

РЕШЕНИЕ

№ 483

гр. София, 24.01.2017 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,
в публично заседание на 29.11.2016 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **11410** по описа за **2015** 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 [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес]03 и електронен адрес: [електронна поща], чрез М. Т. В., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт №Р-22220314000753-091-001/05.08.2015 г., издаден от К. И. С., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложила ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1622/26,10,2015 на директора на дирекция „ОДОП” при ТД на НАП – С., в частта на установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ поради отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 105 641,23 лв. за данъчни периоди м.11.2011 г., м.12.2011 г., м.01.2012 г., м.12.2012 г. и м.01.2013 г. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], ведно със съответната лихва от 33 839,00 лв.. Жалбоподателят оспорва ревизионния акт с искане за отмяна като незаконосъобразен, съставен в нарушение на материалния и процесуалния закон. Твърди, че са налице основания за признаване на право на приспадане на данъчен кредит и реалността на доставките е доказана. Правят се възражения за противоречие с практиката на С. и с принципа за неутралност на ДДС. Претендира разноски за съдебното производство. В съдебното производство по настоящем се представлява от адв.Т.,която поддържа жалбата и моли съда да отмени оспорения ревизионен акт, както и да присъди на

доверителя й сторените в производството разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП” [населено място] при ЦУ на НАП, редовно уведомен за с.з. на 29.11.2016 год чрез юрк.З. оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно призована не изпраща представител и не взема становище по жалбата.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220314000753-020-01/ 12.09.2014 г., /връчена на по електронен път на 19.09.2015 г./, изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане №Р-22220314000753-020-02/16.12.2014 г., издадени от К. И. С., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.11.2011 г. до 31.01.2013 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220314000753-092-01/28.05.2015 г. На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното лице е подало възражение срещу РД с вх. №854-8/15.07.2015 г., което е прието за неоснователно от приходните органи.

Ревизията приключва с РА №Р-22220314000753-091-001/05.08.2015 г., издаден от К. И. С., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., възложила ревизията и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията.

Процесната ревизия се явява втора за същите данъчни периоди и е възложена в изпълнение на указанията дадени с Решение №1591/03.09.2014 г. на директора на дирекция ОДОП С..

На основание чл. 37, ал. 2 и 3 и чл. 53 от ДОПК органите по приходите са връчили на ревизираното лице Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22220314000753-040-01/30.10.2014 г. В отговор ревизираният субект е представил изисканите документи, както следва документи, справки и обяснения на 01.12.2014 г., съответно на 10.12.2014 г. В хода на ревизионното производство е установено, че основната дейност на лицето е свързана със строителство на жилищни и нежилищни сгради. В РД подробно са описани обектите, изградени през ревизирания период, в т. ч. „Метростанция 11- втори диаметър”, „Проект по разширение на метрото в [населено място]”, „Депозит за неопасни отпадъци – С.”, „Многофункционален комплекс С. С. П.” и др.

С Протокол №0764005/12.12.2014 г. са приобщени доказателствата от предходната ревизия, в т. ч. жалба вх. №53-03-603/02.04.2014 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-852 от 24.04.2014 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

1. За периодите от 01.11.2011 г. до 31.01.2012 г. не е признато правото на данъчен кредит в размер на 62 412,83 лв. по 11 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставките – машинна мазилка, цимент, СМР по договор.

Извършена е насрещна проверка на посочения доставчик, за което е съставен ПИНП №П-22221014044094-141-001/05.03.2015 г. В същия е посочено, че изготвеното ИПДПОЗЛ изх. №П-22221014044094-040-01/24.01.2015 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Дружеството е изпратило по пощата документи, подробно описани в РД. Същото е дерегистрирано по ЗДДС през 2014 г.

От страна на ревизираното лице са представени са договор за СМР от 01.09.2011 г.; договор за продажба на стоки с отложено плащане от 01.11.2011 г.; ценова оферта, процесните фактурите със съответните стокови разписки и приемо -предавателни протоколи; обяснителна справка за получените и вложени материали от; счетоводни извлечения; банкови извлечения и справки за вложени материали по обекти и др. Вzeti са под внимание и приложените към жалбата срещу РА по първата ревизия съотносими доказателства, присъединени към настоящото производство.

Представения и от двете страни рамков договор за продажба на стоки с отложено плащане от 01.11.2011 г. е с предмет продажба към купувача /ревизираното лице/ или негов клиент на строителни материали. Съгласно приложените 5 приемо-предавателни протокола, визираните във фактурите строителни материали /машинна мазилка Б. стар, цимент сив от 25 кг. и фракция промит пясък/ са предадени, без в тях да са посочени дата и място на предаване. Според съдържанието на представените и от двете страни складови/стокови разписки, материалите са транспортирани до базата на [фирма] в [населено място] с товарен автомобил с рег. [рег.номер на МПС] , на части и дати, описани подробно в РД.

Съгласно обяснителната записка на [фирма] от 10.12.2014 г., за изпълнението на работите по строителните обекти дружеството е получавало материали от различни доставчици, а поръчките за необходимите такива са правени от техническия ръководител на съответния строителен обект. Доставкаите на материалите са били за сметка и с транспорт на отделните доставчици. В тази връзка са представени справки за вложените материали по обекти. Информацията в тези справки е по доставни фактури, а не по конкретни материали.

От страна на [фирма] не са представени изисканите му доказателства относно произход на материалите и транспортирането им. Съгласно приложените оборотни ведомости за тези периоди, посоченият доставчик не разполага със собствени или на лизинг превозни средства. Липсват документи, удостоверяващи превъзлагане на транспортни услуги или ползване под наем на товарни автомобили независимо, че в представените складови разписки се съдържат данни за товарен автомобил с рег. [рег.номер на МПС] . Според съдържанието на приложения от [фирма] дневник на сметка 401 „Доставчици”за спорните периоди, доставчици на фактурираните към ревизираното лице строителни материали се явяват [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. При проверката в информационната система на НАП е констатирано, че същите са лица с рисков профил, с прекратена регистрация по ЗДДС от страна на приходната администрация, както и че не са били в състояние да изпълнят доставки на строителни материали към [фирма].

От страна на [фирма] е представен и договор за СМР от 01.09.2011 г. В последния [фирма] /изпълнител/ е приел да изпълни на своя отговорност и със свои ресурси, възмездно и на свой риск СМР при изграждане на вътрешна конструкция на обект „МЕТРОСТАНЦИЯ 11 – II диаметър”. Доставчикът не представя такъв договор. В РД подробно са описани извършените работи, отразени в представените и от двете страни протоколи за установяване завършването и разплащане на натурални видове и СМР.

От страна на [фирма] са приложени справки за наетите лица през периодите м.11.2011 г., м.12.2011 г. и м.01.2012 г. – 22 лица, на длъжности, както следва: общи работници – 18 лица, технически организатор – 2 лица и мотокаристи – 2 лица. Направена е съпоставка с данните от подадените уведомления по чл. 62 от КТ, при което е констатирано съответствие. [фирма] е подавало декларация обр.1 и обр.6,

като декларираните с декларация обр. 6 задължения за ЗОВ и данък по чл. 42 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ не са внасяни или погасявани по друг начин.

Констатирано е, че [фирма] не е представило изрично изисканите доказателства, удостоверяващи произход на вложените материали и/или превъзлагане на дейностите във връзка със сключения договор за СМР от 01.09.2011 г. Съгласно приложената обратна ведомост, през спорните периоди дружеството не е разполагало със стопански инвентар и техника, каквито се изискват при изпълнение на визираните по-горе протоколи.

През м.11.2011 г. [фирма] е разполагало с 69 наети по трудови правоотношения лица, за м.12.2011 г.- 65 лица, за м.01.2012 г.- 158 лица на длъжности, както следва: технически ръководители, технически организатори, строители, общи работници в строителството, арматуристи, кофражисти, гипсаджии мазачи, зидари, работници подови настилки, кранисти. През ревизираните периоди, в дружеството са полагали труд общо 189 лица, наети по трудови правоотношения, основната част строителни работници. За същите периоди [фирма] е разполагало и със специализирана строителна техника, машини, съоръжения и оборудване, в т. ч.: бобкат, машини за полагане на замазка, маркучи за машини, фасадно скеле, телескопични подпори, триноги, трислойни кофражни платна, едроплощен кофраж, заваръчен апарат, вертикализатори за стена, парапетна стойка за плоча, оптичен нивелир, пердашка за бетон, трегери, машина за плочки, шперплат хидробетон, доки /кофражна система/ – 3 000 броя, мотокар, портативен вибратор, трамбовка и др. Установено е, че по отношение [фирма] е налице Удостоверение №I – NV 010327 и Удостоверение №V – NV 007069, издадени от К. на строителите в Б., с които е вписано в Централния професионален регистър на строителя за изпълнение на строежи със следния обхват/категории: ПЪРВА ГРУПА – строежи от високото строителство, прилежащата му инфраструктура, електронни съобщителни мрежи и съоръжения; СТРОЕЖИ ОТ ТРЕТА ДО ПЕТА КАТЕГОРИЯ, в т. ч. от ПЕТА ГРУПА – отделни видове СМР съгласно К.-2008, сектор „Строителство” с класове, посочени в РД.

На следващо място органите по приходите в доклада подробно са описали и счетоводното отразяване на процесните фактури съответно в сметки 602 „Разходи за външни услуги” и 302 „Материали”. Според представените хронологии на счетоводни сметки и справки за вложени материали фактурираните строителни материали са вложени на обекти с възложители [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Посочени са подробно първичните документи, по които е извършено цялостно и частично плащане, както и тези, по които няма такова. Съгласно представена от ревизираното лице декларация, към 01.12.2014 г. е налице липса на ликвидни и изискуеми задължения към кредитори/доставчици.

Предвид горното ревизиращите органи са формирали извод, че се касае за привидни сделки по отношение на фактурираните от [фирма] доставки.

По отношение на фактура №30/23.11.2011 г., фактура №31/24.11.2011 г., фактура №47/07.12.2011 г., фактура №48/08.12.2011 г. и фактура №66/ 18.01.2012 г. с предмет строителни материали е констатирано, че предметът на доставката е наличен, но фактурираните доставки не са извършени от [фирма], а от трето лице. Дружеството не е представило изрично изисканите доказателства относно произхода и транспортирането на фактурираните строителни материали /машинна мазилка Б. стар,

цимент сив от 25 кг. и фракция промит пясък/. Органите по приходите са приели, че в случая е налице хипотезата на относителна субективна симулация. От страна на жалбоподателя не е дадено разумно обяснение за причините, поради които е избран [фирма] за доставчик. Посочено е, че не е било възможно [фирма] да не знае, че участва в привидна сделка, прикривайки действителния доставчик. От своя страна привидните сделки са обявени изрично за нищожни с разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/.

Относно фактури №38/29.11.2011 г., №50/12.12.2011 г., №54/20.12.2011 г., №57/23.12.2011 г., №58/27.12.2011 г. и №72/31.01.2012 г. с предмет на доставката – СМР, ревизиращите органи са приели, че са фактурирани доставки, които изобщо не са извършвани, а не само между страните, сочени като доставчик и получател по съответната фактура. От страна на жалбоподателя не е представено разумно обяснение за причините поради, които е избран [фирма] за изпълнител/доставчик на СМР по изграждане на вътрешна конструкция на обект „МЕТРОСТАНЦИЯ 11 – II диаметър“. [фирма] не е разполагало с потенциал за извършване на такъв вид дейности, в т. ч. не е било в състояние да ги изпълни и чрез подизпълнители. Същевременно, [фирма] е било в състояние да

изпълни тези дейности, тъй като е разполагало с кадрови, материален и технически потенциал. Приходните органи са се мотивирали и с факта, че за разлика от [фирма], [фирма] разполага с Удостоверения №I – NV 010327 и №V – NV 007069, издадени му от К. на строителите в Б., с които е вписано в Централния професионален регистър на строителя за изпълнение на строежи. Посочено е, че към момента на ревизията не са осъществени разплащания по 4 от фактурите за сумата общо в размер на 144 261,47 лв. и 4 000,00 лв. неразплатен остатък по фактура №38/29.11.2011 г. Липсват документи, удостоверяващи произход на вложените материали и/или превъзлагане на дейностите във връзка със сключения договор за СМР от 01.09.2011 г. Според данните от приложената оборотна ведомост, за процесните периоди доставчикът не е разполагал със стопански инвентар и техника, каквито се изискват при изпълнение на визираните в обсъдените по-горе протоколи. В заключение ревизиращите са формирали извод, че се касае за фиктивно фактурирани доставки на СМР услуги, които фактически са извършени от самото ревизирано лице, а не от [фирма]. Т. е. фактурирани са доставки, които не са извършвани въобще, а не само между страните, сочени като доставчик и получател. В този случай приходните органи са приели, че е налице хипотезата на абсолютна симулация.

2. За данъчни периоди от 01.12.2012 г. до 31.01.2013 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 43 228,40 лв. по 21 фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките – доставка на стоки/услуги..

От ревизираното лице са представени договор от 30.11.2012 г. с приложение №1-ценова оферта; оферта от 26.11.2012 г.; процесните фактури със съответните им фискални бонове, стокови разписки, приемо-предавателни протоколи и експедиционни бележки. В хода на ревизията са депозирани обяснителна справка за получените и вложени материали; счетоводни извлечения; банкови извлечения и справки за вложени материали по обекти. Вzeti са под внимание и приложените към жалбата срещу РА по първата ревизия относими доказателства, присъединени към настоящото производство.

В рамките на второто производство е извършена насрещна проверка на [фирма], приключила с ПИНП №П-22002314044097-141-001/05.03.2015 г. В същия е посочено,

че изготвеното ИПДПОЗЛ №П-22002314044097-040-01/23.01.2015 г. е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Не са представени исканите документи, справки и писмени обяснения. С уведомление с изх. №854-8/05.02.2015 г. [фирма] е информиран, че контрагентът не може да бъде открит за извършване на насрещна проверка, като до дружеството е отправена молба за съдействие при откриването на доставчика.

Предвид горното органите по приходите са констатирали, че съгласно договор от 30.11.2012 г. и приложение №1 /ценова оферта/, [фирма] като изпълнител е приело да изпълни доставка на строителни материали по видове и единични цени - шперплат хидрокофражен, кофраж, подпори и доки. Според чл. 2, ал. 4 от договора, мястото на изпълнение на доставката е „Многофункционален комплекс – С. С. П.“, [улица], [населено място].

Жалбоподателят е представил процесните фактури, подробно описани в РД. Към всеки първичен документ са приложени фискален бон, стокови разписки, приемо- предавателен протокол и експедиционна бележка. Според съдържанието на същите, разплащанията са извършвани в брой, на датите на издаване на съответната фактура. Строителните материали са натоварвани на автомобил Скания с рег. [рег.номер на МПС] , от [населено място], [улица]. Впоследствие предаването е извършвано в [населено място] на датата на издаване на съответния първичен документ, без да е конкретизирано точно място. От страна на доставчика като участник в приемо-предавателните процедури е посочен управителя на дружеството – В. К. М., ЕГН [ЕГН]. В РД е отбелязано, че последният има участия в множество дружества, всичките идентифицирани от НАП като лица с „рисков профил“, с установени задължения в „особено големи размери“и с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на приходната администрация.

Съгласно приложените хронологии на счетоводните операции за 2012 г. и м.01.2013 г. при [фирма] стойностите по фактурите са осчетоводени съответно в сметки 601/3 „Разходи за материали“, 204 „Машини, съоръжения и оборудване“и 302/1 „Материали на склад“. Според представените хронологии на счетоводни сметки и справки за вложени материали, фактурираните строителни материали са вложени на обект с възложител [фирма] - „Многофункционален комплекс – С. С. П.“. От страна на РЛ са представени писмени обяснения, изложени подробно в РД.

След проверка в информационната система на НАП, ревизиращите органи са установили, че [фирма] е с прекратена регистрация по ЗДДС на 26.04.2013 г. по инициатива на приходната администрация. По отношение на кадровата обезпеченост е установено, че доставчикът е разполагал с едно наето по трудов договор лице на длъжност „монтажник кабели“за процесните периоди. През м.01.2013 г. дружеството не е разполагало със служители, наети по трудово правоотношение. В дневника за покупки за спорните периоди са отразени фактури от лица, идентифицирани като такива с рисков профил, с прекратена от страна на приходната администрация регистрация по ЗДДС и/или с установени и непогасени задължения за ДДС в особено големи размери, в т. ч. [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Констатирано е, че [фирма] има установени и непогасени задължения в особено големи размери, в т. ч. такива по ДДС, формирани основно от задължения по РА за извършвана ревизия, в чийто обхват попадат

и данъчните периоди м.12.2012 г. и м.01.2013 г. Съобразно изложеното ревизиращият екип е приел, че [фирма] и неговите доставчици не са разполагали с потенциал за осъществяване на фактурираните доставки на строителни материали, в т. ч. кофраж, подпори, доки, шперплат.

Въз основа на така изложените обстоятелства ревизиращите органи са заключили, че се касае за привидни сделки. Предметът на доставките по въпросните фактури е наличен, но същите не са доставени от [фирма], а от трето лице. Дружеството не е представило изрично изисканите му доказателства относно произхода и транспортирането на фактурираните строителни материали /шперплат хидрокофпажен, кофраж, подпори и доки/. В тази връзка органите по приходите са приели, че е налице хипотезата на относителна субективна симулация. Посочено е, че не е било възможно [фирма] да не знае, че участва в привидна сделка, прикривайки действителния доставчик. От своя страна привидните сделки са обявени изрично за нищожни с разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от ЗЗД.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 70, ал. 5 от с.з., на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 105 641,23 лв., ведно със съответните лихви за забава за данъчни периоди м.11.2011 г., м.12.2011 г., м.01.2012 г., м.12.2012 г. и м.01.2013 г. по доставки, получени от [фирма] и [фирма].

Жалбата до съда е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от надлежна страна, срещу акт, който подлежи на оспорване по съдебен ред, поради което като допустима следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл.160,ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той 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 смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия. Р. акт е съставен в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК. Не са допуснати нарушения на процесуалните правила.

В съдебното производство пред настоящата инстанция от страна на жалбоподателя е поискано назначаването на основна и допълнителна ССЕ, както и СТЕ и представянето на множество писмени доказателства-справки декларации по ЗДДС и дневници за покупки, а също така и разпит на свидетеля А. Х. Р..

От заключението на съдебно – техническата експертиза с вещо лице А. К., прието в с.з. на 12,04,2016г се установява, че в протоколи за установяване завършването и разплащането на натурални видове СМР № 3/29,11,2011г, № 4/12,12,2001г, №5/20,12,2011, № 6/23,12,2011г № 7/27,12,2011 и № 8/30,12,2011г с изпълнител В. Фаст Б. Е. за обект Метростанция 1-II, належащо се в [населено място] са посочени СМР, които при извършения оглед на място се установило, че са извършени. Количествата са засечени и отговарят на отразените във фактурите. Направено е изчисление на разходната норма на този вид мазилка, която като количество килограми съответства на посочените площи в квадратни метра. МН Б. Е. е вложило закупените от В. Фаст Б. Е. и

С.-ЕКА Е. видове и количества строителни материали в цитираните в обстоятелствената част на експертната строителни обекти. Ако фирмата не е разполагала с процесните стоки и материали би било невъзможно да бъдат изградени тези обекти.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като компетентно изготвено, неоспорено от страните и обективно съответстващо на останалите писмени доказателства.

От основното заключение на съдебно – счетоводна експертиза с вещо лице Е. Т., прието в с.з. на 07.06.2016г се установява, че Доставчикът [фирма] е издал през процесния период фактури към [фирма], описани в Таблица № 1. Към делото на лист 111-119 са приложени дневници за продажба и справки декларации по ЗДДС за м. 11.2012г., 12.2012г. и 01.2013г. на дружество [фирма]. При преглед и анализиране на вписаните в тях данни експертната установи, че процесните фактури са включени в тях. В Таблица № 1 са описани както фактурите, издадени от този доставчик, така и на кой ред от дневника за продажби са включени – колона 10 от Таблица № 1. Относно задълженията, произтичащи от ЗДДС регистрираното лице да включи фактурите в дневника за продажби и в справката-декларация по чл. 125, ал.1 от ЗДДС експертната констатира, че фактурите са включени в дневниците за продажби за м. 11 и 12.2011г. и м. 01.2012г., съответно и в справката декларация по ЗДДС за същите месеци. Доставчикът се е задължил към бюджета с дължимият ДДС по издадените фактури.

Относно осчетоводяване на приходи по оспорените фактури от доставчика експертната установила, че по време на извършената насрещна проверка от ревизиращия екип е представен „Дневник на сметка 411, с аналитични сметки с движение за период 01.11.2011г.-31.01.2012“, - лист 215-221 от приложенията, в които са видни следните кореспонденции:

Д-т сметка 411 Клиенти

Аналитична партида [фирма]

К-т сметка 702/2 Приходи от продажба на стоки

К-т сметка 703 Приходи от продажба на услуги

К-т сметка 453/2 ДДС продажби

Експертната констатира, че процесните фактури са осчетоводени в счетоводните регистри на доставчика като приход.

Доставчикът [фирма] е издал през процесния период фактури към [фирма] - Таблица № 2. Дружеството доставчик разполага с данъчен документ – фактури и при извършената проверка на попълнените реквизити от фактурите се установи, че данъкът е посочен на отделен ред.

Относно задълженията, произтичащи от ЗДДС регистрираното лице да включи фактурите в дневника за продажби и в справката-декларация по чл. 125, ал.1 от ЗДДС експертната констатира, че част от фактурите са включени в дневниците за продажби за м. 12.2012г. и м. 01.2013г., съответно и в справката декларация по ЗДДС за същите месеци. Доставчикът се е задължил към бюджета с дължимият ДДС по тези фактури. За част от фактурите установи, че са включени с грешни данъчни основи и ДДС, а друга част не са включени в дневниците за продажба и в справката декларация по ЗДДС за м. 01.2013г. Вместо тях са включени фактури с номера и дати, които не са

осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя -Таблица № 2 и № 3.

След като провери, анализира и съпостави фактурите, издадени на жалбоподателя и включени в дневниците му за покупки и тези, които доставчик [фирма] е включил в дневниците си за продажба, експертизата установи, че данъчният кредит е 43 228,40лв. – в размер на отказания данъчен кредит и при фактурите, включени в дневниците за продажба на доставчика.

Относно осчетоводяване на приходи по спорните фактури от доставчика експертизата не може да се произнесе, тъй като не е извършена проверка в счетоводството на доставчика. По време на ревизията е извършена насрещна проверка, обективизирана с Протокол № П-22002314044097-141-001/05.03.2015г. Дружеството не е представило изисканите документи и експертизата не разполага с документи, които да провери и анализира.

С молба от 22.03.2016г. процесуалният представител на жалбоподателя е депозирал и приложил документи и справки, получени в отговор на издаденото съдебно удостоверение пред ТД на НАП.От прегледа на приложените справки експертизата установила:

От справката за изплатени доходи, извън трудовите по чл. 73 от ЗДДФЛ през 2012г. е видно изплащане на наем на Д. П. Г. в размер на 4 500лв. за 2012г.

Експертизата установи на база приложените справки от ТД на НАП, че през периода на издаване на оспорените фактури м. 11 и 12.2011г. и м. 01.2012г. дружеството В. Фаст Б. Е. е разполагало с кадрови потенциал – за м. 12.2011г. 22 души, а през м. 01.2012г. 26 души на длъжности: „технически организатор“, „монтажник“, „общ работник“.

С молба от 05.04.2016г. процесуалният представител на жалбоподателя е депозирал приложени документи, получени в отговор на издаденото съдебно удостоверение пред ТД на НАП.

От прегледа на приложената справка за актуално състояние на трудовите договори на Седи –ЕКА Е. експертизата установи, че на 13.12.2012г. е прекратен трудовия договор на Л. И. Х., с код по НКПД 82822005 „монтажник кабели“. През м. 01.2013г. дружеството не е разполагало с кадрови потенциал. Експертизата установи на база приложената справка от ТД на НАП, че през периода на издаване на оспорените фактури (м.12.2012г. и м.01.2013г.), през периода 01.12.2012г. -12.12.2012г. в дружеството С.-ЕКА Е. е бил назначен един човек на длъжност „монтажник кабели“, а през м. 01.2013г. дружеството не е разполагало с кадрови потенциал.

За да се проследи стоковия поток и икономическата връзка на „доставка - продажба“ експертизата изготвила справка, под формата на Приложение № 1. В справката са включени фактурите за покупка с предмета на доставката, количество и стойност, осчетоводяване фактурата на разход/актив, издадените фактури за продажба, за кой обект се отнася, осчетоводяване на прихода, стойност и количество. В колони с № от 2 до 13 са вписани данни за доставките по процесните фактури, а в колони с № от 14 до 19 данни за последващите продажби.

Процесните фактури, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма] са с предмет на доставка строителни материали и „СМР по договор“. Според представените хронологии на счетоводни сметки и фактури за последващи

доставки, фактурираните строителни материали са вложени в обекти с възложители:

- [фирма], ЕИК[ЕИК], обект „Многофункционална сграда с ателиета, жилища, подземни гаражи“, УПИ 998, кв. 26, Л. 2, С.;
- [фирма], ЕИК[ЕИК], обекти „Метростанция 11“ и „Многофункционален комплекс „С. С. П.“ С.;
- [фирма] с ЕИК[ЕИК], обект „Жилищна сграда кв. 64“, местност „К. вада“ [населено място];
- [фирма] с ЕИК[ЕИК], обект жилищна сграда в [населено място];
- [фирма] с ЕИК[ЕИК], обект „Сграда с ателиета, жилищна и магазини“ в [населено място];
- [фирма] с ЕИК[ЕИК], „Сграда с ателиета, жилищна и магазини“ в [населено място];

По време на извършената проверка изисквала и получила данни/информация относно осчетоводяването на оспорените фактури. От данните, вписани в хронологичните счетоводни разпечатки са видни следните осчетоводявания:

3.1. За доставчик [фирма]:

- фактурите, които са свързани с доставка на строителни материали- „машинна мазилка Б. СТАР“, „фракция промит пясък“ и „цимент“, които имат натурално-веществена форма, количество и единична цена са осчетоводени по дебита на сметка 302/1 „Материали на склад“ и кредита на сметка 401/372 „Доставчик [фирма] само стойностно, на синтетично ниво;
- следващата счетоводна операция е изписване на разход по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“ и кредита на сметка 302 „Материали на склад“ – стойностно – колона № 11 на Приложение № 1.

В колони №№ 13 и 14 на Приложение № 1 са вписани количествата и стойностите на материалите, които са отчетени на разход. Към сметка 601 „Разходи за материали“ е дефинирана аналитичност на обекта/клиента, за който се отнася разхода:

- * сметка 601/6 Разходи за материали – [фирма]
- * сметка 601/2 Разходи за материали – [фирма]
- * сметка 601/9 Разходи за материали – Складова база
- * сметка 601/4 Разходи за материали – Метростанция 11, изпълнител [фирма]
- * сметка 601/8 Разходи за материали – [фирма]
- * сметка 601/81 Разходи за материали- [фирма]
- * сметка 601/82 Разходи за материали – [фирма]
- * сметка 601/3 Разходи за материали – „С. С. П.“, [фирма]

Счетоводната операция, с която е отразен разход за влягане в строителството на закупените материали е:

Д-т сметка 601 Разходи за материали

Съответната аналитичност

К-т сметка 302/1 Материали на склад

Осчетоводяването с тази счетоводна операция е стойностно.

Относно количествата на вложените материали, които са закупени от доставчик [фирма] жалбоподателят представил разходни норми, които са утвърдени от ръководството и са съобразени с фабричния разход за всеки

материал, а именно:

Разходна норма на „циментова замазка до 5 см./кв. м.“

* за пясък – 75кг.;

* за цимент – 20кг.;

Количествата на вложените материали, необходими за извършените обеми работа се следят и изчисляват от техническия ръководител на обекта.

Експертизата констатира, че стойността на счетоводно отразения разход на вложените строителни материали, които са закупени от [фирма] е осчетоводен по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“, която е дефинирана аналитично по обекти/клиенти, стойностно. Количествата на вложените материали са изчислени от техническите лица на обектите съобразно фабричните разходни норми.

- фактурите, които са свързани с „СМР по договор“ са осчетоводени като външни услуги по дебита на сметка 602/4 Разходи за външни услуги, Метростанция 11“ и кредита на сметка 401/372 „Доставчик [фирма] - колона № 11 от Приложение № 1; Експертизата е извършила съпоставка на вида и количеството на услугата по фактурите за покупка, съответно Протокола за актуване и фактурите за продажба, съответно Протокола за актуване в Таблици №№ 4, 5, 6 и 7. От анализа на данните в Таблиците е видно, че видовете услуги, които са актувани по доставките от [фирма] са актувани и при последващите продажби на [фирма], като количеството на видовете работи при последващите продажби е по-голямо от доставените.

Осчетоводяванията на фактурите от С.-ЕКА Е. са посочени за всяка една от тях в колона № 11 от Приложение № 1 и имат следното съдържание:

- фактури с №№ 5001/03.12.2012г., 5003/07.12.2012г., 5004/10.12.2012г., 5005/12.12.2012г., 5007/15.12.2012г., 5008/17.12.2012г., 5010/18.12.2012г., 5011/19.12.2012г., 5012/20.12.2012г., 5013/21.12.2012г., 5022/22.01.2013г. и 5025/29.01.2013г. са осчетоводени като дълготрайни материални активи. Към сметка 204 „Дълготрайни материални активи“ са създадени следните аналитични партии:

Д-т сметка 204/14 „едроплощен кофраж“

Д-т сметка 204/10 „телескопични подпори, втора употреба“

Д-т сметка 204/31 „шперплат хидробетонен“

Д-т сметка 204/32 „доки“

К-т сметка 401/441 „Доставчик [фирма]“

Осчетоводяването на активите е само стойностно.

- по фактура № 5001/03.12.2012г. полученият „шперплат хидробетонен“ е осчетоводен по дебита на сметка 601/3 „Разходи за материали-С. С.“ и кредита на сметка „Доставчик [фирма]“;

- останалите фактури, издадени от този доставчик са осчетоводени по дебита на сметка 302/1 Материали и кредита на сметка 401/441 „Доставчик [фирма]“.

- следващата счетоводна операция е изписване на разход по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“ и кредита на сметка 302 „Материали на склад“ – стойностно – колона № 11 на Приложение № 1.

Счетоводната операция, с която е отразен разход за влагане в строителството на закупените материали е:

Д-т сметка 601 Разходи за материали

Съответната аналитичност

К-т сметка 302/1 Материали на склад

Осчетоводяването с тази счетоводна операция е стойностно.

Във връзка с количествата закупени материали, които са вложени в строителството на обектите, на експертизата се предоставиха „отчети за вложени материали“, които са съставени и приложени към всяка една фактура за доставка. Въз основа на тях са вписани данните за вложени количества в колона № 12 на редове №№ 56 до 89 в Приложение № 1.

Част от закупените строителни материали са вложени за ремонт на собствената складова база на [фирма], за което са представени „Количествени сметки за изписване на материали“, в които са описани видовете ремонтни дейности – редове 16, 17, 18, 34, 35, 36, 43 и 53 от Приложение № 1.

От доставената по фактура 48/08.12.2011г. „Машинна мазилка Б. стар“ 15 750кг. са продадени на [фирма] с фактура 298/21.05.2013г., като е отчетен приход по сметка 709/1 Приходи – ред 39 от Приложение № 1.

Фактурите за последващите продажби са осчетоводени като приход по сметка 703 „Приходи от услуги“, към която са създадени аналитичности по обекти на строителството. Счетоводната операция е:

Д-т сметка 411 Клиенти

Аналитична партида на клиента

К-т сметка 703 Приходи от продажби

Осчетоводяванията за всяка една фактура са вписани в колона 18 от Приложение № 1.

По проформи фактури №№ 35/29.06.2012г. и № 36/26/07.2012г. към [фирма] не са издадени фактури и не са осчетоводени приходи по тях – редове 21 и 23 от Приложение № 1.

Документите (фактурите) по последващите доставки са включени в дневниците за продажбите и справките декларации за ДДС за съответните данъчни периоди, като в колона № 19 на Приложение № 1 е посочено и на кой ред от дневника за продажби е включена фактурата.

На базата на впечатленията и анализа на представените документи и разпечатки от счетоводната програма, получени по повод поставените задачи може да се каже, че са спазени основните счетоводни принципи при водене на счетоводството на жалбоподателя за ревизираните данъчни периоди и е налице редовно двустранно заведено счетоводство. В ревизионен доклад № Р-22220314000753-092-01/28.05.2015г. ревизиращият екип е констатирал, че „изхождайки от принципа за документална обосновааност при воденето на счетоводната отчетност може да се обобщи, че не са допуснати формални нарушения на счетоводното законодателство, в това число не се констатираха нарушения на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти“.

От представените по делото документи във връзка с насрещната проверка експертизата констатира, че доставчикът В. Фаст Б. Е. е водил двустранно счетоводство, представял е справки декларации по ЗДДС и е изготвял оборотни ведомости с програмен продукт „А. 7“.

- За [фирма]: Към делото няма приложени документи, които да се анализират

и направят изводи за спазване на основните счетоводни принципи.

Към делото на лист 124-149 са приложени ревизионен акт № [ЕГН]/15.03.2013г. на [фирма] за установени задължения по ЗДДС за периода 01.08.2011г.-30.04.2012г. и ревизионен доклад № 1208615/14.01.2013г.

В ревизионния доклад ревизиращият екип е констатирал, че относно извършените доставки и начисления данък за продажбите дружеството е спазило разпоредбите на чл. 86 от ЗДДС. Извършените облагаеми доставки са със ставка 20% и [фирма] е посочен като клиент през ревизирувания процесен период. Установено е, че не са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък.

Към делото на лист 237-244 е приложен Ревизионен акт №[ЕИК]/04.10.2013г., на [фирма], който е за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за период 01.12.2007г.-31.01.2013г., т.е. обхваща периода на издаване на оспорените фактури през м. 12.2012г. и 01.2013г., както и ревизионен доклад № 1301752/19.07.2013г., приложен на лист 250-286.

По време на ревизията не са представени първични счетоводни документи-фактури, поради което не може да се установи дали са извършени облагаеми доставки. Ревизиращият екип счита, че липсват доказателства, че фактурите, в които дружество [фирма] се сочи за издател обективират реално осъществени доставки – „Справката декларация обаче се ползва с доказателствена сила, тъй като декларатора сам с подписа си удостоверява факти за себе си и своята дейност, а начисляването на данъка по чл. 86, ал. 1 от ЗДДС се извършва от доставчика, който е регистрирано лице за всяка извършена от него облагаема доставка на стоки и услуги“. В тази връзка ревизиращият екип е достигнал до извода за липса на основание за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък. Приема данъчната основа на облагаемите доставки за „0“ лв. На основание на чл. 85 от ЗДДС данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като компетентно изготвено, неоспорено от страните и обективно съответстващо на останалите писмени доказателства.

От допълнителното заключение на съдебно – счетоводна експертиза с вещо лице Е. Т., прието в с.з. на 29.11.2016г се установява, че експертизата потвърждава констатациите в основното заключение относно начина на осчетоводяване на закупените строителни материали и начина на осчетоводяване на разхода на строителните материали, а именно:

Процесните фактури, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма] са с предмет на доставка строителни материали и „СМР по договор“.

1.1. За доставчик [фирма]:

- фактурите, които са свързани с доставка на строителни материали- „машинна мазилка Б. СТАР“, „фракция промит пясък“ и „цимент“, които имат натурално-веществена форма, количество и единична цена са осчетоводени по дебита на сметка 302/1 „Материали на склад“ и кредита на сметка 401/372 „Доставчик [фирма] само стойностно, на синтетично ниво, без дефинирана аналитичност на вид и количество – колона № 10 от Приложение № 1;
- следващата счетоводна операция е изписване на разход по дебита на

сметка 601 „Разходи за материали“ и кредита на сметка 302/1 „Материали на склад“ – стойностно. Данни за осчетоводяване на разхода по всяка покупна фактура и стойността и са посочени от експертизата в колони № 11 и № 12 на Приложение № 1

Към сметка 601 „Разходи за материали“ е дефинирана аналитичност на обекта/клиента, за който се отнася разхода:

- * сметка 601/6 Разходи за материали – [фирма]
- * сметка 601/2 Разходи за материали – [фирма]
- * сметка 601/9 Разходи за материали – Складова база
- * сметка 601/4 Разходи за материали – Метростанция 11, изпълнител [фирма]
- * сметка 601/8 Разходи за материали – [фирма]
- * сметка 601/81 Разходи за материали- [фирма]
- * сметка 601/82 Разходи за материали – [фирма]
- * сметка 601/3 Разходи за материали – „С. С. П.“, [фирма]

Относно количествата на вложените материали, които са закупени от доставчик [фирма] жалбоподателят представи разходни норми, които са утвърдени от ръководството и са съобразени с фабричния разход за всеки материал, а именно:

Разходна норма на „циментова замазка до 5 см./кв. м.“

- * за пясък – 75кг.;
- * за цимент – 20кг.;

Количествата на вложените материали, необходими за извършените обеми работа се следят и изчисляват от техническия ръководител на обекта.

1.2. За доставчик [фирма]:

Експертизата потвърждава констатациите в основното заключение относно начина на осчетоводяване на закупените строителни материали и начина на осчетоводяване на разхода на строителните материали, а именно:

От вписаните данни в хронологичната разпечатка на сметка 401/441 Доставчик [фирма] за периода 01.11.2011г.-31.01.2013г. е видно:

Осчетоводяванията на фактурите за доставката са посочени за всяка една от тях в колона № 10 от Приложение № 2 и имат следното съдържание:

- фактури с №№ 5001/03.12.2012г., 5003/07.12.2012г., 5004/10.12.2012г., 5005/12.12.2012г., 5007/15.12.2012г., 5008/17.12.2012г., 5010/18.12.2012г., 5011/19.12.2012г., 5012/20.12.2012г., 5013/21.12.2012г., 5022/22.01.2013г. и 5025/29.01.2013г. са осчетоводени като дълготрайни материални активи. Към сметка 204 „Дълготрайни материални активи“ са създадени следните аналитични партии:

Д-т сметка 204/14 „едроплощен кофраж“

Д-т сметка 204/10 „телескопични подпори, втора употреба“

Д-т сметка 204/31 „шперплат хидробетонен“

Д-т сметка 204/32 „доки“

К-т сметка 401/441 „Доставчик [фирма]

Осчетоводяването на активите е само стойностно.

- по фактура № 5001/03.12.2012г. полученият „шперплат хидробетонен“ е осчетоводен по дебита на сметка 601/3 „Разходи за материали-С. С.“ и кредита на сметка „Доставчик [фирма];

- останалите фактури, издадени от този доставчик са осчетоводени по дебита на сметка 302/1 „Материали на склад“ и кредита на сметка 401/441 „Доставчик [фирма].

- следващата счетоводна операция е изписване на разход по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“ и кредита на сметка 302 „Материали на склад“ – стойностно – колона № 12 и колона № 13 на Приложение № 2.

Счетоводната операция, с която е отразен разход за влягане в строителството на закупените материали е:

Д-т сметка 601/3 Разходи за материали – „С. С. П.“, [фирма]

К-т сметка 302/1 Материали на склад

Осчетоводяването с тази счетоводна операция е стойностно.

Във връзка с количествата закупени материали, които са вложени в строителството на обектите, на експертизата се предоставили „отчети за вложени материали“, които са съставени и приложени към всяка една фактура за доставка.

След като прегледа и анализира приложените към фактурите за покупка и описани документи в Приложения №№ 3 и 4, експертизата установила следното:

* Като получател на стоките от доставчик [фирма] е посочен М. В., управител на дружеството жалбоподател;

* Адрес за получаване на стоките е посочен [населено място], [улица];

* Транспортно средство, извършило превоза – вписани са данните на товарен автомобил с регистрационен СА № 3876АТ.

* Като получател на стоките от доставчик [фирма] е посочен А. Р., назначен на длъжност „технически ръководител“ в [фирма];

* Адрес за получаване на стоките – посочен е [населено място], [улица];

* Транспортно средство, извършило превоза – вписани са данните на автомобил Скания, регистрационен [рег.номер на МПС] .

Експертизата е установила, че доставените строителни материали от доставчиците [фирма] и [фирма] са осчетоводени само стойностно по материалната сметка 302/1 „Материали на склад“, без да са дефинирани вида и количеството им.

- относно изписване на строителните материали - в основното заключение експертизата е установила, че изписаните строителни материали са във връзка с осъществени последващи доставки на обекти с възложители:

- [фирма], ЕИК[ЕИК], обект „Многофункционална сграда с ателиета, жилища, подземни гаражи“, УПИ 998, кв. 26, Л. 2, С.;

- [фирма], ЕИК[ЕИК], обекти „Метростанция 11“ и „Многофункционален комплекс „С. С. П.“ С.;

- [фирма] с ЕИК[ЕИК], обект „Жилищна сграда кв. 64“, местност „К. вада“ [населено място];

- [фирма] с ЕИК[ЕИК], обект жилищна сграда в [населено място];

- [фирма] с ЕИК[ЕИК], обект „Сграда с ателиета, жилищна и магазини“ в [населено място];

- [фирма] с ЕИК[ЕИК], „Сграда с ателиета, жилищна и магазини“ в [населено място]

От хронологията на счетоводните сметки 302/1 „Материали на склад“, по

дебита на която се отчита доставката, а по кредита - намаляването (влагане, продажба) на строителните материали не може да се получи пряка информация за движение на вида и количеството на материалите.

В тази връзка експертизата потвърждава констатациите си в основното заключение, където е проследено в отговора на задача № 3 в Констативно-съобразната част, използването от [фирма] на предмета на спорните фактури в основната си дейност за осъществяване на последващи облагаеми доставки. Проследяването е извършено за всяка доставка фактура по фактура и съответстващата и последваща доставка, за което е изготвено и представено Приложение № 1 в основното заключение. В отговора на този въпрос е проследен и начина за формиране на количеството на разхода, а именно:

- * за доставките от [фирма] са представени от жалбоподателя разходни норми, които са утвърдени от ръководството и са съобразени с фабричния разход за всеки материал, които се следят и изчисляват от техническия ръководител на обекта;

- * за доставките от [фирма] са представени от жалбоподателя „отчети за вложени материали“, които са приложени към всяка една фактура за доставка. Въз основа на тях са вписани данните за вложени количества материали в колона № 12 в Приложение № 2 на заключението.

Експертизата установи, че дружество [фирма]- доставчик не е разполагало през процесния период със собствени или на лизинг транспортни средства. В счетоводството на доставчика са осчетоводени разходи за гориво – Приложение № 5.

За доставчика [фирма] не са налични документи по делото и не са представени допълнително такива, които да се анализират за да се даде отговор на този въпрос.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като компетентно изготвено, неоспорено от страните и обективно съответстващо на останалите писмени доказателства.

От показанията на свид. А. Х. Р., депозирани в с.з. на 29.11.2016г се установява, че същият е работил като технически ръководител към МН Б. Е. през 2011-2013г на обект метростанция 11. Непрекъснато получавал стоки от С.-ЕКА Е. през този период от време. След метростанцията работил на обект С. С. П. и там отново получавал от същото дружество цимент, „пясък гипсова мазилка. Протоколите за извършени СМР били подписвани от него, а също така подписвал и за материалите, които идват на обекта, тъй като освен на базата в С. идвали материали и директно на обекта и там се разпределяли. От името на В. Фаст Б. Е. контактувал лице на име А., а също и В. Г., като с микробуси и камиони идвали работниците, на които свидетелят провеждал инструктаж. Съдът кредитира показанията на свидетеля като обективни и логични, съответстващи на останалите писмени доказателства.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА

не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер. С оглед правомощието на съда по чл.160, ал.2 от ДОПК, същият следва да провери за всеки от доставчиците, дали са спазени изискванията на закона относно начисляване на данъка и реалността на доставката. В този смисъл е и константната практика на Върховния административен съд – решение № 4843 от 03.04.2012 г. по адм. дело № 5289/2011 г. и решение № 15605 от по адм. дело № 4030/2011 г.

На следващо място, съдът дължи и произнасяне по същество на спора. По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от който могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС, Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи и представените допълнително писмени доказателства,приети в настоящето производство,както и заключенията на ССЕ и СТЕ доказват по безспорен начин извършването на реални доставки, като предпоставка за възникване правото на данъчен кредит за О. МН Б. по отношение на фактурите, с предмет СМР услуги и строителни материали,издадени от В. Фаст Б. Е. и С. –ЕКА Е..

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата

на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС,решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело№2420/2011 на ВАС/. Не се спори между страните по спора,че фактурите,издадена от доставчиците на О. МН Б. са включени в дневниците за покупки и продажби и в справките декларации по ЗДДС за съответния месец ,както от страна на доставчиците,така и от страна на жалбоподателя.Не се спори също така и че към датата на извършване на доставките доставчиците са били регистриран по ЗДДС лица,макар в последствие да са били deregистрирани.

В решението си по делото Б. /решение от 06,12,2012год по дело С-285/2011 на Съда на Европейския Съюз е дадено задължително тълкуване на разпоредбите на чл.167 и сл. от Директива 112/2006год относно общата система на ДДС ,свързано с въпроса за преценката на това дали извода на приходната администрация за нереалност на доставката е пряко свързан с отказа на данъчен кредит по ДДС.В него е посочено,че от постоянната съдебна практика на С. се установява,че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagaben и David, C-80/11 и C-142/11).

В тази връзка С. неведнъж е подчертавал, че предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело G. и др., C-110/98—C-147/98, R., стр. I-1577, точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело С. Р., C-63/04, R., стр. I-11087, точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело К. и R. R., C-439/04 и C-440/04, R., стр. I-6161, точка 47 и Решение по дело Mahagaben и David). Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. По този начин общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности подлежат на облагане с ДДС.

Въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС. Всъщност ДДС се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи от цената (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело О. и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, R., стр. I-483, точка 54, Решение по дело К. и R. R., посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 40). Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено

лице по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице (вж. Решение по дело С. Р., посочено по-горе, точка 52 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Tyth, C-324/11, точка 26). Посочено е също така, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112.

В това отношение Съдът е постановил, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. по-специално Решение по дело F. H, посочено по-горе, точка 32, Решение по дело H. и др., посочено по-горе, точка 68, Решение по дело K. и R. R., посочено по-горе, точка 54 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 41). Поради това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност.

Също така за нуждите на Директива 2006/112 данъчнозадължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки (вж. в този смисъл Решение по дело K. и R. R., посочено по-горе, точка 56 и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 46). От това следва, че на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че данъчнозадълженото лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги. За сметка на това режимът на правото на приспадане, предвиден в посочената директива, не допуска данъчнозадължено лице — което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след осъществяването от данъчнозадълженото лице е опорочена поради измама с ДДС — да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане (вж. в този смисъл Решение по дело O. и др., посочено по-горе, точки 52 и 55, Решение по дело K. и R. R., посочено по-горе, точки 45, 46 и 60, както и Решение по дело Mahagaben и David, посочено по-горе, точка 47).

В тази насока и диспозитива на решението по същото дело сочи, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28

ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция.

При така даденото от С. тълкуване на разпоредбите на членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО, настоящата инстанция намира и приема за установено следното: По отношение на жалбоподателя е отказано правото на данъчен кредит по доставки с предмет доставка на СМР услуги и доставки на строителни материали. Органите по приходите са са позовали на факта, че доставчиците В. Фаст Б. Е. и С.-ЕКА Е. са рискови доставчици, нямат достатъчно кадрови и технически потенциал да извършат спорните доставки, в следствие са deregистрирани по ЗДДС, жалбоподателят има достатъчно персонален и технически потенциал сам да извърши спорните доставки, поради което и обективираният във фактурите такива били симулативни по смисъла на чл. 26 от ЗЗД, поради което и нищожни. Като всяко субективно право и това на данъчен кредит съгласно принципа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл. 144 от АПК във вр. чл. 154 от ГПК подлежи на доказване от страната, която извлича благоприятни правни последици от доказването му. Според настоящия състав на съда в случая жалбоподателят успя да се справи с тази си доказателствена задача. Мотивите на съда в тази насока са следните: От съвкупният анализа на СТЕ, основно и допълнително заключение на ССЕ, както и показанията на свид. Р. и приетите писмени доказателства безспорно очертават следната фактическа обстановка: В протоколите за установяване завършването и разплащането на натурални видове СМР № 3/29, 11, 2011 г., № 4/12, 12, 2001 г., № 5/20, 12, 2011 г., № 6/23, 12, 2011 г., № 7/27, 12, 2011 г. и № 8/30, 12, 2011 г. с изпълнител В. Фаст Б. Е. за обект Метростанция 1-II, находящ се в [населено място] са посочени СМР, които при извършения оглед на място се установило, че са извършени. Количествата са засечени и отговарят на отразените във фактурите. Направено е изчисление на разходната норма на този вид мазилка, която като количество килограми съответства на посочените площи в квадратни метра. МН Б. е вложило закупените от В. Фаст Б. Е. и С.-ЕКА Е. видове и количества строителни материали в цитираните в обстоятелствената част на експертизата строителни обекти. Ако фирмата не е разполагала с процесните стоки и материали би било невъзможно да бъдат изградени тези обекти. Единствено доставчика В. Фаст Б. Е. е осъществявал СМР услуги, но същият е разполагал с кадрови потенциал - 22 работници, който се установява както от служебната справка на НАП по време на ревизията, така и от констатацията на ССЕ. Действително въпросният

доставчик не е разполагал с налични транспортни средства, нито собствени, нито наети, но е осчетоводил разходи за гориво, видно от заключението на допълнителната ССЕ. За доставчикът С.-ЕКА Е. е констатирано само едно лице на трудов договор, но въпросният доставчик не е осъществявал услуги по СМР, а само е доставял строителни материали, поради което и кадровата обезпеченост не е релевантна за реалността на доставките. Фактурите са надлежно осчетоводени, като са взети правилните счетоводни операции както при жалбоподателя, така и при доставчиците. Действително част от документите, представени от жалбоподателя досежно С. ЕКА Е. са подписани за вярно с оригинала от името на счетоводител М. М., за което в последното с.з. бе направено възражение от ответника, като не е задължително това лице да е на трудов договор с дружеството, доколкото обичайна практика е счетоводното обслужване да е от външно за дружеството лице-счетоводител. Процесните фактури, издадени от доставчиците [фирма] и [фирма] са с предмет на доставка строителни материали и „СМР по договор“. Според представените хронологии на счетоводни сметки и фактури за последващи доставки, фактурираните строителни материали са вложени в обекти с възложители:

- [фирма], ЕИК[ЕИК], обект „Многофункционална сграда с ателиета, жилища, подземни гаражи“, УПИ 998, кв. 26, Л. 2, С.;
- [фирма], ЕИК[ЕИК], обекти „Метростанция 11“ и „Многофункционален комплекс „С. С. П.“ С.;
- [фирма] с ЕИК[ЕИК], обект „Жилищна сграда кв. 64“, местност „К. вада“ [населено място];
- [фирма] с ЕИК[ЕИК], обект жилищна сграда в [населено място];
- [фирма] с ЕИК[ЕИК], обект „Сграда с ателиета, жилищна и магазини“ в [населено място];
- [фирма] с ЕИК[ЕИК], „Сграда с ателиета, жилищна и магазини“ в [населено място]; Т.е. доставките в последствие са били предмет на други облагаеми доставки. Относно количествата на вложените материали, които са закупени от доставчик [фирма] жалбоподателят представил разходни норми, които са утвърдени от ръководството и са съобразени с фабричния разход за всеки материал, а именно:

Разходна норма на „циментова замазка до 5 см./кв. м.“

* за пясък – 75кг.;

* за цимент – 20кг.;

Количествата на вложените материали, необходими за извършените обеми работа се следят и изчисляват от техническия ръководител на обекта.

Експертизата констатира, че стойността на счетоводно отразения разход на вложените строителни материали, които са закупени от [фирма] е осчетоводен по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“, която е дефинирана аналитично по обекти/клиенти, стойностно. Количествата на вложените материали са изчислени от техническите лица на обектите съобразно фабричните разходни норми.

- фактурите, които са свързани с „СМР по договор“ са осчетоводени като външни услуги по дебита на сметка 602/4 Разходи за външни услуги, Метростанция 11“ и кредита на сметка 401/372 „Доставчик [фирма] - колона

№ 11 от Приложение № 1;Експертизата е извършила съпоставка на вида и количеството на услугата по фактурите за покупка, съответно Протокола за актуване и фактурите за продажба, съответно Протокола за актуване в Таблици №№ 4, 5, 6 и 7. От анализа на данните в Таблиците е видно, че видовете услуги, които са актувани по доставките от [фирма] са актувани и при последващите продажби на [фирма], като количеството на видовете работи при последващите продажби е по-голямо от доставените.

Осчетоводяванията на фактурите от С.-ЕКА Е. са посочени за всяка една от тях в колона № 11 от Приложение № 1 и имат следното съдържание:

- фактури с №№ 5001/03.12.2012г., 5003/07.12.2012г., 5004/10.12.2012г., 5005/12.12.2012г.,5007/15.12.2012г.,5008/17.12.2012г.,5010/18.12.2012г.5011/19.12.2012г., 5012/20.12.2012г., 5013/21.12.2012г., 5022/22.01.2013г. и 5025/29.01.2013г. са осчетоводени като дълготрайни материални активи.

От приложените към фактурите за покупка и описани документи в Приложения №№ 3 и 4 към експертизата се установява следното:

* Като получател на стоките от доставчик [фирма] е посочен М. В., управител на дружеството жалбоподател;

* Адрес за получаване на стоките е посочен [населено място], [улица];

* Транспортно средство, извършило превоза – вписани са данните на товарен автомобил с регистрационен СА № 3876АТ.

* Като получател на стоките от доставчик [фирма] е посочен А. Р., назначен на длъжност „технически ръководител“ в [фирма];

* Адрес за получаване на стоките – посочен е [населено място], [улица];

* Транспортно средство, извършило превоза – вписани са данните на автомобил Скания, регистрационен [рег.номер на МПС] .Тези факти се потвърждават и от показанията на свид.Р.,дадени в с.з. на 29,11,2016г-т.е налични са доказателства както за мястото/базата в [населено място] или съответния строителен обект,както твърди свид.Р.,до който са били доставяни материалите ,така и за датата на доставката им и лицата,които са са ги получили и предали.Всичко това обективира реалното изпълнение на доставките и намерението на страните да сключат и изпълнят именно подобен вид договор.

Експертизата е установила, че доставените строителни материали от доставчиците [фирма] и [фирма] са осчетоводени само стойностно по материалната сметка 302/1 „Материали на склад”.Т.е от доказателствената съвкупност и анализа на същата по делото се установява пълна проследимост на закупените строителни материали и извършени СМР-транспорт,приемане,предаване,кадроваобезпеченост,разплащане,запри ходяване,влагане в основната икономическа дейност на МН Б. О.,което принципно обективно изключва привидността на доставките. В тази насока следва да се отбележи,че от страна на приходната администрация не са ангажирани доказателства,че процесните доставки са привидни или са осъществени от лица,различни от посочените във фактурите преки доставчици/решение № 1293/30,01,2014г по адм.д.№ 13190/2013г на ВАС/.Доколкото от страна на приходната администрация не са ангажирани доказателства за участието на жалбоподателя в данъчна измама,както и за наличието на обективни данни,че доставките ,в които жалбоподателят е

участвал нагоре или надолу по веригата на ДДС са били част от данъчна измама,за която той е знаел или е бил длъжен да знае,то очевидно е,че предпоставките за упражняване на правото на данъчен кредит от страна на жалбоподателя за процесните данъчни периоди са налице..

При този анализ на установените в процеса факти жалбата се явява основателна, и ще следва да бъде уважена ,като се отмени оспорения ревизионен акт в тази му част.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски за настоящето производство, които се установяват в размер на 5910лв съгласно представеният списък по чл.80 от ГПК,които ответникът следва да бъде осъден за заплати.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 13 - ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес]03 Ревизионен акт №Р-22220314000753-091-001/05.08.2015 г., потвърден с решение № 1622/26,10,2015 на директора на дирекция „ОДОП” при ТД на НАП – С., в частта на установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ поради отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 105 641,23 лв. за данъчни периоди м.11.2011 г., м.12.2011 г., м.01.2012 г., м.12.2012 г. и м.01.2013 г. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], ведно със съответната лихва от 33 839,00 лв..

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП” С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес]03, чрез адв. Т. сумата от 5910 лева, разноски за съдебното производство.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република Б. в 14 - дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: