

РЕШЕНИЕ

№ 5460

гр. София, 17.10.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 16 състав, в
публично заседание на 29.02.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гергана Мартинова и при участието на
прокурора Георгиев, като разгледа дело номер **7240** по описа за **2010** 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 С. 94 О., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено
място], [улица], ет.1, чрез Д. Георгиев М., в качеството му на управител, срещу
Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/08.03.2010г., издаден от Д. В. А. на длъжност главен
инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 1308/02.09.2010г.
на директора на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението (ОУИ) –
[населено място].

Предмет на оспорване в настоящото производство се явява ревизионния акт в частта
му относно установените задължения по реда на Закона за данък върху добавената
стойност (ЗДДС) - непризнато право на данъчен кредит и доначислен ДДС, общо в
размер на 168 778,68 лв., за ревизираните данъчни периоди от 01.01.2007г. до
30.06.2009г. и лихви в размер на 37 209,96 лв., както и в частта относно извършеното
преобразуване на финансовия резултат по реда на Закона за корпоративното
подоходно облагане (ЗКПО) и определен корпоративен данък за довносяне в размер
на 20 327,94 лв. за 2007 г. и 2008 г. и лихви в размер на 3 846,23 лв. Жалбоподателят
оспорва твърденията на ревизиращите органи, че в хода на ревизията не са
представени доказателства за наличие на кадрова обезпеченост за осъществяване на
доставките, документиращи от издателите на фактурите, по които не му е признато
право на данъчен кредит. Позовава се на представени от доставчиците писмени
доказателства, които според него оборват тезата на органите по приходите. Съобразно

изложеното в жалбата, изразява искане РА да бъде отменен изцяло като неправилен и незаконосъобразен. Претендира присъждане на разноски.

В проведеното по делото открито съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адвокат Г., която от името на своя доверител поддържа жалбата на заявените в същата основания, с искане за отмяна на ревизионния акт.

Ответникът по оспорването - директора на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението при ЦУ на НАП – [населено място], чрез процесуалния си представител юрисконсулт М., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, с искане същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Участвалият в производството представител на СГП, намира жалбата за неоснователна, а оспорения ревизионен акт за издаден в съответствие с материално-правните разпоредби.

Административен съд – София град, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Въз основа на Заповед за възлагане на ревизия № 904861/16.07.2009г., изменена със Заповед за възлагане на ревизия № 906969/27.10.2009г., издадени от В. С. М. - началник сектор „Ревизии” в Дирекция ДОК при ТД на НАП С. е извършена ревизия на С. 94 О. за установяване задълженията на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода от 01.01.2007г. до 30.06.2009г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане за периода от 01.01.2007 г. до 31.12.2008г. За резултатите от проведеното производство е съставен Ревизионен доклад № 906969/11.12.2009 г., с който са предложени за установяване задължения по ЗДДС и ЗКПО в общ размер на 189 106,62 лв. и лихви в размер на 41 056,19 лв.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № [ЕГН]/08.03.2009г., издаден от Д. В. А. на длъжност старши инспектор по приходите в ТД на НАП С., упълномощена със Заповед за определяне на компетентен орган № К 906969/15.12.2009г. С акта са потвърдени изцяло констатациите, изложени в ревизионния доклад и са установени задълженията по ЗДДС и ЗКПО в предложените с ревизионния доклад размери.

С вх. № на ТД на НАП [населено място] 53-03-375/09.04.2010г., в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, е постъпила жалба срещу РА. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и директора на Дирекция ОУИ С. за срок до три месеца считано от датата на изтичане на законоустановения срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК. С Решение № 1308/02.09.2010г. РА № [ЕГН]/08.03.2010г. е потвърден в обжалваната част. Решението е издадено в удължения по реда на чл. 156, ал.7 от ДОПК срок и от компетентен орган. Решението на директора на Дирекция ОУИ е връчено на управителя на С.-94 О. на 08.09.2010г. РА № [ЕГН]/08.03.2010г., в потвърдената с решението част е оспорен пред Административен съд – София град с жалба, подадена чрез решаващия административен орган на 23.09.2010г. Спазен е срока за обжалване по реда на чл. 156, ал.1 от ДОПК (при условията на чл. 22, ал.7 от ДОПК), жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на оспорения акт, с който в нейна тежест се установяват задължения. Предвид последното съдът намира, че жалбата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт, включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и

материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че оспореният РА № [ЕГН]/08.03.2010г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната Заповед за определяне на компетентен орган № К 906969/15.12.2009г., издадена от органа, възложил ревизията. Последният е оправомощен на основание чл. 11, ал.1, т.1 от ЗНАП със заповед № РД-01-342/03.07.2006г., издадена от директора на ТД на НАП – С..

Относно определените задължения по реда на Закона за данък върху добавената стойност.

В резултат от констатациите от извършените проверки в ревизионното производство, с ревизионния акт на С. – 94 О. не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от А. - Ко 2007 ЕООД, ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], Б. Т. груп ЕООД, ЕИК по БУЛСТАТ [ЕГН], Д. Импорт К. ЕООД, ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], Р. ЕООД с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] и С. Т. № ЕООД, ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК].

Относно доставките по 16 броя фактури, издадени от А.-Ко 2007 ЕООД през данъчните периоди м. 10.2007 г., м.04.2008 г, м. 05.2008 г., м. 06.2008 г., м. 07. 2008 г. и м. 10.2008 г. е извършена насрещна проверка на дружеството. Резултатите от насрещната проверка са обективирани в Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №13-53-06-1536/12.10.2009г. на ТД на НАП С.. Съгласно ПИНП до дружеството е изготвено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № 13-53-06-1536/03.09.2009г., за връчването на което е извършено посещение на декларирания от дружеството адрес за управление, документирано с протокол № 2930/04.09.2009г. При проверката не е открит представител на проверявания субект, упълномощено лице или служител, определен да получава съобщения или книжа. На 08.09.2009г. в офис Н. при ТД на НАП С., се е явило упълномощено лице, на което е връчено ИПДПОЗЛ. В указания седемдневен срок не са представени документи и обяснения.

Извършена е проверка в информационната система на НАП, при което е констатирано, че фактурите предмет на спора са издадени от доставчика и са включени в дневника за продажби и справката декларация. Поради непредставяне на документи по връченото ИПДПОЗЛ не е установен предмета на доставките, начина на разплащане между страните, наличие на обезпеченост за извършване на доставките, ползване на подизпълнители и/или наети лица по граждански договори. От направена справка за всички трудови договори е установено, че в дружеството има наети лица на трудови договори основно на длъжности „сладкар” и „сервитьор”. По трудов договор от 30.05.2008 г. на длъжност „кофражист бетонови отливки” е наето едно лице.

Съгласно мотивите в РА, представените договори, протоколи обр. 19, от които се установява приемането на СМР, както и доказателства за плащане по процесиите фактури, не обосновават извод за реално извършени доставки.

С оглед на събраните в хода на ревизионното производство доказателства и на основание чл. 69, ал. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от А.-Ко 2007 ЕООД в размер на 35 099, 96 лв.

За насрещната проверка на Б. Т. Г. ЕООД е съставен Протокол № 13-53-06-1363 от 12.10.2009г., с който е констатирано, че доставчикът е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 04.03.2008г. За връчване на ИПДПОЗЛ изх. №

13-53-06-1363/20.08.2009г. са извършени две посещения на адреса за кореспонденция, документиран с Протокол № 2895/21.08.2009г. и Протокол № 2921/01.09.2009г. При посещенията не е открит представляващия дружеството или упълномощено от него лице за получаване на съобщения, поради което е изготвено съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 13-53-06-1363 от 03.09.2009г., което е поставено на таблото за съобщения в офис Студентска на 03.09.2009 г., публикувано в Интернет на страницата на приходната администрация и изпратено на адреса за кореспонденция по пощата с обратна разписка, която е върната с отметка „получателят се е преместил на друг адрес”.

На 11.09.2009г. в офис Н. се е явило упълномощено лице: А. П. Н., който е получил ИПДПОЗЛ. В указания срок не са предоставени документи и обяснения. При извършена проверка в програмен продукт „V. 8” е установено, че доставчикът е издал процесните фактури, с получател С. – 94 О.. Същите са включени в справка декларация и дневник за продажби за съответните данъчни периоди /м.11, м. 12.2007г. и м. 02.2008г./. При проверка в информационния масив на НАП относно актуално състояние на всички трудови договори е констатирано, че договорите на наетите по трудови правоотношения лица са прекратени към 18.09.2007г. и 19.09.2007г., което е предхожда датите на издаване на фактурите.

Извършената насрещна проверка на Д. импорт कंपनी ЕООД е документирана с ПИНП № 13-53-06-1535 от 20.10.2009г. Констатирано е, че дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС считано от 01.12.2008г. по инициатива на орган по приходите. ИПДПОЗЛ изх. № 13-53-06-1535/03.09.2009 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Извършени са посещения на адреса за кореспонденция, документиран с Протокол № 2931/04.09.2009г. и Протокол № 2946 от 15.09.2009г. Изготвено е съобщение по реда на чл. 32 от ДОПК изх. № 13-53-06-1535 от 16.09.2009 г., което е поставено на таблото за съобщения в офис Център, публикувано в Интернет на страницата на приходната администрация и изпратено на адреса за кореспонденция по пощата с обратна разписка, която се върна с отбелязване „пратката не е потърсена от получателя”. Съобщението е свалено от таблото за съобщения на 01.10.2009г. Искането се счита връчено, чрез прилагане към досието на субекта от 01.10.2009г., но изисканите документи и обяснения не са представени пред органите на НАП.

При проверка в програмен продукт „V. 8” е установено, че доставчикът е издал на С. - 94 О. следните фактури: № 179/15.10.2007 г. с ДДС 1 150.00лв.; № 177/09.10.2007г. с ДДС 1 110.00лв.; № 180/20.10.2007г. с ДДС 1070.00лв.; № 149/19.08.2007г. с ДДС 1 030.00лв.; № 48/09.04.2007г. с ДДС 990.00лв.; № 144/16.08.2007г. с ДДС 990.00 лв.; № 119/12.06.2007г. с ДДС 990.00лв.; № 37/16.02.2007г. с ДДС 990.00лв.; № 146/17.08.2007г. с ДДС 980.00 лв. и № 159/10.09.2007г. с ДДС 900.00лв., същите са включени в дневника за продажби и справка декларация по ДДС за съответния данъчен период.

От справка актуално състояние на всички трудови договори и справка за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 от КТ за периода 01.01.2003 г.-30.09.2009 г. е констатирано, че дружеството не е подавало уведомления по чл. 62 от КТ и няма наети лица по трудови договори.

В резултат на събраните в хода на ревизията доказателства на С. – 94 ЕООД е отказано право на данъчен кредит по 10 броя фактури, издадени от Д. импорт कंपनी ЕООД за данъчни периоди м. 02.,2007 г., м. 04.2007 г., м. 06.2007 г., м.08.2007 г., м.09.2007 г. и м. 10.2007 г. в размер на 10 200,00 лв.

Резултатите от извършената в хода на ревизията насрещната проверка на Р. ЕООД са отразени в ПИНП № 13-53-06-1362 от 19.10.2009г., с който се констатира, че дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 02.07.2008г. по инициатива на орган по приходите. Изготвеното ИПДПОЗЛ изх. № 13-53-06-1362/20.08.2009г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Направени са посещения на адреса за кореспонденция, документиран с Протокол № 2893/21.08.2009г. и Протокол № 2920/01.09.2009г. Изготвено е съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 13-53-06-1362 от 03.09.2009г., което е поставено на таблото за съобщения в офис Л., публикувано в Интернет на страницата на приходната администрация и изпратено на адреса за кореспонденция по пощата с обратна разписка, която е получена в цялост с отбелязване „преместен на друг адрес”. ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 18.09.2009г., като в законоустановения по ДОПК срок документи по искането не са представени.

При извършена проверка в програмен продукт „V. 8” е констатирано, че доставчикът е издал следните фактури: №№ 1...75/29.10.2007 г. с ДДС 1 400.00 лв.; 1...38/08.10.2007 г. с ДДС 1060.00 лв.; 1...61/26.10.2007 г. с ДДС 980.00 лв. и 1...47/18.10.2007 г. с ДДС 960.00 лв. Същите са включени в дневника за продажби и СД по ДДС за съответния данъчен период.

През 2007 год. наетите лица по трудов договор са две на длъжности „хигиенист” и „ръководител група в строителството”. Данните за наети работници в строителството се отнасят за периода след 31.10.2007г., което е след датите на приемане на фактурираните СМР и издаване на процесиите фактури на С. 94 ЕООД.

В хода на извършената насрещна проверка на С. Т. ЕООД е изпратено Искане за извършване на насрещна проверка изх. № 2213-904861-01/31.07.2009г. до ТД Б.. Резултатите от проверката са отразени в протокол № [ЕГН]-01 от 15.09.2009г. Констатирано е, че ИПДПОЗЛ изх. № 20-28-649/07.08.2009 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Посещенията на декларирания от дружеството адрес за кореспонденция, находящ се в [населено място], ул. Транспортна № 5 са документиран с Протокол № 903658/07.08.2009 г. и Протокол № 903815/18.08.2009г. Предприети са действия за връчване на ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК, като за целта е изготвено Съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 20-28-649/20.08.2009г., което е поставено на таблото за съобщения в ТД на НАП [населено място] на 20.08.2009г. и публикувано в Интернет на страницата на приходната администрация. ИПДПОЗЛ изх. № 20-28-649/07.08.2009г. и съобщението по чл.32 от ДОПК изх. № 20-28-649/20.08.2009г. са изпратени на адреса за кореспонденция с писмо с обратна разписка, която е върната в ТД на НАП [населено място] с отметка „преместен на друг адрес”. Съобщението по чл. 32 от ДОПК е свалено от таблото за съобщения на 04.09.2009 г., като на основание чл. 32, ал. 6 от ДОПК, ИПДПОЗЛ изх. № 20-28-649/07.08.09 г. се счита за редовно връчено. В законоустановения по ДОПК срок документи по искането на са представени от С. Т. ЕООД.

При проверката е установено, че дружеството е с прекратена регистрация по ЗДДС считано от 18.03.2009г. Регистрацията е прекратена по инициатива на орган по приходите. Извършена е проверка в програмен продукт V. 8, като е установено, че доставчикът е издал на С. - 94 ЕООД следните фактури: № 0...66/03.07.2008г. с ДДС 27 500.00лв.; № 0...75/11.07.2008г. с ДДС 33 000.00лв.; № 0...81/22.07.2008г. с ДДС 27 200.00лв. и № 0.. .89/29.07.2008г. с ДДС 2 376.00лв. Като предмет на доставка по

цитираните фактури е записано „стоки”. Поради непредставяне на документи по искането не е констатиран предмета на доставките и техния произход, а така също и извършено ли е разплащане по фактурите и по какъв начин, както и дали са извършени последващи облагаеми доставки. Съгласно данни, съдържащи се в информационния масив на ТД на НАП [населено място] дружеството не е регистрирало фискално устройство, не са установени обекти, от които се извършва дейността.

В настоящото производство, относно доставките по фактурите, издадени от А. - Ко 2007 ЕООД, Б. Т. Г. ЕООД, Р. ЕООД, Д. Импорт К. ЕООД и С. Т. ЕООД са приети заключения на съдебно-счетоводна и съдебно техническа експертиза, неоспорени от страните.

Според заключението на съдебно-счетоводната експертиза, след запознаване с документите по делото и проверка в счетоводството на жалбоподателя, както и след проучване на представените от пълномощници и чрез управителя на С. 94 ЕООД счетоводни документи и регистри на доставчиците, не може да се даде еднозначен отговор относно наличие на реалност на доставките, тъй като категоричността на подобен отговор изисква ревизия на доставчиците в счетоводствата на същите. При жалбоподателя, във връзка с процесните фактури е осчетоводен разход за външни услуги и закупени материали. Прямо тях са реализирани приходи по доставки, съгласно договори с възложители. При доставчиците процесните фактури са осчетоводени като приходи от продажби на услуги и стоки - съставени са счетоводни статии по тях.

Според заключението на съдебно-техническата експертиза, поради фактът, че от периода на извършване на СМР до проверката и оглед на място е изминал период от три - четири години, обстановката на много от проверяваните обекти е различна от това, което е било по време на изпълнение на процесните видове строително-монтажни работи. За формиране на крайното заключение вещото лице е взело под внимание както приложените по делото документи, така и направените констатации по време на огледите. Констатирано е, че на всички обекти е работено по една и съща схема. Първоначално се договарят определени видове и количества СМР, след което всичките, или част от тях се превъзлагат на подизпълнители. Водена е изрядна документация. Хронологията е следната: договор, приемо-предавателен или констативен протокол (или и двата вида) за установяване на извършените видове СМР и фактура. На всички обекти е констатирано, че видимите СМР са изпълнени, а за тези видове СМР, които представляват „скрити работи” са представени двустранно подписани констативни протоколи, с които инвеститорът приема извършените СМР. Въз основа на приложените по делото документи, както и въз основа на направените по време на огледите по обекти констатации, от вещото лице е направено заключение, че на всички обекти, всички договорени видове строително-монтажни работи са изпълнени.

Спорът в разглеждания случай е наличие или липса на реално извършени доставки по смисъла на ЗДДС, между С. 94 О., от една страна и доставчиците по процесните фактури: А. - Ко 2007 ЕООД, Б. Т. Г. ЕООД, Р. ЕООД, Д. Импорт К. ЕООД и С. Т. ЕООД, от друга. При преценката на основателността на жалбата съдът съобразява както приложимите правни разпоредби, така и

решение на Съда на Европейския съюз от 21 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11.

Съгласно чл. 6, ал.1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Стока, по смисъла чл. 5, ал.1 от ЗДДС е всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обращение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Според чл. 9, ал.1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Разпоредбата на чл. 8 от ЗДДС определя като услуга по смисъла на закона всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукцията. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

В разглеждания случай, след извършена проверка в счетоводството на С. 94 О. е установено следното:

Относно фактурите, издадени от А. Ко 2007 ЕООД, с получател С. 94 О.:

Фактури с номера 422/15.04.2008г. и 424/24.04.2008г. са получени и платени във връзка с договор от 10.03.2008г. между С.-94 О. като Възложител и А. Ко 2007 ЕООД като Изпълнител с предмет „СМР на обект Ремонтна работилница [населено място]”. Към него е приложена количествено-стойностна сметка с подробно описани СМР по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност, както и констативни протоколи от 15.04.2008г. и от 24.04.2008г. за завършени работи, подписани от двете страни. При жалбоподателя доставките са осчетоводени по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 -Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Като последваща доставка от страна на С.-94 О. е посочен договор от 07.03.2008г., сключен между жалбоподателя като Изпълнител и СД Турна-П. и Сие като Възложител с предмет СМР, съгласно приложена оферта с обект: Ремонтна работилница в УПИ III-13, кв. 40 по плана на [населено място], НП К.. Издадени са фактури № 29/07.04.2008г. на стойност 6 000 лв. и №31/25.04.2008г. на стойност 7 980 лв. Те са осчетоводени по дебита на сметка 503 - Разплащателна в лв. /съгл. б.извл. №36/30.10.2008 г. -У. Б. АД/, респективно по кредита на сметки 701 - Приходи от продукцията и 4532 - Начислен ДДС при продажбите. Фактурите са посочени в дневника за

продажби на С.-94 О. за м.04.2008 г. Фактури с номера 428/12.05.2008г., 432/27.05.2008г., 1027/04.07.2008г. и 1035/27.07.2008г. са получени и платени във връзка с Договор от 10.03.2008г. между С.-94 О. като Възложител и А. Ко 2007 ЕООД като Изпълнител с предмет „СМР на партерно помещение в ж-к Б., [жилищен адрес] [населено място] - Детски център”. Към него са приложени констативни протоколи от 09.05.2008г., 25.05.2008г., 24.07.2008г. за завършени работи и количествено-стойностни сметки с подробно описани СМР по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност, подписани от двете страни. При жалбоподателя доставките са осчетоводени по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 - Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Като последваща доставка от страна на С.-94 О. са посочени ремонтни СМР на обект в ж-к Б. Детски център с издадени към Т.- ЕК 93 О. фактури № 32/10.05.2008г. на стойност 21 690 лв.; №33/22.05.2008г. на стойност 7 660лв.; № 37/14.07.2008г. на стойност 6 800 лв. Те са осчетоводени, както следва: по дебита на сметка 503 - Разплащателна в лв. /съгл. б.извл.№ 33/10.05.2008 г. - Ю. АД и №36/30.10.2008 г. -У. Б. АД/, респективно по кредита на сметки 701 - Приходи от продукцията и 4532 - Начислен ДДС при продажбите. Фактурите са посочени в дневниците за продажби на С.-94 О. за м.05.2008 г. и м.07.2008г. Фактура № 1028/05.07.2008 г. е получена във връзка с Договор от 29.05.2008г. между С.-94 О. като Възложител и А. Ко 2007 ЕООД като Изпълнител с предмет „подготвителни работи на строителна площадка в УПИ 1-317,318, м.Хиподрума [населено място]”. Към него е приложена количествено-стойностна сметка с подробно описани СМР по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност, както и констативен протокол от 05.07.2008 г. за завършени работи, подписани от двете страни. При жалбоподателя доставката е осчетоводена по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 - Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Не е посочена последваща доставка от страна на С.-94 О.. Услугата е получена с цел подготовка за изграждане на жилищна сграда срещу обезщетение. Фактура № 1047/17.10.2008г. е получена във връзка с Договор от 14.09.2008г. между С.-94 О. като Възложител и А. Ко 2007 ЕООД като Изпълнител с предмет „ремонт на складови помещения на [улица], [населено място] на фирма Екологични продукти О.”. Към него е приложена количествено-стойностна сметка с подробно описани СМР по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност, както и констативен протокол от 17.10.2008г. за завършени работи, подписани от двете страни. При жалбоподателя доставката е осчетоводена по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 - Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Като последваща е посочена доставка от страна на С.-94 О. - ремонт на складови помещения с издадена към Екологични продукти О. фактура № 41/15.10.2008г. на стойност 6150 лв. Тя е осчетоводена, както следва: по дебита на сметка 503 - Разплащателна в лв. /съгл. б.извл. №36/30.10.2008 г. - У. Б. АД/, респективно по кредита на сметки 701 - Приходи от продукцията и 4532 - Начислен ДДС при продажбите. Фактурата е посочена в дневника за продажби на С.-94 О. за м.10.2008г. Фактури с номера 1048/21.10.2008г. и 1049/30.10.2008г. са получени във

връзка с Договор от 20.09.2008г. между С.-94 О. като Възложител и А. Ко 2007 ЕООД като Изпълнител с предмет „монтаж У. паваж на обект С. П. П. [населено място], [улица]”. Към него е приложена количествено-стойностна сметка с подробно описани СМР по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност, както и констативни протоколи от 21.10.2008г. и от 30.10.2008г. за завършени работи, подписани от двете страни. При жалбоподателя доставките са осчетоводени по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 - Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Като последваща доставка от страна на С.-94 О. е посочен рамков договор от 01.06.2008г., сключен между жалбоподателя като Изпълнител и СД К.-А. и Сие с предмет „строителни услуги-ремонт на улични настилки, пътни настилки, тротоари, направа вертикални планировки и други подобни инфраструктурни работи за срок от 12 календарни месеца”. Издадена е фактура № 43/31.10.2008 г. на стойност 18 333 лв. Тя е осчетоводена, както следва: по дебита на сметка 503 - Разплащателна в лв. /съгл. б.извл. №40/12.11.2008 г. - У. Б. АД/, респективно по кредита на сметки 701 - Приходи от продукция и 4532 - Начислен ДДС при продажбите. Фактурата е посочена в дневника за продажби на С.-94 О. за м.10.2008г. Останалите фактури с №№ 445, 447, 450, 1030, 1031 и 1034 са получени от С.-94 О. във връзка с покупка на арматурно желязо с приложени към тях спецификации. Осчетоводени са по дебита на сметка 302 - Материали и 4531 -ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - каса в лв.

Относно фактурите, издадени от Б. Т. Г. ЕООД, с получател С.-94 О.: Фактури с номера 1331/02.11.2007г., 1335/22.11.2007г. и 1344/07.12.2007г. са получени и платени във връзка с Договор от 18.09.2007г. между С.-94 О. като Възложител и Б. Т. Г. ЕООД като Изпълнител с предмет „СМР на обект [населено място] баня, кв.120”. Към него са приложени констативни протоколи от 22.11.2007г., 07.12.2007г. за завършени работи и количествено-стойностни сметки с подробно описани СМР по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност, подписани от двете страни. При жалбоподателя доставките са осчетоводени по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 - Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Като последваща доставка от страна на С.-94 О. е посочен договор от 03.09.2007г., сключен между жалбоподателя като Изпълнител и А. И. ЕООД с предмет „СМР на обект [населено място] баня, кв.120”, придружен от количествено-стойностна сметка с подробно описани СМР по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност, подписана от двете страни. Издадени са фактури № 14/30.11.2007г. на стойност 56 000 лв. и № 21/19.12.2007г. на стойност 4 954.90лв. Те са осчетоводени, както следва: по дебита на сметка 411 - Клиенти, респективно по кредита на сметки 701 - Приходи от продукция и 4532 - Начислен ДДС при продажбите. Фактурите са посочени в дневниците за продажби на С.-94 О. за м.05.2008г. и м.07.2008г. Плащането е отразено с протокол за прихващане на суми от 06.12.2007г., подписан от двете дружества. Фактура № 1333/12.11.2007 г. е получена във връзка с Договор от 22.10.2007г. между С.-94 О. като Възложител и Б. Т. Г. ЕООД като Изпълнител с предмет „метални заготовки за изтривалки”. Към него е приложена количествено-стойностна сметка с подробно описани СМР

по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност, както и констативен протокол от 12.11.2007г. за изпълнени работи, подписани от двете страни. Фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 -ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Последваща доставка от страна на С.-94 О. е извършена по договор от 20.10.2007г., сключен между жалбоподателя като Изпълнител и Л. О. с предмет „метални заготовки за изтривалки” с приложена количествено-стойностна сметка с подробно описани вид, мярка, количество, ед.цена и стойност, подписана от двете страни. Издадена е фактура № 16/30.11.2007 г. на стойност 7560,00 лв. Тя е осчетоводена, както следва: по дебита на сметка 503 - Разплащателна в лв. /съгл. б.извл.№ 27/18.12.2007 г. - У. Б. АД/, респективно по кредита на сметки 703 - Приходи от услуги и 4532 - Начислен ДДС при продажбите. Фактурата е посочена в дневника за продажби на С.-94 О. за м. 11.2007г. Фактури с номера 1461/04.02.2008г. и 1463/25.02.2008г. са получени и платени във връзка с Договор от 18.09.2007г. между С.-94 О. като Възложител и Б. Т. Г. ЕООД като Изпълнител с предмет „подготвителни СМР на обект жилищна сграда на бул.Ц. Б. III”. Към него е приложен приемо-предавателен протокол от 25.02.2008г. за приети извършени работи. При жалбоподателя доставките са осчетоводени по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 - Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Не е посочена последваща доставка от страна на С.-94 О.. Като основание за получената услуга е посочено изграждане на жилищна сграда срещу обезщетение.

Относно фактурите, издадени от Р. ЕООД, с получател С.-94 О.: Фактури с номера № [ЕГН]/08.10.2007г., № [ЕГН]/18.10.2007г. и № 10000000061/26.10.2007г. са получени и платени във връзка с Договор от 15.08.2007 г. между С.-94 О. като Възложител и Р. ЕООД като Изпълнител с предмет „СМР на обект - ремонт на помещения на 11 етаж в административната сграда на [улица] [населено място] - офиси на Е. ЕАД”. Към него е приложена количествено-стойностна сметка с подробно описани СМР по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност и констативни протоколи от 08.10.2007г., 18.10.2007г., 26.10.2007г. за завършени работи и подписани от двете страни. При жалбоподателя доставките са осчетоводени по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 - Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Фактура № 10000000075/29.10.2007г. е получена във връзка с Договор от 11.09.2007г. между С.-94 О. като Възложител и Р. ЕООД като Изпълнител с предмет СМР на обект – „Ремонт на помещения на 11 етаж в административната сграда на [улица] [населено място] - офиси на Е. ЕАД”. Към него е приложена количествено-стойностна сметка с подробно описани СМР по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност и констативен протокол от 28.10.2007г. за завършени работи и подписан от двете страни. Като основание за последващи доставки от страна на С.-94 О. е посочен Договор №36 от 27.07.2007г., сключен между жалбоподателя като Изпълнител и Електроенергиен системен оператор ЕАД с предмет „Ремонт на помещения на 11 етаж в административната сграда на [улица]” с приложени Допълнително споразумение № 1 към Договор №36 от 27.07.2007г., ценова таблица с

подробно описани вид, мярка, количество, ед.цена и стойност. Издадени са към Електроенергиен системен оператор ЕАД фактури № 8/05.09.2007 г. на стойност 21 142.20лв., № 11/05.10.2007г. на стойност 36 446.54лв. и № 12/08.10.2007г. на стойност 4 830лв. Те са осчетоводени по дебита на сметка 411 - Клиенти, респективно по кредита на сметки 701 - Приходи от продукцията и 4532 - Начислен ДДС при продажбите. Фактурите са посочени в дневниците за продажби на С.-94 О. за м.09.2008г. и м.10.2008г. Плащането е по банков път /по сметка 503/ - б.извл. 75/28.09.2007г.; 81/16.10.2007г.; 94/16.11.2007г. от Ю. И Еф Д. Б. АД.

Относно фактурите, издадени от Д. Импорт К. ЕООД, с получател С.-94 О.: Фактура № 37/16.02.2007г. е получена връзка с Договор от 15.01.2007г. между С.-94 О. като Възложител и Д. Импорт К. ЕООД като Изпълнител с предмет „СМР за направа стоманобетонни фундаменти за дизел агрегати“. Към него са приложени приемо-предавателни протоколи от 16.02.2007г. и от 15.02.2007г. за изпълнени работи, подписани от двете страни. Фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 - Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Фактура № 48/09.04.2007г. е получена във връзка с Договор от 07.03.2007г. между С.-94 О. като Възложител и Д. Импорт К. ЕООД като Изпълнител с предмет „СМР за направа стоманобетонни фундаменти за дизел агрегати“. Към него са приложени приемо-предавателни протоколи от 07.04.2007г. и от 09.04.2007г. за изпълнени работи, подписани от двете страни. Фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 - Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Като основание за последваща доставка от страна на С.-94 О. е посочен рамков договор от 15.09.2006 г., сключен между жалбоподателя като Изпълнител и Т.-ЕК-93 О. като Възложител с предмет „направа стоманобетонни фундаменти за дизел агрегати“, придружен от количествено-стойностна сметка с подробно описани СМР по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност, подписана от двете страни. Издадени са към Т.-ЕК-93 О. фактури № 2/27.02.2007 г. на стойност 5400 лв. и № 5/19.04.2007 г. на стойност 5400 лв. Те са осчетоводени, както следва: по дебита на сметка 411 — Клиенти, респективно по кредита на сметки 701 - Приходи от продукцията и 4532 - Начислен ДДС при продажбите. Фактурите са посочени в дневниците за продажби на С.-94 О. за м.02.2007 г. и м.04.2007 г. Плащането е по банков път /по сметка 503/ - б.извл. 31/23.04.2007 г. от П. банка АД. Фактура № 119/12.06.2007 г. е получена връзка с Договор от 26.05.2007г. между С.-94 О. като Възложител и Д. Импорт К. ЕООД като Изпълнител с предмет „такелажни и допълнителни СМР при монтажа на 2 броя дизел агрегати в Бизнес парк-С.“. Към него са приложени от количествено-стойностна сметка с подробно описани СМР по вид, мярка, количество, ед.цена и стойност и констативен протокол от 12.06.2007г. за завършени работи, подписани от двете страни. Фактурата е осчетоводена по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 - Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Фактури с номера 144/16.08.2007г., 146/17.08.2007г., 149/19.08.2007г., 159/10.09.2007г., 177/09.10.2007г., 179/15.10.2007г. и 180/20.10.2007г. са получени и платени във връзка с Договор от 30.07.2007г.

между С.-94 О. като Възложител и Д. Импорт К. ЕООД като Изпълнител с предмет „Ремонт на помещения на 11 етаж в административната сграда на [улица] [населено място] - офиси на Е. ЕАД, съгласно приложена количествено-стойностна сметка“. Издадени са констативни протоколи от 16.08.2007г., 17.08.2007г., 19.08.2007г., 01.09.2007г., 09.10.2007г., 15.10.2007г., 20.10.2007г. за завършени и приети работи, подписани от двете страни. При жалбоподателя фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602 - Разходи за външни услуги и 4531 - Начислен ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501 - Каса в лв. Като основание за последващи доставки от страна на С.-94 О. е представен Договор №36 от 27.07.2007г., сключен между жалбоподателя като Изпълнител и Електроенергиен системен оператор ЕАД с предмет „Ремонт на помещения на 11 етаж в административната сграда на [улица]“ с приложени Допълнително споразумение № 1 към Договор №36 от 27.07.2007 г., ценова таблица с подробно описани вид, мярка, количество, ед.цена и стойност. Издадени са към Електроенергиен системен оператор ЕАД фактури № 6/27.06.2007 г. на стойност 6000лв., 7/23.08.2007г. на стойност 33 447.26лв., № 8/05.09.2007г. на стойност 21 142.20лв., № 10/04.10.2007г. на стойност 7 767.46лв. и № 11/05.10.2007г. на стойност 36 446.54лв. Те са осчетоводени, както следва: по дебита на сметка 411 - Клиенти, респективно по кредита на сметки 701 - Приходи от продукцията и 4532 - Начислен ДДС при продажбите. Фактурите са посочени в дневниците за продажби на С.-94 О. за м.06.2007г., м.08.2007г., м.09.2007г., м.10.2007г. Плащането е по банков път /по сметка 503/ - б.извл. 15/28.06.2007г. от У. Б. АД; 68/14.09.2007г., 75/28.09.2007г., 81/16.10.2007г., 89/01.11.2007г., 94/16.11.2007г. от П. банка АД.

Установено е, че фактурите, издадени от С. Т. ЕООД са получени от жалбоподателя във връзка с покупка на строителни материали, описани в същите. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 302-Материали и 4531-ДДС при покупките, респективно по кредита на сметка 501- Каса в лева. Като основание е посочено „изграждане на жилищна сграда срещу обезщетение“.

Ненамирането на доставчиците на адресите за кореспонденция и непредставянето на изисканите от тях документи в хода на ревизионното производство не изключват възможността жалбоподателят да представи достатъчно доказателства в подкрепа на тезата си за правомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Органът по приходите по принцип е този, който трябва да осъществи необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице (т. 62 от решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на Съда на Европейския съюз). В ревизионния акт няма конкретни констатации за извършени данъчни измами, но има такива за липса на реалност на доставките от А. - Ко 2007 ЕООД, Б. Т. Г. ЕООД, Р. ЕООД, Д. Импорт К. ЕООД и С. Т. ЕООД, което рефлектира върху възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по фактурите - жалбоподателя. На практика се описва евентуално неправомерно поведение, за което не са събирани и обсъждани обективни данни и не е направена

съответната правна квалификация (решение № 9376 от 28.06.2012 г. по адм.дело № 15425 по описа за 2011 г. на ВАС, осмо отделение).

На следващо място по делото не е спорно и това се установява от събраните доказателства при ревизията, че е изпълнено условието по чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ (фактури), по доставките на А. - Ко 2007 ЕООД, Б. Т. Г. ЕООД, Р. ЕООД, Д. Импорт К. ЕООД и С. Т. ЕООД.

С Решение на С. от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 е дадено задължително тълкуване на чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС. Съгласно т. 1 от диспозитива на цитираното решение посочените разпоредби не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва въз основа на обективни данни, че въпросното данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Съгласно т. 2 от диспозитива на същото решение разпоредбите на чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това, че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това, че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

В случая с поведението на доставчика и непредставянето от негова страна на доказателства, касаещи доставките към С. 94 О. се обосновава задължение за жалбоподателя. Следва да се посочи също така, че с оглед на мотивите, съдържащи се в посоченото решение на Съда на Европейския съюз, както от ревизионния акт, така и от решението на решаващия административен орган не се съдържат каквито и да било изводи, че жалбоподателят лично е извършил неправомерни действия, като например представяне на неверни декларации или изготвяне на нередовни фактури.

При тези обстоятелства на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само на основание обстоятелството, съгласно което въз

основа на обективни данни трябва да се установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило стоките, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че въпросната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект по веригата, какъвто процесният случай не е. В тази връзка изрично в обстоятелствената част на посоченото решение на съда на Европейския съюз се посочва, че за нуждите на Директива 2006/112 данъчнозадължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки. За сметка на това режимът на правото на приспадане, предвиден в посочената директива не допуска данъчнозадължено лице, което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след тази на данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане.

В тази връзка именно данъчният орган е този, който трябва надлежно да установи обективните обстоятелства, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Съгласно посоченото решение на Съда на Европейския съюз член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимият или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

Следователно, право на приспадане може да бъде отказано само ако се установи, въз основа на обективни данни, че съответното данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Съгласно практиката на Съда, когато са направили всичко необходимо, за да се уверят, че сделките им не са част от измама, включително с ДДС, стопанските субекти трябва да могат да разчитат на законосъобразността на тези сделки без риск да загубят правото си на приспадане на платения ДДС (вж. Решение по дело K. и R. R.).

Всъщност данъчните органи по принцип са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото

ги данъчнозадължено лице.

Според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/И., точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело P. K., F., Jucwiak, Oriowski, точка 21).

За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. За да улеснят изпълнението на тази задача, членове 245 и 249 от посочената директива предоставят на данъчните органи право на достъп до фактурите, които данъчнозадълженото лице е длъжно да съхранява съгласно член 244 от същата директива. Съгласно мотивите на посоченото решение на съда на Европейския съюз, като налага на данъчнозадължените лица определени изисквания, при чието неизпълнение може да бъде отказано право на приспадане данъчната администрация прехвърля, в разрез с посочените разпоредби, собствените си контролни задължения върху данъчнозадължените лица.

Изрично в диспозитива на решението си съдът на Европейския съюз приема, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. Член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

С оглед на изложеното и основно съобразно мотивите на посоченото решение

на съда на Европейския съюз обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен и следва да бъде отменен в оспорената част, с която на С. 94 О. не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от А. - Ко 2007 ЕООД, Б. Т. Г. ЕООД, Р. ЕООД, Д. Импорт К. ЕООД и С. Т. ЕООД.

В резултата от ревизионното производство, за данъчен период м. 07.2008 г. на С. - 94 О. е доначислен ДДС в размер на 19 623, 72 лв. по фактура № 35/09.07.2008 г., издадена от С. - 94 О. с получател Б. Г..

Констатирано е, че с Нотариален акт за учредяване право на строеж № 69 от 04.07.2008 г., том I, рег. №12239, дело №98/2008 г., Столична община, Б. И. Г. и П. В. Г. като съсобственици на УПИ 1-317, 318 по плана на [населено място], местност Хиподрума учредяват възмездно в полза на С. - 94 О. правото на строеж върху цитирания по-горе имот, срещу задължението на С.-94 О. да построи със собствени сили и средства за своя сметка и риск, или чрез трети лица обектите, описани подробно в раздел първи, точка първа и втора при условията на цитирания Нотариален акт в напълно завършен вид, в сроковете и до степен да са годни за обитаване. От страна на ревизиращия екип е прието, че за жалбоподателя е осъществена хипотезата на чл. 130 от ЗДДС, при което са налице 2 сделки, при които всяка от страните е продавач на това, което дава и купувач, на това, което получава. Прието е, че данъчното събитие възниква на датата на по-ранната от двете сделки. Датата на по-ранната сделка е датата на учредяване правото на строеж - 04.07.2008г. Ревизиращият екип приема, че пазарната цена на строителната услуга е 440 419, 00 лв. съгласно НА. Посочва, че пазарната цена на жилищата следва да бъде 700, 34 лв. на кв.м., която е определена като средно претеглена цена на кв. м. на апартаментите плюс мазетата, дадени в замяна на Столична община, а не определената от жалбоподателя пазарна цена 586, 75 лв. Доначислен е данък в размер на 19 623, 62 лв.

Жалбоподателят оспорва така определената пазарна цена на апартаментите, като твърди, че тя не е определена по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ДОПК и чрез методите за определяне на пазарни цени по смисъла на § 1, т. 10 от тези разпоредби, както и че договорките между дружеството и Столична община са различни от тези между дружеството и физическите лица.

В настоящото производство е прието заключение на съдебно-оценителна експертиза, неоспорено от страните. Вещото лице е използвало метода на увеличената стойност, като е обоснован извод, че пазарната цена на строителната услуга за обекти на Б. и П. Г., в съответствие с чл. 26, ал.7 от ЗДДС, по нотариален акт № 69, том I, дело № 58/2008г. е общо в размер на 320 860,00лв.

Съгласно разпоредбата на чл. 130, ал.1 от ЗДДС когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. По реда на чл. 26, ал.7 от ЗДДС когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги (плащането се извършва изцяло или частично в стоки или услуги), данъчната основа на всяка от доставките е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена

към датата, на която данъкът е станал изискуем.

В случая между страните се спори относно пазарната цена на строителната услуга, която е дължимата от жалбоподателя престация. В ревизионното производство не е възложено извършване на експертиза относно определяне на пазарната цена, което прави необоснован и незаконосъобразен извода, в резултат от който е прието, че данъчната основа на доставката следва да се определи в размера на 365 238,09лв. и да се начисли ДДС в общ размер на 73 047,62лв. Това е така, защото определянето на пазарната цена, в случаите, в които по силата на закона последната е данъчна основа на доставката, е подчинено на правилата на § 1, т. 8 и т. 10 от ДОПК, вр. § 1, т. 16 от ЗДДС, които не са спазени при определяне на данъчната основа в ревизионното производство. „Пазарна цена” е цената по смисъла на § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, определена чрез методите за определяне на пазарни цени по смисъла на § 1, т. 10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Съгласно дефиницията на § 1, т. 8 от ДОПК „пазарна цена” е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. По реда на §1, т. 10 от ДОПК пазарната цена се определя посредством „методи за определяне на пазарните цени”, които са: а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци; б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба; в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба; г) методът на транзакционната нетна печалба; д) методът на разпределената печалба.

В ревизионното производство не е възложено извършването на експертиза за определяне на пазарната цена по някой от посочените методи, а същата е определена при сравнение с цената на строителната услуга, извършена от жалбоподателя към Столична община. Определянето на пазарната цена по този начин е в противоречие с цитираните по-горе разпоредби на ЗДДС и ДОПК, което прави изводите на ревизиращия орган незаконосъобразни.

В настоящото производство, посредством съдебно-оценителна експертиза е определена пазарна стойност на строителната услуга от 320 860,00лв. Същата съдът приема като данъчна основа на доставката на строителната услуга, доколкото е определена обективно, посредством метода на увеличената стойност, съгласно §1, т.10, б.”в” от ДОПК и в съответствие с правилото на § 1, т. 16 от ЗДДС. Дължимият данък върху така определената данъчна основа, по реда на чл. 67, ал.1 от ЗДДС е в размер на 64 172, 00лв. От страна на С. – 94 О. е начислен данък в размер на 53 424,00лв., поради което следва да се доначисли данък в размер на 8875,62лв.

Жалбоподателят оспорва непризнато право на данъчен кредит в размер на 360,00 лв. по фактура № 0....37/31.03.2009г., издадена от С. О. за данъчен период м. 04.2009 г. Съгласно твърденията на жалбоподателя, предмет на доставка по процесната фактура е наем на апартамент, който е бил ползван

от служители на ревизирия субект, командировани в [населено място] за извършване на строителни услуги. В тази връзка се позовава на разпоредбата на чл. 70, ал. 3, т. 7 от ЗДДС.

В мотивите на ревизионния акт, органът по приходите се е позовал на разпоредбите на чл. 70, ал.1, т. 2 от ЗДДС. Съгласно тази разпоредба правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато: 1. стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта; 2. стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Според правилото на чл. 70, ал.3, т. 7 от ЗДДС цитираната разпоредба не се прилага относно транспорта и нощувките на командировани от лицето лица. За да намери приложение това правило е нужно да бъде установено, че фактурираната доставка, действително е свързана с осигуряване на транспорт и нощувки на командировани лица, изпълняващи дейност в изпълнение на осъществяваните от командированото ги лице облагаеми доставки. В случая не са представени доказателства за наличие на командировани лица в [населено място] във връзка с изпълнение на служебните им задължения, които да са отседнали именно в този апартамент. Не са ангажирани и доказателства за командировки на лицата, съгласно изискванията на Наредбата за командировките в страната. Предвид изложеното, жалбата се явява неоснователна в тази част.

Относно определените задължения по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане.

В ревизионното производство е установено, че за финансовата 2007г. от С. - 94 О. е подадена годишна данъчна декларация по чл.92, ал.1 от ЗКПО с вх. № 22050019 от 31.01.2008 г. и годишен финансов отчет съдържащ: Баланс, Отчет за приходите и разходите, Отчет за собствения капитал, Отчет за паричните потоци. Декларираните разходи за външни услуги включат: СМР извършени от подизпълнители - Д. импорт къмпани ЕООД, Р. ЕООД, Б. трейд груп ЕООД, ЕТ ЕМ-33-М. Р., А. инженеринг ЕООД; административни разходи: разходи за телефон, канцеларски материали, актуализация на програмен продукт.

На основание чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат е увеличен със сумите, осчетоводени в сметка 602 „Разходи за външни услуги“, както следва: 51 000.00 лв. данъчна основа на фактурите, издадени от Д. импорт къмпани ЕООД; 22 000.00 лв. данъчна основа на фактурите, издадени от Р. ЕООД; 32 445.00 лв. данъчна основа на фактурите, издадени от Б. трейд груп ЕООД. Като основание са посочени обстоятелствата, установени при насрещните проверки на доставчиците и по конкретно, прието е, че не е доказана реалността на извършените доставки - СМР фактурирани на С. 94 О.. Формулиран е извод, че е налице е отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО - заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Установена е разлика за довносяне в размер на 10 544.50 лв. корпоративен данък и е изчислена лихва за забава в размер на 2 490.11 лв., дължима за периода 01.04.2008г. - 11.12.2009г.

За финансовата 2008г., от С.-94 О. е подадена годишна данъчна декларация по чл.92, ал.1 от ЗКПО с вх. № [ЕГН] от 31.03.2009г. и годишен финансов отчет.

Разходите за външни услуги включат: извършени СМР от подизпълнителите Б. трейд груп ЕООД, А. Ко 2007 ЕООД; охрана обект; услуги по строителен надзор; административни разходи.

На основание чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат е увеличен със сумите, осчетоводени в сметка 602 „Разходи за външни услуги“ както следва: 12 650.00лв. данъчна основа на фактурите, издадени от Б. трейд груп ЕООД и 85 184.40лв. данъчна основа на фактурите, издадени от А. Ко ЕООД през м. 04.2008 г., м.05.2008 г., м.10.2008 г., фактури с номера 1027, 1028 и 1035, издадени през м. 07.2008 г. Мотивите за направеното увеличение са аналогични на изложените относно 2007г. Установена е разлика за довясяне - корпоративен данък в размер на 9 783.44 лв. Изчислена е лихва за забава в размер на 824.94лв. за периода 01.04.2009г. - 11.12.2009г.

По смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са осъществени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но без да води до отклонение от данъчно облагане. Според разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, освен сделките по чл. 16, ал.1, като отклонение от данъчно облагане се определя и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално извършени.

В конкретния случай, жалбоподателят е получател по доставки на услуги от Д. импорт компани ЕООД, Р. ЕООД, Б. трейд груп ЕООД и А. Ко ЕООД. Посредством ангажираните в настоящото производство съдебно-счетоводна и съдебно-техническа експертиза е установено, че във връзка с процесните фактури е осчетоводен разход за външни услуги; спрямо тях са реализирани приходи по доставки, съгласно договори с възложители. Според заключението на съдебно-техническата експертиза, на всички обекти е констатирано, че видимите СМР са изпълнени, а за тези видове СМР, които представляват „скрити работи“ са представени двустранно подписани констативни протоколи, с които инвеститорът приема извършените СМР. Въз основа на приложените по делото документи, както и въз основа на направените по време на огледите по обекти констатации, от вещото лице е направено заключение, че на всички обекти, всички договорени видове строително-монтажни работи са изпълнени. Следователно, не може да се обоснове извод, че от страна на С.-94 О. са изплатени възнаграждения за услуги, за които липсват данни да са реално осъществени в полза на ревизираното лице именно от посочените доставчици. Установено е, че фактурираните услуги са реално получени от жалбоподателя, поради което ревизираното лице законосъобразно е намалило размера на счетоводния финансов резултат за 2007г. и 2008г. с отчетените разходи за външни услуги. В този смисъл, настоящата инстанция приема, че не е налице основание, по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО за

увеличаване на финансовия резултат за посочените периоди. Предвид последното, ревизионният акт, като незаконосъобразен, следва да се отмени в тази част.

На основание на изложените по-горе аргументи, съдът намира, че оспореният срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/08.03.2010г., издаден от Д. В. А. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 1308/02.09.2010г. на директора на Дирекция ОУИ – [населено място] следва да се отмени в частите му относно:

непризнато право на приспадане на данъчен кредит, както следва: в размер на 35 099,56лв., по фактури № 422/15.04.2008г.; № 424/24.04.2008г.; № 428/12.05.2008г.; № 432/27.05.2008г.; № 445/09.06.2008г.; № 447/17.06.2008г.; № 450/27.06.2008г.; № 1027/04.07.2008г.; № 1028/05.07.2008г.; № 1030/06.07.2008г.; № 1031/13.07.2008г.; № 1034/22.07.2008г.; № 1035/27.07.2008г.; № 1047/17.10.2008г.; № 1048/21.10.2008г.; № 1049/30.10.2008г., издадени от А. Ко ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; в размер на 9019,00лв., по фактури № 1331/02.11.2007г., № 1333/12.11.2007г.; № 1335/22.11.2007г.; № 1344/07.12.2007г.; № 1461/04.02.2008г.; № 1463/24.02.2008г., издадени от Б. Т. Г. ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; в размер на 4400,00лв., по фактури № 38/08.10.2007г.; № 47/18.10.2007г.; № 61/26.10.2007г.; № 75/29.10.2007г., издадени от Р. ЕООД, ЕИК:[ЕИК], в размер на 10200,00лв., по фактури № 37/16.02.2007г.; № 48/09.04.2007г.; № 119/12.06.2007г.; № 144/16.08.2007г.; № 146/17.08.2007г.; № 149/19.08.2007г.; № 159/10.09.2007г.; № 177/09.10.2007г.; № 179/15.10.2007г. № 180/20.10.2007г., издадени от Д. Импорт К. ЕООД, ЕИК: [ЕГН], в размер на 90 076,00лв., по фактури № 66/03.07.2008г.; № 75/11.07.2008г.; № 81/22.07.2008г., № 89/29.07.2008г., издадени от С. Т. ЕООД, ЕИК:[ЕИК].

в частта относно доначислен ДДС по фактура № 35/09.07.2008г., издадена от С. – 94 О., с получател Б. Г., за сумата над 8875,62лв.

в частта относно извършеното увеличение на финансовия резултат по реда на чл. 16, ал.2, т. 4 от ЗКПО за периода 01.01.-31.12.2007г., със сумата 105 445,00 лева.

в частта относно извършеното увеличение на финансовия резултат по реда на чл. 16, ал.2, т. 4 от ЗКПО за периода 01.01.-31.12.2008г., със сумата 97 834, 40лева.

В останалата обжалвана част, жалбата на С. 94 О. срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/08.03.2010г., издаден от Д. В. А. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 1308/02.09.2010г. на директора на Дирекция ОУИ – [населено място] следва да се отхвърли като неоснователна.

При този изход на делото и предвид изрично заявените претенции на страните, на последните следва да се присъдят разноски. По делото са направени разноски в размер на 2221,00 лв., от които за съдебно счетоводна експертиза 600,00лв., за съдебно техническа експертиза 421,00лв., за съдебно оценителна експертиза 400,00лв., 50 лв.- държавна такса и 750,00лв. платен адвокатски хонорар. Съразмерно на уважения материален интерес, на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 2102,00 лв. На ответника следва да се присъдят разноски в размер на 619,00 лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, I отделение, 16 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № [ЕГН]/08.03.2010г., издаден от Д. В. А. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 1308/02.09.2010г. на директора на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението – [населено място] в частите му, както следва:

непризнато право на приспадане на данъчен кредит, както следва: в размер на 35 099,56лв., по фактури № 422/15.04.2008г.; № 424/24.04.2008г.; № 428/12.05.2008г.; № 432/27.05.2008г.; № 445/09.06.2008г.; № 447/17.06.2008г.; № 450/27.06.2008г.; № 1027/04.07.2008г.; № 1028/05.07.2008г.; № 1030/06.07.2008г.; № 1031/13.07.2008г.; № 1034/22.07.2008г.; № 1035/27.07.2008г.; № 1047/17.10.2008г.; № 1048/21.10.2008г.; № 1049/30.10.2008г., издадени от А. Ко ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; в размер на 9019,00лв., по фактури № 1331/02.11.2007г., № 1333/12.11.2007г.; № 1335/22.11.2007г.; № 1344/07.12.2007г.; № 1461/04.02.2008г.; № 1463/24.02.2008г., издадени от Б. Т. Г. ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; в размер на 4400,00лв., по фактури № 38/08.10.2007г.; № 47/18.10.2007г.; № 61/26.10.2007г.; № 75/29.10.2007г., издадени от Р. ЕООД, ЕИК:[ЕИК], в размер на 10200,00лв., по фактури № 37/16.02.2007г.; № 48/09.04.2007г.; № 119/12.06.2007г.; № 144/16.08.2007г.; № 146/17.08.2007г.; № 149/19.08.2007г.; № 159/10.09.2007г.; № 177/09.10.2007г.; № 179/15.10.2007г. № 180/20.10.2007г., издадени от Д. Импорт К. ЕООД, ЕИК: [ЕГН], в размер на 90 076,00лв., по фактури № 66/03.07.2008г.; № 75/11.07.2008г.; № 81/22.07.2008г., № 89/29.07.2008г., издадени от С. Т. ЕООД, ЕИК:[ЕИК].

в частта относно доначислен ДДС по фактура № 35/09.07.2008г., издадена от С. – 94 О., с получател Б. Г., за сумата над 8875,62лв.

в частта относно извършеното увеличение на финансовия резултат по реда на чл. 16, ал.2, т. 4 от ЗКПО за периода 01.01.-31.12.2007г., със сумата 105 445,00 лева.

в частта относно извършеното увеличение на финансовия резултат по реда на чл. 16, ал.2, т. 4 от ЗКПО за периода 01.01.-31.12.2008г., със сумата 97 834, 40лева.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на С. 94 О. срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/08.03.2010г., издаден от Д. В. А. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 1308/02.09.2010г. на директора на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението – [населено място] в останалата част.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на С. 94 О., ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет.1, представлявано от Д. Георгиев М., в качеството му на управител сума в размер на 2102,00лв. (две хиляди сто и два лева), представляваща направените във връзка с делото разноски.

ОСЪЖДА С. 94 О., ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],

[улица], ет.1, представлявано от Д. Георгиев М., в качеството му на управител да заплати на Национална агенция за приходите, сума в размер на 619лв. (шестстотин и деветнадесет лева), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Р. Б. в 14 дневен срок от съобщаването му на страните.

Административен съдия: