

РЕШЕНИЕ

№ 4600

гр. София, 25.10.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в публично заседание на 31.01.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова и при участието на прокурора ПОПОВСКА, като разгледа дело номер **5981** по описа за **2009** 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], чрез изпълнителния директор С. Б., оспорва ревизионен акт № /11.05.2009г., издаден от Д. В. А., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. град, потвърден с решение № 976/20.07.2009 г. на Директора на дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП, в частта, с която не е признато право на данъчен кредит за данъчен период м. 10 на 2007 г. в размер на 711 160, 60 лв. по доставки, документиран с фактури - № 0 .. 181/31.10.2007 г.,; № 0..0182/ 31.10.2007г. и № 0...183/31.10.2007 г., издадени от [фирма], като последица от което е намален ДДС за възстановяване за периода м.10 на 2007г. и е определен резултат за периода м.10.2007г. в размер на 391 413, 91 лв ДДС за внасяне главница и лихва в размер на 87 173, 77 лв..

Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен, издаден в нарушение на ЗДДС и ДОПК. Излага съображения за неправилност на изводите на органите по приходите относно датата на данъчното събитие. Описва, че през 2007г. инвестирал част от своите средства в недвижими имоти в К.. Тъй като сградите били в процес на строеж и предстояло окончателно им завършване и с цел реално установяване на състоянието на все още строящите се сгради и предаването им с удостоверение за въвеждане в експлоатация, страните се съгласили придобиването, завършването и заплащането на обектите да стана на два етапа чрез два вида сделки: 1) за покупко – продажба на право на собственост и право на строеж върху земята и сградите, построени до фаза „груб строеж”, като в цената на тези първи сделки да не се включва стойността на извършените до датата на нотариалния акт и предстоящите след тази дата

довършителни работи и дейността по въвеждането им в експлоатация – конкретно това са нотариални актове № 64 от 10.05.2007г. и нот.акт № 88 от 31.10.2007г с купувач [фирма] и [фирма]/ЕООД 2) договори за изработка – с който продавачите по сделките вече в качеството на изпълнители се задължават да довършат обектите и да ги предадат на жалбоподателя с удостоверение за въвеждане в експлоатация – конкретно договор за изработка на сторителен продукт от 10.05.2007г. и анекс № 1 от 31.10.2007г. към предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 25.10.2007г. с възложител [фирма] и изпълнител [фирма]/ЕООД. Страните по сделките възприели този подход, за да може [фирма] да провери количеството и качеството на приключените до датата на нотариалните актове довършителни работи и вложените материали; да си осигури предаването на обектите напълно завършени и с удостоверение за въвеждане в експлоатация; да заплаща на части сумите по договорите за изработка, доколкото стойността им е висока и същите са с продължително изпълнение, налагащо проверка на предадената работа и вложените материали. Жалбоподателят възразява срещу изводите на ревизиращия екип и ответника, че всички довършителни работи, за които са издадени процесните фактури, са били изпълнени към датата на нотариалните актове и на договорите за изработка, че с прехвърлянето на собствеността на недвижимите имоти [фирма] е придобило и собствеността върху извършените към тази дата довършителни работи и че сградите са напълно завършени на 10.05.2007г., поради което към датата на данъчното събитие по процесните фактури не е данъчен период 10.2007г. Тези твърдения според жалбоподателя не отговаряли на действителността: видно от нотариалните актове те се отнасяли за различни сгради в един и същи УПИ и ставало въпрос за объркване от страна на данъчния орган, процесните фактури се отнасят до имотите придобити с втория нотариален акт, а данъчните органи се позовават на доказателства, които се отнасят до втория нотариален акт. Не било вярно, че с нот.акт № 88 от 31.10.2007г. е придобита собствеността на довършителните работи, от самия акт, предварителния договор от 25.10.2007г. и анекс № 1 от 31.10.2007г. към него е уговорена само за сградите в състояние на „груб строеж“ и в нея не се включвала стойността на СМР и въвеждането в експлоатация. Познава се на общи принципи съгл.чл.8 и 9 от ЗЗД за свобода на договарянето и при тълкуване търсене на действителната обща воля на страните в договорите им, която в случая била да се сключат два различни договора. Последното е възможно и по аргументи от чл.6, чл.12 и чл.45, ал.2 от ЗДДС, последната разпоредба въвеждаща разграничение в данъчния режим на вещното право на строеж и СМР докато сградата не бъде построена в груб строеж. Правейки анализ на разпоредбите на чл.181, ал.2 и §5, т.40 от ДР на ЗУТ (относно груб строеж и СМР), от ЗУТ, чл.27, ал.1, т.2 от ЗДДС, § 1, т.4 от ДР на ЗСч (относно себестойност) извежда, че след завършване на сградата в груб строеж тя можела да се продава, като данъчната основа не може да бъде по-ниска от данъчната основа при придобиването ѝ или от себестойността ѝ и при това положение в стойността на правото на собственост върху сградата неминуемо влизали стойността на тези СМР, които са необходими за изпълнение на ограждащите стени и покривът, като всичко друго има характер на довършителни СМР. След завършване на в груб строеж на сградата тя можела да се продава самостоятелно, като сделката е облагаема и в стойността на правото на собственост се включва и стойността на тези СМР, които са необходими за изпълнение на ограждащите стени и покривът. Всички други СМР се явяват довършителни и доставката им също е облагаема, но на самостоятелно основание и не като част,

включена в СМР, формиращи себестойността на сградата. Следвало, че извършването на двете облагаеми доставки (продажба на сградата в груб строеж и извършване на довършителни работи) може да се уговори с различни договори с оглед интересите на страните, като и двете сделки са облагаеми. Аргументира възможност както да се състави общ смесен договор с елементи на продажба и изработка, с обща стойност, така и да се съставят два отделни договора – за продажба и за изработка, като избора е на страните, а резултатът еднакъв за данъчната администрация – стойността на общия смесен договор и общата стойност на двата отделни договора е еднаква и общия начислен ДДС също е еднакъв. По тези доводи счита, че обжалвания РА е неправилен и незаконосъобразен и иска постановяване на решение, с което да бъде отменен в обжалваната част, претендира и разноси.

Ответникът – Директорът на Дирекция “ОУИ”-С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт Б., оспорва жалбата и претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Пзовава се на решение на ВАС по идентичен казус.

Представителят на Прокуратурата е на становище, че жалбата е неоснователна и предлага да бъде оставена без уважение. Доказателствата по делото не опровергавали изводите на данъчния орган, че фактурите са издадени без да е налице основание за това и правилно е отказано право на данъчен кредит по тях.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

[фирма], седалище [населено място], ЕИК[ЕИК] и изпълнителен директор С. Б. е регистрирано с решение по ф. дело № 9198/ 2005 г. на СГС, фирмено отделение. Представителството и съществуването на дружеството жалбоподател се установява от приложеното удостоверение за актуално състояние (л.155) и при проверка по чл. 23, ал. 4 от Закона за търговския регистър.

Процесната ревизия на [фирма] е повторна - въз основа на Решение №1501/16.10.2008 г. на Директора на Дирекция ОУИ – С., с което е отменен РА № 20008009/06.06.2008г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. град в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчен период 01.10.2007г. -31.10.2007г. и преписката върната за извършване на нова ревизия за посочения период със задължителни указания за извършване отново проверки на [фирма] като се изискат доказателства за реалното извършване на описаните в договора за изработка на строителен продукт СМР, а именно количеството на вложените материали, от къде са закупени, разполага ли лицето с кадрова обезпеченост за извършване на описаните СМР. Указана е насрещна проверка на поддоставчика [фирма] за уточняване каква част от СМР е извършил. Указано е изискване на документи за така извършените услуги, както и приемо-предавателни протоколи, фактури и други документи, свързани с кадровата и техническата обезпеченост на предходния доставчик. При повторната ревизия е дадено указание да се вземат предвид представените от страна на жалбоподателя документи и същите да бъдат обсъдени с цел изясняване фактическата обстановка. Да се установи съгласно приложеният договор за изработка на строителен продукт със срок на изпълнение не по-късно от 31.03.2008г. следва да се установи етап на завършеност на СМР на описаните недвижими имоти, както и да се установи дали същите са пуснати в експлоатация.

В изпълнение на посоченото решение е възложена настоящата повторна ревизия със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 806204/27.10.2008г., връчена на 17.11.2008г. и

изменена със ЗВР № 800329/19.01.2009 г. и ЗВР № 901123/17.02.2009 г., издадени от П. Г. Г., началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „ДОК“ на ТД на НАП-С. за определяне на задълженията по ЗДДС за периода 01.10.2007 г. - 31.10.2007 г. И. ЗВР орган е упълномощен за това съгласно заповед № РД 01 131/ 22.03.2007 г. на директора на ТД на НАП С. град. Срокът за извършване на ревизията е определен общо с удължаването на 4 месеца (считано от 17.11.08г. до 17.03.2009г.), а екипът - в състав Д. В. А. и А. Д. Л..

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК от ревизиращите органи е издаден ревизионен доклад (РД) № 901123/31.03.2009г., връчен на упълномощено лице на 09.04.2009г. Така издаденият РД има предвиденото в чл. 117, ал. 2 от ДОПК съдържание. С него е направено предложение за корекция на декларираните от ревизираното дружество резултати за периода 01.10.2007г. - 31.10.2007г. вследствие на отказано право на данъчен кредит в размер на 711 116, 60 лв. по фактури № 0...181/31.10.2007 г, №0...182/31.10.2007 г., №0....183/31.10.2007 г., издадени от [фирма], ЕИК по Булстат[ЕИК] на „Ф.“ АД за данъчен период м. 10/2007 г., за които е заключено, че са издадени без основание. На датата на издаването на фактурите ревизиращият екип е намерил, че не е възникнало данъчно събитие по см. на чл.25 от ЗДДС и във вр. с това не е налице доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС. Във връзка с това според органите по приходите не възниква право на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 и 2 от ЗДДС, тъй като то не произтича от издаване на фактурата, а от наличие на облагаема доставка или реално плащане. Процесните фактури са намерени от ревизиращият екип за издадени в противоречие на разпоредбите на чл.25 от ЗДДС, поради което е налице хипотезата на чл.70, ал.5 от ЗДДС и не следва право на данъчен кредит за данъка, който е начислен по тях в общ размер на 711 116, 60 лв.

За да се достигне до горните констатации е установена следната фактическа обстановка в хода на ревизията:

За данъчен период м. 10/2007г. от ревизираното дружество е подадена справка декларация по ЗДДС, с деклариран резултат за периода - ДДС за възстановяване в размер на 319 702, 69 лв. За извършените доставки и начисления данък при ревизията не са констатирани основания за корекции. За получените доставки и данъчния кредит са констатирани основания за корекция на данъчната основа на получените доставки и на данъчния кредит. Чрез включване в дневника си за покупки и в справката декларация за периода [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 735 620, 60 лв. по следните данъчни фактури, издадени от [фирма]:

Данъчна фактура № 0...181/31.10.2007г., данъчна основа 3 360 000 лв., ДДС 672 000 лв. – плащане на СМР по предварителен договор от 25.10.2007г. за продажба на 6 бр. почивни къщи тип „А“ и 6 бр. почивни къщи тип „В“ в [населено място];

Данъчна фактура №0...182/31.10.2007г., данъчна основа 82 000 лв., ДДС 17 160 лв. – фактурирана за доплащане сума съгласно договор за изработка на стротилене продукт от 10.05.2007г. за къщи тип „А“ [населено място];

Данъчна фактура №0....183/31.10.2007г., данъчна основа 109 783 лв., ДДС -21 956, 60 лв. – фактурирана за доплащане сума съгласно договор за изработка на строителен продукт от 10.05.2007г. за къщи тип тип „А“ [населено място];

Данъчна фактура №0....184/31.10.2007г., данъчна основа 120 000 лв., ДДС -24 504 – фактурирана продажба на 6 бр. почивни къщи тип „А“ и 6 бр. почивни къщи тип „В“ в [населено място] съгласно нотариален акт № 88/31.10.2007г.

Дружеството издател на фактурите и доставчик [фирма], съгласно Решение на СГС от

31.07.2007 г., е сменило наименованието си от [фирма] на [фирма] и едноличен собственик на капитала е А. А. Б..

Ревизиращият орган, позовавайки се на задължителното условие за данъчния кредит – наличието на действително извършена доставка по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС или извършено плащане, е изследвал в хода на ревизията, не само формалното изпълнение на условията за приспадане на данъчен кредит по чл.71 на ЗДДС, а на първо място наличието на реално получени услуга и дата на получаване на тази услуга, както и действително извършено разплащане от ревизираното лице към фирмата – доставчик, издала фактурите.

От извършената проверка в счетоводството на ревизираното дружество [фирма], извършената насрещна проверка на [фирма] - Протокол №13-53-06-152/05.03.2009г. и изготвена от лицензиран оценител експертиза е констатирано следното:

По групи фактури:

Фактури № 0... 182/31.10.2007г. и № 0... 183/31.10.2007г. (папка №4, стр.131 и 130)) документират довършителни работи на къщички тип „А“ (№ 0... 182 обща стойност на довършителни работи 1 852 817 лв., от които са приспаднати авансови плащания 1 767 017 и следва да се доплатят 85 800 лв. без ДДС) и суми за доплащане след приспадане на авансово платени суми за довършителни работи на къщички тип „В“ (№ 0...183 обща стойност довършителните работи 1 276 510, 80 лв., от които са приспаднати авансови плащания 1 166 727, 78 лв. и следва да се доплатят 109 783 лв. без ДДС). Представен е договор за изработка на строителен продукт от 10.05.2007г. (папка №4, стр.167 сл.), съгласно който [фирма] като възложител и възлага на [фирма] като изпълнител да довърши със собствени сили и материали, както и да предаде с удостоверение за въвеждане в експлоатация на сградите, обект описан в договора – 6 бр.двуетажни масивни жилищни сгради, тип А и 6 бр. двуетажни масивни жилищни сгради тип В, построени на етап груб строеж, находящи се в [населено място], УПИ № I-0490010, 049011, кв №49. Цената на услугата е 1 600 000 евро без ДДС, като плащането е на части: 1 000 000 евро авансова част от уговорената цена, втора част 500 000 евро след представяне на издадени фактури и протокол за извършени СМР и окончателно (изравнително) плащане – 100 000 евро при подписване на протоколи за завършеност на сградите, преди комисия за въвеждане в експлоатация разрешение за ползване, но не по-късно от 31.03.2008г.

Проверката в счетоводството на лицето е установила, че в рамките на ревизирания период е извършено плащане в брой и са представени фискални бонове от ЕКАПФ за плащания по двете фактури на 31.10.2007г. По сметка 502 „Каса в левове“ за периода 01.07.-31.10.2007г. стойностите на ДФ № 0...182 и 0...183 в размери 102 960 лв. и 131 739, 60 лв. са отразени по кредита на сметката (отразено е извършеното плащане по тях и съответно по дебита на сметка 4011 Доставчици по аналитичната партида на фирма [фирма]. При извършената проверка при [фирма] е приложена декларация от управителя на доставчика А. Б., че с издадените фактури 182 и 183 от 31.10.2007г. е приключено авансово плащане за довършителните работи по договор от 10.05.2007г., но реално плащане по двете фактури не е извършено от дружеството [фирма]. Не са представени счетоводни справки по сметките от гр.50 и други съотносими счетоводни документи. Доставчикът не е представил приемателно-предавателни протоколи и удостоверение за предаване на извършените от него СМР и довършителни работи и оборудване на почивни къщички тип „А“ и тип „В“ в [населено място] по фактури № 0... 182 и №0... 183 от 31.10.2007г.

За извършване на СМР услугите доставчикът е наемал подизпълнители, тъй като не разполагал с персонал и кадри за извършване на тези СМР. Приложени са заверени копия на договори за строителство от 23.10.2006г. с изпълнител [фирма], ЕИК[ЕИК] (папка № 2, л.2010-211) и от 01.10.2007г. с [фирма] (папка 3, приложение 13, стр.259-269). От приложените към преписката покупни фактури от [фирма] за периода 01.10.2006г.-30.09.2007г. за извършени СМР (само труд), ведно със заверени протоколи обр. 19 за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР, които са основно с дати на приемане през периода 25.10.-28.02.2007г.(поставяне на водосточни тръби – към 18.09.2007г.) – папка 3, приложение 12, стр.270-297. Представените фактури за СМР и протоколи обр.19 (папка 3, стр.243-258), изд. от [фирма] са издадени/ с дати на приемане през периода 02.10.2007г.-07.12.2007г. Съгласно декларацията на управителя на [фирма] А. Б. грубият строеж на обектите в [населено място] е извършен от [фирма], а довършителните работи от подизпълнителя [фирма]. Обясненията са, че независимо че СМР са преди продажбата на 12 бр. къщи през октомври, тези СМР са фактурирани допълнително, а сделките са изповядани на етап груб строеж, тъй като все още на дружеството не е издаден акт 15 и 16 (акт 14 е от 02.03.2007г., а акт 15 от 28.12.2007г.).

Ревизиращият екип е ангажирал експертиза от инж.Н. К. О. (Папка № 6, стр.398-418), съгласно която пазарната стойност на довършителните работи на 6 бр. двуетажни масивни жилищни сгради тип А и 6 бр. такива тип Б в кв.49 по плана на [населено място], закупени с нотариален акт № 64/10.05.2007г. в размер на 1 041 113 лв. Констатирано е, че обемът на довършителните СМР и оборудване на къщичките е голям, поради което е невъзможно да бъде извършен до 25.05.2007г. – Приложение № 16, стр.162, папка № 4, поради което е допуснато, че към датата на покупката на къщичките -10.05.2007г. (съгл. нотариален акт № 64) същите са били в напълно завършен вид.

При горните факти заключението на ревизиращия екип е, че по двете фактури № 0... 182/31.10.2007г. и № 0... 183/31.10.2007г. по дебита на сметка 613 са осчетоводени разходи за придобиване на ДМА, без към момента на издаването -31.10.2007г. да са извършени СМР услуги по договора с [фирма]. Услугите са били извършени от фирмата изпълнител на много по-ранна дата. От [фирма] и [фирма] не са представени приемо-предавателни протоколи (акт обр.19) за извършените услуги. От двете дружества е представен само приемо-предавателен протокол от 25.05.2007г. към договор за изработка на строителен продукт, сключен на 10.05.2007г.. Констатацията и съобразно експертизата в хода на ревизията, е че услугите са извършени на много по-ранна дата от 31.10.2007г. Т.е. данъчното събитие по смисъла на ЗДДС е настъпило много преди датата на издаване на поцесните данъчни фактури. Също не е безспорно доказано плащане по двете фактури. Тъй като чл.113, ал.1 от ЗДДС регламентира задължение да се издава фактура след настъпване на данъчно събитие (доставка на услуга), съответно след получаване на авансово плащане, екипът счита, че не е възникнало данъчно събитие и данъчни фактури № 0...182 и № 0...183 са издадени без основание.

Фактури № 0... 184/31.10.2007г. и № 0... 181/31.10.2007г. (папка №4, стр.132 и стр.129), издадени от [фирма] към [фирма]. Данъчна фактура №

0...184/31.10.2007г. документира покупко-продажба по нот.акт № 88, том IX, рег.№ 7232, дело 1555/2007г. на 6 бр. къщи тип А - № 15, 16, 18, 19, 20 и 21 и 6 бр. тип В –№ 8, 11, 13, 14, 15 и 16 на обща цена 120 000 лв.без ДДС, такава цена и по нотариален акт, приложен (папка № 4, стр.133-137). Предмет на НА № 88 е покупко-продажба на построени на етап „груб строеж“ 6 броя двуетажни масивни жилищни сгради, тип А - № А15, А18, А21, А20, А 19 и А16 всяка със засторена площ от 94, 61 кв.м. и 6 броя двуетажни масивни жилищни сгради, тип Б- Б8, Б11, Б13, Б14, Б15, Б16 със застроена площ 65, 57 кв.м. в УПИ № 049010,049011, [населено място], в срок до 25.11.2007г. Продажната цена на описаните имоти е в размер на 120 000 лв. без ДДС и е посочено, че следва да бъде платена по банков път по сметка на продавача до 25.11.2007г.

С представеният предварителен договор от 25.10.2007г. (Папка 4, стр.92-97) [фирма] като продавач и „Ф.“ като купувач са се договорили да сключат окончателен договор за покупко-продажбата – прехвърляне на правото на собственост на описаните в нотариалния акт общо 12 броя двуетажни масивни жилищни сгради тип А и тип Б Договорената цена е в размер на 120 000 лв. без ДДС, платима не по-късно от 25.11.2007г.

В предварителния договор от 25.10.2007г. в чл.1, ал.4 е договорено страните в отделен анекс да уредят отношенията си относно довършителните СМР, подписвайки договор за строителен продукт, а в чл.1, ал.4 е уточнено, че цената не включва в себе си допълнително извършените СМР, а е уговорена само за етап „груб строеж“ на сградите и цената на СМР ще бъде уговорена при нотариалното изповядване на сделката с договор за изработка на сторителен пордукт по смисъла на чл.1, ал.4 от договора. Недвижимите имоти предмет на договора са описани подробно в приложение № 1 към него (Папка 4 стр. 92-94). Съгласно Анекс № 1 от 31.10.2007г. (папка 4, стр. 91) между същите страни по предварителния договор е сключен договор за изработка на строителен продукт с предмет довършване от изпълнителя [фирма] със собствени сили и материали, обект, съгласно избора, осъществен от възложителя, на база на технически инвестиционен проект и са изброени къщичките, описани в предварителния договор. Договорено е изпълнителят да изработи обекта в завършен вид, готов за обитаване, по смисъла на действащите нормативни актове за порекитране и изграждане на жилищни сгради, като техническите характеристики са подробно описани в чл.8. В. се задължава да заплати цена за извършената услуга в размер на 3 360 000 лв. в срок до 25.11.2007г. Срокът на договора – за построяване, предаване и снабдяване с разрешение за въвеждане в експлоатация за обекта, предмет на договора е не по-късно от 30.03.2008г.Предаването и приемането на обекта – на сградите, пердмет на договора се извършва съгласно изискванията на нормативните актове с удостоверение за въвеждане в експлоатация и приемо-предавателен протокол за оборудването.

Данъчна фактура № 0...181/31.10.2007г. документира плащане СМР по предварителен договор от 25.10.2007г. за продажба на почивни къщи – тип А и тип В с данъчна основа 3 360 000 лв. и ДДС 672 000 лв. Не са представени от страна на ревизираното лице приемо-предавателин протоколи и удостоверение за приемане на извършени СМР и довършителните работи и оборудване, фактурирани с Данъчна фактура № 0...181/31.10.2007г., издадена от [фирма].

При проверка в счетоводството на ревизираното лице е установено, че в рамките на ревизирания период не е извършено плащане по банков или касов път. Стойността на фактурата е отразена м.10.2007г. в сметка 613 „Разходи за придобиване на ДМА“ и 4011 „Доставчик [фирма].

От ревизираното лице е представено Тристранно споразумение за прихващане на вземания/задължения от 05.11.2007г. между [фирма], [фирма] и [фирма] (папка 4, стр.123-127), с което страните се споразумяват да извършат прихващане на вземанията и задълженията си както следва: [фирма] се задължава да плати задълженията си към [фирма] като погаси задълженията му към [фирма] до размера на дължимото, по подробно описани фактури: 00...184, 181, 185, 00...69 и 00...70 и остатък за плащане 1 711 414, 74 лв., които [фирма] се задължава да издължи на [фирма] като в едномесечен срок извърши погасяване на кредит по сметки, посочени от [фирма]. Не е осчетоводено плащане и/или прихващане на задължения по фактурата към 31.10.2007г. Не са представени доказателства от [фирма] и към момента на издаване на РД, че е изпълнено споразумението и че е платен остатъкът след прихващане. При насрещната проверка на [фирма] (преди 31.07.2007г. [фирма]) не е представено описаното тристранно споразумение от 05.11.2007г., а представена само декларация от управителя А. Б. (папка 3, стр. 390-392), в която е декларира, че с издадените фактури № 182 и № 183 от 31.10.2007г. е приключено авансово плащане за довършителните работи по договор от 10.05.2007г. но реално плащане по двете фактури не е извършено от [фирма]. Също и за фактури № 181 и № 184 от 31.10.2007г. съгласно нотариален акт № 88/31.10.2007г., но плащане не е извършено.

За извършване на работите [фирма] е наело фирми подизпълнители, като в РД се препраща към договорите за строителство от 23.10.2006г. с изпълнител [фирма], ЕИК[ЕИК] (папка № 2, л.2010-211) и от 01.10.2007г. с [фирма] (папка 3, приложение 13, стр.259-269). Фактурите и протоколите обр. 19 с изпълнител [фирма] са за периода 01.10.2006г.-30.09.2007г./натурални видове СМР, които са основно с дати на приемане през периода 25.10.-28.02.2007г.(поставяне на водосточни тръби – към 18.09.2007г.) а с [фирма] са издадени/ с дати на приемане през периода 02.10.2007г.-07.12.2007г.

И тук ревизиращият екип се е позовал на извършената експертиза и констатациите ѝ, че обемът на СМР и довършителните работи е голям, поради което е невъзможно да бъде извършен до 31.10.2007г., а съгласно НА № 88 същите са били в напълно завършен вид. И тук заключението е че с ДФ № 0...181/31.10.2007г. по дебита н асметка 613 са осчетоводени разходи по придобиване на ДМА, без към момента на издаването на фактурата – 31.10.2007г. да са извършени СМР услуги по анекс № 1831.10.2007г. по предварителен договор от 25.10.2007г. с [фирма]. Услугите са били извършени от фирмата изпълнител на много по-ранна дата от 31.10.2007г. Т.е. данъчното събитие по смисъла на чл.25 от ЗДДС е настъпило много преди датата на издаване на порцесната фактура. Така също ревизиращият счита, че не е безспорно доказано извършено плащане по ДФ № 0.181 и са представени противоречиви доказателства от [фирма] и „Арбитраж и Ко“ ЕООС относно плащане или прихващане. И тук ревизиращият екип намира, че тъй като чл.113, ал.1 от ЗДДС регламентира задължение да се издава фактура след настъпване

на данъчно събитие (доставка на услуга), съответно след получаване на авансово плащане, в случая не е възникнало данъчно събитие и данъчна фактура № 0...181 е издадена без основание.

Общото заключение е, че трите данъчни фактури, издадени от [фирма] № 0...181/31.10.2007г., № 0...182/31.10.2007г. и № 0...183 от 31.10.2007г. с обща данъчна основа 3 555 583 лв. и ДДС 711 116, 6 са издадени без основание. На датата на издаването им не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл.25 от ЗДДС и във връзка с това не е налице парво на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 и т.2 от ЗДДС, тъй като то не произтича от издаването на фактурата, а от наличието на облагаема доставка или реално плащане. Фактурите са издадени в противоречие на разпоредбите на чл.25 от ЗДДС, поради което е налице хипотезата на чл.70, ал.5 от ЗДДС и не следва право на данъчен кредит за данъка, който е начислен по тях в общ размер на 711 116, 60 лв.

Срещу така описаните констатации и изводи на екипа в РД от ревизираното дружество е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК вх. № 53-04-223/23.04.2009г. Основният довод е, че извършените довършителни СМР преди 31.10.2007г. представлява доставка на услуга по смисъла на чл.9 от ЗДДС и че след като довършителните работи са били факт към датата на покупко-продажбата на сградите и доставчика на тези услуги [фирма] е имал законово основание и задължение да начислят данък по смисъла на чл.25, ал.2 от ЗДДС върху стойността на довършителните работи, факт към датата на покупко-продажбата. Посочва, че няма авансово плащане. Двете кумулативни предпоставки на ДК – наличие на фактура и данъчно събитие са били налични в рока, в който са упражнили правото си на данъчен кредит в периода на издаване на данъчната фактура. СМР, послужили като основание за издаване на фактура № 181/31.10.2007г. са приключени към тази дата и от момента на прехвърляне правото на собственост върху сградите е възникнало задължение за Арбитраж и Ко да фактурира и довършителните СМР, които са неделима част от същия обект – предмет на доставката. В тежест на ревизиращия орган било да докаже отсъствие на фактически приключени СМР към 31.10.2007г. и без да са събрани доказателства се прави извод, че не е възникнало данъчно събитие по чл.25 от ЗДДС и фактурата е издадена без основание. Пзовава се на довода в решение № 1501/16.10.2008г. на ДОУИ-С., че обстоятелството, че фактура № 0...181/31.10.2007г. е издадена на датата, на която е изповядана сделката за покупко-продажба е правно ирелевантно и не е основание за отказ на право на данъчен кредит на извършените СМР. Следва да се установи етапът на завършеност на СМР на описаните недвижими имоти и дали същите са пуснати в експлоатация. Пзовава се на заключенията на експертизата за пазарната стойност на довършителните работи, в това число използваните материали, издадени фактури, договори за изработка, протоколи обр.19, количествено-стойностни сметки, приемо-пердавателни протоколи и др. строителна документация. Соча, че сградите вече имат акт 16 (разрешение за ползване или удостоверение за въвеждане в експлоатация), използват се за облагаеми доставки, а не е възстановен ДС при придобиването им ...

Възражението е обсъдено в РА, но не е прието за основателно по съображения, изложени в констатациите на РА.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК и в съответствие с правомощието си по чл. 119, ал. 3 от ДОПК органът възложил ревизията е издал заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 901123/07.04.2009г., с която е определен компетентният да издаде РА орган по приходите – Д. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП –С..

Ревизията приключва с издаване от посочения в ЗОКО орган по приходите на РА № /11.05.2009г.

В РА са възприети констатациите в РД, като са отстранени технически грешки при изписване на данъчната основа и ДДС в четирите спорни фактури от № 0...181 до № 184 от 31.10.2007г. По мотиви изложени в РД и след обсъждане като неоснователни възраженията срещу него в РА задълженията по ЗДДС за данъчен период м.10 на 2007г. са установени в размер на ДДС за внасяне 391 413, 91 лв. и лихви 87 173, 77 лв.

Процесният РА е връчен на пълномощник на ревизираното дружество на 19.05.2009г. и е обжалван от дружеството по административен ред пред директора на ДОУИ – С., с жалба с дата в нея и вх.№ при органа 03.06.2009г. В случая решаващият орган – Директорът на Дирекция „ОУИ“ – С. е отчел подаване на жалбата на 03.06.2009г., след което е направил констатация в решението, че „Жалбата е подадена в законоустановения срок и отговаря на изискванията на чл.145, ал.1 и 2 от ДОПК.“ В съдебната практика се приема, че преценката на решаващия орган, че жалбата е допустима и следва да бъде разгледана по същество, не подлежи на самостоятелен съдебен контрол, а съдът има правомощия да упражнява самостоятелен съдебен контрол само върху решенията на решаващия орган по чл.147, ал.1 и 2 от ДОПК, но не и в случаите, когато същият постанови решение по чл.155, ал.1 от ДОПК. Така решение № 14456 от 22.12.2008г. по адм. д. № 10843/2008г., I отд. на ВАС. Съдът съобрази това становище и намери, че не следва да упражни контрол върху преценката на решаващия орган за срочното подаване на жалбата пред него. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК срокът за произнасяне по жалбата при административното обжалване на РА е продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и решаващия орган до 3 месеца. В така продължения срок директорът на ДОУИ – С. се е произнесъл с изрично мотивирано решение № 976/20.07.2009г., с което е потвърдил РА в обжалваната част. Мотивите са, че правилно ревизиращият орган е приел, че в случая жалбоподателят не е получател на услуги по облагаеми доставки, тъй като фактурираните довършителни работи са преминали в негова собственост с подписването на нотариални актове № 64/10.05.2007 г. и № 88/01.11.2007г. В хода на производството според решаващия орган е доказано, че няма реално извършени доставки на услуги, което е заложено като условие за възникване право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от същия закон. На датата на възникване на данъчното събитие възниква задължение за регистрираното лице да начисли данък и да ползва данъчен кредит. При условие, че е издадена фактура и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Процесните фактури са издадени без основание и данъка по тях е начислен неправомерно. Изводът на решаващия орган е, че

съгласно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС не е налице данъчен кредит за данък начислен неправомерно.

Така потвърденият при административното обжалване РА е обжалван по съдебен ред. Жалбата срещу връченото на 27.07.2009г. решение е подадена чрез решаващия орган с вх.№ 53-00-414/10.08.2009г.

Събрани доказателства по делото: По делото са приети съдебно – техническа експертиза и съдебно-счетоводна експертиза, които не бяха оспорени от страните.

Съдебно техническата експертиза:

По задача 1 (изпълнени ли са СМР по предварителния договор от 25.10.2007г. и анекс № 1 от 31.10.2007г.) към него и за които са съставени процесните фактури: С предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 25.10.2007г. е договорена покупко-продажба на 6 бр. двуетажни МЖС тип А и 6 бр. двуетажни МЖС тип Б, всичките на груб строеж. При извършен оглед на място се констатира, че недвижимите имоти, предмет на договора са изпълнени на „груб строеж“. С анекс № 1/31.10.2007г. – договор за изработка на строителен продукт към предварителния договор от 25.10.2007г. е договорено довършването на 6 бр. двуетажни МЖС тип А и 6 бр. МЖС тип Б, като е направено описание на обектите в завършен вид. При извършения оглед на място се констатира, че договореностите относно завършения вид на сградите, съгласно анекс № 1/31.10.2007г. – договор за изработка на строителен продукт към предварителния договор от 25.10.2007г. са изпълнени частично, като в заключението подробно е описано кои дейности са изпълнение и кои не (л.182-183 по делото). По задача 2 (Кои от изпълнението довършителни работи по т.1 са извършени преди датата на НА № 88/31.10.2007г.) видовете довършителни работи, извършени преди датата на нотариален акт № 88 от 31.10.2007г. за постигане на договореностите по анекс № 1 от 31.10.2007г. към предварителния договор от 25.10.2007г. са: 1. За къща тип А – СМР по ВиК инсталация, без монтаж на санитарни прибори, СМР по Ел.инсталации, без монтаж на ключове, контакти и осветителни тела 2. За къща тип В – вътрешна обшивка с гипсокартон и мин.вата – на конструкция по стени и тавани, външна топлоизолация, боядисване стени и тавани, външна топлоизолация, боядисване стени и тавани с латекс – един пласт (без таваните санитарните възли), СМР по ВиК инсталации, без монтаж на санитарни прибори, СМР по Ел.инсталации, без монтаж на ключове, контакти и осветителни тела. Вещото лице подробно е описало строителните книжа за обектите в [населено място] – разрешението за строеж № 59/07.04.2006г., издадено на А. Б. (папка 3, л.325-326), договор за строителство от 12.05.2006г. и анекс № 1/05.01.2007г. между А. Б. и Жасмина Б. – възложител и [фирма] изпълнител, с предмет 42 броя къщи и 4 бр. сгради (папка 3, л.299-303); договор за строителство № ST от 23.10.2006г., анекс № 1/05.01.2007г., сключени между [фирма] – възложител и [фирма] изпълнител с предмет изграждане на 42 бр. къщи и 4 бр. сгради, при размер на възнаграждението 5 000 000 лв. (папка 2, л.200), Акт обр.14802.03.2007г. е приета конкструкцията на строеж жилищна група първи, втори и трети етап (папка 3, л.319-320). Издадено е удостоверение № АБ -06 -1063/07.03.2007г. от гл.архитект на О. К., в уверение на това, че жилищна група в УПИ 049010-049011-56 бр. къщи, изграждащи се в ПИ, с разрешение за

строеж № 59/07.04.2006г. са изградени до кота било- груб строеж (папка 3, л.324). С договор за строителство № ЯШ1 от 01.10.2007г., сключен между [фирма] – Възложител и „Ви ем К.“ – строител е договорено изграждане на 42 бр. къщи и 4 бр. сгради в УПИ 049010, 049011-I, кв.49 по плана на [населено място], съгласно Техническа спецификация и Приложение към договора, възнаграждението е определено в размер на 3 000 000 лв. без ДДС и срокът за завършване е фиксиран на 30.09.2008г. (папка 3, л.259-269). Видно от тези документи вещото лице сочи, че към 07.03.2007г. всички къщи, вкл. и процесните са изпълнение в груб строеж, довършителните работи на всички къщи, вкл. и на процесните са изпълнявани от [фирма] по договор за строителство от 01.10.2007г., сделката по НА № 88 е извършена на 31.10.2007г. Вещото лице е описало подробно актовете обр.19 за отчитане на извършеното строителство (труд) от [фирма] (папка 3, л.244-258). В актовете е записано, че се отнасят за 7 бр. къщи тип А и 9 бр. къщи тип В, не е уточнено за кои точно къщи става въпрос и дали процесните са в това число. Вещото лице е констатирало при съпоставка на актуваните СМР по описаните актове с количествените сметки, изготвени от [фирма] актувяване на видове работи, чието количество многократно надхвърля заложеното по изготвената КС от [фирма]. Това показва, че с приложените по делото Актове обр.19, изготвени от изпълнителя [фирма] са актувани СМР (труд) за процесните къщи за не по-малко от обозначените къщи тип А – 26 бр. и тип В – 16 бр., съгл.приложената схема, което дава основание да се приеме, че с тези актове са актувани и СМР (труд) за процесните къщи тип А – 6 бр. и тип В – 6 бр. Преди датата на НА 88 – 31.10.2007г. са изготвени 7 за къщи тип А – акт обр. 19/02.10.2007г. и акт обр.19/08.10.2007г., за къщи тип В – акт обр.19/05.10.2007г., акт обр.19/10.10.2007г. и акт обр.19/17.10.2007г. Описани са видовете довършителни работи, извършени преди датата на НА 88 31.10.2007г. В забележка е посочено, че с описаните актове не са актувани, а и в материалите по делото няма документи, от които да е видно от кой и кога са изпълнявани СМР доставка и монтаж на врати, PVC дограма, камина, метални парапети за площадки и за втр.стълби. С някои от горните актове са актувани видове СМР, за които по делото няма документи, доказващи че имат отношение към процесните къщички или към останалите къщи тип А и тип В: демонтаж на стари поцинковани тръби, на камеинови тръби стара канализация, на стара канализация ВиК мръсна вода, монтаж настилка под с мокет. Експертизата е направена съобразно къщичките, които показал и завел вещото лице жалбоподателя по приложената схема, номера поставени на самите тях. По задача 3 (кои от изпълнените СМР по договорите, посочени в т.1 са необходими за изпълнение на на ограждащите стени и покривът на всяка от сградите, за да се изгради тя в груб строеж) С предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 25.10.2007г. и анекс № 1/31.10.2007г. – договор за изработка на строителен продукт към него е договорена покупко-продажба на готов строителен продукт в „груб строеж“ – 6 бр. къщи тип А и 6 бр. къщи тип В, както и довършването им, като е направено пълно описание на обектите в завършен вид. В този смисъл изпълнение на СМР, касаещи „груб строеж“ не е договаряно между страните. СМР, касаещи в случая изпълнението на ограждащите стени и покривът на всяка от сградите в „груб

строеж“ са: тухлена зидария над S тухла на в.ц. разтвор, дървена покривна конструкция, обшивка на покриви, покриване с битумизирана мушама и покриване с керемиди. Препраща се към в съответните актове обр. 19 за отчитане на извършеното строителство (труд от [фирма], папка 3, л.270-297 на база сключен договор за строителство от 23.10.2006г. между [фирма] възложител и [фирма] –изпълнител и анекс №1/05.01.2007г. към горния договор за строителство на 42 бр. къщи и 4 бр. сгради. За разграничаване на къщите предмет на процесните фактури са разграничени като индивидуализиращи белези от останалите в комплекса, общо 42 на брой от жалбоподателя е изискано представяне на скица – виза за проектиране или друг документ въз основа на който е разрешено изграждането на порцесните къщички, както и да уточни приложената към заключението схема с номерация на къщичките въз основа на какви документи и от кого е съставена, като по това указание на съда доказателстват жалбоподателят не е представил. Съдът намира това заключение за обосновано с доказателствата по делото и следва да бъдат ценени изводите му.

Прието е и заключение по извършена съдебно-счетоводна експертиза, което се свежда до следното: 1. По първа задача (каква е стойността на изпълнените СМР за изграждане на сградите в груб строеж) изчислението е за обект от група А – стойност на 1 бр. къщичка в груб строеж е 32 367, 67 лв., за обект от група В стойността на 1 бр. къщичка в груб строеж 22 437, 10 лв. 2. По втората задача (каква е стойността на изпълнение на всеки от обектите/ довършителни СМР по предварителния договор от 25.10.2007г. и анекса към него от 31.10.2007г. има позоваване на сумите по договорите 1 600 000 лв. и позоваване на съдебно-техническата експертиза. На третата задача – каква е стойността на за всеки от обектите на довършителните СМР, които са извършени преди и надовършителните СМР, които са извършени след датата на нотариални актове № 64 и № 88 е както следва: П. издаване на НА № 88 – съгл. актове обр.19 от 02.10.2 08.10.2007г. общата сума е 1474 441, 23 лв., за група В къщички съгл. актове обр.19 от 05.10., 17.10. и 10.10.2007г. – общо 512 558, 73 лв., за група А актове обр.19 от 03.12. и 07.12.2007г. – общо 333 478 лв., няма данни за кой НА се отнасят. Вещото лице е изготвило към заключението си справка № 1 опис на установени, извършени от [фирма] СМР на жилищна група [населено място] и справка № 2 опис на извършените от [фирма] и за заплащане на натурални видове СМР. Вещото лице уточнява, че няма подписани приемо-предавателни протоколи от възложителя , дала е стойностите по актовете за 9 от група А и 7 от група В къщички, а договорът е за 42. Сочи, че няма приемо-предавателен протокол между възложителя към строителната фирма и жалбоподателя. Заключението се кредитира от съда като доказателство по делото.

Съдът е указал на жалбоподателя, че не сочи безспорни доказателства за извършени плащания по фактури № 181, 182 и 183 от 31.10.2007г., издадени от [фирма] и му е дал възможност да посочи такива. Жалбоподателят не е представил така указани му доказателства.

При така установените факти съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и

113 от кодекса. Издаден е в предвидената от закона форма - чл. 120 от ДОПК, като съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно - неразделна част от него е и ревизионният доклад, съдържащ съображенията на екипа. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаване на акта, които да опорочават фактическите изводи на органа по приходите. Доказателствата, послужили за издаването му, са събрани по предвидения в ДОПК ред.

При това положение съдът дължи произнасяне правилно ли е приложен материалният закон.

Спорни по делото въпроси са свързани с основанията за издаване на процесните фактури № 0...181/31.10.2007г., № 0...182/31.10.2007г. и № 0...183 от 31.10.2007г., издадени от [фирма] с обща данъчна основа 3 555 583 лв. и ДДС 711 116, 6 лв.; дали и кога са извършени фактурираните с процесните фактури СМР, определени като довършителни работи по прехвърлените с нотариални актове недвижими имоти: преди прехвърляне собствеността върху недвижимите имоти с нотариалните актове или след това, включително и какво е значението на омота на прехвърлянето; документираните с фактурите СМР извършени ли са именно от [фирма] и то към период м.10.2007г., когато са издадени спорните фактури, установява ли се по делото обема, вида и стойността на фактурираните СМР, датата на тяхното действително изпълнение и приемане.

По тези спорни въпроси анализът на съда и становището му е както следва:

1) Основание за издаване на процесните фактури?

Фактура № 0...181/31.10.2007г. –плащане СМР по предварителен договор от 25.10.2007г. за продажба на почивни къщи: почивна къща тип А 6 бр. х 330 000 и почивна къща тип В 6 бр. х 230 000 лв. или общо 1 980 000 лв. данъчна основа; На фактура № 0...182/31.10.2007г. като предмет е посочено „обща стойност на довършителни работи тип А 6 бр. ед.цена 308 802, 86 лв., данъчна основа 1 852 817, 16 лв., приспаднати плащания 6 бр. 294 502, 86 лв. и данъчна основа 1 767 017,16 лв., за доплащане съгласно договор от 10.05.2007г. тип А 6 бр. ед.цена 14 300 лв. и данъчна основа 85 800 лв. В данъчна фактура №0....183/31.10.2007г. като основание за издаване е посочено за доплащане съгласно договор от 10.05.2007г. тип В, 6 бр. ед.цена 18 297, 17 лв. или общо данъчна основа 109 783 лв.

В случая от съществено значение е да се определи кое е данъчното събитие – жалбоподателят твърди, че това са СМР – довършителни работи, отделно от правото на строеж за къщичките, извън тези СМР, които са необходими за изпълнение на ограждащите стени и покривът, като всичко друго има характер на довършителни СМР, и тези услуги имат предвид фактурите. Самата продажба на сградите на етап „груб строеж“ е друга доставка, документирана въз основа на нотариален акт № 88 от 31.10.2007г. и данъчна фактура №184 от 31.10.2007г., с предмет продадени къщи по нот акт № 88 от 31.0.2007г. – поч.къщи тип А, № 15, 16, 18, 19 и 21 6 бр. по 12 200 лв. или общо 73 200 лв. и почив. къща тип В-№ 8, 11, 13, 14, 15 и 16 6 бр. по 7 800 лв. или общо 46 800 лв., обща данъчна основа 122 520, данък 24 504 лв.

За третирането на доставките по ЗДДС е от значение данъчното събитие с възникването на което се свързва изискуемостта на данъка, съответно

възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Съгласно чл. 25, ал.1 от ЗДДС данъчното събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. Ал.2 на разпоредбата предвижда, че данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. В случая твърдяната доставка, за която се претендира данъчен кредит, е извършване на СМР – довършителни работи по отношение на сградите в груб строеж, прехвърлени с нотариален акт №88/31.10.2007г. Съгласно посоченият нотариален акт продавачът [фирма] продава на [фирма] собствените си недвижимите имоти, представляващи шест броя двуетажни МЖС, тип А и шест броя МЖС, тип Б, изградени на груб строеж. Съгласно дефиницията на § 1, т. 46 от ДР на ЗУТ „груб строеж“ е сграда или постройка, на която са изпълнени оградящите стени и покривът, без или с различна степен на изпълнени довършителни работи. От съдържанието на легалната дефиниция се налага извод, че „грубият строеж“ освен изпълнение на оградящи стени и покрив може да включва и извършени довършителни работи с различна степен на изпълнение, но може да е и без довършителните работи щом са изпълнени оградящите сетни и покрива. Тоест принципно е възможно довършителните работи да бъдат предмет на отделна доставка от доставката на сградите в груб строеж – така и аргумент от чл.45, ал.2 от ЗДДС и чл.181, ал.2 от ЗУТ. В случая сградите, за които се претендира, че са извършени довършителните работи по спорните фактури са изградени до кота било – груб строеж на 07.03.2007г. (удостоверение № АБ-06-1063/07.03.2007г. от гл.арх. на [община]) и прехвърлянето им като сгради на етап груб строеж е станало с нотариален акт № 88/31.10.2007г.

След като сградите към момента на прехвърлянето им с нотариален акт на 31.10.2007г. са на етап груб строеж и се твърди отделно от изграждането им на този етап и извършване на довършителни работи, то следва да се изследва действително ли е налице извършване на фактурираните СМР, определяни като такива довършителни работи. Спорните данъчни фактури препращат към предварителен договор от 10.05.2007г., с който между [фирма] като продавач и [фирма] като купувач е договорено сключването на окончателен договор за покупко-продажба на общо 12 броя МЖС тип А и тип Б. В чл.1, ал.4 страните се задължават с отделен анекс към настоящия договор да уредят отношенията си относно довършителните СМР, подписвайки Договор за строителен продукт. А съгласно чл.2, ал.4 от предварителния договор в цената по ал.1 (120 000 лв. без ДДС) на настоящия член, не включва в себе си допълнителното извършване на СМР, а е договорена само за етап „груб строеж“ на сградите. Предвидено е цената на СМР да бъде уговорена при нотариалното изповядване на сделката с договор за изработка на строителен продукт съгл. чл.1, ал.4 от договора. Представения анекс № 1 от 31.10.2007г. към предварителния договор от 25.10.2011г., сключен между страните по предварителния договор – [фирма] като изпълнител и [фирма] като възложител (собственик – инвеститор) предвижда изпълнителят за довърши със собствени и материали, обект описан в глава 3, както и да предаде с удостоверение за въвеждане в експлоатация на сградите, срещу

възнаграждение за извършената услуга в размери и начин на плащане, уговорени в т.2 от договора – 3 360 000 лв. без ДДС, в срок до 25.11.2007г. Изпълнителят се задължава да построи, да предаде и снабди възложителя с разрешение за въвеждане в експлоатация за обекта, не по-късно от 30.03.2008г.

Прави впечатление, че описанието на обекта - довършителни работи е същото, както е уговорено между страните по нотариален акт № 88/2007г. (срвн. анекс № 1 на л.90, папка 4 с нот.акт № 88 на л.196) – по един и същи начин са описани къщите. В анекса чл.8 е договорено, че изпълнителят се задължава да изработи гореописания обект в завършен вид, готов за обитаване, по смисъла на действащите нормативни актове за поректиране и изграждане на жилищни сгради като техническите характеристики са договорени като: изолация, латекс, подове-ламиниран паркет и теракот; външна дограма; вътрешни стълби; фасада; интериорни врати; гаражна врата; ВиК инсталация, ОиВ инсталация, Ел.инсталация, пълно кухненско обзавеждане –оборудване, санитарни възли, обзаведени стаи. Сочи се, че строителството се изпълнява съгласно одобрените технически проекти, клаузите на договора и изискванията на нормативните актове по строителството.

Като анализира горните данни съдът намира, че процесните СМР не са индивидуализирани, нито в предварителния договор от 25.10.2007г., нито в анекса към него, именован като договор за изработка на строителен продукт, нито пък извършването им и предаването им е отразено в приемо-предавателни протоколи, актове за приемане, количествено-стойностни сметки. СМР са общо посочени като вид дейности, които да бъдат изпълнени. Нито в хода на ревизията, нито по делото се представиха доказателствата, предвидени в посочения анекс като документи по изпълнението, оформени от страните именно по този договор [фирма] като изпълнител и жалбоподателя като възложител – предаване и приемане на обекта, удостоверение за въвеждане в експлоатация и приемо-предавателен протокол за оборудването от изпълнителя [фирма] като изпълнител към [фирма] като възложител.

Съдът намира, че е налице съвпадение между номерацията, посочена в НА 88, предварителния договор и анекс, схемата, приложена към заключението. Доколкото правото на строеж е отстъпено за жилищна група, а не за отделни къщи и при липса на документ, който да фиксира отделните къщи в жилищната група, то следва да се приеме, че се установяват и при оглед на място общо 12 броя къщи с номерация съответна на описаната в представените по делото документи и в този смисъл е налице индивидуализация на обекта на СМР - 6 бр. къщи тип А и 6 бр. тип Б в УПИ - 049010-049011- част от жилищна група от 56 бр. къщи, изграждащи се в имотите, с разрешение за строеж № 59/07.04.2006г.. Оттук предмет на изследване е извършени ли са твърдяните СМР в тези къщички.

Видно от заключението на вещото лице по СТЕ договореностите относно завършения вид на сградите, съгласно анекс № 1/31.10.2007г. – договор за изработка на строителен продукт към предварителния договор от 25.10.2007г. са изпълнени частично. Вещото лице въз основа на съпоставка между договореното и огледа на място е описало, че са изпълнени следните

довършителни работи- изолация – вътрешна – 3 мм и външна – 7 мм; във всички помещения на къщичките без таваните на санитарните възли е изпълнен латекс, теракот, външна дограма, частично изпълнение на вътрешните стълби, интериорни врати, ВиК инсталация – скрит вид СМР, не може да се установи визуално, няма данни за акт обр.12 , ОиВ инсталацията е изпълнена с камина вместо газово отопление, като не е представен проект за изменение, Ел.Инсталация –частично, скрит вид СМР, без представен акт обр.12, налице са ел.табла. Не са изпълнени: ламиниран паркет, настилки на вътр.стълби, парпети в къщи А, санитарни прибори, фасада, не са налице гаражи и гаражни врати, не са монтирани ел.ключове, контакти и осветителни тела, не е изпълнено кухненско обзавеждане и оборудване в процесните къщи, хидромасажни вани и душкабини и обзавеждане с мебели в стаите в процесните къщи. Съдът приема заключението като обективно и пълно и го кредитира като основа на изводите си: установено е, че част от твърдяните СМР, описани в т .8 от анекс № 1/25.10.2007г. изобщо не са извършени; част от там описаните (като вид) СМР са извършени в посочените къщички, огледани на място ото вещото лице.

След като се установява частично изпълнение на процесните СМР, възниква следващия съществен въпрос по спора:

2) Кога са извършени фактурираните с процесните фактури СМР?

По делото от заключението по СТЕ се установява, че видовете довършителни работи, извършени преди датата на НА № 88/31.10.2007г. за постигане на договореностите по анекс № 1 от 31.10.2007г. към предварителния договор от 25.10.2007г. са: За къща тип А – СМР по ВиК инсталация без монтаж на санитарни прибори и СМР по Ел.инсталация, без монтаж на ключове контакти и осветителни тела; за къщи тип В – вътрешна обвивка с гипсокартон и мин.вата – на конструкция по стени и тавани, външна топлоизолация, боядисване стени и тавани с латекс-един пласт, СМР по ВиК инсталация, без монтаж на санитарни прибори, СМР по ел.инсталация, без монтаж на ключове контакти и осветителни тела. Следователно една значителна част от СМР са извършени преди прехвърлянето на сградата в груб строеж. Това обаче е без значение по спора, доколкото съдът приема, че СМР, които не са част от изграждането на сградите в груб строеж и цената, на които е изключена по договорка на страните от цената на къщите в груб строеж, могат да бъдат обект на отделна от доставката на правото на собственост на сградите, доставка на услуга. Съдът споделя изложеното в решение 1501/16.10.2008г. на Директора на ДОУИ-С. след първата ревизия на процесния данъчен период, че „обстоятелството, че ф.№ 181/31.10.2007г. е издадена на датата, на която е изповядана сделката за покупко-продажба е правно ирелевантна и не е основание за отказ на право на данъчен кредит за извършениет СМР”. Както правилно е отчел решаващият орган в посоченото решение от значение е доказване реалното извършване на описаните в договора за изработка на строителен продукт СМР. А такова доказване не бе проведено и не се установиха СМР в договорения вид и обем, което е обект на анализ и изводи в по-нататъшното изложение. Тук е мястото да се посочи, че моментът на извършване на процесните СМР е от значение при преценката на спазването на изискванията на ЗДДС за документиране на данъчното събитие и срокът за

упражняване на правото на данъчен кредит. Съгласно чл.113, ал.4 от ЗДДС фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане - не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането. А както се посочи вече разпоредбата на чл.25, ал.2 от ЗДДС данъчното събитие, когато доставката е услуга, възниква на датата, на която услугата е извършена. Съгласно приложимата редакцията на чл.71, ал.2 от ЗДДС (ДВ, бр. 63 от 2006 г.) регистрирано по този закон лице може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите три данъчни периода. Не се установяват извършване на значителна част от описаните в анекс № 1 от 31.10.2007г. довършителни работи в рамките на относим към датата отчетен период съгласно посочените изисквания в ЗДДС.

3) Документираните с фактурите СМР извършени ли са именно от [фирма] и предадени от него на [фирма] или пък извършено ли е авансово плащане за договорените услуги към период м.10.2007г., когато са издадени фактурите?

В случая по делото от заключението на вещото лице по СТЕ и от приложените доказателства се установява, че довършителните работи на всички къщи от групата, включително и на процесните, са изпълнявани от [фирма] (л.185 по делото, СТЕ) по договор за строителство от 01.10.2007г. с изпълнителя [фирма] – описаните Акт обр.19 от м.10 и м.12.2007г. Извършените от другия изпълнител, ангажиран от [фирма] - [фирма] са СМР относими към изграждане на къщичките в "груб строеж" (л.188 по делото, СТЕ).

При съпоставката, която е направило вещото лице на договорени и актувани СМР, са установени несъответствия в количествата и видовете работи между договореното на [фирма] с жалбоподателя [фирма] и актуваното [фирма] и надхвърлянена актуваните работи, заложеното по количествените сметки, изготвени от [фирма]. Освен това по делото са представени документи (актове обр.19) за отчитане на извършено строителство от [фирма] към [фирма]. Не се установява по делото да са издадени приемо-предавателни протоколи или други документи от [фирма] на жалбоподателя за отчитане и предаване на извършените СМР съгласно т.8 от Анекс № 1. Всичко това води до извод за неустановяване по делото по безспорен начин на извършване на СМР от [фирма] към [фирма] (както и към него от подизпълнителя му) във вида и обема, договорен с анекс № 1 от 31.10.2007г. Още повече, че този анекс е сключен във времето след сключване на договора с [фирма].

Не се установи по делото и авансово плащане за извършване на услугите във фактурирания размер от страна на възложителя към [фирма], което да обоснове издаването от него на фактури на такава стойност.

Следва и последния, но съществен въпрос по изясняване на спора:

4) Установява ли се по делото обема, вида и стойността на фактурираните СМР, датата на тяхното действително изпълнение и приемане.

Както вече се посочи по делото се установява като фактическо положение, и въз основа на оглед на вещото лице на мястото, частично изпълнение на СМР, заявени в анекс № 1 от 25.10.2007г., а останалата част от СМР въобще не са изпълнени - описано е подробно на стр. 182-183 кое е изпълнено и кое не от

договореното в т.8 на анекса.

Не се установява обаче нито точният обем на извършените довършителни работи и тяхната стойност именно за процесните 12 къщички (има редица несъответствия и разминавания при актуването от подизпълнителя и количествено стойностните сметки), нито съответно каква част са от общо договорената стойност по анекс № 1 от 25.10.2007г. са те точно. Нещо повече, в приетото заключение по СТЕ се сочи, че от анализа на приложените актове обр.19 за отчитане на извършено строителство от подизпълнителя на довършителните работи се установява, че количеството на актуваните видове работи многократно надхвърля, заложеното по изготвената количествена сметка от [фирма], а за Приложените актове обр.19 са актувани СМР (труд) за не-по малко от 26 къщи тип А и 16 бр.тип. Б., като в тях може да се предположи, че са актувани за процесните 12 бр. къщи. Има констатирано извършване и на такива СМР в обектите, които не са актувани и не се установява от кой и кога са изпълнявани. Не е налице съвпадение между актуваните видове СМР и договорените, така и изпълнените на място в процесните къщи, като са актувани видове СМР, за които няма документи, доказващи, че имат отношение към процесните къщи или към останалите къщи типа А и Б (посочени на л.187 по делото, СТЕ).

Към това се добавя и липсата на отчитане на изпълнението на СМР между страните по договореностите за възлагане на довършителните работи [фирма] и жалбоподателя [фирма].

Следователно по делото не е налице доказване на извършването от [фирма] спрямо жалбоподателя [фирма] на услугите по изпълнение на довършителни работи (посочени в т.8 от анекс № 1 от 25.10.2007г.) в изградените и прехвърлени на етап груб строеж 12 броя къщички в описания имот в [населено място], и то в относим към м.10.2007г. период, в съответен на фактурираната стойност и договореното между тях обем и вид довършителни работи. Налице е доказване със СТЕ само на факта, че към датата на огледа на експерта на място през м.12.2009г. има частично изпълнение на СМР в процесните къщи, но кога, от кого и в какъв точно обем и стойности са извършени тези СМР не се установява по делото. Включително и заключението по съдебно-счетоводната експертиза не установява конкретни стойности на изпълнение СМР в 12-те къщички, които да са приети от възложителя [фирма] от изпълнител [фирма]. Без установяването на действително извършените СМР – довършителни работи и предаването им от [фирма] на жалбоподателя [фирма], така както е договорено между страните (удостоверение за въвеждане в експлоатация и приемо-предавателни протоколи - т.15 от анекса-договор за изработка на строителен продукт) не може да се приеме съответствието им с посоченото във фактурите и договора, по който са издадени, още повече, че безспорно се установява, че значителна част от договорените СМР изобщо са изпълнени. Не се установи и безспорно каква част от договорените СМР са изпълнени от [фирма] и то в момент, в който съответства на данъчно събитие, което според изискванията на отчетността по ЗДДС да бъде документирано с издаване на фактури на 31.10.2007г. Макар и да е установено частично извършване на СМР, то не може да се приеме по категоричен начин, че това е резултат от извършените от [фирма] на жалбоподателя [фирма] услуги, а и

на каква част и конкретна стойност съответстват изпълнението СМР на фактурираната цена от около 3 555 000 лв. и за която се претендира данъчния кредит. По делото не се установява и плащане по фактурите, въпреки указанията на съда (протоколно определение от 06.12.2010г.). След като не се установява извършване на услугите съгласно договореното или пък авансовото им заплащане, то не е налице данъчно събитие, което да обоснове основание за приспадане на данъчен кредит в претендирания му размер. Не е налице основната предпоставка да се признае това право, произтичащо от наличието на данъчно събитие.

Тъй като жалбоподателят претендира да са му извършени услугите/да е направено плащане, той е този, който следва да докаже извършването им/плащането – в случая съответния престиран му резултат на услугите, във фактурирания обем и от посочения доставчик. При тази доказателствена тежест жалбоподателят не е провел успешно доказване на предпоставките да ползва данъчния кредит в декларирания размер. Ангажирал е и формулирал задачите към вещите лица, не е оспорил заключенията по двете експертизи и не е навел доказателства за точен обем на реално извършени СМР /плащане/ в описаните къщи от този именно доставчик, и то през процесния период (период относим към такова данъчно събитие), за да докаже твърденията си в жалбата.

Следва да се има предвид и решение по аналогичен казус – същите страни, доставки и т.н., предходен данъчен период – решение № 491/01.12.2011г. по адм.дело № 7649/2010г., ВАС - Първо отделение.

От всичко изложено до тук за преценката на доказателствата и основателността на възраженията в жалбата, и отговорите по съществения за спора въпроси, съдът намира, че с РА в обжалваната му част законосъобразно не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 711 160, 60 лв. за данъчен период м.10 на 2007г. по фактури № 0 .. 181/31.10.2007 г.,; № 0..0182/ 31.10.2007г. и № 0...183/31.10.2007 г. , издадени от [фирма] и са определени задължения по ЗДДС ДДС за внасяне 391 413, 91 лв. главница и лихва в размер на 87 173, 77 лв. Жалбата като неоснователна следва да се отхвърли.

С оглед изхода на делото, на ответника, представляван от юрисконсулт и при изрична претенция за това, следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение в размера по чл. 161 от ДОПК, което съдът определя на 10 000 лв. съобразно материалния интерес (определеният резултат за периода ДДС за внасяне 391 413, 91 лв. и лихва 87 173, 77 лв.)

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал.1 предл.последно и чл.161, ал.1, изр.3 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор С. Б., **срещу ревизионен акт № /11.05.2009г.**, издаден от Д. В. А., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. град, потвърден с решение № 976/20.07.2009 г. на Директора на Дирекция „ОУИ” при

ЦУ на НАП, в частта, с която не е признато право на данъчен кредит за данъчен период м. 10 на 2007 г. в размер на 711 160, 60 лв. по доставки, документирани с фактури - № 0 .. 181/31.10.2007 г.,; № 0..0182/ 31.10.2007г. и № 0...183/31.10.2007г., издадени от [фирма], вследствие на което е определен резултат за периода м.10.2007г. в размер на 391 413, 91 лв ДДС за внасяне главница и лихва в размер на 87 173, 77 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор С. Б. да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 000 /десет хиляди лева/ лв.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ в 14 - дневен срок от съобщаването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:
(Боряна Бороджиева)