

РЕШЕНИЕ

№ 7750

гр. София, 09.12.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 07.11.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Калина Арнаудова

при участието на секретаря Антонина Бикова и при участието на прокурора Костов, като разгледа дело номер **6705** по описа за **2013** 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).

Съдебното производство е образувано по жалба подадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управлението в [населено място], [улица], представявано от изпълнителния директор Н. Г. В., срещу ревизионен акт (РА) № [ЕГН] от 10.06.2011 г., издаден от М. И. М. - старши инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) – С., в частта, с която на ревизираното лице за данъчни периоди м.10.2007 г., м.12.2008 г., м.10.2009 г., м.11.2009 г. и м.03.2010 г. е отказано право на данъчен кредит в размер общо на 57 106, 00 лв. и са начислени съответните лихви, изменен и потвърден с решение № 1850 от 18.10.2011 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” („О.”) – С. при Централното управление (ЦУ) на НАП в посочените части.

Настоящото разглеждане на делото повторно. С решение № 750 от 05.02.2013 г., постановено по образуваното по жалбата на [фирма] адм. дело № 11006 по описа на АССГ, Първо отделение, 21-ви състав за 2011 г., жалбата срещу РА № [ЕГН] от 10.06.2011 г. е приета за процесуално недопустима в частта за данъчен период м.07.2008 г. и производството в тази част е прекратено, а в останалата ѝ част е приета за неоснователна. След обжалване, с решение № 9921 от 02.07.2013 г. по адм. дело № 4611 по описа на Върховния административен съд (ВАС), О. отделение за 2013 г., решението на АССГ в частта, с която жалбата на [фирма] е отхвърлена е отменено и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав със задължителни

указания.

Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен, немотивиран и необоснован. Излага съображения за съществено нарушение на материалните и процесуалните разпоредби на закона. Жалбоподателят поддържа, че са налице множество и безспорни доказателства за извършването на услугите, а неизпълнението на задълженията на трудовото законодателство от страна на доставчиците на [фирма] не може да послужи като основание за отказ за ползване на правото на данъчен кредит съгласно разпоредбите на чл. 69 – чл. 72 ЗДДС като посочва, че липсата на доказателства за кадрова обезпеченост не може да се приравнява на липса на доставка и не може да бъде основание за игнорирането на всички останали налични доказателства. Поддържа, че извършването на всяка от доставките се удостоверява от съставените протоколи към всяка фактура, резултатът от извършените услуги е фактически налице, което се потвърждава от извършените плащания в брой, по банков път и чрез прихващане на взаимни задължения, от начисляването на данъка от страна на доставчика, както и от всички други доказателства, представени в хода на извършените насрещни проверки. Следователно, според жалбоподателя, фактът, който е релевантен за признаване на правото на данъчен кредит – наличието на фактически извършени услуги, е удостоверен от множество годни доказателства, събрани по реда на ДОПК. Позовава се на практика на С.. Съобразно изложените в жалбата мотиви отправя искане за отмяна на оспорения акт, в частта потвърдена с горепосоченото решение. Претендира направените разноски.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”) – С., чрез процесуален представител, оспорва жалбата като неоснователна и недоказана по мотиви, изложени в решението на директора на дирекция „О.”. Посочва, че доставчиците не разполагат с необходимия технически и кадрови ресурс за извършване на процесните доставки, като обратното не е доказано и в предишното и в настоящото производство. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за законосъобразност и обоснованост на РА, като издаден от компетентен орган, в рамките на неговите правомощия при спазване на материалноправните и процесуалноправните предпоставки на закона.

Административен съд София-град, Първо отделение, 42-ри състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1008414 от 07.10.2010 г., изменена със ЗВР № 1100558 от 13.01.2011 г., издадени на основание чл. 112 ДОПК и чл. 113 ДОПК е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност за периода 01.10.2007 г. – 31.08.2010 г. Извършването на ревизията е възложено на М. И. М. на длъжност главен инспектор по приходите и ръководител екип и на Т. Костов Г. на длъжност инспектор по приходите. Заповедите са издадени от компетентен орган по приходите Д. В. П. – началник сектор „Ревизии”, Дирекция „Контрол” при ТД на НАП – С., видно от заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директор на ТД на НАП – С. и съдържат реквизитите по чл. 113, ал. 1 ДОПК. Определен е краен срок за извършване на ревизията – 15.02.2011 г. ЗВР № 1008414 от 07.10.2010 г. е връчена на данъчния субект на 15.10.2010 г., а ЗВР № 1100558 от 13.01.2011 г. – на 17.01.2011 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК от ревизиращите органи е издаден РД № 1100558 от 01.03.2011 г. на [фирма] с предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК съдържание. РД е връчен на ревизирувания субект на 13.04.2011 г. - след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК.

Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение от ревизираното лице с вх. № 53-04-299/27.05.2011 г. (с решение № 1100671/26.04.2011 г. срокът за подаване на възражение е продължен до 27.05.2011 г.). Към възражението от страна на дружеството са приложени редица доказателства, касаещи доставките от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

На основание чл. 119, ал. 2 ДОПК, началник сектор „Ревизии”, Дирекция „Контрол” при ТД на НАП – С. Д. В. - П., е издала заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1100558 от 11.04.2011 г., с която е определен компетентният да издаде РА орган по приходите – М. И. М.. Последната е връчена на ревизираното лице на 03.08.2011 г.

В срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК, определеният със З. компетентен орган е издал спорния РА № [ЕГН] от 10.06.2011 г., връчен на жалбоподателя на 03.08.2011 г., след изтичането на срока по чл. 119, ал. 4 ДОПК. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК.

Видно от РД и издадения въз основа на него РА основната дейност на [фирма] е извършване на комплексни транспортни услуги, ремонт и сервизно обслужване на транспортни средства и търговска дейност.

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл. 68 ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на „Б. – СТ” Е., относно следните фактури, издадени на жалбоподателя: данъчна фактура (ДФ) № 1/03.11.2009 г., на стойност 18 000,00 лв. и начислен ДДС 3 600,00 лв.; ДФ № 3/12.11.2009 г. на стойност 19 970,00 лв. и начислен ДДС 3 994,00 лв.; ДФ № 5/24.11.2009 г., на стойност 19 880,00 лв. и начислен ДДС 3 976,00 лв. и ДФ № 8/25.03.2010 г., на стойност 18 182,00 лв. и начислен ДДС 3 636,40 лв.

Ревизиращите органи са констатирани, че предмет на посочените фактури, издадени от [фирма] са „СМР по договор”, а съгласно представения договор [фирма] е възложило на [фирма] да извърши СМР и ремонти (изчистване, изкърпване и боя латекс за писта на втори и трети етаж, както и изчистване, изкърпване и боя латекс на трети етаж). Макар от представените фактури да се установява, че разплащането между котнрагентите е станало в брой, ревизиращите органи са намерили, че липсва фискален бон от ЕКАФП и не е представена никаква счетоводна отчетност. Отразили са също така, че не са представени трудови договори, за наличие на работници за извършване на спорните СМР. След анализ на всички събрани в хода на производството доказателства: от насрещната проверка на [фирма], от данните от информационния масив на НАП и от документацията на ревизираното дружество, ревизиращите са направили извод, че не се доказва насрещна престация по доставките жалбоподателя, тъй като липсва каквато и да било документална обосноваост, относно разплащането по фактурите. На следващо място са взели предвид, че доставчикът [фирма] не е представил доказателства за наети квалифицирани работници по трудови или граждански договори, както и възможността на собственика да извърши с личен труд посочената доставка. Не е доказано наличието на подизпълнител, който да извърши фактурираната доставка, тъй като прекият доставчик не разполага с техника и кадрови потенциал за това. На последно място са

отчели, че не са представени никакви счетоводни документи от [фирма] за установяване начина на осчетоводяване и начисляване на ДДС по горесцитираните услуги. Предвид това органите по приходите са направили извод, че не е доказано изпълнение на доставка от страна на доставчика, независимо че е издадена данъчна фактура за това. Тази фактура сама по себе си не доказва наличие на доставка. Изложили са съображения, че по своята същност правото на приспадане на данъчен кредит е сложен фактически състав, правните последици, по които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Първият и основен елемент на този състав е наличието на доставка. Законът не свързва правото на данъчен кредит единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки. Ревизиращите са съобразили Тълкувателно Решение № 5/14.07.2004 г. на ВАС, в което е застъпено, че достоверността на първичния счетоводен документ (фактурата), следва да бъде преценявана с оглед на всички останали документи, които са представени и които касаят предмета на доставката по нея. Като са съобразили чл. 25 ЗДДС са изложили съображения, че доставка, извършена от задължено лице, се оценява като „данъчно събитие”. На датата на възникването му се поражда задължение за регистрираното лице да начисли данък и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Посочили са, че ако е издадена фактура и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 ЗДДС. Издаването на фактури, без зад тях да стои реално извършена работа, материална, техническа и кадрова обезпеченост, както и насрещна престация, не означава, според ревизиращите, доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС. Мотивирали са се, че наличието на доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС е основно условие за начисляване на данък от изпълнителя на доставката и основно условие за ползване на данъчен кредит от получателя на доставката. На основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Данъкът е изискуем само при наличие на доставка. В заключение са приели, че липсата на такава прави неприложим режима на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС за ревизираното дружество по фактурите, издадени от [фирма].

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл. 68 ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма] относно следните фактури, издадени на [фирма]: ДФ № [ЕГН]/01.12.2008 г., на стойност 25 000,00 лв. и начислен ДДС 5 000,00 лв.; ДФ № [ЕГН]/04.12.2008 г. на стойност 20 000,00 лв. и начислен ДДС 4 000,00 лв.; ДФ № [ЕГН]/08.12.2008 г. на стойност 23 333,33 лв. и начислен ДДС 2 666,67 лв.; ДФ № [ЕГН]/16.12.2008 г. на стойност 33 333,33 лв. и начислен ДДС 6 666,67 лв.; ДФ № [ЕГН]/22.12.2008 г. на стойност 33 333,33 лв. и начислен ДДС 6 666,67 лв. и ДФ № [ЕГН]/29.12.2008 г. на стойност 25 000,00 лв. и начислен ДДС 5 000,00 лв.

Ревизиращите органи са констатирани, че предмет на посочените фактури, издадени от [фирма] е извършване на „СМР по договор”, а съгласно представения договор от 02.05.2008 г. жалбоподателят е възложил на [фирма] да извърши СМР на гаражно тяло, административна сграда и магазин. Констатирани са, че липсват редовни касови бележки, отразяващи насрещна престация. След анализ на всички събрани в хода на производството доказателства: от насрещната проверка на [фирма], от данните от информационния масив на НАП и от документацията на ревизираното дружество,

ревизиращите са съобrazили че доставчикът не е представил и доказателства, за наети квалифицирани работници по трудови или граждански договори, за възможността на собственика да извърши с личен труд посочената доставка, както и това, че не е доказано наличието на подизпълнител, който да е извършил фактурираната доставка, тъй като прекият доставчик не разполага с техника и кадрови потенциал за това. Констатирани са също така, че в счетоводството на [фирма] са взети счетоводни операции, по които липсва документална обоснованост. Предвид това са направили извод, че не е доказано изпълнение на доставки от страна на [фирма], независимо че са издадени данъчни фактури за това. Останалите изложени съображения са идентични на изложените, досежно доставчика [фирма].

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл. 68 ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма] относно следните фактури, издадени на [фирма]: ДФ № 200/30.10.2007 г., на стойност 15 000,00 лв. и начислен ДДС 3 000,00 лв. и ДФ № 202/31.10.2007 г., на стойност 14 500,00 лв. и начислен ДДС 2 900,00 лв.

Ревизиращите органи са констатирани, че предмет на посочените фактури, издадени от [фирма] е извършване на „СМР по договор”. Видно от РД, ревизиращите са направили констатация, че не са представени никакви документи относно разплащането по посочените фактури, не са представени никакви счетоводни документи, отразяващи насрещна престация, както и документи, от които се установява, че има назначени лица по трудов или граждански договор. След анализ на всички събрани в хода на производството доказателства: от насрещната проверка на [фирма], от данните от информационния масив на НАП и от документацията на ревизираното дружество, органите по приходите са приели, че не се доказва насрещна престация по доставката към ревизираното дружество, тъй като не са представени никакви документи за разплащане между контрагентите, доставчикът [фирма] не е представил доказателства, за наети квалифицирани работници по трудови или граждански договори, както и такива за възможността на собственика да извърши с личен труд посочената доставка. Освен това не е доказано наличието на подизпълнител, който да извърши фактурираната доставка, тъй като прекият доставчик не разполага с техника и кадрови потенциал за това. Отделно от това доставчикът не е представил никакви счетоводни документи. Предвид тези установявания, ревизиращите органи са направили извод, че не е доказано изпълнение на доставки от страна на [фирма], независимо че са издадени данъчни фактури за това. Те сами по себе си не доказват наличие на доставка, ако не са представени необходимите доказателства. Останалите изложени съображения са идентични на изложените досежно доставчика [фирма] и [фирма].

С цел установяване наличието на обстоятелства по чл. 68 ЗДДС в хода на данъчната ревизия е извършена насрещна проверка на [фирма] относно следните фактури, издадени на жалбоподателя: ДФ № 69/28.10.2009 г., на стойност 16 250,00 лв. и начислен ДДС 3 250,00 лв.; ДФ № 70/29.10.2009 г., на стойност 18 750,00 лв. и начислен ДДС 3 750,00 лв. и ДФ № 71/30.10.2009 г., на стойност 20 000,00 лв. и начислен ДДС 4 000,00 лв.

Ревизиращите органи са констатирани, че предмет на посочените фактури, издадени от [фирма] е извършване на „ремонт на покрив”. Видно от РД, ревизиращите са направили констатация, че не са представени никакви документи относно извършено разплащане между контрагентите, не са

представени трудови или граждански договори за назначени лица и техния образователен ценз, както и никакви счетоводни документи. След анализ на всички събрани в хода на производството доказателства: от насрещната проверка на [фирма], от данните от информационния масив на НАП и от документацията на ревизираното дружество ревизиращите са направили извод, че не се доказва насрещна престация по доставките към ревизираното дружество. Като причина за това са посочени липсата на разплащане по извършените СМР; непредставянето от страна на доставчика на доказателства, за наети квалифицирани работници по трудови или граждански договори, както и относно възможността на собственика да извърши с личен труд посочената доставка. Също така не е доказано наличието на подизпълнител, който да извърши фактурираната доставка, тъй като прекият доставчик не разполага с техника и кадрови потенциал за това. Ревизиращите са съобразили, че [фирма] не е представило документи, за да удостовери счетоводно отразените фактури и такива за начислен ДДС. Предвид тези констатации са направили извод, че не е доказано изпълнение на доставки, независимо че са издадени данъчни фактури за това.

Предвид констатациите, направени с РД, на основание чл. 70, ал. 5 ЗДДС, във връзка с чл. 68, ал. 2, чл. 6, ал. 1, чл. 9 и чл. 25, ал. 2 и ал. 5, т. 1 ЗДДС е направено предложение да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит на А." АД по посочените фактури с издател [фирма].

И. РА орган по приходите е съобразил, че декларираните доставки са за извършени строително-монтажни работи. Изложил е, че реалното извършване на облагаемата доставка е задължително условие за възникване на правото на данъчен кредит. Приел е, че не са налице доказателства, които по безспорен начин да удостоверят реалното извършване на доставка на процесните услуги, поради което начисленият ДДС по процесните фактури е счетен за неправомерно начислен по смисъла на чл. 70, ал. 5 ЗДДС (начислен без основание). Изложил е, че издаването на фактури и тяхното осчетоводяване само по себе си не означава извършване на доставка. Фактурата замества договора и е доказателство за възникване на облигационни отношения между страните, но не и за реалното извършване на доставките. Предметът на доставките, според издателя на РА, е следвало да бъде доказан, независимо че от формална страна са изпълнени изискванията на чл. 68, ал. 1 ЗДДС. Изложил е и мотиви, че данъчната фактура е частен свидетелстващ документ, поради което не се ползва с материална доказателствена сила. Предвид това, независимо че ревизираното лице разполага с посочените фактури и същите са осчетоводени в счетоводството му, то тези фактури не доказват, че удостоверените с тях доставки са действително осъществени, тоест че съдържанието на фактурите съответства на обективната действителност.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК, издаденият срещу ревизирания субект РА е обжалван по административен ред с жалба вх. № 53-04-468 от 12.08.2011 г. Жалбата е подадена по реда на чл. 152, ал. 3 ДОПК до решаващия орган – директора на дирекция „О.“, чрез ТД на НАП – [населено място]. В срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, решаващият орган се е произнесъл с изрично мотивирано решение № 1850 от 18.10.2011 г. по повдигнатия с жалбата въпрос. По повод

проведеното оспорване на издадения РА, директорът на Дирекция „О.“ е отменил РА по отношение на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди месец ноември и месец декември 2007 г. и месец юли 2009 г., изменил го е по отношение на установеното задължение по ЗДДС за данъчен период октомври 2007 г., като от 8370,76 лв. ДДС за внасяне е определил задължение в размер на 7253,47 лв. ДДС за внасяне, ведно със съответните лихви, а в останалата част РА е потвърдил. Като е съобразил констатациите, направени от органите по приходите, издали спорните РА и РД, решаващият орган е приел, че преценката за правомерността на упражняване правото на данъчен кредит следва да бъде направена, изхождайки, както от разпоредбите на чл. 68 - чл. 72 ЗДДС, така и от обстоятелството за реалност на извършената доставка. След като е съобразил легалните дефиниции за понятието „доставка на стока“ и „доставка на услуга“, съгласно чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС, ответникът е взел становище, че когато става въпрос за извършване на услуга, доставчикът следва да разполага с назначен или нает персонал със съответната квалификация и правоспособност, за осъществяване на необходимите функции и операции. Предвид това е изложил становище, че по доставките от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] няма представени безспорни доказателства относно фактичното им изпълнение. Изложил е съображения, че не е достатъчно само издаването на фактура с придружаващите я документи (протокол, разписка), но е необходимо да се изследва също така възможността доставката да бъде реално извършена със съответния кадрови и технически ресурс. Приел е, че както в хода на извършените насрещни проверки, така и от страна на жалбоподателя, не са представени доказателства с какъв кадрови и технически ресурс са извършени въпросните услуги с предмет строителни и ремонтни работи. Решаващият орган е намерил, че предвид специфичния предмет на тези доставки, същите не биха могли да бъдат осъществени без доставчиците да притежават назначени работници на трудов договор или наети работници по граждански договор, каквито документи не са ангажирани в производството (с изключение на доставчик [фирма]). Освен това, не са представени доказателства, че услугите са осъществени чрез подизпълнител. Ето защо е счел, че не става ясно и не се доказва по какъв начин са извършени услугите, респективно не са налице доказателства относно фактичното осъществяване на услугите, по смисъла на чл. 9 ЗДДС. Затова е направил крайния правен извод за неоснователност на жалбата в тази и част. Във връзка с твърдението за допуснатата грешка при определяне на задълженията по ЗДДС за периода месец ноември 2007 г., решаващият орган е констатирал, че с подадената справка-декларация за този период, лицето е декларирало ДДС за възстановяване в размер на 5912,56 лв., отказаното право на данъчен кредит е 592,07 лв., както изрично е записано в акта, поради което резултатът за периода е следвало да бъде определен на ДДС за възстановяване в размер на 5320,49 лв., а не на 5230,49 лв. В заключение е изменил РА в тази част.

Решението е връчено на представляващия дружеството на 26.10.2011 г. Жалбата на [фирма] до съда е подадена чрез Дирекция „О.“ – С. при ЦУ на НАП, където е регистрирана с вх. № 53-02-451 от 09.11.2011 г.

В хода на първоначалното разглеждане на делото, по искане на жалбоподателя е допусната съдебно-техническа експертиза (СТЕ). Заключение на експертизата е изготвено от вещото лице В. М. А., не е оспорено от страните и е прието по делото. То е изготвено след извършен оглед и преглед на представените документи по делото за фирмите [фирма], [фирма], [фирма]; [фирма], които представляват част от извършените в процесния имот - гаражно тяло и административна сграда, собственост на [фирма], находящи се в [населено място], [улица] СМР. Експертът посочва, че гаражното тяло има четири етажа, като в северната част са изградени пистите (качваща и слизаща), по които се осигурява достъпът до гаражните етажи. В сутеренния етаж са ситуирани автомивки, приемна, кафе, автосервиз и административната част, шоурум и склад. Площта на отделните етажи е около 2 400 кв.м. Конструкцията е масивна -стоманобетонна. Южната фасада е остъклена с дограмата тип „С.". Подът на гаражните етажи – бетон. В процесния имот са извършвани СМР, които по същество са всъщност ремонтно-възстановителните строителни работи по смисъла на ЗУТ. Вещото лице уточнява, че към момента на огледа се установяват подробно описани в СТЕ подобекти като част от останалите СМР очевидно са извършени в различни периоди и не всички от тях касаят съдебното производство. Експертизата уточнява, че определянето на СМР по вид и количество за ревизирания период от процесните доставчици е извършено при обобщаването им по представените по делото документи (протоколи за приемане, предаване), а заплащането на услугата е извършвано на акорд. Определените количества са приблизителни, т.е. не съществуват строителни книжа - чертежи и работни проекти. В СТЕ се посочва, че възстановяването на латексовото покритие по стени, тавани и фасади предполага извършване и на други „скрити” работи, предхождащи полагането на латекс. В представените протоколи всички работи са обединени в една позиция. Пояснява се, че е работено и по протоколите, представени към делото по договор от 05.01.2009 г. с фирма [фирма], която е работила по фасадата. Представените общи количества по вид не влияят на обобщените такива, извършени от останалите фирми. Вещото лице указва, че в част от представените приемо-предавателни протоколи не е фиксирано къде са извършени актуваните СМР.

При новото разглеждане на делото, вещото посочва, че СМР са извършени в частта от сградата, която се ползва като административна от [фирма] и нейната фасада е на [улица]. Тази административна част от сградата, означена на предоставената по делото скица като 5МЖ. Части от сградата, намиращи се в крайната северна част на имота на [улица] са отдадени под наем на [фирма]. Експертът уточнява, че първоначално е приел, че задачата му е да констатира извършените СМР в частта от сградата, намираща се на границата на [улица]. СМР извършени в тази част от сградата не съответстват на количествата дадени в отчетните документи на фирмата. В следствие е констатирано, че сградата е на „А. Б.” и няма нищо общо с дружеството, тъй като е отдадена под наем за дълъг срок и застрахователното дружество само е извършило ремонт в нея. Конкретизира, че експертизата не е имала за задача да установява съответствие на количествата, а само дали видовете възстановителни работи са извършени

като вид.

В настоящото производство като доказателства са ангажирани приложената документация по адм.дело № 11006/2011 г. на АССГ и по адм.дело № 4611/2013 г. на ВАС, както и представените с молба от 24.09.2013 г. заверени копия от страна на процесуалния представител на жалбоподателя. Посочените копия на документи под опис са депозирани във връзка с дадените указания от ВАС и определение на съда от 09.09.2013 г. и са приети като доказателства по делото.

При така установеното от фактическа страна, Административен съд София-град, Първо отделение, 42-ри състав, обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

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

Атакуваният в настоящото производство РА № [ЕГН] от 10.06.2011 г. е издаден от М. И. М. - старши инспектор по приходите при ТД на НАП- С.. Лицето, издало акта е определено за компетентен орган по издаването му със заповед № К 1100558 от 11.04.2011 г., издадена на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК. Предвид изложеното, съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 118, ал. 2 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 ДОПК правомощия. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на задълженията. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА, доколкото подаденото от ревизираното лице възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РА, е счетено за неоснователно от издателя на РА.

При издаването на РА не са допуснати съществени процесуални нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност. При извършване на ревизията е спазен предвиденият в чл. 114, ал. 1, във връзка с ал. 2 ДОПК срок. РД е издаден на 01.03.2011 г. – т.е. в 14-дневния срок след изтичането на срока за извършване на ревизията, предвиден в чл. 117, ал. 1 ДОПК. Връчването на РД след посочения в чл. 117, ал. 4 ДОПК тридневен срок, не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срокът в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не пречатства правото на защита на ревизираното лице. РА е издаден в срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК. Не съставлява съществено нарушение на процесуалните норми, невръчването му на ревизираното лице в

7-дневния срок по чл. 119, ал. 4 ДОПК, ведно със З.. Цитираната разпоредба е инструктивна и насочена към ревизиращите органи, като нарушаването на инструктивния срок няма пряко отношение към законосъобразността на установените задължения. Ето защо посочените процесуални нарушения не могат да бъдат основание за отмяна на РА.

По отношение на приложението на материалния закон – ЗДДС:

Предмет на оспорване в настоящото производство са издадените от [фирма], [фирма], [фирма]; [фирма] фактури с предмет на доставка услуги по СМР, за които не е признато правото на данъчен кредит. Видно от мотивите на оспорения акт, ревизиращите органи приемат, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните доставки, тъй като не е доказано тяхното реално осъществяване, т.е. неоснователно са издадени фактури без реално да са извършени доставки.

Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по процесните фактури се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочените доставчици услуги.

В хода на ревизията цитираните субекти са представили издадени към [фирма] фактури, приемо-предавателни протоколи относно извършена и приета работа, сключени договори, платежни документи, счетоводни регистри и др. Както в хода на извършените насрещни проверки, така и от страна на жалбоподателя не са представени доказателства с какъв кадрови и технически ресурс са извършени въпросните услуги. Същите имат за предмет: строителни и ремонтни работи. Предвид специфичния предмет на тези доставки, същите не биха могли да бъдат осъществени без доставчиците да притежават назначени работници на трудов или наети работници по граждански договор. Документи за това обаче не са ангажирани в производството. Единствено [фирма] е представило разпечатка на сметка 421/персонал, но само и единствено тя не удостоверява и не доказва, че дружеството е имало назначени такива работници, които да изпълнят процесните услуги. В тази връзка не става ясно и не се доказва по какъв начин са извършени услугите. Едновременно с това не се представят доказателства, че доставчиците са наели трети лица - подизпълнители, за извършване на съответните СМР, което е от значение за доказване на доставките.

Представените договори, протоколи и платежни документи не са достатъчни, за да удостоверят реалност на спорните доставки, тъй като за целите на данъчното облагане следва да се установи и докаже по какъв начин е извършена доставката, с какъв кадрови и технически ресурс е разполагал доставчикът, за да я осъществи и т.н. В този смисъл изложеното в решението на ответника досежно липсата на доказателства за кадрово обезпечаване на доставчика е правилно и обосновано. Въпреки дадените на жалбоподателя указания с определение от 09.09.2013 г. относно разпределението на доказателствената тежест и с оглед дадените указания от ВАС, същият ангажира на 10.09.2013 г. доказателства, които настоящия състав, след запознаване с тях, констатира че са представени и в хода на предходното разглеждане на делото (договори, фактури и приемо-предавателни протоколи), т.е. той не прояви процесуална активност в указания му смисъл. В

допълнение на изложеното, съдът намира, че въпреки дадените на дружеството – жалбоподател указания и в хода на настоящия процес, в производството не се установи и не се доказва по безспорен начин осъществяването на спорните по делото доставки. По делото не се представиха доказателства за индивидуализиране на възложената по договорите работа – СМР и ремонти. Жалбоподателят отново не приобщи към доказателствената съвкупност техническо задание или друга разменена между страните кореспонденция, в това число предоставени на изпълнителя „изходни данни”. Неустановен по делото остава начина, по който работата е била конкретизирана. На следващо място, жалбоподателят не представи доказателства за изпълнение на задължението си да установи кое лице е било назначено като оторизирано за вземане на технически решения или което да извършва контрол по време на изпълнение на работата.

Освен така изложеното, следва да се посочи, че видно от процесните фактури, не са индивидуализирани по дата, както договора, в изпълнение на който са извършени спорните СМР, така и протокола, с който те са отчетени.

Тук е мястото да се отбележи, че наистина за жалбоподателя в качеството му на юридическо лице е важно осъществяването на доставката, респективно извършването на услугата, без да е от значение за него с какъв кадрови потенциал разполага доставчика. Обстоятелството, че доставчиците не ангажират доказателства за сключени трудови или граждански договори може да бъде разглеждано като нарушение на трудовото законодателство, но не и до извода, че същите не могат да изпълняват задълженията си по договор. Въпреки това, по делото не са представени доказателства, че отразената сделка действително се е осъществила. За събирането и представянето на необходимите доказателства по делото от жалбоподателя, поведението на доставчиците е без значение. Но и в новото разглеждане на делото, предметът на спорните фактури по никакъв начин не е индивидуализиран и не може да се изведе категоричен извод, че е свързан именно с представените по делото протоколи, които са също така неиндивидуализирани. Простото съвпадение на стойностите на протоколите и на тази по фактурите не е достатъчно.

Представените по делото Нотариален акт № 85 от 07.07.2004 г., Удостоверение от Столична община район „О.” с изх. № СА 7000-143/25.05.2011 г., скица № 57/16.03.2010 г., издадена от район „О.” и скица на поземлен имот № 34152/01.11.2011 г., издадена от Агенцията по геодезия, картография и кадастър – С. доказват собствеността на дружеството – жалбоподател досежно процесния имот, но не доказват осъществяването на посочените услуги в издадените от процесните доставчици първични счетоводни документи.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. По силата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Услуга по смисъла на чл. 8 ЗДДС е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута,

използвани като платежно средство, а съгласно чл. 9, ал. 1 от с.з., доставката на услуга е всяко извършване на услуга. Доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност в изпълнение на договорите. Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено 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 продукция. 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 доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. За упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно единствено притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, а трябва да е изпълнено изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки. В този смисъл е и т. 31 от решение на Съда (трети състав) от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г., съгласно която: „За да се установи обаче, че на основание на тези доставки на стоки е налице правото на приспадане, посочено от Б., е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от Б. за извършването на облагаеми сделки.”.

Следва да се посочи, че по аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки. Представените доказателства, които представляват фактури, договори и приемо-предавателни протоколи не се ползват с материална доказателствена сила и следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства, относими към спорните доставки. Представянето на частни документи, от които оспорващото дружество черпи изгодни за себе си правни последици - фактури, договори, протоколи, не е достатъчно да се приеме, че те обективират конкретно извършена дейност. Те следва да са придружени с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. Такива доказателства в административното и съдебното производство не са представени. Не е установено, че доставчикът разполага с ресурс, както човешки, така и материален за обезпечаване изпълнението на услугите, както и че същият е разполагал със стоките, описани във фактурите. Не е установено какви разходи: за материали, възнаграждения, консумативи и др. е направил доставчика, за да може да реализира СМР, посочени във фактурите, респ., за да образува тяхната стойност. Липсват доказателства за

материално-техническа обезпеченост за извършване на услугите. Относно фактурираните СМР, видно от установеното в хода на ревизията липсват доказателства за персонал, който реално да извърши услугите. С оглед предмета на спорните фактури - СМР, при извършване на същите следва да се използва труд на наети по трудови или граждански договори работници. При липса на доказателства, че доставчиците разполагат или са разполагали към момента на издаване на фактурите с необходимия ресурс за изпълнение на доставките и при липса на доказателства за направени разходи, с които да се обезпечи изпълнението на доставките не може да се приеме, че жалбоподателят е получил съответните стоки и услуги от конкретно посочения издател на фактурите, по които се претендира право на данъчен кредит. Посоченото е основание да се подкрепи изводът на органите по приходите, че в случая не е обосновано реално извършване на доставка.

Изложеното не противоречи на приетото от С. в решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в т. 63 е посочено, че според практиката на съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи /вж. Решение от 17 юли 2008г. по дело № С-132/06, т. 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело № С-188/09, т. 21/. В т. 64 е посочено, че 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. В случая, за да установят реалността на документираните услуги, с оглед разпоредбата на чл. 37, ал. 1 ДОПК, вменяваща задължение на органите по приходите да събират служебно доказателства, от ревизиращия екип са инициирани насрещни проверки на доставчиците и са извършили действия за събиране на възможната налична информация. Ревизиращите органи са анализирали задълбочено всички представени доказателства и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което се е формирало становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като липсват безспорни доказателства за реалното осъществяване на документираните с тях доставки именно от посочения доставчик. Настоящата инстанция споделя така формирания извод, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизионното производство доказателства не позволява да бъде прието, че процесните фактури документират реално извършени доставки. В случая се касае за установяване на правнорелевантните за спора факти, а именно, че доставчикът е разполагал с възможност да извърши фактурираната услуга, като по този начин е престира на получателя реално изпълнен от него резултат. Тези факти по отношение на горепосочените фактури не са установени.

На следващо място, досежно възраженията на ревизираното лице за представени договори, установяващи отношенията между страните е необходимо да се отбележи, че при съставянето на договорните документи, в които се посочват дейностите за изпълнение, страните трябва да се съобразяват с императивните норми от административен и друг характер, действащи в страната. Подробно следва да бъде определен обемът на

строителството и техническите характеристики на обекта в основния договорен документ, където да се посочат видовете работи, които ще се изпълняват, описание на обема строителство и техническите му характеристики. В представените договори липсва метод на определяне на цената на СМР и не е представена калкулация за различните видове строителни работи. Не се представиха и доказателства за превоза на тези материали от склад, до местата, където се твърди, че са предадени. В тежест на ползващия се от правата по процесните фактури е да докаже, че отразената сделка действително се е осъществила. Недоказаната реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчнозадълженото лице.

По всички изложени причини, съдът намира, че правилно и законосъобразно, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във вр. с чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС и чл. 70, ал. 5 ЗДДС, органите по приходите са приели, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по доставките, за които се твърди, че са извършени от [фирма], [фирма], [фирма]; [фирма]. Наличието на фактури не доказва реалното извършване на доставките. Фактурите следва да са придружени с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. Непредставянето на документи и неангажирането на други доказателства, доказващи реалността на фактурираните услуги в процесната хипотеза, влече след себе си като правна последица непризнаването на получателя на правото на данъчен кредит. Съдът намира, че такива доказателства не са ангажирани от жалбоподателя, както в хода на ревизионното производство, така и във фазата на новото съдебното обжалване. Предвид това, законосъобразно с РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит по посочените фактури. Признаването на правото на данъчен кредит е свързано с установяване по несъмнен начин на реалността на доставката.

С оглед крайния изход на делото заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК във вр. с чл. 8 и с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 1 592,13 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

По изложените съображения и на основание чл. 172, ал. 2, предл. 2, чл. 143, ал. 1 и чл. 226, ал. 3 АПК, Административен съд София град, Първо отделение, 42 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата подадена от [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управлението в [населено място], [улица], срещу ревизионен акт № [ЕГН] от 10.06.2011 г. издаден от старши инспектор по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – С., в частта, с която на ревизираното лице за данъчни периоди м.10.2007 г., м.12.2008 г.,

м.10.2009 г., м.11.2009 г. и м.03.2010 г. е отказано право на данъчен кредит в размер общо на 57 106, 00 лв. и са начислени съответните лихви, изменен и потвърден с решение № 1850 от 18.10.2011 г. на директора на дирекция „О.“ – С. при ЦУ на НАП в посочените части.

ОСЪЖДА [фирма], с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централното управление на Националната агенция за приходите, сума в размер на 1 592, 13 лева (хиляда петстотин деветдесет и два лева и 13 ст.), представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: