

РЕШЕНИЕ

№ 3753

гр. София, 19.11.2010 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав, в публично заседание на 19.10.2010 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Ива Кечева

при участието на секретаря Марияна Къскабийска и при участието на прокурора Александрова, като разгледа дело номер **5133** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на К. „Т. Е.” Т., чрез управителя Алпер Атач срещу ревизионен акт /РА/ № */04.01.2010 г., издаден от Лидия Пенева – инспектор по приходите при ТД на НАП – С., офис К, потвърден с решение № 890/18.06.2010 г. на Д. на Д. “О. и У. на изпълнението” /”ОУИ”/ – Г. С..

В жалбата са изложени съображения за допуснати нарушения на процесуалните правила и за материално-правна незаконосъобразност на констатациите в оспорения ревизионен акт. Посочено е, че ревизионният акт е издаден на К., който към датата на издаването му не е могъл да бъде страна в производството по смисъла на чл. 9, ал. 2 от ДОПК, тъй като считано от 16.12.2009 г. е бил прекратен. Твърди се, че е било нарушено правото на защита на задълженото лице, тъй като всички документи били връчвани от органите по приходите на лице без представителна власт. РА съдържал констатации, които не били част от РД. Изложени са аргументи за незаконосъобразност на извода на органите по приходите, че консорциумът няма право да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит само на основание неспазване на формалната процедура по издаване на изискуеми от закона документи – чл. 117 от ЗДДС, който макар и формално да кореспондира с нормите на ЗДДС се явява в противоречие с трайната практика на СЕО по тълкуването на чл. 18, § 1, б. „г” и чл. 22 от Шеста директива 77/388. Твърди се, че са налице основанията за признаване за данъчни цели на счетоводните разходи за пътуване и престой на представляващия клона на

консорциума в размер на 3 619,52 лв., съгласно представените заповеди за командировка. Посочено е също, че е осъществен предмета на договорите за консултантски услуги и не са налице предпоставките на чл. 16, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО. Изложени са аргументи за незаконосъобразност на извършеното с РА допълнително начисление на данък по чл. 42 от ЗДДФЛ за 2008 г. Иска се съдът да отмени оспорения РА. В съдебното производство жалбоподателят се представлява от адв. Д и адв. П, които поддържат жалбата, излагат подробни съображения за незаконосъобразност на оспорения акт и претендират присъждане на направените по делото разноски.

Ответната страна – Директорът на Д. ”ОУИ” – Г. С., чрез юрисконсулт С оспорва подадената жалба.

Прокурорът от С градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата срещу ревизионния акт.

Административен съд С.- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 900177/29.04.2009 г., издадена от началник сектор ”Проверки и ревизии”, отдел „Контрол” при ТД на НАП – К, е възложено извършване на ревизия на К. „Т. Е.” Т. от ревизиращ екип при ТД на НАП – К, за задължения за ДДС за периода от 01.11.2007 г. до 31.03.2009 г., за корпоративен данък за периода 01.01.2007 г. – 31.12.2008 г., данък по чл. 194, 195 и 204 от ЗКПО за периода 01.01.2007 г. – 31.12.2008 г., данък по чл. 42 от ЗОДФЛ за периода 01.01.2007 г. – 31.12.2008 г., връчена на представител - пълномощник на ревизираното лице на 05.10.2009 г. Цитираната заповед е изменена със ЗВР № 900342/05.08.2009г., по отношение на срока за извършване на ревизията, който е удължен до 07.09.2009 г. Издателят на посочените ЗВР е упълномощен със заповед № 61А/07.07.2006 г. на Д. на ТД на НАП – К – служебно известна на съда.

За резултатите от извършената ревизия е съставен ревизионен доклад /РД/ № 900342/18.09.2009 г. от ревизиращия екип, определен със ЗВР № 900177/29.04.2009 г., връчен на пълномощник на ревизираното лице на 08.12.2009 г. Жалбоподателят е подал възражение вх. № 4947/21.12.2009 г. по описа на ТД на НАП – К срещу РД предвид възможността и в срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Със заповед № К 900342/24.09.2009 г., издадена от началник ”Проверки и ревизии”, отдел „Контрол” при ТД на НАП – К, Л Д П – инспектор по приходите, е определен за компетентен орган по издаване на ревизионен акт на К. „Т. Е.” Т..

Ревизията е приключила с издаването на оспорения в настоящото производство РА № */04.01.2010 г. от Л П – инспектор по приходите при ТД на НАП – С. град. В ревизионния акт, в който изцяло са възприети констатациите и мотивите от ревизионния доклад, са изложени следните фактически и правни изводи:

По ЗДДС:

К. „Т. Е.” Т. е основен изпълнител по договор от 30.11.2004 г. с възложител и координиращ орган Министерство на регионалното развитие и благоустройството по проект 2002/00-624.02.01 за изграждане на тунел на 372 км на път Е-79, съвместно финансиран от програма ФАР и държавния бюджет. За доставките, които консорциумът е извършвал по този договор за целия ревизиран период е прилагана нулева ставка на данъка съгласно чл. 173, ал. 1 от ЗДДС и същата е призната от ревизиращия екип.

Фактури № 814130/28.12.2007 г. и № 814226/30.12.2008 г. са издадени от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санайи” ООД, Т. на К. „Т. Е.”, с предмет на доставка: заплати, осигуровки, настаняване на турски персонал и консултантски услуги. Представена е декларация на турското дружество – доставчик, видно от която във връзка с изпълнението на проекта по програма ФАР 2002/00-624.02.01 е назначен турски персонал, за който изцяло са поети разходите за заплатата, осигуровки и битови разходи от К. „Т. Е.”, както следва: - по фактура № 814130/28.12.2007 г. – разходи за заплати за 5-ма работници за 12 месеца на стойност 246 434,58 лв.; - разходи за социални осигуровки за 5-ма работници за 12 месеца на стойност 46 939,92 лв.; - разходи за битови нужди за 5-ма работници на стойност 16 428,97 лв.; - консултантска услуга от Йомер Гюндюз – координатор между двете дружества и регистрирано лице за контакти в ТД на НАП, годишен хонорар на стойност 46 939, 92 лв.; - по фактура № 814226/30.12.2008 г. - разходи за заплати за 9 работници за 12 месеца на стойност 539 809,08 лв.; - разходи за социални осигуровки за 9 работници за 12 месеца на стойност 105 614,82 лв.; - разходи за битови нужди за 3-ма работници на стойност 35 204,94 лв.; - консултантска услуга от Йомер Гюндюз – координатор между двете дружества и регистрирано лице за контакти в ТД на НАП, годишен хонорар на стойност 70 409, 88 лв. Представени са трудови договори сключени между „Т. Е.”, Т., подписани и подпечатани от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санайи” ООД, като работодател и 8 броя работници. В трудовите договори е посочено, че местоработата на лицата е Б – строеж на лява тунелна тръба, намираща се на 327 км на Е -79 Д. с работно време 8 часа /5дни в седмицата/. В декларация на „Т. Тинджарет Иншат Ве Санайи” е посочено, че дружеството не притежава място на стопанска дейност или определена база в Република Б. Въз основа на изложените факти, органите по приходите са достигнали до извода, че „Т. Тинджарет Иншат Ве Санайи”, Т. и К. „Т. Е.”, Т. са две предприятия, свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, при което първото предоставя свои работници и служители на ревизираното лице с оглед полагане на труд от тези работници за консорциума. За тази услуга лицето, което получава персонала заплаща цена на предоставящото дружество. Посочено е в РА, че макар и да не е представен договор за предоставяне на работна сила, между двете дружества са налице фактически договорни отношения по предоставяне на персонал. Тази услуга била фактически извършвана от турското дружество през 2007 г. и 2008 г. В декларация от задълженото лице е посочено, че всеки един от назначения турски персонал за периода 01.01.2007 г. – 31.12.2008 г. е пребивавал на територията на Република Б повече от една година с работна виза, като след изтичането и е напуснал страната за нейното подновяване.

По отношение облагането на услугите по предоставяне на персонал, регламентирано в ЗДДС и с оглед приетата фактическа обстановка, ревизиращият екип е приел, че в разглеждания случай получателят на услугата К. „Т. Е.” е данъчно задължено лице, установено в държава – членка – Б, където същото извършва своята независима икономическа дейност, а доставчикът е установен в Република Т. и няма място на стопанска дейност в Б. Поради това, по отношение на мястото на изпълнение на услугата е налице хипотезата на чл. 21, ал. 3, т. 1 и т. 2, б. „е” от ЗДДС /в приложимата редакция - доп. - ДВ, бр. 113 от 2007 г./ - мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира седалището или постоянният обект на получателя, откъдето той извършва своята икономическа дейност. Поради изложеното и на основание чл. 82, ал. 2, т. 2 от ЗДДС за процесните доставки за предоставяне на персонал, органите по приходите са приели, че данъкът е изискуем от получателя К. „Т.

Е.”. Посочено е, че данъчното събитие на услугите с обратно начисляване на данък по чл. 82, ал. 2 и 3 ЗДДС възниква на датата на която услугата е извършена и към датата на издаване на чуждестранната фактура, като в случая това е към м. 12.2007 г. и м. 12.2008 г. На основание чл. 86 във вр. чл. 82, ал. 2, т. 2 от ЗДДС ревизията е начислила ДДС в размер на 71 348,67 лв. по получена доставка, документирана с фактура № 814130/28.12.2007 г. със стойност на услугата 356 743,39 лв. в данъчен период м. 12.2007 г. и в размер на 150 207,74 лв. по получена доставка, документирана с фактура № 814226/30.12.2008 г. със стойност на услугата 751 038,72 лв. в данъчен период м. 12.2008 г.

По повод възраженията на ревизираното лице срещу ревизионния доклад, в РА е посочено, че К. „Т. Е.” е имало правото да приспадне начисления по посочените фактури ДДС като данъчен кредит, но е пропуснал всички предоставени от закона срокове и възможности да го упражни. След като лицето не е издало изискуемия протокол по чл. 117 от ЗДДС и не е упражнило правото на данъчен кредит по получените доставки нито в рамките на периода, в който е възникнало това право, нито в следващия тримесечен период, то същото няма право на данъчен кредит по отношение на тези доставки. Посочено е, че случая попада в хипотезата на § 18 от ЗИД на ЗДДС /ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 01.01.2009 г./, но тъй като консорциумът е пропуснал предвиденият в разпоредбата 4-месечен срок правото му на данъчен кредит е погасено. Изложено е също, че по договор от 30.11.2004 г. с възложител и координиращ орган Министерство на регионалното развитие и благоустройството по проект 2002/00-624.02.01 ревизираното лице е освободено от начисляване на данък като доставчик по този договор, но не и от задълженията му изцяло по отчитането на косвения данък. Органът по приходите се е позовал на т. 23.3. от договора, съгласно който изпълнителят е отговорен за поддържане на счетоводни записи и удостоверения за платен ДДС при доставката на материали, машини, съоръжения и услуги, свързани с работата по договора.

По ЗКПО:

В хода на ревизията е установено, че през 2007 г. консорциумът е отчетел в сч. сметка 609 „Други разходи” – разходи за командировка в размер на 3 619,52 лв. по следните заповеди за командироване: - заповед за командироване /без номер и дата/ на Алпер Атач до Т., Г. И за периода 28.12.2006 г. – 04.01.2007 г. – 7 дни по 150 щ.д. /при курс на долар/лев 1,4923/ - 1 567 лв., както и билет за пътуване в размер на 753 лв., или общо 2 320 лв.; - заповед за командироване № 1/19.01.2007 г. на Алпер Атач до Т., Г. И за периода 19.01.2007 г. – 21.01.2007 г. – 3 дни по 150 щ.д. /при курс на долар/лев 1,50936/ - 679,20 лв., както и билет за пътуване в размер на 84 лв., или общо 763,20 лв.; - заповед за командироване № 2/30.01.2007 г. на Алпер Атач до Т., Г. И за периода 30.01.2007 г. – 31.01.2007 г. – 2 дни по 150 щ.д. /при курс на долар/лев 1,50773/ - 452,32 лв., както и разходи за пътуване в размер на 84 лв., или общо 536,32 лв.

Въз основа на решение на изпълнителния съвет на К. „Т. Е.” от 07.01.2005 г. в Б е открит и вписан клон, който се представлява и управлява със същите права, посочени в договора за създаване на консорциума от Йомер Гюндуз, Явуз Палакчъ и Алпер Атач. Посочено е, че между консорциума и Алпер Атач не е сключен договор за У.. В хода на ревизията е представен трудов договор сключен между „Т. Е.”, Т., подписан и подпечатан от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санай” ООД, като работодател и Алпер Атач, на длъжност заместник – ръководител проект, подписан на 01.12.2004 г. В договора е предвидено, че местоработата на лицето е в Република Б, а разходите за квартира,

медицински услуги, осигуровки и пътните разходи за придвижване от страната, където се намира до страната, където се намира обектът, са за сметка на работодателя. В следствие тези разходи се фактурират в края на годината от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санай” ООД на К. „Т. Е.” като въпросната фактура се отчита като текущ разход при ревизираното лице в сч. сметка 602 „Разходи за външни услуги”. В РА е прието, че Алпер Атач е командирован в Б от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санай” ООД по силата на сключения трудов договор, в който е посочено за чия сметка са разходите за придвижване на лицето от Т. до Б и обратно. Посочено е също, че командированото лице няма договор за У. с консорциума - задължително условие по ЗКПО за документално оформяне на правоотношението с командированото лице. *Поради изложеното, компетентният орган по приходите е приел, че посочените разходи не отговарят на изискванията на ЗКПО, поради което подлежат на регулиране по реда на ЗКПО, като се посочат в увеличение на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 26, т. 1 във вр. чл. 33, ал. 1, т. 1 ЗКПО – като разходи несвързани с дейността, на стойност 3 619,52 лв.*

При ревизията е установено, че в м. 12.2008 г. са осчетоводени по Дт на с/ка 602 „Разходи за външни услуги” на стойност 300 000 лв. за консултантски услуги за укрепване на ската, за строителство на пътни съоръжения, път, тунел и подпорни стени, за ел.захранване и високо напрежение, за водоснабдяване, за пътна настилка и асфалтиране, за осветление и за ландшафт, по фактури издадени през м.04, м.06, м.08, м.10 и м. 12.2008 г. В РА е посочено, че не са представени договори със съответните дружества - доставчици, приемо-продавателни протоколи, както и др. документи, сочещи извършването на дейности по различните видове консултантски услуги. Във връзка с представените с възражението срещу РД от ревизираното лице еднотипни договори за предоставяне на консултантски услуги и еднотипни приемо-продавателни протоколи с десетте фирми, описани в Ревизионния доклад, органа по приходите е посочил, че при започването на ревизията на представляващия К. „Т. -Е.” е връчено Искане за ПДПО изх. № ДОК-1165/30.04.2009г., с което от ревизираното лице на основание чл.37, ал.2 и ал.3 от ДОПК е изисквана цялата търговска и счетоводна документация на консорциума за ревизирания период, а в т. 7 от същото искане изрично е посочено да бъдат представени всички договори, допълнителни споразумения, сключвани с търговски контрагенти за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2008г. Въпросните договори са сключени в този период, но не са представени на ревизиращия екип. Органите по приходите са приели, че същите са частни документи и тъй като не са представена в хода на ревизията нямат достоверна дата - не притежават материална доказателствена сила за НАП, която е трето лице спрямо тези отношения. Посочено е и обстоятелството, че нито едно от дружествата - доставчици не е потвърдило извършването на услугите и не е представило каквито и да било документи във връзка с тях.

С цел установяване вида и фактическото извършване на отразените в счетоводството на ревизираното лице стопански операции по Дт на сметкака 602 „Разходи за външни услуги”, са изготвени искания за извършване на насрещни проверки на лицата, посочени във фактурите като доставчици на тези услуги, а именно: „Агроден” ЕООД - фактура №*/26.06.2008 г. с предмет консултантски услуги за водоснабдяване за м.05. и м.06.2008 г., с нетна стойност 20 000 лв.; „Омега 2005” ЕООД – фактура №*/29.04.2008 г. с предмет консултантски услуги за ел. захранване и високо напрежение за м.03 и м. 04.2008 г., с нетна стойност 25 000 лв.; „М 2001” ЕООД - фактура № */31.10.2008г. с

предмет консултантски услуги за укрепване на свлачища чрез анкерирание от м.03. до м. 10.2008 г., с нетна стойност 50 000 лв.; „Интерстар" ЕООД - фактура № */22.12.2008 г. с предмет консултантски услуги на строителство на пътни съоръжения, път, тунел и подпорни стени от 01.09.2008 г. до 31.12.2008 г., на стойност 30 000 лв.; „Ер Пи Ем" ЕООД - фактура № */23.12.2008 г. с предмет консултантски услуги за ландшафтно оформяне за м.12.2008 г., с нетна стойност 30 000лв.; „Марида" ЕООД - фактура № */21.08.2008 г. с предмет консултантски услуги за строителство на пътни съоръжения, път, тунели, подпорни стени за периода 01.05.2008г. - 31.08.2008 г., с нетна стойност: 35 000 лв.; „Европейска търговска асоциация-ЕТА" ЕООД - фактура № */27.06.2008 г., с предмет консултантски услуги за ел. хранване и високо напрежение за м.май и м.юни 2008 г., с нетна стойност:25 000 лв.; „Принцес-3" ЕООД - фактура № */17.04.2008 г. с предмет консултантски услуги за строителство на пътни съоръжения, път, тунел и подпорни стени от 01.01.2008 г. - 30.04.2008 г., на стойност 35 000 лв.; „Еврогруп финанс" ЕООД - фактура № */19.12.2008 г., с предмет консултантски услуги за осветление за периода м.ноември и м.декември на 2008 г., на стойност:20 0000 лв.; „Кики-59-Марин Асенов" - фактура № */31.10.2008 г., с предмет на доставка консултантски услуги за осветление през периода м.08, м. 09 и м. 10.2008 г. на стойност 30 0000 лв.

Компетентния орган по приходите се е позовал на описаните в ревизионния доклад извършени от ревизиращия екип процесуални действия в хода на ревизията, относно установените факти и обстоятелства при насрещните проверки на посочените десет фирми, деклариранияте данни, съдържащи се в информационните масиви на НАП, касаещи заетия персонал в тези фирми, подадените от тях данъчни декларации за 2008г. и регистрираните от тези фирми ЕКАФП, както и данните от счетоводната и търговска документация на ревизираното лице. Посочено е, че към датата на издаване на РД все още не са били получени протоколите от извършени насрещни проверки на „М 2001" ЕООД и „Принцес-3" ЕООД. Получени са към датата на издаване на РА, като извършените процесуални действия и събраната информация е описана подробно в акта.

Въз основа на констатациите в доклада и приложените към него доказателства, компетентния орган по приходите е приел, че непредставянето на изискваните от доставчиците документи, доказващи фактическото извършване на стопанската операция и плащането по нея, е доказано с протоколи от извършени насрещни проверки по чл.45 от ДОПК. Протоколите са съставени по реда на чл.45, чл.50 от ДОПК. При съставянето им не са допуснати процесуални нарушения. Изложени са аргументи, че нито едно от посочените като доставчици на консултантски услуги лица не е потвърдило извършването на такива услуги и не е представило каквито и да било документи във връзка с тях. Пет от дружестата - „Омега 2005" ЕООД, „Марина 2001" ЕООД, „Марида" ЕООД, „Европейска търговска асоциация ЕТА" ЕООД и „Принцес 3" ЕООД не са подали годишни данъчни декларации за отчетната 2008г., а „Ер Пи Ем" ЕООД е подало ГДД по чл.92 за 2008 г., в която е декларирано в ОПР приходи - 0,00 и разходи - 0,00 лв. и има подадена СД за ДДС за м. 12.2008 г. № 2219-0944335/06.01.2009 г. с нулеви стойности. Относно "Кики-59- М А" е констатирано, че със съдебно решение от 04.12.2006 г. е вписано прехвърляне на предприето на като съвкупност от права, задължения и фактически отношения на „Интерстар" ЕООД и заличаване от търговския регистър на "Кики-95-М А", т.е. представената от К. „Т. Е." фактура № */31.10.2008 г. с предмет на доставка:

консултантски услуги за осветление през периода м.08., м.09 и м.10.2008 г. на стойност 30 000 лв., договор и приемо-предавателен протокол, е издадена, а договорът е сключен с несъществуващ, заличен две години по-рано от търговския регистър търговец.

Посочено е, че всички представени касови бонове за документирано плащане в брой по цитираните фактури са издадени от ЕКАФП, за които е установено, съгласно справка в национална база данни на НАП, че не са регистрирани от съответните търговци.

В РА е обоснован извод, че чрез отчитането на разходи за външни услуги за консултации по спорните десет фактури в размер на 300 000 лв. Консорциум „Т.-Е.“ е намалило неоснователно финансовия си резултат за 2008 г., отчитайки повторно разходи за консултации, веднъж по фактура №814226/30.12.2008 г., издадена от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санай“ Ltd на стойност 395 000,00 евро или 772 552,85 лв., преобладаващата част от която е заплащане за предоставени турски специалисти и втори път по посочените десет фактури на обща стойност 300 000,00 лв., за които няма данни, че документират реално осъществени стопански операции. Същото се отнася и за заплащането по тези десет фактури, по-които с оглед на всичко изложено до тук няма реално осъществено плащане, а осчетоводеното такова в м.12 на 2008г. касае заплащане на възнаграждения на турските специалисти, за което същите са написали и подписали саморъчни разписки.

Поради изложеното и на основание чл. 26. ал. 2 във вр. чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗКПО с РА за отчетната 2008 г. не се признава за данъчни цели отразения в счетоводството на К. „Т. Е.“ Т. разход за консултантски услуги на обща стойност 300 000 лв., по цитираните по-горе фактури.

ПО ЗДДФЛ:

В хода на ревизията е установено, че през 2008 г., че в полза на К. „Т. Е.“ са осъществявани определени видове дейности от турски персонал, който е предоставен от „Т. Тиджарет Иншаат Ве Санай“ ООД, за които е извършено плащане на заплати, осигуровки и др. разходи от ревизираното лице, документирано с фактура № 814226/30.12.2008 г., издадена от турското дружество.

В РА е посочено, че за заплатените възнаграждения на турските специалисти към преписката са приложени заверени копия на написани и подписани саморъчно от тях разписки за получени възнаграждения за съответните месеци, на съответните дати. Мястото на изплащане на възнагражденията не влияе върху задължението на ревизираното лице да начисли и внесе дължимия данък. В подкрепа на извода, че Консорциума е изплащал възнаграждения на турския персонал е посочено и обстоятелството, че в м.12 на 2008г., видно от дневник на сметка 501 Каса в лева, ревизираното лице е осчетоводило плащания в брой по фактури за извършени консултантски услуги в общ размер на 300 000 лв., за които има издадени касови бонове от м. 04, 06, 08, 10 и 12 на 2008г. от ЕКАФП, които не са регистрирани в НАП на имената на съответните фирми и за които няма данни да са извършвани от посочените лица. В дневника на сметка 501 Каса в лева е осчетоводено извършено плащане в брой на 05.12.2008г. в размер на 220 000 лв., на 19.12.2008г. в размер на 20 000лв.; на 22.12.2008г. в размер на 30 000 лв. и на 23.12.2008г. в размер също на 30 000 лв., като основание за плащането е записано - услуга, а фактура № 814226/30.12.2008 г. е също за извършена услуга по предоставяне на персонал и е осчетоводена от Консорциума по сч. сметка 602 „Разходи за външни услуги“. След като е приело издадените фактури от „Т. Тиджарет Иншаат Ве Санай“ ООД, относно заплати, осигуровки, настаняване на предоставения от последната турски персонал, следва, че

ревизираното лице е поело задълженията си като попучатеп по услуга за предоставяне на персонал от чуждестранна фирма и като такова по силата на т. 27 от ДР на ЗДДФЛ, в сила от 01.01.2008 г. се счита за работодател за целите на този закон. Посочено е, че К. „Т.-Е.“ не е представило никакви доказателства, относно удържания и внесен данък доход на посочените в доклада лица. Не е удостоверил и основания за прилагане на СИДДО между Р България и Р Т., съгласно чл.116, ап.1 от ДОПК.

Предвид изложеното, ревизиращият екип е приел, че за К. „Т. Е.“ Т. като данъчно задължено лице по смисъла на чл.3. т.2 от ЗДДФЛ възниква задължение да начисли, удържи и внесе дължимия данък по чл.42 от същия закон за 2008 г. за изброените служители и работници, както следва: Музахер Ерманли - подписан трудов договор на 01.02.2006 г.; Йомер Гюндюз - подписан трудов договор на 01.12.2004 г.; Алпер Атач - подписан трудов договор на 01.12.2004 г.; Джихан Орузлер - подписан трудов договор на 11.08.2005 г.; Танер Садетин - подписан трудов договор на 11.08.2005 г.; Али Йозтюрк - подписан трудов договор на 11.08.2005 г.; Мустафа Туналъ - подписан трудов договор на 20.09.2006 г. и Кямуран Курт - подписан трудов договор на 11.08.2005 г. Тези трудови договори са сключени между изброените лица и „Т. Е.“, Т., подпечатани и подписани от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санаий“ ООД, наричано работодател. Трудовите договори са подписани в И, като в т.2.1. от договорите е посочено, че месторабота на лицата е Република България-строеж на лява тунелна тръба намираща се на 327 км на Е-79 Д., с определено работно време 8 часа /пет дни в седмицата/. Разходите за квартира, медицински услуги, осигуровките и пътните разходи за придвижване от страната където се намира работникът до страната, където се намира обектът са за сметка на работодателя. Трудовите споразумения се прекратяват при приключване на дейността на строеж на лявата тунелна тръба намираща се на 327 км на Е-79 Г.Д..

При ревизията е представен превод към фактура № 814226 /30.12.2008 г., която е издадена от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санаий“ ООД на К. „Т. Е.“ Т. с предмет на доставка: заплати, осигуровки, настаняване на турски персонал, транспортни разходи и разходи за снабдяване и транспорт на машинно оборудване, строителни материали и консултантски услуги за изпълнение на проект. Във връзка с издадената фактура е представена декларация от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санаий“, с която декларира, че е назначен турски персонал във връзка с изпълнението на проект по Програма ФАР-BG2002/000-624-02.01, за който изцяло са поети разходите за заплата, осигуровки и битови разходи от К. „Т.-Е.“ Т.. Също така през ревизирания период са били назначени работници с двойно гражданство, на които им е била подсигурана квартира и разходи за битови нужди, както следва: Дилавер Риза Мурад и Юсеин Хасан Али, а на лицата Биртан Ерманли и В Х- Ведат са изплащани заплати и удържани осигуровки спрямо българското законодателство.

В РА е прието, че изброените работници и служители полагат труд, контролиран от К. „Т. Е.“ Т., на който е предоставен персонал, като същите лица запазват трудовите си правоотношения с първоначалния си работодател „Т. Тинджарет Иншат Ве Санаий“ ООД, Т., т.е. това е лицето, което предоставя персонал, който от своя страна получава заплатата си при условията и размера, съгласно трудовите им договори, сключени с последния. Формулиран е извод, че „Т. Тинджарет Иншат Ве Санаий“ и К. „Т. Е.“ Т. са две предприятия, при което първото „предоставя“ свои работници и служители на ревизираното лице с оглед полагане на труд от страна на тези работници и служители за лицето, на което те се предоставят. Пието е, че между ревизираното лице и „Т.

Тинджарет Иншат Ве Санаий" Т., които са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР към ДОПК, са налице фактически договорни отношения по предоставяне на персонал. Наличието на такива договорни отношения се потвърждава и от обстоятелството, че услугата по предоставяне на персонал е и фактически извършена от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санаий" през 2007г. и 2008г. Предоставения персонал е получавал и договорените с трудовите договори възнаграждения, удостоверено със саморъчно изготвените и подписани от лицата разписки-декларации. Представена е декларация от задълженото лице, с която е декларирано, че всяко лице от назначения турски персонал, работещ във фирмата през периода 01.01.2007 Г.-31.12.2008 г. е пребивавал на територията на Б повече от една година с работна виза. След изтичане на визата е напускал страната за нейното подновяване. В РА подробно са описани изплатените заплати през 2008 г. на турския персонал, съгласно представени разписки от името на всяко физическо лице за получените суми в евро по месеци за 2008 г., които са в общ размер 409 120,25 лв., като е посочен дължим данък за 2008 г. в общ размер 40 911,80 лв.

Освен описаните възнаграждения, ревизиращият екип е приел, че на основание чл.24 ал.1 от ЗДДФЛ изплатените суми от К. „Т. Е." Т. за наем, вода, ел.енергия, телефон и други в полза на гореописаните лица са облагаеми доходи, които суми следва да се включат в изплатеното трудово възнаграждение през 2008г. Заплатените суми за битови разходи по месеци през 2008 г. на следните лица: Танер Садетин, Юсеин Хасан Али, Димявер Риза Мурад, Музафер Ерканти, Мустафа Туналъ, Джихан Орузлер, Алпер Атач, Али Кемал Йозтюрк, Кямуран Курт, са в общ размер 35 204,88 лв., върху които е начислен данък в общ размер за 2008 г. 3 520,44 лв.

Във връзка с възражението на ревизираното лице в РА е посочено, че разходите за квартири на предоставения турски персонал не са обложени с алтернативен данък, а същите, съгласно чл.24, ап.1 от ЗДДФЛ са включени в облагаемия доход на посочените по-горе лица и върху същия е начислен дължимия, но невнесен данък доход по чл.42 от ЗДДФЛ.

Органите по приходите са приели, че приемащото предприятие - К. „Т. Е." независимо, че не може да се разглежда като работодател по смисъла на Кодекса на труда, по силата на т. 27 от ДР на ЗДДФЛ, в сила от 01.01.2008 г. се счита за работодател за целите на този закон. Съгласно т. 26, б. "ж" от ДР на ЗДДФЛ за данъчни цели е налице трудово правоотношение между приемащото работници лице и съответните физически лица. Прието е, че К. „Т. Е." се явява работодател на изброените по-горе лица по силата на § 1, т. 26 и т. 27 от ДР на ЗДДФЛ и като такъв има задължения присъщи за работодателите - да определя, удържа и внася данъка върху доходите по трудови правоотношения. За К. „Т. Е." Т. като данъчно задължено лице по смисъла на чл.3, т.2 от ЗДДФЛ възниква задължение да начисли, удържи и внесе дължимия данък по чл.42 от същия закон за 2008 г. за гореизброените служители и работници, в общ размер 44 432,24 лв., определена е и дължима лихва за просрочие в размер на 8 258,83 лв.

Ревизионният акт е връчен на пълномощник на дружеството на 20.01.2010 г., като жалбата до Д. на Д. „ОУИ" – Г. С. е подадена чрез ТД на НАП С. град с вх. № 53-05-8 от 03.02.2010 г. Между ревизираното лице и решаващият орган е сключено споразумение по реда на чл. 156, ал. 7 от ДОПК, въз основа на което срокът за произнасяне по жалбата е продължен с три месеца от изтичане на срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК. В срока по чл. 156, ал. 7 от ДОПК директорът на Д. „ОУИ" – Г. С. се е произнесъл с решение № 890/18.06.2010 г., с което е потвърден ревизионен акт №

*/04.01.2010 г.

По делото са приети доказателствата, представени с административната преписка.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Решение № 890/18.06.2010 г. на Д. на Д. „О. и У. на изпълнението” – Г. С. при ЦУ на НАП е връчено на управителя на ревизирания субект на 24.06.2010 г. Жалбата по съдебен ред е подадена с вх. № 13730/08.07.2010 г. по описа на АССГ, следователно е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК от надлежна страна и е процесуално допустима. Разгледана по същество е частично основателна.

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.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите – чл. 118, ал. 2 ДОПК вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП. Със заповед № К 900342/24.09.2009 г., издадена от началник “Проверки и ревизии”, отдел „Контрол” при ТД на НАП – К, Л Д П – инспектор по приходите, е определен за компетентен орган по издаване на ревизионен акт на К. “Т. -Е.”. Обжалваният РА е издаден и в предвидената от закона форма – чл. 120, ал. 1 ДОПК.

Възражението на жалбоподателя за липса на правосубектност на К. “Т. -Е.” към датата на издаване на РА не се подкрепя от доказателствата, приети по делото. Съгласно чл. 4.1. от договора за създаване на К. “Т. -Е.” /л. 689 от преписката/ същият е с продължителност до завършване на проекта „Строителство на втори тунел при 327 км на път Е-79”. В чл. 16.1. от същия договор е предвидено, че решението за прекратяване на консорциума се взема от изпълнителния съвет. Съгласно същата клауза консорциумът ще продължи своята дейност до датата на изпълняване на всички поети задължения, до окончателното приключване на сметките и получаване обратно на гаранциите. Видно от цитираните клаузи на договора, страните са приели, че за прекратяване на дейността на консорциума следва да е налице изричен акт на управителния му орган изпълнителния съвет. Такова решение не е представено от жалбоподателя, не се и твърди, че изпълнителният съвет е взел решение за прекратяване дейността на консорциума. Поради това и въпреки представените доказателства за приключване дейността на ревизираното лице по проекта „Строителство на втори тунел при 327 км на път Е-79”, съдът намира, че не са ангажирани доказателства за прекратяване дейността му към датата на издаване на РА.

В жалбата е възразено срещу връчването на книжа в ревизионното производство на Спаска И, като е посочено, че същата не е притежавала представителна власт, с което било нарушено правото на защита на ревизираното лице. С преписката по делото е представено пълномощно, нотариално заверено на 05.04.2007 г. от нотариус С М № 058, с което управителя на К. “Т. -Е.” Алпер Атач е упълномощил Спаска А И да представлява консорциума пред всички държавни и административни органи и институции в Б. Същевременно видно от доказателствата по делото ревизираното лице е упражнило, гарантираните му от процесуалния закон права на защита в хода на ревизионното производство – в срока по чл. 117 от ДОПК е подало възражение и е представило допълнителни доказателства срещу връчения на Спаска И РД, които са подробно обсъдени в процесния РА, поради което не може да се приеме, че е налице ограничение на правото на защита на лицето.

Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчване на заповедта за възлагане. Според алинея втора на чл. 114 от ДОПК, ако срокът по ал. 1 се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен до един месец със заповед за удължаване на срока от органа, възложил ревизията. Със ЗВР № 900177/29.04.2009 г. е определен срок за извършване на ревизията до 07.08.2009 г., който е продължен със ЗВР № 900342/05.08.2009г. до 07.09.2009 г. Ревизионен доклад № 907998 е издаден на 18.09.2009 г., т.е. в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК. Видно от доказателствата по делото и от мотивите на РА към доказателствения материал са приобщени писмени доказателства след изтичане срока на ревизията, определен с посочените ЗВР, а именно: протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № 10-900177-129/07.10.2009 г. на «М 2001» ЕООД и ПИНП № 10-900177-126/23.09.2009 г. на «Принцес 3» ЕООД. От материалите по административната преписка е видно, че исканията извършване на насрещни проверки на посочените дружества са направени от органа по приходите в срока на ревизията – искане за ПДПОЗЛ № 1423-10-44/11.08.2009 г. на «М 2001» ЕООД, съответно искане за ПДПОЗЛ № 1423-10-43/10.08.2009 г. на «Принцес 3» ЕООД, но протоколите за извършени насрещни проверки на посочените дружества са съставени и депозирани в ТД на НАП - К след изтичане срока на ревизията и издаване на РД, поради което тези документи следва да бъде изключени от кръга на доказателствата по делото.

Така констатираното нарушение на процесуалните правила не е от категорията на съществени и не представлява основание за отмяна на ревизионния акт, а се отразява на действията на ревизиращите органи, извършени след срока и тяхната доказателствена стойност.

Поради изложеното и след като обсъди приложените в административната преписка доказателства, съдът намира, че при издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност и да представляват основание за отмяната му.

По отношение приложението на материалноправните норми, съдът намира за установено следното:

По отношение констатациите в РА по ЗДДС по делото не е налице спор по фактите. Фактури № 814130/28.12.2007 г. и № 814226/30.12.2008 г. са издадени от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санайй” ООД, Т. на К. „Т. Е.”, с предмет заплати, осигуровки, настаняване на турски персонал и консултантски услуги, като органите по приходите не оспорват реалността на извършените услуги. От доказателствата по делото се установява, че К. „Т. Е.” е данъчно задължено лице, установено в държава – членка – Б, където същото извършва своята независима икономическа дейност, а доставчикът е установен в Република Т. и няма място на стопанска дейност в Б, поради което е налице хипотезата на чл. 21, ал. 3, т. 1 и т. 2, б. „е” от ЗДДС /в приложимата редакция - Доп. - ДВ, бр. 113 от 2007 г./ - мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира седалището или постоянният обект на получателя, откъдето той извършва своята икономическа дейност. Не се оспорва от жалбоподателя и приложението на чл. 82, ал. 2, т. 2 от ЗДДС за процесните доставки за предоставяне на персонал, както и задължението му да начисли ДДС по фактури № 814130/28.12.2007 г. и № 814226/30.12.2008 г.

Оспорва се отказът на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните доставки и изводът на органите по приходите, че след като лицето не е издало изискуемия протокол по чл. 117 от ЗДДС и не е упражнило правото на данъчен кредит

по получените доставки както в рамките на периода, в който е възникнало това право, така и в следващия тримесечен период, то същото няма право на данъчен кредит по отношение на тези доставки. В РА е посочено, че в случая е налице хипотезата на § 18 от ЗИД на ЗДДС /ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 01.01.2009 г./, но тъй като консорциумът е пропуснал предвиденият в разпоредбата 4-месечен срок правото му на данъчен кредит е погасено.

Съгласно § 18, ал. 1 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС (ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 1.01.2009 г.) регистрираните лица - получатели по доставката или вносители, за които данъкът е станал изискуем като лице - платец по глава осма, до влизането в сила на този закон, които към тази дата не са начислили данък по реда на чл. 86, ал. 1 и/или не са упражнили правото си на данъчен кредит, могат да начислят данъка, съответно да упражнят правото си на приспадане на данъчен кредит, в 4-месечен срок от влизането в сила на този закон. Видно от доказателствата по делото ревизираното лице не е начислило ДДС по процесните доставки по реда на чл. 86, ал. 1 ЗДДС и не е издало протоколи по реда на чл. 117, ал. 1 от ЗДДС. В случая е безспорно, че доставките по фактури № 814130/28.12.2007 г. и № 814226/30.12.2008 г. са реално осъществени и не са били укрити, отразени са в счетоводството на ревизираното лице, поради което настоящият случай попада в хипотезата на чл. 73а ЗДДС. Въпреки това, жалбоподателят не се е възползвал от правната възможност дадена му с чл. 73а от ЗДДС, във връзка с § 18 от ДР на ЗИД ЗДДС (ДВ, бр. 106 от 2008 г.) да упражни правото си на данъчен кредит през периода, през който данъкът е станал изискуем, което може да бъде реализирано като се приложи разпоредбата на чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС и се уведоми компетентния приходен орган.

Настоящият съдебен състав намира, че РА, в частта с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит по доставки, документирани с фактури № 814130/28.12.2007 г. и № 814226/30.12.2008 г., за данъчни периоди м. 12.2007 г. и м. 12. 2008 г. е незаконосъобразен, поради следното:

С влизането в сила на ЗИД на Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 01.01.2009 г.), въвеждащ разпоредбите на Директива 2007/74/ЕО на Съвета от 20.12.2007 г. относно освобождаването от данък върху добавената стойност и акциз на стоки, внасяни от лица, пътуващи от трети страни (ОВ, L 346/6 от 29 декември 2007 г.), и предвид решение на СЕО от 08.05.2008 г. по обединени дела С-94 и С-95 от 2007 г., тълкуващо приложението на чл. 18, § 1, б. "г" и чл. 22 от Шеста директива 77/388, се налага изводът, че когато регистрираното лице не е приложило принципа на обратното начисляване на ДДС по получена от него доставка на стока или услуга и впоследствие приходната администрация начисли този данък и го вземени като задължение на лицето, тя не може същевременно да не му признае правото на данъчен кредит. Спорът по главните производства, по които е направено преюдициалното запитване, спрени до постановяване на цитираното Решение на СЕО, е бил аналогичен от фактическа страна на процесния. Съдът е приел в §63 от решението си, че принципът на данъчен неутралитет следва да се спазва при режима на самоначисляването, като се предостави приспадане на ДДС по получените доставки, дори ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формалности. В цитираното Решение на СЕО е прието, че чл.18 параграф 1 буква г/ и чл.22 от Шестата директива 77/388, изменена с Директива 2000/17 не допускат данъчно-ревизионна практика, която санкционира неизпълнение, като това в главните производства, от една страна на задълженията, които произтичат от формалностите, установени от националната

правна уредба, на осн. чл.18 пар.1 б."г", а от друга – на задълженията за счетоводна отчетност, както и за деклариране, които следват съответно от посочения чл.22, пар.2 и 4, с лишаване от право на приспадане при прилагане на режима на самоначисляване. В този смисъл са и решения по адм. дело № 10563/2009 г., № 383/2009 г., № 7918/2009 г. на ВАС, I отделение. Съдебната практика приема също в такива случаи, че начисляването на ДДС и признаване правото на данъчен кредит в размер на начисления с акта данък е за един и същ данъчен период, поради което не следва да се начисляват лихви.

Съобразяването с тълкуването на § 1, б. "г" на чл. 18 и на чл. 22 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/17, и на съответстващите им норми от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, в сила от 01.01.2007 г., както и на ал. 2, във връзка с ал. 1, във връзка с ал. 3 на § 18 от ЗИД на ЗДДС (ДВ, бр. 106 от 2008 г.) налага извод за недопустимо отказване на правото на приспадане на данъчен кредит за задълженото лице, когато самоначисляването и упражняването на правото на приспадане е след сроковете, визирани в чл. 72, ал. 1 от ЗДДС, както и когато не са спазени някои от изискванията за начисляване. Изводът, който следва да се направи е, че при режима на т.нар. "самоначисляване", какъвто безспорно е и процесния случай, когато няма спор относно реалността на доставката и доставката не е укрита, и когато данъкът е начислен, а в случая това е направено с ревизионния акт, няма пречка на платеща на данъка да се признае правото на данъчен кредит, за да може да му се занулят периодите. Като се начислява ДДС с ревизионния акт, а на получателя се отказва правото на данъчен кредит, се получава обогатяване на фиска, с което се нарушава принципа на данъчен неутралитет, като един от основните принципи в общностното право.

По изложените съображения, РА следва да бъде отменен в частта за непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на начисления от ревизията ДДС на К. „Т. Е.” и определен за внасяне ДДС в размер на 71 348,67 лв. в данъчен период м. 12.2007 г. и в размер на 150 207,74 лв. в данъчен период м. 12.2008 г., както и определената лихва в размер на 35 970,69 лв.

В хода на ревизията е установено, че през 2007 г. консорциумът е отчел в сч. сметка 609 Други разходи – разходи за командировка в размер на 3 619,52 лв. по 3 бр. заповеди за командироване на Алпер Атач до Т., Г. Истанбул. В РА е прието, че Алпер Атач е командирован в Б от „Т. Тинджарет Иншат Ве Санайй” ООД по силата на сключения трудов договор, в който е посочено за чия сметка са разходите за придвижване на лицето от Т. до Б и обратно. Посочено е също, че командированото лице няма договор за У. с консорциума, поради което органите по приходите са приели, че посочените разходи не отговарят на изискванията на ЗКПО и следва да се посочат в увеличение на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 26, т. 1 във вр. чл. 33, ал. 1, т. 1 ЗКПО – като разходи несвързани с дейността, на стойност 3 619,52 лв. Жалбоподателят не оспорва възприетите от органите по приходите факти. Посочва, че Алпер Атач е турски гражданин, който е в трудови правоотношения с „Т. Тинджарет Иншат Ве Санайй” ООД, Т. и е съдружник в К. „Т. Е.”. Съгласно чл. 33 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ счетоводните разходи за пътуване и престой на физически лица, които са в трудови правоотношения с данъчно задълженото лице или са наети от него по извънтрудови правоотношения, се признават за данъчни цели, когато пътуването и престоят са извършени във връзка с дейността на

данъчно задълженото лице. По делото е безспорно установено, че командированото лице не е в трудови правоотношения с консорциума, както и че не е налице, сключен с него договор за У., който попада в обхвата на извънтрудовите правоотношения. В §1, т. 30 от ДР на ЗДДФЛ се съдържа легална дефиниция на "извънтрудови правоотношения" - правоотношенията извън тези по т. 26, 28 и 29, по силата на които се дължи постигането на определен резултат от физическо лице, което не е едноличен търговец. В случая не са представени доказателства за наличие на каквото и да е вид извънтрудови правоотношения по смисъла на § 1, т. 30 от ДР на ЗДДФЛ между лицето Алпер Атач и К. „Т.- Е.". Напротив, както бе посочено вече по-горе, по делото са налице категорични данни за наличие на трудово правоотношение на лицето с турското дружество „Т. Тинджарет Иншат Ве Санай" ООД, което именно е командировало лицето, като свой работник в Република Б на длъжност заместник – ръководител проект. Следователно в случая не е налице единия от двата задължителни елементи, предвидени в разпоредбата на чл. 33, ал.1 ЗКПО - физическото лице да е в трудови правоотношения с данъчно задълженото лице или да е наето от него по извънтрудови правоотношения. Обоснован е изводът на органите по приходите, че в случая не е налице и вторият елемент от правната норма – не са налице доказателства за връзка на направените разходи за пътуване и престой с дейността на данъчно задълженото лице. В представените с преписката 2бр. заповеди за командироване /л. 241-245 от делото/ като задача е посочено работна среща, а в третата заповед е посочено – представяне на годишен отчет. В представените заповеди за командировка липсва отчет за извършеното, кои места са посетени и по какви конкретни задачи, свързани с дейността на консорциума са изпълнени.

За пълнота на изложеното, следва да се посочи, въпреки че намира за законосъобразен изводът на решаващият орган, че осчетоводените разходи за командировки не са документално обосновани, но с оглед ограничението да не се влошава положението на жалбоподателя, съдът намира, че тези обстоятелства не следва да бъдат обсъждани с настоящото съдебно решение.

Предвид изложеното, законосъобразно с РА е *увеличен счетоводния финансов резултат на ревизираното лице за 2007г. по реда на чл. 26, т. 1 във вр. чл. 33, ал. 1, т. 1 ЗКПО с разходи на стойност 3 619,52 лв.*

При ревизията е установено, че в м. 12.2008 г. ревизираното лице е осчетоводило по Дт на сметка 602 „Разходи за външни услуги" на стойност 300 000 лв. за консултантски услуги за укрепване на ската, за строителство на пътни съоръжения, път, тунел и подпорни стени, за ел.захранване и високо напрежение, за водоснабдяване, за пътна настилка и асфалтиране, за осветление и за ландшафт, по фактури издадени през м.04, м.06, м.08, м.10 и м. 12.2008 г. /описани подробно на стр. 5 – 6 от настоящото съдебно решение/. В РА е посочено, че не са представени договори със съответните дружества - доставчици, приемо-пращателни протоколи, както и др. документи, сочещи извършването на дейности по различните видове консултантски услуги. Изложени са аргументи, че нито едно от посочените като доставчици на консултантски услуги лица не е потвърдило извършването на такива услуги и не е представило каквито и да било документи във връзка с тях, както и че всички представени касови бонове за документирано плащане в брой по цитираните фактури са издадени от ЕКАФП, за които е установено, съгласно справка в национална база данни на НАП, че не са регистрирани от съответните търговци.

Съгласно чл. 10, ал. 1 ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е

документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по см. на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Видно от представените по делото доказателства, при извършените насрещни проверки и връчените искания за предоставяне на документи нито едно от дружествата – доставчици по процесните фактури не е потвърдило извършването на такива услуги и не е представило каквито и да било документи във връзка с тях. Настоящият съдебен състав намира, че доказателствата, на които са се позовавали органите по приходите, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Извършена са насрещни проверки, съгласно чл. 45 от ДОПК и са съставени протоколи по чл. 50 от кодекса, които съдържат необходимите реквизити по ал. 2, като представляват доказателство за извършените от и пред органа действия и установените факти и обстоятелства. Спазени са изискванията на чл. 32 от ДОПК за връчване чрез прилагане към досието. В тази връзка неоснователни са възраженията в жалбата за допуснати нарушения на процесуалните правила.

По отношение на писмените доказателства, събрани след изтичане срока на ревизията, определен с ЗВР № 900342/05.08.2009г., а именно: протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № 10-900177-129/07.10.2009 г. на «М 2001» ЕООД, както и ПИНП № 10-900177-126/23.09.2009 г. на «Принцес 3» ЕООД, както бе посочено по-горе в мотивите на съдебното решение, същите няма да бъдат ценени като доказателства по делото.

Въпреки това, дори и да са налице нарушения на административно-производствените правила, ако жалбоподателят е разполагал с доказателства, с които да обори твърденията на органите по приходите за липса на документална обоснованост на разходите по процесните фактури, включително и по отношение на доставчиците «М 2001» ЕООД и «Принцес 3» ЕООД е следвало да ги представи в хода на административното О. на РА или в хода на съдебното производство. Жалбоподателят от своя страна е следвало да докаже наличие на изпълнени изисквания на ЗКПО за признаване на осчетоводените разходи за данъчни цели и съответно да обори констатациите в ревизионния акт, досежно доставчиците. Нещо, което в случая не е направено. Във връзка с представените с възражението срещу РД от ревизираното лице еднотипни договори за предоставяне на консултантски услуги и еднотипни приемо-предавателни протоколи с десетте доставчика, като частни документи, които не носят достоверна дата, не се ползват с материална доказателствена сила за отразените в тях факти. Именно заради това, при изследване въпроса за реалността на доставките се извършва проверка за редовността на счетоводствата на двете страни, изискват се данни за материална и кадрова обезпеченост на доставчика. Както в хода на ревизионното производство, така и в съдебното производство жалбоподателят, чиято е доказателствената тежест, не е ангажирал доказателства за изпълнение на договорите за консултантски услуги от доставчиците, представени след изготвяне на РД, в какви конкретно извършени действия са се състояли консултантските услуги, разполагали ли са изпълнителите с материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на услугите.

Съгласно чл. 10, ал. 4 от ЗКПО данъчно задължените лица са длъжни да регистрират и отчитат извършените продажби на стоки и услуги чрез издаване на фискална касова бележка от фискално устройство по ред, определен с наредба на министъра на финансите, освен когато заплащането се извършва по банков път или чрез прихващане. Липсата на фискална касова бележка от фискално устройство, когато е налице задължение за издаването ѝ, е основание за непризнаване на счетоводен разход за

данъчни цели. С оглед установеното от ревизиращия екип въз основа на справка в национална база данни на НАП, че всички представени касови бонове за документирано плащане в брой по процесните фактури са издадени от ЕКАФП, за които е установено, че не са регистрирани от съответните търговци – доставчици, които констатации не са опровергвани от жалбаподателя, то съобразно разпоредбата на чл. 10, ал. 4 ЗКПО това е самостоятелно основание за непризнаване на счетоводните разходи за данъчни цели.

Поради изложеното, законосъобразно с РА на основание чл. 26, ал. 2 във вр. чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗКПО не е признат за данъчни цели отразения в счетоводството на К. „Т. Е.“ Т. разход за консултантски услуги на обща стойност 300 000 лв., по цитираните по-горе фактури.

В хода на ревизията е установено, че през 2008 г., че в полза на К. „Т. Е.“ са осъществявани определени видове дейности от турски персонал, който е предоставен от „Т. Тиджарет Иншаат Ве Санайи“ ООД, за който е извършено плащане на заплати, осигуровки и др. разходи от ревизираното лице, документирано с фактура № 814226/30.12.2008 г., издадена от турското дружество. Посочено е, че К. „Т.-Е.“ не е представило никакви доказателства, относно удържания и внесен данък доход на посочените лица. Не е удостоверил и основания за прилагане на СИДДО между Р България и Р Т., съгласно чл.116, ап.1 от ДОПК. Ревизиращият екип е приел, че за К. „Т. Е.“ Т. като данъчно задължено лице по смисъла на чл.3, т.2 във вр. т. 27 от ДР на ЗДДФЛ, в сила от 01.01.2008 г. възниква задължение да начисли, удържи и внесе дължимия данък по чл.42 от същия закон за 2008 г. за следните служители и работници: Музахер Еркани - подписан трудов договор на 01.02.2006 г.; Йомер Гюндюз - подписан трудов договор на 01.12.2004 г.; Алпер Атач -подписан трудов договор на 01.12.2004 г.; Джихан Орузлер - подписан трудов договор на 11.08.2005 г.; Танер Садетин - подписан трудов договор на 11.08.2005 г.; Али Йозтюрк - подписан трудов договор на 11.08.2005 г.; Мустафа Туналъ - подписан трудов договор на 20.09.2006 г. и Кямуран Курт - подписан трудов договор на 11.08.2005 г.

Съгласно § 1, т. 27 от ДР на ЗДДФЛ, в сила от 01.01.2008 г., "работодател" е всяко местно лице, чуждестранно лице, извършващо дейност чрез място на стопанска дейност или определена база на територията на страната, както и търговско представителство по Закона за насърчаване на инвестициите, което наема физически лица по трудови правоотношения *или е страна по договор за предоставяне на персонал от чуждестранно лице*. Съгласно т. 26, б. "ж" от ДР на ЗДДФЛ за данъчни цели е налице трудово правоотношение между приемащото работници лице и съответните физически лица. Разглеждания случай попада именно в посочените хипотези. К. „Т.-Е.“ като получател по договор за предоставяне на персонал с „Т. Тиджарет Иншаат Ве Санайи“ ООД се явява работодател на посочените по-горе работници и служители по смисъла и за целите на ЗДДФЛ. Същевременно доходът на работниците и служителите е от източник в страната, тъй като трудът се полага на територията на страната (чл.8, ал.2 от ЗДДФЛ) и е от трудово правоотношение, съгласно § 1, т. 26, б. "ж" от Допълнителните разпоредби на закона. Доколкото чуждестранното лице, наело работниците, няма качеството на работодател по смисъла на § 1, т. 27, предложение първо от ДР на ЗДДФЛ и не е задължен да удържа и внася данък върху изплащаните възнаграждения, подлежащи на данъчно облагане по реда на ЗДДФЛ, задължението за удържане и внасяне на данъка е за лицето, получател по договора за предоставяне на персонал, в случая консорциум „Т. – Е.“, тъй-като същият се явява работодател

съгласно предложение второ на същата разпоредба.

Облагаемият доход от трудови правоотношения включва трудовото възнаграждение и всички други плащания в пари и/ или в натура от работодателя или за сметка на работодателя с изключение на доходите, посочени в чл. 24. ал. 2 от ЗДДФЛ.

Поради изложеното, законосъобразно с РА е определен на К. „Т. Е.“ Т. като данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, т. 2 от ЗДДФЛ дължим данък по чл.42 от същия закон за 2008 г. за гореизброените служители и работници, в общ размер 44 432,24 лв., както и дължима лихва за просрочие в размер на 8 258,83 лв.

Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на направените по делото разноси, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, такива следва да се определят с настоящото решение. В съдебното производство жалбоподателят е направил разноси в размер на 50 лева – държавна такса, както и платено адвокатско възнаграждение в размер на 6 000 лева. Предвид изхода от делото и уважената част от жалбата, ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя разноси в размер на 4 527 лева.

Ответникът не е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, поради което такова с настоящото съдебно решение не следва да бъде присъждано.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд С.- град, I отделение, 3-ти състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на К. „Т. Е.“ Т. ревизионен акт № */ 04.01.2010 г., издаден от Лидия Пенева – инспектор по приходите при ТД на НАП – С., офис К, потвърден с решение № 890/18.06.2010 г. на Д. на Д. “О. и У. на изпълнението” – Г. С., *в частта*, с която на К. „Т. Е.“ Т. не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на начисления от ревизията ДДС и определен за внасяне ДДС, в размер на 71 348,67 лв. за данъчен период м. 12.2007 г. и в размер на 150 207,74 лв. за данъчен период м. 12.2008 г., както и за определената лихва в размер на 35 970,69 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на К. „Т. Е.“ Т. срещу ревизионен акт № */04.01.2010 г., издаден от Лидия Пенева – инспектор по приходите при ТД на НАП – С., офис К, потвърден с решение № 890/18.06.2010 г. на Д. на Д. “О. и У. на изпълнението” – Г. С., в останалата част.

ОСЪЖДА Д. “О. и У. на изпълнението” при ЦУ на НАП – Г. С. да заплати на жалбоподателя К. „Т. Е.“ Т., направените по делото разноси в размер на 4 527 /четири хиляди петстотин двадесет и седем/ лева.

Решението подлежи на О. в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: