

# РЕШЕНИЕ

№ 4917

гр. София, 16.07.2013 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав**, в публично заседание на 04.07.2013 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова**

при участието на секретаря Ина Андонова, като разгледа дело номер **6108** 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 .

[фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от управителя В. Т. оспорва Ревизионен акт № [ЕГН]/ 04.01.2012 г., издаден от С. У., главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с решение № 831/ 12.04.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, сега „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. – ЦУ на НАП относно установените задължения по ЗДДС като резултат от отказ да бъде признато право на данъчен кредит в размер на 47 959,37 лв по фактури, издадени от [фирма] и [фирма].

В жалбата са въведени оплаквания за незаконосъобразност на РА. Подателят ѝ пояснява, че предмет на фактура № 5/ 03.06.2010 г. е услуга – продажба на паркет от дъб в офис с адрес [улица]в С., собственост на И. А., предоставен под наем на ревизираното дружество. Във връзка с изпълнение на ремонтните работи е сключен договор между [фирма] и две физически лица – Н. Б. и Л. С.. Установен е и произходът на вложените материали, издадени са сметки за платени суми на преките изпълнители.

Предмет на доставката по фактурите, издадени от [фирма], са ремонтни работи, които също следва да се считат установени от данните за възлагане на три физически лица, както и за произход на материалите. Искането до съда е за отмяна на РА.

Ответникът – директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, чрез представител по пълномощие, оспорва жалбата и претендира юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

С решение № 1338/ 09.08.2011 г. на органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК е отменен РА № [ЕГН]/ 04.05.2011 г., издаден от Б. М., главен инспектор приходи в частта на установените спрямо дружеството задължения за данъчни периоди от м. януари до м. март 2010 г. и за м. юни 2010 г. и с указания за провеждане на ревизия с обхват данъчните периоди, в които са издадени фактурите от [фирма] и [фирма], при която от жалбоподателя да се изискат фактурите и съпътстващите документи, с които дружеството разполага, за да се установи вид на получените доставки: ако се касае за мебели – дали те се ползват за последващи облагаеми доставки; налице ли е надлежно осчетоводяване /по отношение на [фирма]/, а по отношение на [фирма] във връзка с доставката на дъбов паркет е указано да се изследва дали имотът е предоставен за офис на дружеството, при положителен отговор на въпроса – за какъв срок, като се съобрази правото на данъчен кредит по чл. 70, ал. 3, т. 3 ЗДДС – да се извърши насрещна проверка на наемодателя–физическо лице, при която да му бъдат изискани доказателства за собственост, за договор за наем; да се изясни предметът на доставката – покупка на паркет или монтаж.

Със ЗВР № 1110293/ 02.09.2011 г., издадена от К. Г. /оправомощена със заповед № РД 01 918/ 27.06.2011 г. на директора на ТД на НАП С./, началник сектор „Ревизии”, Дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., връчена на И. А., собственик на дружеството на 21.09.2011г., е възложено извършване на ревизия с обхват задълженията на жалбоподателя по ЗДДС за периодите 01.01.2010 г. - 31.03.2010 г. и от 01.06.2010 г. до 30.06.2010 г. при продължителност от 2 месеца, считано от връчване на ЗВР.

Според издадения на 30.12.2010 г. РД вписаното в ТР по ф. дело № 9995/2005 г. на СГС дружество през ревизирания период е с предмет на дейност /съгласно приложена декларация/ разпространение на видеофилми. Ползва се офис на [улица], предоставен безвъзмездно от И. А.. Няма назначени лица по трудов договор.

По отношение на фактура № 0..05/ 03.06.2010 г., издадена от [фирма] е констатирано, че е отразена в дневника за продажби на дружеството, а за периода не са декларирани данни за осигурени лица по трудови правоотношения.

На 05.04.2010 г. между ревизираното лице като възложител и проверяваното дружество е сключен договор, по силата на който [фирма] поема задължението да продаде и монтира паркет от дъб 120 кв. метра при цена 150 лв за кв. метър и замазка, полагане на подложка, паркет и первази на обект офис на [улица]. Цената на договора е 46 546,85 лв, а срокът за изпълнението му – 3 месеца.

На 03.06.2010 г. между страните по договора е съставен протокол за приемане на ремонтно–монтажни работи, според който стойността на вложените материали е 18 000 лв, а на труда – 28 546,85 лв.

Към фактурата са приложени касови бонове, спрямо които е констатирано, че не изхождат от регистрирано устройства.

Съгласно нотариален акт № 81, том VII, рег. № 18201, дело № 1020/ 17.09.2007 г. на нотариус рег. № 203 по Р. с район на действие РС София Илийчо А. /към датата на издаване на фактурата той е собственик на капитала на дружеството/ е придобил правото на собственост върху имот, представляващ офис № 2 с площ 101,16 кв. метра на първи надпартерен етаж от триетажна сграда с обслужващо предназначение, намиращ се на [улица], в който /имот/ следва да се извършат работите.

Във връзка с указанията по отменителното решение от РЛ са изискани писмени обяснения и доказателства за налични активи /дъбов паркет/, но такива не са

представени.

Друга констатация в РД касае [фирма], проверката по отношение на което показала, че в дневниците за продажби и СД му са включени фактури № 71/ 15.02.2010 г. с начислен ДДС 14 000 лв, № 73/ 09.02.2010 г. с начислен ДДС 9800 лв, № 78/ 17.03.2010 г. с начислен ДДС 4200 лв и № 88/ 07.06.2010 г. ДДС 10 700 лв с предмет на доставката според данните от ПП VAT11 „реклама”. Дружеството е deregистрирано по ДДС по инициатива на орган по приходите, считано от 06.10.2011 г.

Според предоставените от [фирма] първата от цитираните фактури е с предмет мебели съгласно протокол, а останалите 3 - монтажни дейности по договор. Представен е приемо-предавателен протокол от 15.01.2010г., издаден от [фирма], съдържащ 13 позиции, сред които офис канапета 3 бр, количка за компютър 20 бр, шкаф открит с 11 клетки 6 бр; стъклени витрини 8 бр, стъклени витрини със заключване 2 бр, нисък шкаф със стъклен плот 3 бр, стъклена ъглова етажерка 7 бр, офис шкаф за ТВ 5 бр, шкаф с 2/5 врати корпус и рафтове 11 бр, шкаф с врати и три чекмеджета, 12 бр; шкаф с врати без дръжка 10 бр, контейнер с три чекмеджета и заключване 7 бр и контейнер с 4 чекмеджета и заключване 6 бр., на обща стойност 70 000 лв. Констатирано е, че по дебита на сч см 206 е заведена стока със същата стойност – така фигурира и в дебитното салдо на сч см 206 към 31.01.2010 г. Според цитираните данни стоката следва да е налична към момента на ревизията, но не е показана на екипа въпреки искане в тази насока. Не са представени аналитични счетоводни регистри, от които да е видно осчетоводяването на фактура № 71/ 15.01.2010 г. При проверка в офиса на [фирма] са поискани обяснения за наличните активи, включително къде се съхраняват и от кого се използват, но обяснения не последвали.

Вторият протокол, представен от РЛ с цел установяване, че доставките по фактурите с издател [фирма], са реални, е с дата 01.06.2010 г. и има една позиция „труд и вложени материали”, стойност 176 000 лв, ДДС 35 200 лв. Екипът посочил, че от съдържанието на протокола не става ясно към коя фактура се отнася, как е формирана стойността на услугата, какви материали са вложени, какво е тяхното количество, каква е единичната цена на труда, съответно - на материалите.

На 09.02.2010 г. между издателя и получателя по фактурите е сключен договор, по силата на който [фирма] поема задължението да извърши ремонтни и бояджийски работи в имот, намиращ се на [улица]. За всяко от плащанията по фактурите са приложени фискални бонове, в които липсва отразяване на предмет, налице е несъответствие между датата на фактурата и на фискалния бон.

Изложените констатации, наред с липсата на данни за заети по трудов договор лица, за техническа обезпеченост за изпълнение на СМР, вписванията в дневниците за продажби на доставчика, че фактурите са с предмет „реклама”, обусловили извод за недоказаност да са налице реални доставки на стоки /мебели/ и услуги /СМР/.

Срещу констатациите в РД възражения не са постъпили и изводите по него са възприети изцяло от издателя на РА № [ЕГН]/ 04.01.2012 г., връчен на И. А. /собственик на [фирма]/ на 21.01.2012г. и оспорен по реда на чл. 152 ДОПК на 08.02.2012 г. РА е потвърден с решение № 831/ 12.04.2012 г. на ответника, съобщено на ревизираното дружество на 09.05.2012 г.

Жалбата, въз основа на която е образувано настоящето производство, е депозирана на 23.05.2012 г. и следователно е допустима.

Заключението на ССЕ не допринася за изясняване на въпроса редовно ли е водено счетоводството на дружеството–жалбоподател. На вещото лице не е предоставена счетоводна документация за процесния период /въпреки двукратните му срещи с управителя/, която да би позволила проверка и анализ на взетите счетоводни операции и плащания по издадените фактури. Наличните по преписката книжа не доказват да е извършено плащане по всяка фактура. Така констатацията на ревизиращия орган, че представените при ревизията първични и счетоводни документи са непълни и недостатъчни за преценка реално ли са осъществени доставките, във връзка с които са издадени спорните фактури, не е опровергана.

Спрямо [фирма] е издаден РА с обхват данъчни периоди от 01.07.2009 г. до 31.07.2010 г., с който са установени задължения в размер на 1 079 816,83 лв. Не са извършени корекции на данъчната основа на облагаемите доставки. Спрямо [фирма] също е издаден РА, с който са установени задължения към бюджета, възлизащи на 1 886 484,12 лв, произтичащи от непризнат данъчен кредит по доставки с получател цитираното дружество, но според мотивите на РА проверка на счетоводната отчетност не е извършена.

При установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите – арг. чл. 119, ал. 2 ДОПК /в редакцията на нормата преди влезлите в сила на 01.01.2013г. изменения, определящи, че РА се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя ѝ/, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Спазена е формата по чл. 120 от ДОПК относно необходимите реквизити. Не се установяват съществени нарушения на процедурата по ДОПК при провеждане на ревизията, които обуславят извод за ограничаване правото на защита на ревизираното лице или да препятстват съдебния контрол за спазване на материалния закон при определяне на задълженията, включени в нейния обхват.

За целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащия задължението за доставката юридически факт е индичия за реалността на имущественото разместване при изпълнението.

Съгласно чл. 68, ал. 1 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит е субективно публично право на данъчно-задълженото лице с насрещен субект приходната администрация. По общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК в тежест на носителя на правото е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването му. В тази връзка не е достатъчно притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо стоките и услугите по облагаемата доставка да са реално получени /арг. чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/ - това разбиране е съответно на практиката на С. в решението от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 и решението по дело С-285/11. Така в т.т. 44 и 45 от последното решение се настоява за разбирането, че само при установяване за реалното получаване на доставката на стоки тълкуването на членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112 изключва на данъчнозадължено лице да бъде

отказано правото да приспадне ДДС за доставката на стоки, поради това че заради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с ДДС, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция.”

Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит.

1. Подробните констатации на ревизиращия екип не бяха опровергани в съдебното контролно производство. Не бе пояснено мястото на придобитите стоки и оказаните услуги в икономическата дейност на ревизирувания субект – по счетоводни данни описаните в протокола към фактура № 71/ 09.01.2010 г. мебели следва да са налични. Според нотариален акт № 81, том VI, рег. № 18201/ 17.09.2007 г. на нотариус рег. № 203 по Р. с район на действие РС София Илийчо А. е придобил недвижим имот – офис на [улица], ползван от ревизираното дружество именно с цитираното предназначение - вж. протокол № 1153040 от 15.11.2011 г., л. 89 от делото и декларация на И. А. на л. 100 от делото. Площта на офиса е 101 кв метра по нотариален акт – но според констатациите на органите по приходите описаните в протокола мебели не са налични в същия; не са посочени други информационни източници за тяхното местонахождение и ползване с оглед значителния им брой. Липсва конкретизация по видове, единична цена и стойност на строително-монтажните работи, описани в протокола от м. юни 2010 г. – касае се за дейности, за чието изпълнение е необходим труд и машини, данни за каквито не са приобщени по делото.

Цитираните неясноти не бяха отстранени и в рамките на съдебното производство - на констатациите и изводите в РА ревизираното дружество не е противопоставило аргументация и не са посочени доказателства, опровергаващи извода за недоказаност да е настъпило данъчно събитие по всяка от спорните фактури. Поради успешно проведеното насрещното доказване от приходната администрация в разглежданата част на отказа да се признае право на данъчен кредит по четирите фактури с издател [фирма] актът е материално законосъобразен.

2. Според приобщената в ревизионната преписка счетоводна и търговска документация [фирма] е доставчик на услугата „монтаж на паркет от дъб”. Доставката е описана във фактура № 0...05/ 03.06.2010 г. като „вложени материали и труд по договор”. Такъв е сключен на 05.04.2010 г. и в неговия раздел I „предмет” е предвидено, че изпълнителят следва да продаде и монтира паркет от дъб 120 кв. метра на цена 150 лв за кв метър и замазка, полагане на подложка, паркет и первази в офиса на бул. К. В.” № 26. Според протокол, съставен на 03.06.2010 г. материалите са на стойност 18 000 лв, но не е вписана единична цена и мярка, а трудът възлиза на 28 546,85 лв. Не е посочен критерият за неговото остойностяване.

Според приемо-предавателен протокол към фактурата количеството на паркета е 595 кв метра, при единична цена 78,23 лв за кв метър. В отлика от приетото от ревизиращия екип, монтажът на дъбов паркет не налага особен вид техника, нито многочислена работна ръка, нито нарочна квалификация – ако услугата е предназначена за офис с квадратурата на описания в

нотариалния акт, цитиран по-горе, за изпълнението й достатъчно едно лице – касае се за житейски факт, ненуждаещ се от доказване. Това обаче не означава, че за целите на облагането с ДДС не следва да са посочени данни кое е това лице и по силата на какво фактическо и/или правно основание е осъществило изработката, както и такива за произход на паркета. Но според протокола от 03.06.2010 г. предаденото количество паркет надвишава петкратно договореното по сделката от 05.04.2010г. В жалбата по реда на чл. 152 ДОПК и в тази, въз основа на която е образувано делото, са въведени твърдения, че произходът на стоката е вътреобщностно придобиване от Г. от 01.05.2010 г., че е извършен превоз с автомобил по протокол от 07.05.2010г., но не са посочени доказателства за това. Посочени са имената на физически лица - Н. Б./В. М. и Л. С., които следва да са участвали в изпълнението на услугата по силата на договори за изработка с доставчика по спорните фактури, но доказателства в тази насока не бяха ангажирани.

Последиците на доказателствената тежест обвързват съда да приеме за неустановени фактите, за които носещата обвързаността по доказването страна не е провела доказването. Не споделя от този състав на АССГ разбирането, че убеждаващото въздействие на пълното доказване се постига с издаването на фактурата и факта на плащането. Плащането е само индичия за възможното прехвърляне на собствеността върху вещите по облагаемите доставки поради наличието на функционална връзка на задълженията по договора за продажба като двустранен договор. Без да изчерпват възможните доказателствени източници сведенията за произход на стоките са индичия за реалност на доставката, но наред с всички други обстоятелства от значение за тази преценка – липсата на информационни следи за освобождаване на стоката /паркет/ от склад на доставчика, нейното превозване и последващо заприходяване, както и за по-нататъшното й монтиране на определен обект. При доказване с косвени доказателства формираният фактически извод следва да е единствено възможен. Затова по правило с косвени доказателства се провежда насрещно доказване. При възприетото по-горе за доказателствената тежест, насрещното доказване на приходната администрация е проведено успешно.

При този анализ се налага краен извод за неоснователност на жалбата.

С оглед изхода на делото и при направеното искане за това на ответника се следва юрисконсултско възнаграждение съобразно чл. 161 от ДОПК, което се определя от съда на 1409 лв.

Воден от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

#### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от управителя В. Т. срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/ 04.01.2012 г., издаден от С. У., главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с решение № 831/ 12.04.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, сега „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. – ЦУ на НАП относно установените задължения по ЗДДС като резултат от отказ да бъде признато право на

данъчен кредит в размер на 47 959,37 лв по фактури, издадени от [фирма] и [фирма].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1409 /хиляда четиристотин и девет/ лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: