

РЕШЕНИЕ

№ 5269

гр. София, 29.07.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 25.06.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова и при участието на прокурора КОСТОВ, като разгледа дело номер **1850** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма] срещу ревизионен акт № 01-1005072/05.11.2010г., издаден от В. И. К. - инспектор по приходите в ТД на НАП С., потвърден при обжалването му по административен ред с Решение № 25/06.01.2011 г. на директора на Д.-С. при ЦУ на НАП.

Становища на страните:

Жалбоподателят [фирма] оспорва РА, че е незаконосъобразен, необоснован и недоказан, издаден в нарушение на материалния закон и в противоречие със съществени процесуални правила. Същият неправилно бил потвърден с решението на административния орган, като излага подробни съображения: 1) Като допуснати нарушения на съществени процесуални правила посочва, че при издаване на акта не са съобразени задължителните указания дадени от ДДОУИ С. с отменителното решение по предходната ревизия; в акта липсват собствени мотиви, а ДОПК не допускал възможност мотивите да бъдат постановени отделно от ревизионния акт; 2) Относно частта по ЗДДС, намира, че отказът да се признае право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е в противоречие със събраните по преписката доказателства - доставчикът е регистрирано по ЗДДС лице, издал е проверяваните фактури и ги е включил в отчетните си регистри по ЗДДС, явил се пред органа по приходите за извършване на насрещната проверка. Представените фактури съдържат всички предвидени от закона реквизити. Изразява становище, че

съгласно чл.71 от ЗДДС в сила за 2007г. е предвидено само едно единствено условие за упражняване на правото на данъчен кредит и това е лицето да притежава фактура, отговаряща на изискванията на чл. 114 от ЗДДС, в която данъкът до е посочен на отделен ред. От извършената проверка в счетоводството на жалбоподателя се установява, че дружеството е извършило заплащане на цената по доставките, като документирането на плащането в счетоводството на доставчика не е въздигнато от закона като условие за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Органът по приходите не бил съобразил доказателствата, че доставките са получени от жалбоподателя и са вложени в извършваната облагаема дейност, което е сигурно и категорично доказателство, за реалността на извършените покупки, защото не би било възможно жалбоподателят да извърши декларираните продажби, ако се отрече реалността на покупките. 3) Относно частта по ЗКПО - счита, че от значение за правилно определяне на данъчните задължения по този закон е документирането на разхода съгласно изискванията на закона и че признаването на разхода не е обвързан от документирането на приходите при изпълнителя. Сочи, че органът по приходите не е събрал доказателства за нередовност на представените фактури, които отговаряли на изискванията на Закона за счетоводството. Позовава се на нарушение на принципа на Закона за счетоводството за "съпоставимост между приходите и разходите", тъй като закупените по сделките стоки и получените услуги са били вложени в дейността му и са били предмет на други сделки, по които е изпълнител, а цената по тях е отразена като приход. Позовава се на практика на ВАС. Претендира разноси.

Ответникът Директор на Д. - С. при ЦУ на НАП изразява становище за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът намира жалбата за неоснователна, становището му е да се потвърди РА.

По фактите:

На основание Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1005072/16.06.2010 г., издадена от Е. А. В. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията за корпоративен данък за периода от 01.01.2007 г. до 31.12.2008 г. и задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчните периоди от 01.12.2006 г. до 31.07.2009 г.

Ревизията приключва с РА № 01-1005072/05.11.2010 г., издаден от В. И. К., на длъжност старши инспектор по приходите в ТД на НАП С., упълномощен със Заповед № К 1005072/13.10.2010 г.

Органът по приходите е констатирал, че основна дейност на [фирма] за ревизирия период е разработка и внедряване на нови технологии, научно изследователска и приложно внедрителска дейност, учебно-образователна дейност, възобновяема енергия и подпомагане и реализация на иновационни програми. Основни клиенти на дружеството са: [община], [община], [община], [община] и [община].

С оглед установяване спазването на изискванията на ЗДДС и ЗКПО, са извършени насрещни проверки на основни доставчици на ревизирия субект.

Съставен е Протокол № 22-04-1005072/03.08.2010г. за извършена насрещна проверка на [фирма] с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК]. Констатирано е, че в отговор на връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения - изх. № 10-24-20-99/05.07.2010 г. дружеството е представило: копия на издадени към [фирма]

фактури с предмет: „услуга“, с дати от м. 12, 2008 г.; хронологии на сметки: 411, 703, 4532 и 501 и писмено обяснение. След проверка в информационния масив на НАП е установено, че фактурите са декларирани и отразени в отчетните регистри. Не са били представени: сключен договор между страните; приемо-предавателни протоколи; хронологии на сметки 205, 206, 207 и 208 до 31.12.2008 г.; контролни ленти от ЕКАФП; трудови договори; ведомости за изплатени възнаграждения; справка за приети и отхвърлени уведомления по чл. 62 ал. 4 от КТ и доказателства за притежаван материален и технически потенциал за извършване на доставките.

Отделно от горното ревизиращият орган е посочил, че не са представени платежни документи за извършено заплащане, свидетелство за регистрация на ЕКАФП, за осчетоводяване на плащанията, документи относно произхода на доставките, оборотна ведомост, справка стоков поток за материали и документи относно притежавана от дружеството кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките. Освен това, управителят не е дал писмени обяснения: за какъв период от време са извършени услугите, къде са извършени, за какви обекти/съоръжения се отнасят, пряко от предприятието ли са извършени или от подизпълнители. Не са представени още: сертификати за качество, технически задания, приемо-предавателни или други придружаващи доставката документи. При извършена проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че за цялата 2008 г. [фирма] не декларира нает персонал, не подава данни с Декларация обр. 6 и в тази връзка не доказва ресурсна обезпеченост за извършване на доставките.

Същевременно, в хода на ревизията от [фирма] е било изискано по реда на ДОПК да бъдат представени документи по доставките на [фирма]. В отговор са представени само копия на фактури и договор за доставка. Не са били представени протоколи за приети доставки на метални конструкции, не е представено също приложение № 1 към договора, както и фискални бонове към всяка от фактурите. Съгласно счетоводните документи, плащането е извършено в брой, но в счетоводството на ревизираното дружество не са били открити фискални бонови/ касови бележки от фискално устройство на [фирма], а такива доставчикът е задължен да издава, по силата на чл. 118 от ЗДДС.

Съгласно горното ревизиращият орган е заключил, че липсват реални доставки по чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, които са облагаеми по чл. 12 от същия закон и в тази връзка данъкът по фактурите е начислен неправомерно. Не се доказвала доставка на метални конструкции, елементи и компоновки за обект „Изграждане на комплексна система и конструкция за разполагане върху площадка на „Система за комбинирано производство на топлинна и електроенергия с използване на Х.О.К. — хелиостатен оптичен когенератор“, за детска градина „ Първи юни“ в [населено място], [община], съгласно одобрен проект. Правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите на [фирма] е отказано, на основание чл. 70 ал. 5, във връзка с чл. 6 и чл. 25 от ЗДДС.

На друг от преките доставчици на ревизирувания субект – [фирма] с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], е било връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения -изх. № 3157/01.07.2010 г. Искането е относно издадени фактури с предмет: транспортна услуга, доработка и монтаж на съоръжения. Искането е връчено на управителя на 10.08.2010 г. В законоустановения срок необходимите документи не са били представени.

В резултат на горното, няма представени доказателства относно извършеното плащане, осчетоводяване на плащанията, документи за произхода на доставките,

оборотна ведомост, справка за стоков поток, фискални бонове, свидетелство за регистрация на ЕКАФП и документи за притежавана кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките.

При извършена проверка в ПП С. е установено, че за периода от датата на подписване на договора, включително за цялата 2010 г., до датата на издаване на ревизионния доклад, дружеството не е декларирало нает персонал, не е подавало Декларация обр. б и в тази връзка не доказва ресурсна обезпеченост за извършване на доставките си. Съгласно горното ревизиращият орган е заключил, че липсват реални доставки по чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, които са облагаеми по чл. 12 от същия закон, поради което данъкът по фактурите се явява начислен неправомерно. Доказателства за реалност на доставките не са представени и от [фирма]. Мотивите на ревизиращите органи са, че законодателят не свързва упражняването на правото на данъчен кредит единствено с притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, а поставя изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки, което в случая не е изпълнено. Правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите на [фирма] е отказано, на основание чл. 70 ал. 5, във връзка с чл. 6 и чл. 25 от ЗДДС.

В частта по ЗКПО за 2008 г. ревизиращият орган е посочил, че по фактурите на [фирма] от м. 12, 2008 г., осчетоводени като разходи в брой по сметка 602, не се доказват доставки на метални конструкции, елементи и компоновки за обект „Изграждане на комплексна система и конструкция за разполагане върху площадка на „Система за комбинирано производство на топлинна и електроенергия с използване на Х.О.К. - хелиостатен оптичен когенератор“, за детска градина „Първи юни“ в [населено място], [община], съгласно одобрен проект. Извършената проверка в офиса на [фирма] в присъствие на управителя, след съпоставка на представените първични и други документи от [фирма] е доказала, че по доставките са налице обстоятелствата по чл. 16 ал. 2 т. 4 от ЗКПО, т. е. извършено е отклонение от данъчно облагане. В резултат ревизиращият орган е преобразувал финансовия резултат в посока увеличение със стойността на отчетените разходи по фактури на [фирма]. на основание чл. 16 ал. 2 т. 4 от ЗКПО.

РА е обжалван по административен ред пред Директора на Д.-С., който го е потвърдил. Аргументите са, че по доставките на [фирма] и [фирма] няма събрани пълни и безспорни доказателства относно фактическото им изпълнение. В случая не било достатъчно само издаването на фактура с придружаващите я документи, а било необходимо да се изследва също произхода на стоката, както и възможността услугата да бъде реално извършена със съответния кадрови и технически ресурс. „Г. консулт 2001“ и [фирма] Е. не са представили доказателства за кадрови и технически ресурс да изпълнят фактурираните услуги, които предвид спецификата си изискват такова доказване, както и доказателства относно изпълнението на услугите и плащането по тях, а са ими изскани такива конкретно документи. Решаващият орган е приел, че не се доказва реалното извършване на доставката, по смисъла начл. 6/9 от ЗДДС. По отношение на констатациите по ЗКПО намира, че поради липсата на реална доставка на стоки и услуги следва да се направи такъв извод и по отношение третирането на разходите в частта по ЗКПО. Решаващият орган е намерил за приложима разпоредбата на чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО, чийто фактически състав бил осъществен поради безспорно установена липса на доставки от доставчика към [фирма].

След връчване на решението при административното обжалване на 20.01.2011г. е

подадена жалбата до съда на 31.01.2011г.

В хода на съдебното производство са събрани писмени доказателства – административната преписка, представени от жалбоподателя и изискани от органи по приходите, изслушани са съдебно-счетоводна и съдебно-техническа експертизи.

По делото е приет РА №[ЕГН]/14.09.2009г. (л.445 и сл.), издаден на [фирма] за извършена ревизия за определяне на задълженията по ЗДДС, включваща и периода м. 12 на 2008г. Ревизията е коригирала резултата за периода от ДДС на възстановяване – 789, 34 лв. на ДДС за внасяне в размер на 370 774, 83 лв. Няма конкретни констатации във връзка с доставки към жалбоподателя [фирма]

За другия доставчик на жалбоподателя [фирма] съгласно писмо от зам.директора на ТД на НАП-С. (л.442) се установява, че няма извършени ревизии по ЗДДС за данъчен период м.май 2009г.

Приети са доказателства под опис (л.249) вс.з.31.10.2011г. Същите са оспорени от ответника и като авторство по смисъла на чл.193, ал.3 от ГПК, и като достоверна дата, но съдът е оставил първото искане без разглеждане като направено след срока по чл.193, ал.1 от ГПК, след изтичане на дадения 1 месечен срок на ответника за оспорване, а по отношение на достоверната дата е указал доказателствената тежест на жалбоподателя, който ги представя.

С договор от 05.10.2007г., анексиран на 20.12.2008г. и 30.06.2009г. относно срока за изпълнение [община] е възложила на [фирма] СМР „Услуга по изработване и доставка на „Система за комбинирано производство на топлина и електроенергия с използване на Х., за детска градина „1-ви юни” в [населено място], [община]. Общата цена за изпълнение на поръчката е 478 960 лв.

С договор за строителство от 20.12.2008г., анексиран на 17.04.2009г. относно срока за изпълнение [община] е възложила на [фирма] СМР на обект „Изграждане на комплексна система и конструкция за разполагане върху площадка на „Система за комбинирано производство на топлина и електроенергии с използване на Х. - хелиостатичен оптичен когенератор”, за детска градина „Първи юни” [населено място], [община]", съгласно одобрен проект. Общата цена е 345 873 лв. без ДДС. В чл.13 от договора е предвидено, че привличането на подизпълнители за извършване на отделни работи става съобразно офертата на изпълнителя. За извършената от подизпълнителите работа изпълнителят отговаря като за своя.

Съгласно договор за доставка от 29.10.2008г. [фирма] възлага на [фирма] доставка на метални конструкции, елементи и компоновки за обект „Изграждане на комплексна система и конструкция за разполагане върху площадка на „Система за комбинирано производство на топлина и електроенергии с използване на Х. - хелиостатичен оптичен когенератор”, за детска градина „Първи юни” [населено място], [община]", съгласно одобрен проект, (Приложение №1- не е представено). С Протокол от 09.12.2008г. между жалбоподателя и Г. консулт 2001 е документирано приемане на работата по договора – Х.О.К. Механична конструкция.

Съгласно договор от 07.04.2009г. между жалбоподателя [фирма] и „П. Е. е възложено доработка, монтаж и транспорт на съоръжение и оборудване за обекта, описан и в договора с другия доставчик в [населено място], [община], съгласно (Приложения №1, 2 и 3 – не са представени). С протокол от 30.04.2009г. е документирано приемане на работите по обекта.

С протоколи от 15.11.2007г. и 30.01.2008г. е документирано изпълнение на заявки и че се намират франко склад описани изработени отделни съоръжения (по договори с

[фирма] – С. и [фирма] П.) по проект за изработване и доставка на „Система за комбинирано производство на топлина и електроенергия с използване на Х...” в посочената детска градина, за 328 890 лв.

С протокол от 22.12.2008г. с приложен акт обр.19 от същата дата е приета извършена работа за обекта по договора от 20.12.2008г. на стойност 300 066 лв.

Съгласно протоколи и актове от 16.03.2009г., 31.03.2009г., 17.03.2009г. и 18.03.2009г. е открита строителната площадка и определена строителна линия и ниво на строежа, след това приета конструкцията на обекта, извършените СМР по нива и елементи на строителната конструкция, констатирано е съответствие на строежа със строителните книжа. Съставени са актове за приемане на конструкцията и за приемане на извършените СМР по нива и елементи на строителната конструкция Съгласно констативен акт

Издадени са фактури от [община] 22/03.12.2007г., 24/15.02.2008г., 26/22.12.2008г., 27/22.12.2008г. и 28/12.05.2009г. са плащания на суми по договорите за обекта. Представени са и банкови извлечения от сметката на жалбоподателя за постъпилите от [община] суми.

По делото е прието неоспорено от страните заключение (стр.324) по съдебно-счетоводна експертиза. От същото се установява, че процесните фактури и от двата доставчика са осчетоводени от жалбоподателя в счетоводството му – по сметки 401 – Доставчици и сметка 4531 – начислен ДДС по покупки, след което разходите са отнесени като разходи за външни услуги по сметка 602, в подсметка – Разходи за подизпълнители (фактурите от Г. консулт 2001 Е.) / Разходи по Х. – П. (фактурите от П. Е.).

Съгласно счетоводните записвания плащането е извършено в брой – платено на съответното лице, като по отношение на фактурите от „Г. консулт 2001 Е. не се установи наличие на издадени от [фирма] касови бележки за направените плащания, а за фактурите от [фирма] към тях има прикачени копия на касови бележки, издадени от този доставчик.

От своя страна [фирма] е издало фактури с получател [община] с основание за плащане по договор 371/08/10/2007г. Фактурите са осчетоводени по сметки 411 – Клиенти и 4532 – Начислен данък по продажби, след което приходите са отнесени по сметка 703 – Приходи от продажба на услуги, с подсметка – 7032 – Приходи от [община]. Съгласно счетоводните записвания плащането на фактурите е извършено по сметка – отразено по сметка 503 (Банкова сметка в лева), като по делото има приложени копия от извлеченията от банковата сметка в П., по която са реализирани плащанията. Вещото лице не е извършило проверка в счетоводствата на доставчиците Г. консулт 2001 Е. и П. Е., тъй като не ги е намерило на адресите. Със съдействието на жалбоподателя са предоставени записвания по сметки 411 – Клиенти, 4532 – начислен ДДС по продажби, 703 – Приходи от продажби на услуги, 501-Каса в лева на Г. консулт 2001 Е. и на П. Е.. Справките са подпечатани с печата на дружествата, но не са заверени и не са подписани. Съгласно тези справки процесните фактури са осчетоводени като приход от продажба на услуги, начислен е ДДС по продажбите и фактурите са платени в брой. Тъй като справките не са заверени, експертизата не може да даде категорично заключение относно счетоводните записвания.

В хода на съдебното обжалване е прието неоспорено от страните заключение (л.466) по съдебно-техническа експертиза (СТЕ) със следната генерална констатация - че не е възможно изграждането на инсталацията, нейното въвеждане в експлоатация и нормалното ѝ функциониране, без да са вложени получените по оспорените доставки дейности, материали и услуги. Изводът е направен въз основа на анализ на възложеното по договорите, описаното в протоколите от 09.12.2008г. от [фирма] и от 30.04.2009г. от [фирма] и проверка на място със съответните демонстрации. Видяното при направените демонстрации на място според вещото лице позволява да се направи достатъчно достоверен извод, че описаните в протоколите материали са доставени и монтирани на обекта в съответствие с предвижданията на проекта.

Правни изводи на съда:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК. Спазен е и срока по чл.155, ал.1 от ДОПК, в който е постановено решението при административното обжалване. Предмет на съдебното обжалване е РА, който е обжалван по административен ред в обжалваната пред съда част. Следователно жалбата се явява процесуално **допустима** и следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

При преценка по същество на **жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:**

Оспорваният в настоящето производство РА е издаден от В. И. К. на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП - С.. Същият е определен за компетентен орган по издаването му със съответната заповед, издадена от органа, възложил ревизията на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Предвид изложеното съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл.7, ал. 1 т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия.

РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на законосъобразността на процесния акт. Спазени са процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е надлежно уведомявано за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията, събирани са относимите доказателства, чрез допустимите способности и доказателствени средства.

Неоснователни са възраженията на жалбоподателя за съществени процесуални нарушения свързани с липса на мотиви и неспазване указанията от предходната ревизия. В самия РА се съдържат, макар и кратки, мотиви, а тъй като съгласно чл. 120, ал. 2, РД се прилага към РА и е неразделна част от

него, той играе ролята и на по-подробни мотиви към РА, още повече че и РД е връчен на лицето, поради което не е нарушено правото му на защита. Що се отнася до оплакването, че не са спазени указанията на Директора на Д.-С. при предходната ревизия, съдът констатира, че предходният РА с решение № 775/31.05.2010г. (л.110) е обявен за нищожен поради процесуално нарушение, изразяващо се в нередовно връчване на ЗВР, което в настоящото производство не е допуснато, а указания по смисъла на чл.155, ал.4 от ДОПК, не са дадени, че да бъдат нарушени в настоящото производство.

Извън горните възражения спорът се свежда до преценка спазването на материалноправните разпоредби при издаване на акта, а именно:

I. ПО ЗДДС:

Основният спор по делото касае материалната законосъобразност на отказа на правото на данъчен кредит по доставките на стоки и услуги от доставчиците за процесните периоди. Конкретно наличието или не на предпоставката за приспадане на данъчен кредит – реално осъществена доставка.

Настоящият съд споделя становището, че въпросът за реалност на доставката, дори и когато е документирана с редовна фактура и надлежно осчетоводена и отразена съобразно изискванията на ЗДДС и ППЗДДС, е основен при преценка на лице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка. Това следва от тълкуването на чл.6, ал.1, чл.25, ал.2 и 6, чл.68, т.1 и 69, ал.2 от ЗДДС съвместно с пряко приложимите общностни норми - чл.62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета. В този смисъл е и практиката на Съда на Европейския съюз (С.). Така в т.31 от решение от 06.12.2012г. по дело С-285/11 на С. се посочва, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е на лице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. По нататък в т.32 се разяснява, че националният съд е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки. Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т.33). Тук следва да се спомене и изложеното в мотивите на решение № 7579 от 30.05.2012г. на ВАС по адм.д № 9235/2011г."Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчно събитие като предпоставка за дължимост на ДДС и съответно на право на приспадане на ДДС." Ето защо установяването дали доставките, във връзка, с които се претендира данъчен кредит, са реално осъществени, е главен предмет на доказване в производствата по установяване на правата и задълженията, произтичащи от ДДС, като тежестта за това доказване е за данъчнозадълженото лице, което претендира право на приспадане на

данъчен кредит.

Предвид горното разбиране, в случая, от значение за решаване на спора за законосъобразността да се откаже право на приспадане на данъчен кредит по доставките от двамата доставчици на жалбоподателя е преценката, дали от доказателствата по делото се установява реално осъществяване на доставка на стоки и услуги от тези доставчици, документирана с процесните фактури, при доказателствена тежест за това на жалбоподателя. И преценката на съда е както следва:

1) Относно отказания данъчен кредит в данъчен период м. 12.2008г. във връзка с фактурите от доставчика [фирма] в размер общо на 46 000 лв. и съответните лихви.

Предмет на процесните фактури (л.140-241) са доставки по договор, като при ревизията такъв не е представен. В хода на съдебното обжалване жалбоподателя представя договор за доставка от 29.10.2008г. (л.249) с предмет доставка на метални конструкции, елементи и компоновки за обект „Изграждане на комплексна система и конструкция за разполагане на върху площадка на „Система за комбинирано производство на топлина и електроенергия с използване на Х. – П., съгласно одобрен проект (Приложение №1). В договора е посочено, че неразделна част от него е Количествено-стойностна сметка, но такава не е представена. Съгласно протокол от 09.12.2008г., подписан от представители на двете страни е документирано приемане на работата по доставка на метални конструкции, елементи и компоновки за описания обект, като са приети доставените и монтирани метални конструкции, елементи, компоновки, съоръжения и оборудване за изпълнени качествено и отговарящи на конструкторската документация. Описани са Х.О.К. Механична конструкция – носеща метална конструкция, направляващ апарат – дъгов път, осово-ротативно демпферриращ агрегат, ос централна, количка, количка с опори. Посочено е че материалите са изготвени в срок и качествено и може да бъде заплатено фактурираното.

Доставчикът не е намерен на адрес, не е представил искани му документи (л.135), освен хронологии на счетоводни сметки. И в хода на делото вещото лице по ССЕ не е осъществило контакт с доставчика и не е проверило счетоводството му на място, там където то се води.

Съдът намира, че за да могат да бъдат извършени цитираните услуги, е необходимо [фирма] да разполага с кадрови и технически персонал и със самите материали - металните конструкции, елементи и компоновки. [фирма] не представя доказателства за притежавана материална и кадрова обезпеченост за извършване на доставките си. Не се установяват данни да разполага с лица по трудови правоотношения, които да извършат фактурираните услуги, а не са ангажирани и доказателства за наети по граждански договори лица. Не е предоставена информация къде и кога са извършени услугите, как е калкулирана цената и какви са нейните елементи, в това число за чия сметка са материалите и откъде материалите са закупени. Не е посочило в каква складова база са съхранявани стоките, в собствена или наета, и дали е сключен договор за наемане на помещения под наем. Не са представени счетоводни документи за заприходяване и изписване на

стоките, вложени за изработване на крайния продукт.

Не са представени също платежни документи - ПКО, фискални бонове, контролни ленти от фискално устройство, както и свидетелство за регистрация на ЕКАФП. Платежни документи не са представени включително и от страна на получателя по доставките. Вещото лице по ССЕ е констатирало, че към фактурите не са приложени фискални бонове, сочи се плащане в брой.

Всички гореописани документи конкретно са били изискани от [фирма], видно от искането за представяне на документи и писмени обяснения с изх. № 10-24-20-99/05.07.2010 г. (л.135) В отговор обаче те не са представени

Самите услуги не са индивидуализирани (не е приложената сочената като приложение на договора Количествено стойностна сметка), нито може да се провери тяхната себестойност, как е формирана, какви материали е вложил доставчика и разполагал ли е с тях, за да се потвърди изпълнение именно от него и именно за тези количества и видове работи по обекта.

При спор дали услугата е реално извършена от издателя на фактурата (пряко или косвено), по която се претендира право на данъчен кредит, изследването е дали той или неговият доставчик имат материален и кадрови потенциал за извършване на услугата, съответното дали са изпълнени изискванията на ЗСч. и счетоводните стандарти за нейното осчетоводяване. В случая не се установява кадрова и техническа обезпеченост за изпълнение на услугите от доставчика, нито се сочат негови подизпълнители, които да имат такава. Освен това констатациите на вещото лице по ССЕ за осчетоводяване на фактурите като приход в счетоводството на доставчика не са базирани на проверка в счетоводството му и няма констатации за редовното му водене. А съгласно чл. 182 от субсидиарно приложимия ГПК вписванията в счетоводните книги се преценяват от съда според тяхната редовност. В този смисъл е практиката на ВАС – решение № 7829 от 4.06.2012 г. на ВАС по адм. д. № 2504/2012 г., I о.

Дори и да се установи по делото, от заключението по СТЕ, че резултатът от извършването на фактурираните услуги (косвено, като извод от възложения и изпълнен от жалбоподател договор с [община]) е налице, не е установено тези услуги да са изпълнени от лицето, издало фактурите и нямащо кадрова и техническа обезпеченост, пряко или чрез подизпълнител да ги извърши, което обуславя извод, че не е доказано тези услуги да са извършени от него и съответно не е доказана основната предпоставка за признаване право на данъчен кредит. Следва да се има предвид, и че се касае за договори за обществени поръчки, при които (в този смисъл изрично чл.13 от договора от 20.12.2008г.) е предвидено, че привличането на подизпълнители за извършване на отделни работи става съобразно офертата на изпълнителя (в офертата се посочват подизпълнители, ако участникът предвижда, съобразно изискванията на ЗОП и НВМОП, отм.). Никъде от представените договори, актове за приемане на работите по обекта, не се извежда, че [фирма] е обявен за подизпълнител на „Иновационно дружество” по обществената поръчка, не е представена и офертата, от която да се провери дали такъв подизпълнител е обявен. Същевременно в протоколите за приемане на работи по договорите са посочени производители на елементи по отделните

съоръжения, като посочени конкретни количества, единични цени и стойности. Същото не се отнася за приемо-предавателния протокол [фирма], където няма такава идентификация по количество, вид и цена на отделните работи. По горните съображения РА е законосъобразен в тази част и жалбата следва да се отхвърли.

2) Относно отказания данъчен кредит в данъчен период м.05.2009г. във връзка с фактурите от доставчика [фирма] в размер общо на 36 800 лв. и съответните лихви.

Предмет на процесните фактури (л.140-241) са доставки по договор. В хода на съдебното обжалване жалбоподателят представя договор от 07.04.2009г. с този доставчик с предмет доработка, монтаж и транспорт на съоръжения и оборудване за обект „Изграждане на комплексна система и конструкция за разполагане върху площадка на „Система за комбинирано производство на топлина и електроенергия с използване на Х. –хелиостатен оптичен когенератор“ за дестка градина първи юни в [населено място], [община], съгласно одобрен проект и задания (Приложения № 1, 2 и 3), каквито не са представени. И за този доставчик към представения договор е приложен протокол от 30.04.2009г.(л.267), подписан от представители на страните, в който са описани приетите работи. И тук прави впечатление, че в протокола липсва конкретизация по количества и стойности на изпълнените работи.

И този доставчик не намерен на адрес при ревизията, не е представил искани му документи (л.154), освен хронологии на счетоводни сметки. И в хода на делото вещото лице по ССЕ не е осъществило контакт с доставчика и не е проверило счетоводството му на място, там където то се води.

За този доставчик също не се представят доказателства за материален, кадрови и технически потенциал за извършване на фактурираните доставки. Не се установява дали разполага с материалите, които да вложи при изпълнение на услугите и какви са тези материали. Не се установява транспортната услуга с какви автомобили е извършена, пътни листове, товарителници и др., какви технически средства са били използвани за доработката и за монтажа на съоръженията. Относно плащането вещото лице сочи, издадени касови бележки. Но проверката в счетоводството на този доставчик също е само по представени от жалбоподателя документи и вещото лице не се ангажира с извод за редовно водене на счетоводството му и категорично заключение относно счетоводните записвания, а оттук не може да се заключи за достоверност на вписванията, за които се представят разпечатките.

Резултатът на услугите, макар и да е налице, сам по себе си като факт не удостоверява изпълнение именно от [фирма] на част от работите по обекта, в хода на изграждането му от [фирма] по възложената на това дружество поръчка от [община].

По аналогични на изложените за доставчика [фирма] съображения изводът е, че от доказателствата по делото не се установява реално осъществяване на доставките на услуги от [фирма], документирани с процесните фактури, при доказателствена тежест за това на жалбоподателя

II. По ЗКПО

Мотивите на ревизиращия орган за увеличението на финансовия резултат и следващия се от това корпоративен данък са липсата на реална доставка по фактурите с издател [фирма].

По същество следва да се споделят тези мотиви. Недоказването на доставката на стоки и услуги е от значение за третирането на разходите в частта по ЗКПО.

Неоснователно жалбоподателят претендира, че доказването на разхода се потвърждава единствено с отразяването му като такъв чрез осчетоводяване на съответната покупна фактура. И за целите на облагането с корпоративен данък следва да се има предвид фактическото извършване на разхода. Щом не се установява извършването му, не следва да се и признава.

Съдът споделя становище, че фактът на реално осъществени доставки е от съществено значение както за признаването правото на приспадане на данъчен кредит, така и за признаването на разходи за дейността. Документирането на стопанска операция, за която няма безспорни данни, че е извършена, налага увеличаване на финансовия резултат с осчетоводените незаконосъобразно разходи. Реалното извършване на фактурираните услуги е положителен факт, с който жалбоподателят обосновава твърденията си за извършени разходи и от който черпи изгодни за него правни последици. Поради това и доказателствената тежест за възникването на този факт – действителното извършване на процесните услуги е на ревизиращия субект, жалбоподател в настоящото производство. Безспорни доказателства за реална стопанска операция и съответно разход за нея, която да стои в основата на фактурите и в хода на съдебното производство не се ангажираха. Налице е констатираната от органите по приходите *хипотеза на чл.16, ал.1 вр. с ал.2, т.4 от ЗКПО*а именно: когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки. Съгласно чл.16, ал.2, т. 4 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се смята и заплащането на възнаграждения за услуги, без те да са реално осъществени. Именно в тази хипотеза попада установеното от органа по приходите в настоящия случай относно отчетените като разход суми за услуги от [фирма] към [фирма], без същите реално да са осъществени.

Предвид това, с извършеното от органа по приходите увеличение на финансовия резултат със стойността на отчетените като разход фактури, издадени за сделки, които реално не са осъществени от цитираните дружества, е отстранено влиянието на тези разходи върху финансовия резултат на жалбоподателя, т.е. стойността по тези фактури не е взета под внимание. В този смисъл решение № 4775/05.04.2011г. по адм. дело № 10628/2010г. на ВАС по аналогичен казус.

Освен това, съгласно чл.26, т.2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според чл.10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, *отразяващ вярно стопанската операция*. Издадените на жалбоподателя фактури от горепосочените

доставчици, не *отразяват вярно посочените в тях стопански операции* и не се ползват с необходимата доказателствена сила, поради което правилно не са признати за данъчни цели.

Ревизиращият орган законосъобразно е извършил увеличение на финансовия резултат на дружеството за отчетната 2008г. със стойността по процесните фактури от „Г. консулт 2001“ Е., съответно е определил допълнителен корпоративен данък, ведно със съответните лихви.

Предвид гореизложеното, с РА № 01-1005072/05.11.2010г. законосъобразно не е признат данъчен кредит по изброените фактури, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма] и са определени задълженията по ЗДДС за съответните данъчни периоди, както и в резултат на извършена регулация на финансовия резултат на основание чл.16, ал.1 вр. с ал.2, т.4 от ЗКПО е определен корпоративен данък за 2008г. 24 808 лв. (доначислен 21 568, 91 лв.) и лихви.

Предвид изхода на спора, направеното от ответника искане за присъждане на разноски и процесуалното представителство на юрисконсулт по делото за ответника, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 4 и с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съобразно обжалвания материален интерес, на ответника (с ново наименование Директор на Дирекция „ОДОП“) следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 2537 лв.

Воден от гореизложеното Административен съд – София град, I – во отделение, 6-ти състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт № 01-1005072/05.11.2010г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 25/06.01.2011 г. на Директора на "Д."-С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 2537 лв. (две хиляди петстотин тридесет и седем лева), представляващи юрисконсултско възнаграждение. Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

(Б. Б.)