи акт обр. 19 не кореспондират с първоначалните споразумения между ревизираното лице и възложителя. В хода на ревизията не е представен акт за въвеждане в експлоатация на обекта, за да се установи кога са завършени СМР, както и приложения към сключения договор, където са фиксирани срокът на СМР, цени, количества, норма на печалба, материали и др.

Съгласно констатациите на ревизиращия екип в хода на ревизията не са представени документи относно: „искане за изписани материали, наряди за вложен труд, дневни актове за използвана механизация, бетонов дневник, дневник на монтажни работи, както и документи относно мониторинга на строителните процеси информационни листове и безопасност, хигиена на труда и противопожарна охрана“.

Органите по приходите са приели, че ревизираното дружество не доказва „необходимост и целесъобразност по декларираните доставки от [фирма], доколкото [фирма] разполага с материална и кадрова обезпеченост за извършване на необходимите СМР по сключените договори.

Не са налице доказателства изброените и фактурирани от [фирма] доставки да са извършени, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 253 335,34 лв., който жалбоподателят претендира по фактурите, издадени от [фирма].

За данъчен период м. 11. 2007 г. органът по приходите е отказал данъчен кредит в размер на 1387,00 лв. по фактура, издадена от „А. СИ 2005“ Е., ЕИК[ЕИК].

Съгласно констатациите на ревизиращия орган отправеното до дружеството Искане за представяне на документи и писмени обяснение от задължено лице изх. № 10-53-06-2178/09.06.2012 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към данъчното досие. В указания срок не са представени изисканите доказателства за извършване на доставката, документирана с издадената на жалбоподателя фактура.

При извършена проверка в информационните масиви на НАП е установено, че: [фирма] е регистриран по ЗДДС считано от 27.07.2005 г. и дерегетиран по инициатива на орган по приходите от 08.10.2009 г.; публикувани са 33 съобщения по чл. 32 от ДОПК.

От страна на ревизираното лице е представено копие на фактура № 867/2007 г. с предмет на доставката строителни материали, придружено с фискален бон от ЕКАФП. Формиран е извод, че не може да се докаже осъществена доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и наличие на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 1387,00 лв., който жалбоподателят претендира по фактурата, издадена от [фирма].

Относно определените данъчни задължения по реда на ЗКПО

В ревизионния акт са отразени декларираните от [фирма] данни по годишни данъчни декларации за корпоративен данък за ревизираните 2007 г.; 2008 г. и 2009 г. Констатирано е, че сделките, по които ревизираното лице е получател и са отчетени разходи, предвид установеното при насрещните проверки на цитираните по-горе търговци, са сключени с цел отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16 от ЗКПО. Формиран е извод, че отразяването на разходи по фактури с посочен предмет на доставката СМР, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] по счетоводна сметка 602 „разходи за външни услуги“ съответно: за 2007 г. в размер на 1 037 781,50 лв.; за 2008 г. в размер на 1 539 949,11 лв.; за 2009 г. в размер на 1 812 088,65 лв., е довело до деклариране на по-малък финансов резултат, което води до намаляване на данъчното задължение за периода. С отчетените разходи в посочените размери е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за ревизираните периоди на основание чл. 16, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Определени са допълнително задължения за корпоративен данък съответно: за 2007 г. в размер на 103 778,15 лв.; за 2008 г. в размер на 153 994,91 лв. и за 2009 г. в размер на 181 208,87 лв. Начислени са лихви за просрочие в размер на 170 116,20 лв.

Съдът кредитира и заключенията на съдебно-счетоводната и съдебно-техническата експертиза като обективни и компетентно извършени.

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

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

Разгледана по същество жалбата е **ОСНОВАТЕЛНА**.

РА № [ЕГН]/28.12.2012 г. е издаден от компетентни органи – възложилият ревизията орган по приходите Х. Б. М., упълномощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1206292/27.12.2012 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. на основание Заповед № РД-01-1358#2/01.11.2012 г., издадена от директора на ТД на НАП С.. По силата на цитираната заповед, Т. Б. Г. е упълномощен да издава заповеди за определяне на компетентен орган по реда на чл. 119, ал. 2 от ДОПК за неприключили към 31.10.2012 г. ревизионни производства, каквото се явява и процесното. Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени в изискуемата от закона форма и съдържат реквизитите по чл. 117, ал. 2 и

чл. 120, ал. 1 от ДОПК, т. е. спазени са процесуалноправните разпоредби за възлагане и провеждане на ревизионното производство. Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и чл. 1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. Не са допуснати процесуални нарушения, които да водят до незаконосъобразност на издадения акт. Критериите за същественост на процесуалните нарушения касаят правото на защита на ревизираното лице и възможността при недопускането им да бъде издаден различен по същество акт, което в случая не е налице.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР. Възлагателният акт има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК. Не е пропуснат преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК.

От [фирма] са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки, каквито дружеството е представило. Поискани са по чл. 45, ал. 2 ДОПК насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, които са извършени и получените ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Дори да се приеме, че при връчване на ИПДПОЗЛ на доставчиците са допуснати нарушения на чл. 32 ДОПК, това не може да обуслови незаконосъобразност на РА, доколкото съдът - арг. чл. 160, ал. 4 вр. ал. 2 ДОПК в производството по оспорване на ревизионни актове е всякога инстанция по същество. Ревизията е извършена в определения със ЗВР и ЗИЗВР срок. За резултатите ѝ е съставен РД от ревизиращия екип, чието съдържание е предписаното от чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК; към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК. ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на

доказателствената тежест в ревизии по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидарно приложение намират правилата за доказване по АПК и ГПК - § 2 ДР на ДОПК. При положение, че [фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му.

Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Чл. 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС възниква правото на приспадането му. Данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по видове основания, чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС транспонира чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от данъчно задължено лице. След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл. 167 и чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в

съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател. Без реално извършена доставка на стока по чл. 6, ал. 1 ЗДДС или доставка на услуга по чл. 9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва съгласно чл. 25, ал. 2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 не възниква съгласно чл. 68, ал. 2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, включително поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи в ревизията, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т. 44, 45 и 52). Ако реалността на доставките, обаче не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

По приложението на ЗДДС:

Съдат намира ревизионния акт за законосъобразен и обезпечен с доказателства в обжалваната част по отношение на отказа на данъчен

кредит:

- в общ размер на 261 340,74 лв. /в размер на 253 335,34 лв. по останалите фактури, издадени от [фирма];

- в размер на 1387,00 лв. по фактура, издадена от [фирма] за данъчен период м. 11.2007 г.

Предвид установеното при насрещните проверки [фирма], че не са представили изискани от органа по прихода доказателства относно извършване на доставките, наличие на материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките, счетоводна отчетност и кореспонденция във връзка с фактически извършени действия по представените договори, доказателства, конкретизиращи отделни изпълнени дейности, както и определянето на стойността им, правилно органът по приходите е формирал извода, че неоснователно е издавана фактура и е начислен данък, без реално да са извършени доставки. Такива доказателства не са представени и от жалбоподателя.

Издаването на фактура не е достатъчно основание, за да се приеме, че е осъществена доставка. Фактурата сама по себе си не е данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит. Предвид това той носи и тежестта да докаже правопораждащия факт извършването на доставка. След като задълженото лице не представя документи в подкрепа на твърденията си за реалност на фактурираните доставки, то тези твърдения се явяват недоказани с произтичащите от това правни последици - непризнаване на данъчен кредит.

В конкретния случай се касае за фактурирани доставки на стоки строителни материали от [фирма] и услуги СМР от [фирма].

Относно доказване реалността на фактурираните доставки на стоки е изискано да се докаже наличие на складова база /обект/, транспорт, произход на стоката, от страна на доставчика, както и от страна на ревизирувания субект, което не е сторено. Не са представени доказателства, че по всяка една от фактурите е налице реално предаване на конкретно определени вещи от продавача към купувача, което би доказало наличие на реална доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС.

При насрещните проверки на доставчиците, както и от жалбоподателя не са представени доказателства относно фактическото извършване на услуги от посочените лица по спорните фактури. Представените от жалбоподателя за част от доставките договори и приемо-предавателни протоколи, не доказват реалното извършване на конкретни дейности във връзка с фактурираните услуги.

Във връзка с цитираните фактури от [фирма] са представени двустранно подписани протоколи акт обр. 19, съдържащи конкретни видове извършени СМР, мярка, единична цена, количество, стойност. Така документираните дейности, обаче не се отнасят за никой от обектите, възложени за изпълнение на [фирма] по основните договори. Както правилно са заключили органите по приходите, във връзка с посочените обекти, от [фирма] са издадени неоснователно фактури. Не може да се приеме, че фактура № 655/15.09.2008 г. документира реално извършени дейности от дружеството в качеството му на подизпълнител на обект „сграда на Държавна агенция за бежанците в [населено място]“, тъй като към тази дата СМР на цитирания обект все още не са възложени на [фирма] и основният договор не е сключен. Относно обектите „сграда тренажор Северен район“ и „асансьорна клетка с три спирки, блок 5, база Запад“ е установено, че срокът по основния договор съответно от 15.04.2005 г. и от 30.08.2007 г. е три месеца, а фактурите от [фирма] са издадени за първия обект през 2007 г., а за втория обект през 2008 г. и 2009 г. Освен това, фактурите които би следвало да документират извършени услуги като подизпълнител на [фирма] за обект сграда тренажор Северен район“ са на четири пъти по-висока стойност от тази, на която би следвало [фирма] да ги извърши на възложителя [фирма]. Нито от доставчика, както и от жалбоподателя са представени конкретни доказателства, от които да се заключи, че цитираните по-горе 14 фактури, издадени през 2007 г., 2008 г. и 2009 г., са във връзка с извършени от [фирма] СМР в качеството на подизпълнител на [фирма] по основния договор от 28.02.2005 г. с възложител [фирма]. Такива доказателства не са представени и относно обекти „допълнителни СМР - НУЦ при Агенция Митници“; „МВЕЦ „Калето“ и „СМР къща - дирекция МТОСО - МВР“. Тези обстоятелства водят до извода, че не може да бъде доказано дали е извършена доставка.

Доколкото в случая се касае за липса на доставка по издадените фактури, не може единствено на органа по приходите да се вмени доказателствената тежест за установяване на този отрицателен факт. Жалбоподателят като лице, което черпи благоприятни за себе си правни последици, също носи доказателствена тежест за установяване с всички допустими доказателствени средства реалността на доставките и материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване право на приспадане на данъчен кредит. Такова доказване не е проведено, което налага изводът за липса на получени облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, документиран с процесните фактури.

Настоящият съдебен състав намира, че не са налице безспорни доказателства, обосноваващи наличието на реално извършени доставки по смисъла на ЗДДС. Следователно по отношение на издадените от спорните доставчици фактури не са налице императивно и кумулативно визираните в чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС изисквания и правилно на посочените в акта правни основания, органът по приходите е извършил корекция на правото на приспадане на данъчен кредит по същите.

В обобщение на така възложените услуги, от една страна се откриват множество несъответствия. От друга страна, липсват конкретни доказателства за реалността на фактурираните доставки. Съгласно чл. 9 от ЗДДС : „доставката на услуга е „всяко извършване на услуга“. Именно извършването на услугата е правопораждащият задължението за регистрирано лице. изпълнител по облагаема доставка да начисли данък. От така обсъдените доказателства не може да се направи извод, че страните по договора насочват усилията си за постигане на конкретна икономическа изгода. Това се отнася особено за получателя на услугата, за който възниква задължение за плащане на цена, която по никакъв начин не е определена от конкретни по обем. сложност, специфика, както и без никакви реални гаранции за получателя на услугата.

Липсата на доставка не се обосновава единствено с действията на доставчика, а и на двете страни по сделката. С оглед на това. не е приложимо изискването да бъде установено въз основа на обективни данни, че спорното право на приспадане на данъчен кредит е упражнено с измамна цел или с цел злоупотреба, а данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС. извършена нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, тъй като в конкретния случай, липсата на доставка се извежда само и единствено от преките отношения между лицата, посочени като издател и получател по процесните фактури.

В обобщение на изложеното, съдът счита, че обосновано и в съответствие с материалния закон органите по приходите са отказали да признаят на жалбоподателя правото на данъчен кредит по издадените от посочените доставчици фактури за съответните данъчни периоди.

По определените данъчни задължения по реда на ЗКПО

Предвид изложеното по-горе в частта по ЗДДС относно доставките от [фирма], [фирма] и [фирма], съдът намира, че не са налице основания за извършване на корекция на финансовия резултат за 2007 г. и 2008 г. с данъчната основа по част от издадените от [фирма] фактури /за 2007 г. в размер на 429 156,31 лв./, за 2008 г. в размер на 1 119 837,63 лв./ и за 2009

г. с данъчната основа с издадените фактури от [фирма] /87 583,60 лв./ и [фирма] /1 467 005,15лв./.

Съдът констатира, че разпоредбите на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО са приложени незаконосъобразно, доколкото при ревизията не е доказано, че са осчетоводени разходи за заплащане на възнаграждения за услуги, без същите да са получени от жалбоподателя. В този смисъл, относими са изводите, изложени по-горе във връзка с облагането по ЗДДС по отношение на цитираните доставчици и фактури. В случая, не е налице никоя от хипотезите, визирани в чл. 16 от ЗКПО, за да се приеме, че от жалбоподателя са осъществени сделки, водещи до отклонение от данъчно облагане, поради което ревизионният акт следва да бъде отменен в тази обжалвана част.

В обжалваната част на определените допълнително задължения за корпоративен данък за 2007 г., 2008 г. и 2009 г. в резултат на извършено увеличение на финансовия резултат с отчетените от [фирма] разходи по част от фактурите, издадени от [фирма] съответно за 2007 г. в размер на 589 065,19 лв., за 2008 г. в размер на 420 111,48 лв. и за 2009 г. в размер на 257 500,00 лв., както и с фактурите, издадени от [фирма] на стойност 19 560,00 лв. за 2007 г., ревизионният акт, като мотивиран и обезпечен с доказателства, следва да бъде потвърден.

Предвид установените обстоятелства следва да се приложат разпоредбите на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, съгласно които за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащане на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. В тази връзка следва да се имат предвид изцяло изложените съображения в частта на решението относно отказа на правото на приспадане на данъчен кредит по част от фактурите, издадени от [фирма] и по-конкретно - съображенията за липса на доставка. След като е установено, че няма реално извършена доставка, то изцяло се осъществява фактическия състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО и тъй като платените от жалбоподателя суми по фактурите имат характера на разход, участващ във формиране на финансовия резултат, то съответно те подлежат на данъчно регулиране.

Правилно обжалваният РА е отменен в частта на определените допълнително задължения за корпоративен данък в общ размер на 310 358,31 лв. в резултат на извършено преобразуване на финансовия резултат за 2007 г. и 2008 г. с данъчната основа по част от издадените от [фирма] фактури /за 2007 г. в размер на 429 156,31 лв. и за 2008 г. в размер на 1119 837,63 лв./ и за 2009 г. с данъчната основа с издадените фактури от [фирма] /87 583,60 лв./ и [фирма] /1 467 005,15 лв./.

РА следва да се потвърди в обжалваната част на определения

допълнително корпоративен данък в размер на 128 643,62 лв. в резултат на извършено преобразуване на финансовия резултат за ревизираните периоди със стойността по част от фактурите, издадени от [фирма] фактури, съответно за 2007 г. в размер на 589 065,19 лв., за 2008 г. в размер на 420 111,48 лв. и за 2009 г. в размер на 257 500,00 лв., както и с фактурите, издадени от [фирма] на стойност 19 560,00 лв. за 2007 г. Съответно за 2007 г., данъчната печалба се определя в размер на 659 439,77 лв.; дължим корпоративен данък в размер на 65 943,98 лв.; внесен от [фирма] - 5 081,46 лв.; за довносяне корпоративен данък в размер на 60 862,52 лв.; за 2008 г. данъчната печалба се определя в размер на 440 947,30 лв.; дължим корпоративен данък в размер на 44 094,73 лв.; внесен от [фирма] - 2 083,63 лв.; за довносяне корпоративен данък в размер на 42 011,10 лв.; за 2009 г. данъчната печалба се определя в размер на 503 063,44 лв.; дължим корпоративен данък в размер на 50 306,34 лв.; внесен от [фирма] - 24 556,34 лв.; за довносяне корпоративен данък в размер на 25 750,00 лв.

По възражението за давност:

Нормата на чл. 171, ал. 2 ДОПК предвижда, че с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено, или изпълнението е спряно по искане на длъжника.

Основателно е обаче възражението за изтекла абсолютна погасителна давност за задълженията, касаещи данъчните периоди **м. 02, м. 04, м. 05, м. 06, м. 08 и м. 11.2007 г.; м. 03, м. 04, м. 05, м. 06, м. 07, м. 09 и м. 12. 2008 г.; м. 01, м. 04, м. 06 и м. 08.2009 г.** Съгласно чл.171, ал.2 от ДОПК, с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено. Задълженията по ЗДДС, за които се отнася възражението, са установени за данъчни периоди съответно м. 02, м. 04, м. 05, м. 06, м. 08 и м. 11.2007 г.; м. 03, м. 04, м. 05, м. 06, м. 07, м. 09 и м. 12. 2008 г.; м. 01, м. 04, м. 06 и м. 08.2009 г. и последното е следвало да бъде платено през 2009 г., поради което 10-годишният срок за него е започнал да тече от 01 януари 2010 г. и е изтекъл на 31.12.2019 г. Тогава е изтекъл и 10-годишният срок по отношение на установените данъчни задължения и за м. 12. 2008 г.; м. 01,

м. 04, м. 06 и м. 08.2009 г. Съответно за установените данъчни задължения за м. 03, м. 04, м. 05, м. 06, м. 07 и м. 09.2008 г., 10-годишният срок е изтекъл на 31.12.2018 г. За установените данъчни задължения за м. 02, м. 04, м. 05, м. 06, м. 08 и м. 11.2007 г., 10-годишният срок е изтекъл на 31.12.2017 г.

Основателно е и възражението за изтекла абсолютна погасителна давност за задълженията, касаещи **корпоративен данък за 2007 г. и 2008 г.** В конкретния случай, задължението за корпоративен данък за 2007 г. е следвало да се плати през 2008 г., поради което давностният срок започва да тече от 01.01.2009 г. и към 01.01.2019 г. е изтекъл, в хода на съдебното производство. Задължението за корпоративен данък за 2008 г. е следвало да се плати през 2009 г., поради което давностният срок започва да тече от 01.01.2010 г. и към 01.01.2020 г. е изтекъл, в хода на съдебното производство. С оглед на изложеното, възражението на дружеството за изтекла абсолютна погасителна давност за корпоративен данък за 2007 г. и 2008 г., направено в настоящото производство е основателно и следва да бъде уважено. Не е изтекла същата касателно установените задължения за корпоративен данък за 2009 г.

С оглед основателността на направеното възражение за давност, ревизионният акт в частта, с която са установени задълженията за ДДС за данъчните периоди **м. 02, м. 04, м. 05, м. 06, м. 08 и м. 11.2007 г.; м. 03, м. 04, м.05, м. 06, м. 07, м. 09 и м. 12. 2008 г.; м. 01, м. 04, м. 06 и м. 08.2009 г.**, както и установени задълженията за **корпоративен данък за 2007 г. и 2008 г.**, следва да бъде отменен.

Жалбоподателят оспорва определените допълнително задължения за корпоративен данък в резултат на извършените увеличения на финансовия резултат на [фирма] със стойността по издадените от цитираните доставчици фактури. Излага подробни съображения, че е получател по реално извършени доставки. Счита, че дружеството е отчело извършените разходи в съответствие със счетоводното законодателство и не са налице основанията на ЗКПО за съответния ревизиран период за извършеното от органа по приходите преобразуване. Размерът на **корпоративния данък за 2009 г.** е формиран на база печалбата на дружеството за същата година. Определеният по-голям размер на този данък, за процесния период е формиран на база допълнително определените задължения поради непризнати разходи. Доколкото настоящият съдебен състав прие, че е изтекла абсолютната погасителна давност относно установени задълженията за ДДС за данъчните периоди **м. 01, м. 04, м. 06 и м. 08.2009 г.**, то не би следвало да бъде извършено от органа по приходите преобразуване и на

корпоративния данък. По изложените съображения, обжалваният ревизионен акт и в тази му част следва да бъде отменен, включително и касателно следващите се лихви.

Изтичането на погасителната давност пречатства правото на кредитора да претендира принудително изпълнение на вземането си. Ревизионният акт, съгласно чл. 209 от ДОПК, представлява изпълнително основание за принудително изпълнение на установените публични вземания, поради което и с оглед последиците на погасителната давност, следва да бъде отменен в частта на установените задълженията за ДДС и определения корпоративен данък за 2007 г. и 2008 г. При преценката си съдът съобрази изменението в чл. 160, ал. 4 от ДОПК /ДВ, бр. 63 от 2017 г., в сила от 4.08.2017 г./, според което когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, съдът се произнася по основанията и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение. В случая давностният срок е изтекъл в хода на съдебното производство, а не в хода на ревизионното производство, поради което съдът не дължи предвиденото в тази норма произнасяне.

С оглед изхода на спора и като взе предвид направеното искане от процесуалния представител на жалбоподателя и представения от него списък на сторените по делото съдебно – деловодни разноски, липсата на направеното възражение за прекомерност на адвокатския хонорар и на основание чл. 161 от ДОПК във връзка с чл. 8 във връзка с чл. 7, ал. 2, т. 4 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът намира, че на [фирма] следва да се присъдят същите в размер на 3100.00 (три хиляди и сто) лева. Доколкото по делото липсват доказателства за заплащането на остатъка от договорените в размер на 20830.00 лева, за адвокатско възнаграждение, то те не следва да бъдат присъждани.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. първо от ДОПК, Административен съд – София град, I отделение, 21 състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ ИЗЦЯЛО по жалбата на [фирма], срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/28.12.2012 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД НАП - С., частично потвърден с Решение №

1442/19.08.2013 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта на определени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 02, м. 04, м. 05, м. 06, м. 08 и м. 11.2007 г.; м. 03, м. 04, м.05, м. 06, м. 07, м. 09 и м. 12. 2008 г.; м. 01, м. 04, м. 06 и м. 08.2009 г., както и корпоративен данък за 2007 г., 2008 г. и 2009 г., ведно със следващите от това лихви.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”
ДА ЗАПЛАТИ сторените съдебно - деловодни разноси на [фирма], в размер на 3100.00 (три хиляди и сто) лева.

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

СЪДИЯ: