

РЕШЕНИЕ

№ 640

гр. София, 31.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 44 състав, в
публично заседание на 15.01.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Юлия Тодорова

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **5551** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], с ЕИК[ЕИК] и адрес за кореспонденция [населено място], [улица], представлявано от Г. В. Ц. – Изпълнителен директор срещу Ревизионен акт №[ЕИК]/15.09.2011г., издаден от А. К. К. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С. град, потвърден в обжалваната част с Решение № 588/19.03.2012г. на Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – респ. „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно Управление на НАП – С., след измененията на ДОПК, в сила от 01.01.2013 година.

В жалбата се излагат съображения, че обжалваният ревизионен акт №[ЕИК]/15.09.2011г., в частта за отказано право на приспадане на данъчен кредит е незаконосъобразен. Оспорва отказано право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 70, ал.5 от ЗДДС по фактури №778/14.04.2009 г. и №858/19.06.2009 г., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Счита, че за доставките от посочените доставчици за извършени строително-монтажни работи, в хода на ревизията е представил достатъчно доказателства, доказващи реалността на доставките. Намира, че ревизиращите органи не са извършили обстоен и обективен анализ на доказателствата и с ревизионния акт неоснователно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит с основен мотив непредставяне на доказателства относно реалността на доставките. По време на производството по обжалване на ревизионния акт по административен ред, са представени доказателства, заверени от [фирма] - фактури, извлечения от

счетоводни сметки 501 и 411, оборотна ведомост, граждански договори и сметки за изплатени суми. В подкрепа на изложените аргументи жалбоподателят визира конкретни решения от съдебната практика на ВАС. Излага правни доводи и сочи неправомерно прилагане на нормата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Счита, че установяването на произхода на стоката не е предвидено като предпоставка за признаване правото на данъчен кредит. Сочи, че получателят по доставката не може да носи отговорност за действията на доставчика, след издаване на фактура от същия и предаване на стоката или услугата на получателя. По същество се иска от съда постановяване на съдебно решение, с което да бъде отменен като незаконосъобразен Ревизионен акт №[ЕИК]/15.09.2011г. в частта за отказано право на приспадане на данъчен кредит по посочените две фактури и периоди, потвърден с Решение № 588/19.03.2012 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – респ. "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно Управление на НАП - С..

Ответникът — Директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при централното управление на Националната агенция за приходите С., уточнение по разпореждане от 15.01.2013г., чрез процесуалния представител юрк. Г., оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Счита ревизионният акт в обжалваемата му част за правилен и законосъобразен. Претендира сторените по делото разноски в размер на юрисконсултското възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител по делото и не изразява становище по същество на жалбата.

Съдът след като прецени събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност, ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните на осн. чл.235, ал.1 от ГПК във вр. с чл.144 от АПК, приема за установено от правна и фактическа страна следното:

Жалбата е допустима, подадена в срок от надлежната страна против ревизионен акт, който е обжалван по административен ред в частта за отказано право на данъчен кредит по отношение фактурите, издадени от [фирма] и не е отменен. При оспорването е спазен предвиденият от закона преклузивен срок по чл. 156, ал.1 ДОПК от надлежната страна. Разгледана по същество жалбата по отношение отказаното право на приспадане на данъчен кредит, е основателна. В останалата част ревизионният акт не се обжалва и е влязъл в сила.

Производството по издаване на ревизионен акт, започва с възлагане на ревизия, следователно актът, с който се задвижва това производство, е заповед за възлагане на ревизия. Със заповедта за възлагане на ревизия не се създават права или задължения и не се засягат законни интереси на ревизираните субекти, а само се поставя началото на ревизионните действия, след приключването, на които се издава ревизионен акт. Въз основа на нея, обаче, започват действия по ревизиране и издаване на ревизионен акт. Като начало на производството, заповедта за възлагане на ревизията, следва да отговаря на определени законови изисквания. Актът за възлагането ѝ трябва да бъде издаден от компетентен орган – този по чл. 112, ал. 2 или чл. 134, ал. 1 от ДОПК и да има изрично посоченото в чл. 113, ал. 1 от ДОПК съдържание. Органът, възлагащ ревизията, определя ревизирания субект, ревизиращите органи, срок за извършване на ревизията, ревизираните данъчни периоди и вида на ревизираните задължения, както и други обстоятелства, имащи значение за ревизията. Всяка промяна в тези обстоятелства се извършва с нова заповед за възлагане на ревизия, при съобразяване

разпоредбите на чл. 113 и чл.114 от ДОПК. Неспазването на изброените по-горе изисквания води до незаконосъобразност на извършените въз основа на тях действия, съответно до незаконосъобразност на развитото се на тази база производство по издаване на ревизионен акт.

В конкретния случай със Заповед №РД-01-6 от 04.01.2010г. и на осн.чл.11, ал.1, т.1 от ЗНАП, във връзка със структурни промени в НАП, компетентният съгласно правилото на ЗНАП и чл.8 от ДОПК, орган-Директор на ТД на НАП, е посочил функциите на компетентен орган да издава заповеди за възлагане на ревизии на осн.чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК, които се изпълняват от служители на ТД на НАП, С., Дирекция „Контрол”.

От тази заповед е видно, че лицето Е. А. В.-началник сектор „ревизии” –И.-Б., според нея, е била с място на работа-Б..

На основание Заповед за възлагане на ревизия №1104989/27.04.2011 г., издадена от Е. А. В. на длъжност началник сектор „Ревизии”, но вече в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периода от 01.10.2007 г. до 31.03.2011 г., за корпоративен данък за периодите от 01.01.2006 г. до 31.12.2010 г., за данък по чл. 42/49 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2006 до 31.03.2011 г., за осигурителни вноски за ДОО за периодите от 01.01.2006 г. до 31.03.2011 г., за вноски за здравно осигуряване за периодите от 01.01.2006 до 31.03.2011 г., за вноски за ДЗПО за УПФ за периодите от 01.01.2006 г до 31.03.2011 г., за вноски за фонд ГВРС за периодите от 01.01.2006 г. до 31.03.2010 г.

В срока по чл. 117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад № №1104989/16.08.2011 г. от органите по приходите, връчен на представляващия дружеството на 18.08.2011 г. Ревизиращият екип е приел, че ревизираното лице прилага двустранна форма на счетоводно записване, формата на счетоводство съответства на изискванията на чл.123 от ЗДДС, което е достатъчно основание за установяване на задълженията на [фирма] по ЗДДС. Констатирано е, че са налице основания за корекция на данъчната основа на получените доставки по фактури 778/14.04.2009 г. с данъчна основа 12505,00 лв. и ДДС 2501,00 лв. и 858/19.06.2009 г. с данъчна основа 27000,00 лв. и ДДС 5400,00 лв., издадени от [фирма] на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 70, ал.5 от ЗДДС. Предмет на посочените фактури са СМР. Ревизиращият екип е установил, че при извършена проверка в масивите при ТД на НАП цитираните фактури са включени в дневник за продажбите за съответните данъчни периоди, но фирмата няма назначени строителни работници по трудов договор. На основание чл. 45, ал.2 от ДОПК е изпратено искане за извършване на насрещна проверка с изх. № КНП – 1100/04.05.2011 г. до [фирма] и поради неоткриване на представляващия дружеството, искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. С писмо с вх. № КПД-3758#1/15.07.2011 г. са представени копия на фактури, протоколи образец №19 към съответните фактури, като е посочено, че фактурите са за извършени СМР и същите са заведени по дебита на сметка 207 – Разходи за придобиване на ДМА. Административният орган е счел, че въпреки представените документи, не са налице доказателства относно възможността на дружеството да извърши фактурираните доставки, както и такива за произхода на материалите, вложени при извършване на ремонтните дейности. Следствие на констатациите на ревизираното лице е установен резултат за периода 04.2009 г. ДДС за внасяне в размер на 1296,24 лв. и лихва върху

тази сума в размер на 313,83 лв. и резултат за периода 06.2010 г. ДДС за внасяне в размер на 1491,26 лв. и лихва в общ размер на 167,89 лв., част от които суми касаят процесните такива.

Ревизията е приключила с издаването на оспорения в настоящето производство Ревизионен акт №[ЕИК]/15.09.2011г., издаден от А. К. К. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С. град, оправомощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1104989/19.08.2011г, издадена от Е. А. В. на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С..

Общият принцип за териториалната компетентност относно актовете, издавани по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, а именно актовете, издавани от орган по приходите, съответно публичен изпълнител, е въведен с разпоредбата на чл. 7, ал. 1 от ДОПК, която гласи, че актовете по този кодекс се издават от орган по приходите от компетентната териториална дирекция. С нормата на чл. 8 от ДОПК е дадена подробна уредба на компетентните териториални дирекции относно производствата по кодекса в зависимост от субектите, от чието име или срещу които е образувано административното производство. Според чл. 112, ал. 2 от ДОПК ревизия може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Следователно първата преценка досежно компетентността следва да бъде направена относно това кой териториален директор е компетентен да определи съответно кой орган по приходите следва да възложи ревизия. В конкретния случай компетентната териториална дирекция се определя по правилата на чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК - това е тази дирекция, в чийто териториален обхват се намира седалището на дружеството. От приложените по делото писмени доказателства и обсъдени по-горе, се установи, че обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен за това орган и в пределите на своите правомощия, разписани в ДОПК.

Обжалваният ревизионен акт е връчен на адресата на дата 28.09.2011г., видно от попълнената след акта разписка от изпълнителния директор на ревизираното дружество.

В срока по чл. 152 от ДОПК, изчисляван съобразно чл.22 ал.6 от ДОПК, жалбоподателят е обжалвал по административен ред пред решаващия орган по ДОПК, цитирания по-горе ревизионен акт.

Със споразумение, без дата, но в което е посочено приетата жалба на жалбоподателя против издадения ревизионен акт от дата 12.10.2011г., дружеството се е съгласило на осн.чл. 156, ал.7 от ДОПК, срокът за произнасяне на Директора на ДОУИ да е от един до три месеца.

Решението във връзка с постъпилата на дружеството –жалбоподател жалба вх.№ 11869 от 12.10.2011г., е постановено на 19.03.2012г. под № 588.

С оспорвания ревизионен акт са установени общо задължения за довносяне общо в размер на 118 291,13 лв., в това число за данък по ЗДДС в размер на 16 165,79 лв. и лихви за просрочие по ЗДДС в размер на 5 660,09 лв. Органът по приходите е установил надвнесен ДДС в размер на 6 593,20 лв. и със същата сума е извършено прихващане на установения дължим данък по ЗДДС общо в размер на 22 758,99 лв. като в резултат е определил сума за довносяне за данък по ЗДДС в размер на 16 165,79 лв. и лихви за просрочие общо в размер на 5 660,09 лв. Допълнително установените задължения за довносяне по ЗДДС са в резултат на извършени корекции на резултата вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 18

753,55 лв. за данъчни периоди м. 07.2008 г., м. 04.2009 г., м. 06.2009 г., м. 05.2010 г., м. 12.2010 г., м.01.2011 г. и невнесен деклариран данък, съответстващ на установения за останалите обжалвани периоди. За невнесените задължения в срок са определени лихви общо в размер на 5 660,09 лв., измежду които и за процесните две фактури.

По доставките от [фирма]

В хода на ревизията е установено, че на основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на доставчика „Е. С.“, документирана съответно с ПИНП №22-45-1104989-01/13.06.2011 г. С протоколите е констатирано, че изготвените искания за представяне на документи и писмени обяснения са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК поради неоткриване на представляващ дружеството. Изисканите документи не са представени. От проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът е включил фактурите в дневниците за продажби съответните данъчни периоди. Констатирано е, че [фирма] е deregистрирано по ЗДДС считано от 19.11.2009 г. по инициатива на орган п приходите, т.с. към датите на издадените две фактури, последното дружество е било все още регистрирано по ДДС. С оспорвания ревизионен акт на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е отказано правото на приспадане данъчен кредит общо в размер на 7 901,00 лв. по издадените от [фирма] фактури. Предмет на доставката по спорните фактури са извършени СМР, изразяващи се в хидроизолация на мебелен цех, частичен кърпеж, ремонт на улици, замазка, боядисване, доставка и монтаж на метална врата на външна ограда, направа на метален навес. Ревизиращите органи не са могли да установят наличие на материален и кадрови ресурс за извършване на фактурираните услуги и на това основание са счели, че доставките не са реално извършени. От ревизираното дружество са изискани и представени копия на фактурите, приемо - предавателни протоколи обр. 19 и писмени обяснения. В писмените обяснения е посочено, че фактурите са издадени във връзка с извършени СМР, разходите са отчетени по счетоводна сметка „207” - Разходи за придобиване на ДМА. От извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчикът не е деклариран назначени лица по трудов договор. Въз основа на тези констатации органът по приходите е формирал извод, че представените доказателства не доказват по обоснован начин реално извършване на услугата по издадените от [фирма] фактури и на основание чл. 68, а т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 501,00 лв. за данъчен период м. 04.2009 г. и в размер на 5 400,00 лв. за данъчен период м. 06.2009 г.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил копия на издадените от [фирма] фактури и касови бележки за извършено разплащане в брой, приемо-предавателни протоколи за приетите видове, количества и стойности на извършените строително-ремонтни работи. При обжалването на ревизионния акт по административен ред са представени заверени с печат на [фирма] и подпис без идентификация на лицето, положило подписа следните документи: копие на фактура №778/14.04.2009 г.; справки за извършено осчетоводяване на издадените фактури, оборотни ведомости за м. 04 и м. 06.2009 г., 11 броя граждански договори, 4 броя от първа страница на сметка за изплатени суми и 3 броя сметки за изплатени

суми с подпис за „платил“ и „получател“. От анализ на представените към жалбата доказателства административният орган е установил, че счетоводните документи са без идентификация на ползвания счетоводен софтуер, без подпис на съставител и без да е видно името и лицето, което е заверило документите. След като не е ясно кой и в какво качество е изготвил така представените счетоводни документи, то не може да се приеме, че същите притежават необходимата доказателствена сила, да удостоверят отразените в тях обстоятелства съответно, че се явяват част от редовно водено счетоводство, съгласно изискванията на чл. 51 от ДОПК. Последната констатация обаче се опровергава от мотивите на ревизионния акт, защото в него органът по приходите е констатирал, че процесните две фактури са отразени вярно в счетоводството на жалбоподателя. Констатацията се обсъди от съда по-горе в настоящото изложение. Същевременно от прегледа на останалите писмени документи, Директорът на ДОУИ в своето решение, е установил, че част от представените граждански договори са без доказателства за изплатени суми на наетите лица. Към три от гражданските договори са представени сметка за изплатени суми №1/05.07.2009 г, №2/05.07.2009 г, №3/05.07.2009 г., към които липсват служебните бележки, удостоверяващи внесени от възложителя данък и осигурителни вноски. От справка в информационната система на НАП било видно, че [фирма] не е подал справка-декларация по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2009 г. за изплатени възнаграждения, различни от тези по трудов договор. За трите граждански договора, към които са представени попълнени сметки за изплатени суми, единствено лицето Б. А. И. е подало декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ и то за получен доход през 2009 г. от друга стопанска дейност в размер на 900,00 лв. Затова Директорът на Дирекция „ОУИ“ е счел, че представените граждански договори също не са годни доказателства, които да удостоверят отразените в тях обстоятелства и е напълно възможно те да са създадени за целите на обжалването по административен ред. Според него частният свидетелстващ документ се ползва с доказателствена сила само когато удостоверява неизгодни за страната, която го предоставя факти. В този смисъл доказателствената сила на представените писмени документи следва да се преценява с оглед на всички останали събрани доказателства. Преценката на частния писмен документ следва да се основава на разпоредбите на чл. 180 и чл. 181 от ГПК. Съгласно разпоредбата на чл. 180 от ГПК, частните документи подписани от лицата доказват единствено авторство на лицата, които са ги подписали. Но верността на изявленията, които се съдържат в тях се преценяват с оглед това, от кого изхождат, кога са съставени, по какъв повод, какви правни последици са настъпили за страната, която се позовава на тези документи. С тези аргументи административният орган намира, че гореописаните доказателства не следва да бъдат кредитирани, а да се приеме за безспорно установено, че за процесния период доставчикът не е разполагал и с наети лица по трудов договор. Липсват също доказателства за притежаван технически ресурс, необходим за извършването спорните СМР, както и за вложените, при този ремонт материали. Затова органът по приходите счита, че представените доказателства не могат да удостоверят по обоснован начин, че строително -

ремонтните услуги са извършени именно с участието на [фирма]. Характерът на извършените услуги предполагал наличие на трудов ресурс; притежаване на необходимата материална и техническа обезпеченост, за което в случая липсвали надлежни доказателства. Въз основа на всички тези констатации с Решение № 588/19.03.2012г. на Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – респ. "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно Управление на НАП – С., ревизионният акт в частта за отказано право на приспадане на данъчен кредит по услуги , извършени от [фирма] е потвърден.

От правна страна, съдът намира следното:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата се явява процесуално допустима.

Установява се от обсъдените в настоящото изложение заповеди, че същият е издаден от местно компетентен за това орган, в кръга на служебните му по ДОПК и заповедта за възлагане, задължения.

По делото няма спор, а това се доказва и от констатациите в обжалвания ревизионен акт, че жалбоподателят е данъчнозадължено лице по ЗДДС, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на Б., без значение от целите и резултатите от тази дейност. По делото няма спор и, че „Е. проект ” е деригистрирано по ЗДДС на 19.11.2009г. по инициатива на данъчния орган. Това се установява от констатациите в ревизионния акт-стр.4

От същия ревизионен акт се установява и, че жалбоподателят за ревизирувания период, за който са издадени процесните две фактури №778 от 14.04.2009г. и от № 858 от 19.06.2009г., е водил редовно своето счетоводство, тъй като дружеството жалбоподател е подавало справки-декларации по смисъла на чл.125 от ЗДДС, водело е дневници на покупки и продажби по смисъла на чл. 124, ал.1 т.1 и 2 от ЗДДС. Процесните две фактури видно от представяните от жалбоподателя, са счетоводни документи, които са заведени и в сметка 207-„разходи” за придобиване на ДМА.

Видно е от фактура **№ 778 от 14.04.2009г.**, че жалбоподателят се явява получател, а [фирма] доставчик на извършените от последното дружество услуги-хидроизолация на мебелен цех, частичен кърпеж, ремонт улуци, замазка, боядисване на обща стойност **15 006, 00лв. и ДДС-2501,00 лева. Към съответната фактура е приложен касов бон.** Между страните следователно може да се заключи, че са налице облигационни отношения присъщи на договора по чл.258 и сл. от ЗЗД. Фактурата не е оспорена от ответника относно авторство и съдържание, затова съдът приема, че по неформалния договор за изработка, [фирма] се е задължило да извърши срещу възнаграждение посочените във фактурата СМР, по вид. Извършените СМР са конкретизирани по вид, стойност, количество стойност, в образец 19.

С протокол образец 19 от дата 10.04.2009г. подписан от представител на двете дружества, е установено именно извършването и за заплащането на натурални видове СМР, така както са посочени във фактурата.

Видно е от фактура №585 от 19.06.2009г. и приложен касов бон към нея, че жалбоподателят е заплатил ДДС в размер на 5400лв. за извършено СМР

по договор след представен протокол образец №19. Фактурата е подписана от получател и доставчик. Към същата фактура и за изпълнение на посочените в нея СМР по образец №19, отново е подписан протокол от представител на [фирма] и [фирма]. В протокола са изписани следните дейности: доставка и монтаж на метална врата, външна ограда, направа на метален навес, хидроизолация на покрив, частично изкърпване. Документите фактура и протокол, както и фактическото съществуване на извършените СМР, не са оспорвани от ответника в настоящото производство, нито в производството по издаване на обжалвания ревизионен акт. За последните важи казаното по-горе, относно това, че те обективират неформален договор за изработка по чл. 258 и сл. от ЗЗД, независимо от търговското качество на страните по договора.

За пълнота следва да се посочи, че в случая органът по приходите не е извършил обективна всестранна и пълна проверка на доказателствата в ревизионното производство и по-конкретно относно произхода на вложените в СМР материали.

По договорите за изработка, каквито се установи, че са обективирани в процесните две фактури и протоколите №19 към тях, материалът може да се достави от поръчващия или изпълнителя. В първия случай изпълнителят трябва да го преработи или превърне в друга вещ. В този случай елементи на продажбата не се впитат в отношенията на изработката, защото изпълнителят не влага своя вещ. Когато обаче изпълнителят извършва възложеното със свои материали, то тогава, договорът може да промени своята правна същност и да се превърне в договор за продажба. Ако се поръчва да се изработи или построи определена вещ с материали на изпълнителя, то тогава няма договор за изработка, а договор за продажба, т.с. ако изпълнителят трябва да изработи заместима вещ със свои материали има истинска продажба. За последната ще важат тогава правилата по чл. 24 от ЗЗД относно прехвърляне правото на собственост. В този смисъл твърдението на органа по приходите, че не бил доказан произхода на материала, не може да се разглежда в светлината не една от двете хипотези относно правото на собственост върху материала, обсъдени по –горе. Практиката на Върховният административен съд, е константна, че неустановяване произхода на стоката, сам по себе си не е основание да не се признае правото на приспадане на данъчен кредит на ревизираното дружество.

Настоящият съдебен състав не споделя извода на ревизиращите органи за липса на доказателства за реалност на процесните услуги, поради липса на материална база и кадрови ресурс, поради факта че са представени граждански договори за наети строителни работници с дати на сключване, съответстващи на данъчните периоди, в които е извършена строително –ремонтната дейност. Фактът, че фирмата изпълнител на СМР не е спазила задължението си да подаде справка-декларация по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2009 г. за изплатените възнаграждения по гражданските договори не означава, че процесните услуги по двете фактури, не са извършени. Още повече получателят на доставката, респ. услугата по никакъв начин не следва да поема пасивите от нередностите при доставчика.

По делото се представя протокол за извършена насрещна проверка /лист 293 от том I по дело №5551 от 2012г./, видно от който в хода на ревизията са изискани документи от [фирма], но проверката е по чл. 32 от ДОПК.

Според чл.32 от ДОПК има подробно разписана процедура, а именно връчването чрез прилагане към досието се извършва в случаите, когато лицето, неговият представител или пълномощник, член на орган на управление или служител, определен да получава съобщения или книжа, не е намерен на адреса за кореспонденция, след най-малко две посещения през 7 дни. Това се удостоверява с протокол, който е по делото. По делото обаче няма данни за датите по чл.32, ал.7 от ДОПК, за датите на поставяне и сваляне на съобщението и дали това е отбелязано от органа по приходите върху самото съобщение.

Затова съдът приема, че обстоятелството, че органът по приходите не е събрал достатъчно доказателства за извършени СМР от работници на [фирма], защото искането за това до дружеството е съобщено по чл.32 от ДОПК, не следва да бъде обективна и законова предпоставка, органите по приходите да откажат признаване на правото на приспадане на данъчен кредит на ревизираното дружество.

По делото се представиха, преди това са били представени в хода на обжалването на акта по административен ред, граждански договор за извършена работа от дата 01.04.2009г., сключен от една страна от [фирма] като възложител и от друга-Д. В. като изпълнител. Съгласно уговореното в чл. 1, изпълнителят се задължава да изпълни строителни работи срещу възнаграждение в размер на 200лв. Договорът е със срок от 30 дни според чл.5, т.с. с действие към датата на издаване на фактура №778 от 14.04.2010г. и протокол образец №19 от 10.04.2009г. към нея. Представя се и втори договор от същата дата, но сключен с лицето И. П. И. и отново със срок на действие 30 дни. Договорите са подписани от възложителя и изпълнителя. Такива са и договорите с Л. Б. Л. също то дата 01.04.2009г., с Й. А.. Не са оспорени от ответника в хода на настоящото производство, нито по отношение на съдържанието им, вкл. и датата, на която са съставени, нито по отношение на авторството на лицата, които са ги издали.

Видно е от договори от дата 01.06.2009г. за извършване на дадена работа, че [фирма] е сключило граждански договори за извършване на строителни работи отново със срок на действие на договора-30 юни 2009г. с лицата –А. Е. Р., за който е представена и сметка за изплатена сума, с О. К. С., за който е договорено възнаграждение в размер на 250лв. и също се представя сметка за изплатена сума, на К. Р. И., за който има сметка за изплатена сума от 250лв., на Д. Р. Д., за който има сметка за изплатена сума от 250лв.

Съдът е приел като писмени доказателства с административната преписка граждански договори от дата 01.06.2009г. № 12, сключен с Б. К., №11, сключен с Б. И., №13 сключен с Р. Д.. За тези лица се представени отново сметки за изплатени суми и удържан данък по чл. 45 от ЗДФЛ. Следва да се заключи, че и относно извършените СМР посочени в образец №19 към фактура №858 от 19.06.2009г. и съобразно вида и обема на извършеното, [фирма] е разполагало с кадрова обезпеченост, предвид изброените по-горе договори за извършване на срочна строителна дейност, за която не се изискват специални

умения, а и това не е било предмет на изследване от страна на органите по приходите.

Посочените договори са частни диспозитивни документи, които имат формална доказателствена сила. Те заедно с процесните две фактури за частни, защото се издават именно в кръга на икономическата дейност на дружеството жалбоподател, респ. [фирма], т.с. две търговски дружества могат да издадат само частни документи. Не се доказва, което бе в тежест на ответника, те да са „нарочни“ документи, т.с. съставени единствено за целите на настоящото доказване в процеса, поради което следва да се кредитират от съда. В този смисъл данъчните органи по приходите никъде не твърдят, че е налице данъчна измама, та да се провери тяхната достоверност от съда и на това основание.

Отделно от това в случая се касае не за сключени с лицата трудови договори, каквито са твърденията на органа по приходите в РА по смисъла на чл.1 и сл. от Кодекса на труда, а до граждански договори по смисъла на ЗЗД, т.с. договори разновидност на договора за изработка, при които е съществено, че не се престира труд, а че се извършва определена работа. Изпълнителят по тях дължи една завършена работа. От задължението си той се освобождава само ако предаде завършената работа, а възнаграждението се претендира след това. В случая е налице плащане от страна на жалбоподателя по двете фактури, следователно може да се направи извод, че работата е била приета, защото е свършена. До този извод съдът стига като тълкува действителната воля на страните по тези договори съобразно правилото на чл.20 от ЗЗД. Затова се приложени и сметки за изплатени суми по чл. 45 от ЗДДФЛ, ред. към 01.06.2009 година.

С оглед на това съдът дава вяра на тези договори и ги кредитира като доказателство относно това, че прекият доставчик на жалбоподателя, е разполагал с кадрови ресурс да извърши посочените в двата протокола образец №19 и процесни фактури, СМР.

За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия, така и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО. За целите на приспадане в съответствие с член168, буква а) от Директивата, по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240.

Установява се от обсъдените констатации по-горе в ревизионния доклад, ревизионния акт и двата фискални бона, че фактурите, за които е отказано правото на признаване на данъчен кредит за жалбоподателя, счетоводството на търговеца е водено редовно, както и, че сумите по тях са били заплатени от търговеца на доставчика. В този смисъл константна е практиката на СЕС, че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagibben и Dövid, C-80/11 и C-142/11, все още непубликувано в Сборника, точка 37 и цитираната съдебна практика). В тази връзка Съдът неведнъж е подчертавал, че предвиденото в член 167 и сл. от

Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело G. и др., C-110/98—C-147/98, R., стр. I-1577, точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело C. P., C-63/04, R., стр. I-11087, точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело K. и R. R., C-439/04 и C-440/04, R., стр. I-6161, точка 47 и Решение по дело Mahagibben и Dбvid, посочено по-горе, точка 38). С констатациите в РА, ревизиращият орган не е оспорил услугите, за които отказва право на приспадане на данъчен кредит и доколкото ревизията не е по чл.122 от ДОПК, той е следвало да докаже фактическите си твърдения, въз основа на които приема липса на реалност на услугата, независимо, че това е отрицателен факт, който обаче е част от логически издържана система на правни съждения и изводи относно наличието или липсата на осъществяване на правен факт, релевантен за данъчното разследване в хода на ревизионното производство.

В същия смисъл е и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС), че правото на приспадане на данъчен кредит при установени формални предпоставки за признаването му е допустимо да се откаже само при наличие на данъчна измама, която по принцип данъчните органи следва да докажат. Тази практика почива на решение на СЕС от 21.06.2012г. по съединени дела C-80/11г. и C-142/11, което дава следният отговор на преюдициални запитвания по тълкуването чл. 167, чл. 168, буква а), чл. 178, буква а), чл. 220, точка 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност: "не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, 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 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". В този смисъл са и решения № 9375 от 28.06.2012 г. по адм.дело № 15425 по описа за 2011 г. ; № 9680/04.07.2012г. по адм.дело 15428/2011г. и № 9603/03.07.2012г. по адм.дело № 10749/2011г.на ВАС, О. отделение. В последното се излагат следните относими и към тук разглеждания случай мотиви съобразно решението на СЕС по съединени дела C-80/11 и C-142/11 "Кадровата обезпеченост на доставчика е от значение за установяване реалността на доставката, но липсата ѝ не означава винаги, че доставката не е извършена. Данъчните органи 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".

В конкретния случай в ревизионния акт не се съдържат констатации за извършени данъчни измами, а само за липса на реалност на доставките на

услуги от [фирма] към [фирма] и заради това неправомерност на начисляването на данъка от този доставчик, което според органите по приходите съставлява основание по чл.70, ал.5 от ЗДДС. На практика се твърди едно евентуално неправомерно поведение, за което обаче не са събирани и обсъждани обективни данни и не е направена съответната правна квалификация като данъчна измама. При наличие на пряко доказване на всички факти от значение за осъществяване на доставките по данъчните фактури, по които ревизирият субект е декларирал право на данъчен кредит, не е налице законово основание да му бъде отказано това право. Опорочаването на процедурата по чл.32-37 от ДОПК има за последица, че данъчният орган няма да може да извърши всеобхватна проверка на издадените от страните документи по повод на извършваната ревизия и съответно недоказаност на ревизията.

Според чл.8 от ЗДДС, услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Нормата на чл.9 от ЗДДС от своя страна съдържа и легалното понятие на услуга, в което се включват и извършените СМР по процесните две фактури.

Съгласно разпоредбата на чл.25, ал.2 от ЗДДС, данъкът слава изискуем на датата на възникване на данъчното събитие за доставката. Данъчното събитие по смисъла на чл.24 от ЗДДС представлява доставката на стоки или услуги по чл.7-10. извършени от данъчно задължено лице и с място на изпълнение на територията на страната. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е завършена. В конкретния случай, данъчното събитие е настъпило на датата на предаване на услугите, което е видно от двустранно подписаните приемо-предавателни протоколи, които са приети като доказателства по делото и не са оспорени от органите по приходите в хода на ревизията и в настоящото производство. От друга страна, с оглед изричната разпоредба на чл.25, ал.6 от ЗДДС, установяваща настъпването на изискуемостта на данъка в момента на плащането и във функционална връзка на този текст с чл.68, ал.2 от ЗДДС, това би означавало и пораждане на правото на данъчен кредит при условията на чл.68, ал.1, т.2 от ЗДДС, елиминиращ изискването да е възникнало данъчно събитие при установено плащане. Като плащането по фактурите само по себе си също е основание за ползване на данъчен кредит при условие, че е обвързано с последващо приключване на някаква стопанска операция, която представлява завършено данъчно събитие и е предпоставка за възникването му, което обаче в случая не е налице с оглед на конкретните факти по делото.

Изводът за липса на доставки по спорните фактури е направен въз основа на обстоятелството/ за една част от доставчиците/, че доставчикът не е намерен на декларирания от него адрес и не е представил доказателства във връзка със спортните доставки. Както е посочено в указание на Изпълнителния директор на НАП, дадени с писмо изх. № 91-00-321/08.11.2007 г., ако трето лице не е намерено на адреса за кореспонденция, връчването на искане за представяне на документи по реда на чл.32 от ДОПК и тяхното неизпълнение в даден срок са безпредметни и сами по себе си не могат да

водят до изводи във вреда на ревизираното лице.

Законът за ДДС не поставя кадровата обезпеченост като предпоставка за признаване правото на данъчен кредит. Наличието или липсата на доказателства за кадрова обезпеченост, освен че не е предвидено в закона, не е и единственото обстоятелство, което може да докаже предоставянето и признаването на дадена услуга. В чл.12. ал.1 от ППЗДДС е посочено, че услугата се счита за завършена по см. на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат прихода от нея съгласно ЗСч. и приложимите счетоводни стандарти. В конкретния случай приходът е признат в момента на предаване на извършената услуга на датата на подписване на приемо-предавателния протокол, което е видно от приложените от счетоводни разпечатки на сметка „2074-разходи за ДМА.

За пълнота следва да се посочи и, че мотивът за отказ на данъчните органи да признаят право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури, тъй като не е установен произхода на услугата, е правно необоснован, тъй като установяването на произхода на не е законово въведено изискване като предпоставка за признаване на данъчен кредит. В този смисъл следва да намери приложение разясненията дадени в мотивите на Решение №12926 от 17.10.2012г. по адм. дело №9620/2011г. на Върховен административен съд, Първо отделение, Решение № 12516 от 10.10.2012 г. по адм. д. № 9099/2012 г., VIII отд. на ВАС.

От всичко изложено до тук следва, че в мотивите на ревизионния акт и потвърждаващото го решение липсват аргументи, обосноваващи по безспорен начин факта, че фирмата доставчик- [фирма] не е извършила документираните доставки по двете процесни фактури. Дружеството жалбоподател е начислило правомерно ДДС, по арг. от противното по чл.70, ал.5 от ЗДДС, данъкът е бил начислен съобразно чл. 86, ал.1 от ЗДДС, получената услуга от жалбоподателя, е ползвана от него за нуждите на собствените му облагаеми доставки, дружеството притежава фактура, удостоверяваща действително извършените услуги, имаща реквизитите на документ по Закона за счетоводството, респ. процесните фактури съдържат и данните по чл.226 от Директива 2006/112/ЕО, респ. чл.114 от ЗДДС. Отделно от това, с [чл. 7, ал. 1 от ЗСч.](#) законодателят е установил изчерпателно и кумулативно задължителните реквизити, които трябва да съдържа първичният счетоводен документ. За да е налице документална обоснованост на извършения от лицето разход, същото следва да притежава документ, който да съдържа посочените в [чл. 7, ал. 1 от ЗСч.](#) реквизити. Според [чл. 6, ал. 1, т. 1 от ЗСч.](#) първичният счетоводен документ е носител на информация за регистриране на стопанската операция за първи път. Първичните счетоводни документи се съставят в момента на извършването на стопанските операции и трябва да отразяват достоверно същността им. Всеки първичен счетоводен документ трябва да съдържа задължителните реквизити, посочени в [чл. 7, ал. 1 от ЗСч.](#) Задължителните реквизити и тяхното вярно и точно попълване формират юридическата /доказателствената/ сила на първичните счетоводни документи. В конкретния случай са представени първични счетоводни документи, в които данните са попълнени.

Съгласно чл. 160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и

обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му. Съдът намира, че обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите по смисъла на чл. 118, ал.2 и чл. 119, ал.3 от ДОПК. Спазена е формата по чл. 120, ал.1 ДОПК. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения – такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице, актът е съобразен с целта на закона.. Обжалваният РА е материално незаконосъобразен по изложените в настоящото изложение мотиви. Като такъв следва да се отмени в обжалваните части, фактури и суми, за които не е признато право на приспадане на данъчен кредит по посочените в акта данъчни периоди. По разностите:

С оглед изхода на спора на жалбоподателя се следват сторените, поискани и доказани по делото разности. Жалбоподателят в срока указан му от съда за представяне на писмени бележки по делото на осн.чл. 149 от ГПК, е депозирал и списък с разностите по чл.80 от ГПК. Същите възлизат общо на 350лв., от които за заплатена държавна такса и адвокатско възнаграждение за един адвокат по делото в размер на 300лв. Последният договор за правна защита и съдействие е приложен към писмените бележки от дата 21.01.2013г. с доказателства, че сумата е заплатена по банков път от дружеството.

Воден от горното, съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], с ЕИК[ЕИК] и адрес за кореспонденция [населено място], [улица], представлявано от Г. В. Ц. – Изпълнителен директор против ответника Директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при централното управление на Националната агенция за приходите С. /предишно наименование Директор на дирекция „ОУИ"/, Ревизионен акт №[ЕИК]/15.09.2011г., издаден от А. К. К. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С. град, в частта, в която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 2501,00 лева по фактура № 778 от 14.04.2009г., издадена от [фирма] ЕИК[ЕИК] и за данъчен период от 01.04.2009г. до 30.04.2009г. и съответните на отменените части начислени лихви за същия данъчен период, както и в частта, в която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 5400,00 лева по фактура № 858 от 19.06.2009г., издадена от [фирма] ЕИК[ЕИК] и за данъчен период от 01.06.2009г. до 30.06.2009г. и съответните на отменените части начислени лихви за същия данъчен период.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централното управление на Националната агенция за приходите С., на осн.чл. 161, ал.1 от ДОПК във вр с чл.78, ал.1 от ГПК да заплати на [фирма], с ЕИК[ЕИК] и адрес за кореспонденция [населено място], [улица], представлявано от Г. В. Ц. – Изпълнителен директор, съдебно деловодни разности в размер на 350 лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Р. Б. в 14-дневен срок от съобщението до страните

за постановвяването му.