

РЕШЕНИЕ

№ 4463

гр. София, 04.07.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20 състав, в публично заседание на 15.05.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Светлана Димитрова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **3164** по описа за **2011** 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 вх. № 8128 от 18.04.2011 г. по описа на Административен съд София – град (АССГ), подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [улица], [жилищен адрес] чрез управителя В. М. Н. срещу Ревизионен акт (РА) № 1006785 от 13.01.2011 г., издаден от С. Б. П., на длъжност главен инспектор по приходите и ръководител екип при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 464/16.03.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” („О.”) – С., при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва РА, с който са определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), а именно – ДДС за внасяне в размер на 54 354,95 лева и лихви в размер на 7 091,32 лева. Счита, че акта и потвърждаващото го решение са немотивирани, необосновани и са издадени в несъответствие с материалноправните разпоредби и при допуснати съществени процесуални правила. С подробно изложени аргументи се възразява срещу изводите на органите по приходите, относно недоказаното наличие на доставки по смисъла на чл. 9 ЗДДС от страна на контрагентите на оспорващото дружество. Посочва се също, че нормата на чл. 70, ал. 5 ЗДДС, въз основа на която е отказано правото на приспадане на данъчен кредит е приложена неправилно, тъй като в процесната хипотеза не са налице изискванията по посочената разпоредба.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика”

(„ОДОП”) – С., с променено наименование съгласно чл. 152, ал. 2 ДОПК в хода на процеса, чрез процесуален представител оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

РА № 1006785 от 13.01.2011 г. е издаден от С. Б. П. - главен инспектор по приходите и ръководител екип при ТД на НАП – С. в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по реда на ЗДДС за данъчни периоди 01.01.2009 г. – 30.06.2010 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1006785/12.08.2010 г., издадена от С. И. А., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП – С.. ЗВР е издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6/04.01.2010г. на директора на ТД на НАП- С.. Определен е срок за извършване на ревизията до 20.11.2010 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1006785/03.12.2010 г., връчен на управителя на ревизирувания субект на 16.12.2010 г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК. Връчването на РД след посочения в чл. 117, ал. 4 ДОПК тридневен срок не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срокът в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не пречи правото на защита на ревизираното лице. Р. субект не е упражнил правото си на възражение срещу констатациите в РД по чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Издаден е РА № 1006785 от 13.01.2011 г., от С. Б. П., на длъжност главен инспектор по приходите и ръководител екип при ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1006785/08.12.2010 г., издадена от органа, възложил ревизията. РА е връчен на управителя на [фирма] на 17.01.2011 г. В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК от ревизираното дружество до директора на Дирекция „О.” е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, с вх. № 53-03-157/31.01.2011 г. по регистъра на ТД на НАП – С. и вх. № 23-22-300/09.02.2011 г. по регистъра на Дирекция „О.” – С.. На основание чл. 156, ал. 7 ДОПК на ревизираното дружество е изпратено споразумение за продължаване на срока за произнасяне по жалбата, с изх. № 23-22-300 от 15.02.2011 г., което е върнато в цялост на 10.03.2011 г. без субекта да се е запознал със съдържанието му – видно от обратната разписка и от неразпечатаната пощенска пратка.

С Решение № 464/16.03.2011 г. на директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП – С., издадено в срока по чл. 155 ал. 1 от ДОПК, е установено, че не са извършени корекции на декларирувания резултат за данъчни периоди 01.01. – 30.04.2009 г., 01.09. – 30.11.2009 г., м.01.2010 г. и 01.05. – 30.06.2010 г., поради което РА № 1006785 от 13.01.2011 г. в необжалваната си част е влязъл в сила. В частта по определените задължения за внасяне по реда на ЗДДС в размер на 54 354,95 лева главница и 7 091,32 лева лихви РА е потвърден. Решението е връчено на 19.03.2011 г., след което е постъпила жалба с, вх. № 53-02-118 от 31.03.2011 г. срещу потвърдената част на РА. Жалбата до съда е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, поради което като процесуално допустима следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 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 материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по - горе констатации, че атакуваният РА № 1006785 от 13.01.2011 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната З. № К 1006785/08.12.2010 г., издадена от лицето, възложило ревизията и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

РА № 1006785 от 13.01.2011 г. се оспорва в частта, в която е потвърден с Решение № 464/16.03.2011 г. на директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП – С..

С оспорения в настоящото производство РА на [фирма] са определени задължения за довносяне в размер на 54 354,95 лева (петдесет и четири хиляди триста петдесет и четири лева и 95 ст.) и лихви в размер на 7 091,32 лева (седем хиляди деветдесет и един лева и 32 ст.) по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК] за данъчни периоди м.05.2009 г., м.06.2009 г., м.07.2009 г., м.08.2009 г., м.02.2010 г., м. 03.2010 г., м.04.2010 г.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на [фирма] е доставка, монтаж и поддръжка на медицинска апаратура от висок клас в следните области – образна диагностика, неонатология, хирургия, гинекология, анестезиология, стерилизация, стоматология и др.

В потвърдената с горепосоченото решение част на РА е констатирано, че за ревизирувания субект и неговите доставчици [фирма] и [фирма] не се установява наличие правото на приспадане на данъчен кредит, с оглед липсата на реални доставки и основанията, на което това право не възниква, са условията по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 2, т. 3, във връзка с чл. 9 ЗДДС.

До тези заключения органите по приходите са достигнали след насрещни проверки на двамата доставчика, изложени както следва:

1. За [фирма]:

Резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) с изх. № 2300-37-1006785-01/01.11.2010 г. на ТД на НАП - С., офис „Изток”. Органите по приходите са установили, че дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС на 09.06.2009 г. и deregистрирано по инициатива на орган по приходите на 25.05.2010 г. На дружеството, по реда на чл. 37, ал. 2 ДОПК е изготвено Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ) с изх. № 1471424-23-101#1/08.09.2010 г., за връчването на което е приложена процедура по чл. 32 ДОПК, тъй като на адреса за кореспонденция не е открито дружеството, управителя му или упълномощено лице, документирано с протоколи № [ЕГН]/08.09.2010 г. и № 1045009/16.09.2010 г. Искането е връчено на 11.10.2010 г. на пълномощник, като след определения срок, на 15.11.2010 г. са представени копия на издадените към [фирма] фактури, обяснителна записка, счетоводни справки на с/ки 411 „Клиенти”, 4532, 421 „Персонал”, 455 „Разчети по социално осигуряване”, 13 трудови договора, уведомления по чл. 62 от

Кодекса на труда (КТ), разчетно - платежни ведомости, доказателства за платени осигуровки, свидетелство за регистрация на касов апарат и дневни финансови отчети, договор, справки -декларации и дневници за продажби. С оглед на представената документация, екипът от ревизори е констатирал, че за данъчен период 01.02. - 28.02.2009 г. е упражнено право на данъчен кредит по фактури № 369/15.02. и № 402/25.02.2009 г. с посочен данък в размер съответно на 3 160 лева и 2 840 лева и предмет на доставките – ремонт на медицинска апаратура, а за данъчен период 01.04. - 30.04.2009 г. по фактура № 489/19.04.2009 г. с ДДС 8 400 лева и предмет „монтаж, окомплектоване и преместване на машини”. Разплащането е в брой, за което са издадени касови бележки, а за предаването на извършените работи са съставени протоколи. След извършена проверка в информационната база данни на НАП, органите по приходите са констатирали, че назначените по трудово правоотношение в [фирма] лица са с длъжности - работници в строителството. От това обстоятелство е направено заключение, че изпълнителят не е разполагал с кадри за извършване на фактурираните дейности и на основание чл. 70, ал. 5, във връзка с чл. 9 ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит за посочените периоди в съответния размер.

2. За [фирма]:

Резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика са отразени в ПИНП № 1424-27-86#3/18.10.2010 г. Констатирано е, че дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС на 26.01.2009 г. и deregистрирано по инициатива на орган по приходите на 11.05.2010 г. За връчване на ИПДПОЗЛ е проведена процедура по реда на чл. 32 ДОПК, поради неоткриване на упълномощено лице на адреса за кореспонденция, документирано с протоколи № 1044476/13.09.2010 г. и № 1045586/21.09.2010 г. като в указания срок документи и обяснения не са представени. С писмо, вх. № 1505/01.12.2010 г. са представени документи, както следва: обяснителна записка, съгласно която фактурите са издадени в изпълнение на два договора от 01.05.2009 г. – за изработване на рекламен проект, стратегия за представяне и презентации, свързани с дейността на възложителя, изработка на рекламни банери, дизайн и предпечатна подготовка, директна реклама и по втория договор – инициализация и преинициализация, програмиране, набиране на документи, графичен дизайн. Дължимите възнаграждения са съответно 85 380 лева и 115 120 лева без ДДС. Представени са и копия на издадените фактури с приемно - предавателни протоколи; счетоводни справки на с/ки 411, 4532, 421, 455, оборотни ведомости; 7 трудови договора, уведомления по чл. 62 КТ, разчетно - платежни ведомости, банкови извлечения за платени осигуровки; дневни финансови отчети и свидетелство за регистрация на касов апарат; справки-декларации и дневници за продажбите.

Въз основа на представените доказателства, органите по приходите са отказали право на данъчен кредит в общ размер от 40 100 лева на основание разпоредбите на чл. 70, ал. 5, във връзка с чл. 9 ЗДДС.

След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства и предвид материалноправните разпоредби на ЗДДС, ревизиращите органи преценяват, че реалното наличие на доставка не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ и включването му в дневниците за покупки или продажби за съответния период. В изводите си приемат, че събраните доказателства в хода на ревизията не дават възможност да се направи друг извод, освен че се касае за липса на доставка, което от своя страна е доказателство, че посочените доставчици

реално не са извършили фактурираните услуги, поради невъзможността да се извършат услуги без персонал. Екипът от проверяващи е счел, че при проследяване на процесните доставки на стоки и услуги не се установява реалното им прстиране, а е налице само фиктивно фактуриране от страна на [фирма] и [фирма].

С оглед на гореизложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 2, т. 3, във връзка с чл. 9 ЗДДС, компетентните органи са отказали право на приспадане на данъчен кредит по издадените процесни фактури.

С оглед пълното фактическо установяване следва да се посочат и констатациите на приходната администрация, относно подадените уведомления по реда на чл. 62, ал. 4 КТ, а именно:

В договорите, приложени от [фирма] и [фирма], липсва съществена информация – образование и специалност на съответното назначено лице, не е посочен и трудов стаж. Последното е от значение, доколкото за всичките 7 души, назначени във второто дружество на 05.03.2009 г. са налице данни, че за периода 06.10.2008 г. – 04.03.2009 г. са били в трудови правоотношения със [фирма], ЕИК[ЕИК]. В трудовите договори и на двете дружества се открива съществено несъответствие в попълнените данни за личните карти на лицата – посочени са номера и дати на издаване, които към датата на сключване на договорите не са актуални. Така например, съгласно Трудов договор /ТД/ № 1, сключен от [фирма] с А. Ц. В., ЕГН [ЕГН] е записана лична карта /ЛК/ №[ЕИК]/01.04.2004 г. Към 05.03.2009 г., обаче, съгласно регистър ЕСГРАОН, лицето е притежавало ЛК №[ЕИК], издадена на 12.10.2007 г. Идентичен е случая с ТД № 4, както и с трудови договори № 3, 5, 6 и 8, представени от [фирма]. Органите по приходите приемат за показателен и факта, че за М. Д. С., ЕГН [ЕГН], са представени два трудови договора - от страна и на двата доставчика. Във [фирма] лицето е назначено на 05.03.2009 г. на длъжност експерт реклама, на която е било до датата на прекратяване на договора – 01.09.2009 г. От същата дата е назначено в [фирма], на длъжност работник строителство. И в двата договора е посочена ЛК №[ЕИК] от 04.01.2000 г., като още към датата на сключване на първия договор М. С. е притежавал друга ЛК - №[ЕИК] от 17.05.2007 г. Като адрес в договорите е посочен: област Л., [населено място], [улица], а съгласно ЕСГРАОН постоянният и настоящ адрес на лицето е [населено място],[жк], ет. 2, ап. 5, считано от 15.05.2007 г.

В хода на настоящия процес с писмо, депозирано с вх. № 18882 от 25.08.2011 г. по описа на АССГ на ТД на НАП – С., настоящият състав е уведомен, че на фирма [фирма] няма издадени ревизионни актове. Към посоченото писмо са приложени заверени копия на документация, касаеща [фирма] и [фирма], която е приобщена по делото, разгледана поединично и в нейната съвкупност и взета под внимание от настоящия състав.

В хода на проведеното съдебно производство, по искане на оспорващия по делото е изслушана и приета съдебно - счетоводна експертиза (ССЧЕ). Видно от заключението, вещото лице посочва, че е изготвило експертизата на базата на съдържащата се по делото документация и след проверка в счетоводството на [фирма]. По отношение на въпросите, касаещи доставчиците [фирма] и [фирма], експертизата е работила и е изготвила своите констатации след преценка на документите, съдържащи се в преписката по делото, съгласно протоколно определение от 02.10.2012 г. В констативно - съобразителната част от заключението си, вещото лице е

изготвило таблици, съдържащи, процесните три броя фактури с № 369/15.02.2010 г., № 402/25.02.2010 г. с предмет – ремонт на медицинска апаратура и № 489/19.04.2010 г. с предмет – монтаж, окомплектоване и преместване на машини, и трите издадени от [фирма] и процесните осем броя фактури с № [ЕГН]/15.05.2009 г., № 105/30.05.2009 г., № 153/02.07.2009 г., № 159/08.07.2009 г., № 164/14.07.2009 г., № 170/20.07.2009 г., № 178/30.07.2009 г., № 167/17.07.2009 г., издадени от [фирма]. Изготвени са и таблици, касаещи кадровата обезпеченост на двете дружества – контрагенти на [фирма] за процесните периоди. Експертът е записал в заключителната част на изготвената ССЧЕ, че според съдържащите се в преписката по делото оборотни ведомости и хронологични регистри за движението по сметка 411 „Клиенти” за м.02.2010 г. и м.04.2010 г., се установява отчитане (осчетоводяване) на приходи от доставките по процесните фактури, издадени от [фирма] на [фирма]. Експертизата не е в състояние да установи дали отчетените приходи в двата отчетни периода по процесните доставки са намерили отражение в приходната част на ОПР към Г. по ЗКПО за цялата финансова 2010 г., поради липса на база за съпоставимост на аналитичната със синтетичната счетоводна отчетност на [фирма] по делото. Вещото лице посочва, че по делото са приложени справки за всички подадени уведомления по чл. 62, ал. 4 КТ за 1 лице на длъжност „експерт реклама” в [фирма] за периода м.02.2010 г. и м.04.2010 г. и за 3 лица на длъжност „експерт реклама” и 2 лица на длъжност „програмист”, общо 5 лица във [фирма] за периода м.05.2009 г. и м.07.2009 г. Посочва се също, че според приложените по делото заверени копия от трудови договори и разчетно - платежни ведомости за заплатите, касаещи двете дружества, в процесните периоди доставчиците са разполагали с работна ръка, както следва: [фирма] според договорите - 13 работници строителство, според ведомостите - 10 работници строителство и 1 строителен инженер, или общо 11 лица; [фирма] според договорите - 2 програмисти и 5 експерти реклама, или общо 7 лица, според ведомостите - 2 програмисти, 6 експерти реклама и 2 маркетинг и реклама, или общо 10 лица. Експертизата не установява съвместимост в данните за кадровата обезпеченост на дружествата, по информацията от двата източника по т. 3 и спрямо информацията по т. 2 от поставените задачи, базираща се на справки за подадени уведомления по чл. 62 КТ. По отношение на материалната и техническа обезпеченост на [фирма]: В Група II „Дълготрайни материални активи” от Раздел Б „Н. (дълготрайни) активи на Актива на Счетоводния баланс” на [фирма] към 31.12.2009 г. е отчетена наличност от активи (Д.) само по статия „Машини, производствено оборудване и апаратура” в размер на 1 000 лева. В Група I „Материални запаси” от Раздел В „Текущи (краткотрайни) активи на Актива на баланса на дружеството”, няма отчетени наличности от активи (суровини, материали, продукция, стоки) към 31.12.2009 г. Няма аналитична разшифровка на Д. по отчет. Що се касае до материалната и техническа обезпеченост на [фирма], такава не се установява, поради непредставена по делото Г. по чл. 92 ЗКПО с приложение на ГФО за процесния период 2010 г. От приложените документи (Г. и ГФО) за предходния период 2009 г. (само за сведение), в Група II „Дълготрайни материални активи” от Раздел Б „Н. (дълготрайни) активи на Актива на

Счетоводния баланс на [фирма] към 31.12.2009 г. няма отчетени наличности от активи (Д.). В Група I „Материални запаси“ от Раздел В „Текущи“ (краткотрайни) активи на Актива на баланса на дружеството, фактически наличности има отчетени само по статия „Стоки“ в размер на 30 000 лева към 31.12.2009 г. Няма тяхна аналитична разшифровка по отчет. Според РА, изготвен на [фирма], дружеството не е намерено на адрес, не е представило при поискване необходимите документи, „няма данни за организацията и формата на счетоводното отчитане на фирмата“. При това положение, според експертната процесните фактури не са били обект на проверка от страна на органа по приходите. По т. А „За извършените доставки и начисления данък“, относно процесните данъчни периоди м.05.2009 г., м.07.2009 г. и м.08.2009 г., в РА на [фирма], според органа по приходите: „На основание чл. 85 ЗДДС, данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка в данъчен документ по чл. 112, т.е. в случая задълженото лице дължи данъка посочен в издадения от него данъчен документ /данъчна фактура/. При ревизията не са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък“. Съгласно Писмо изх. № 1424-00-4788#3/22.08.2011 г., вх. № 18882/25.08.2011 г. в АССГ на ТД на НАП - С., Офис „Изток“, на [фирма] няма издадени ревизионни актове. На последният зададен въпрос, вещото лице отговаря, че са фактурирани услуги от доставчици, във връзка с взето участие на [фирма] в Изложение /изложба/ „Б.“, в Международна изложба „М., денто, галерия“ и свързани с участията услуги - наем техника, наем площ, спедиторски услуги, др. Експертът пояснява, че договаряне не се установява, по отношение на услугите са извършени плащания и са взети счетоводни записвания по счетоводните регистри /сметки/ на [фирма].

Настоящият състав следва да посочи, че в съдебно заседание, проведено на 08.11.2011 г., съдът е допуснал изслушване на съдебно – техническа експертиза (СТЕ), което протоколно определение е отменено с Разпореждане от 02.04.2013 г. поради невъзможността да бъде назначено вещо лице, което да даде отговори на въпроси, свързани с договор за ремонт на медицинска апаратура и по–специално ядрено магнитен резонанс (видно от депозираните отговори от 02.12.2011 г., от 16.01.2012 г., от 27.01.2012 г., 10.02.2012 г., 19.02.2013 г. и 14.03.2013 г. по описа на АССГ).

С оглед на така установените факти, съдът прави следните правни изводи:

Правото на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 2, т. 3, във връзка чл. 9 ЗДДС, тъй като ревизиращият екип е обосновал извод за липса на реални доставки.

Понятието доставка на стока е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС - това е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Разпоредбата на чл. 5, ал. 1 ЗДДС определя като стока всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартния софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обръщение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Според чл. 8 ЗДДС услуга по смисъла на закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната

валута, използвани като платежно средство. Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукцията. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Спорът между страните в процесния случай е относно обстоятелството дали [фирма] и [фирма] могат да се определят като доставчици по процесните фактури и съответно да възникне правото на приспадане на ДДС по същите в полза на [фирма].

В хода на ревизията е установено, че наличието на издадени от доставчика фактури не е достатъчно основание да се приеме, че реално са извършени доставки на услуги. Следва да се има предвид, че по смисъла на закона (чл. 9, ал. 1 ЗДДС) доставка на услуга е всяко извършване на услуга, а данъчното събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС) е доставката на стоки или услуги. Съгласно нормативното основание на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, т.е. за целите на данъчното облагане по ЗДДС от доставчика и от жалбоподателя следва да са представени конкретни доказателства, че услугата е извършена. Независимо, че жалбоподателят притежава данъчни документи, които формално съдържат изискванията се от закона реквизити, същите са преценени като съставени от доставчика в противоречие с изискванията на чл. 114 ЗДДС, без реално да са извършени облагаеми доставки на услуги и стоки към жалбоподателя. Законът не свързва правото на данъчен кредит единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки.

По отказаното с РА право на приспадане на данъчен кредит на оспорвания, съдът намира следното:

1. За [фирма]:

От представените договори, приемно - предавателни протоколи, както и от издадените въз основа на тях фактури е видно, че предмета на дейност на ревизираното дружество е продажба и сервиз на медицинска техника. Предмет на договора от 01.02.2010 г., сключен със [фирма], е извършване на ремонтни дейности на ядрено - магнитен резонанс (Я.) S., разположен на територията на М. - В., както и асистирано съдействие при зареждане на посочената апаратура с течен хелий. Конкретните задължения са регламентирани в раздел II на договора и се свеждат до: асистиране 4 зареждания на хелий през годината; подмяна на гъвкави тръбопроводи за високо налягане; монтаж и пуск в действие на апаратура за регистрация на отклонения в електрозахранването; оказване на съдействие при монтажа на

студена глава, компресор и адсорбер; съдействие при извършването на допълнителни калибровки, настройки и пуск на Я.. На 01.04.2010 г. между страните е подписан анекс към договора, с който се възлагат допълнителни дейности: цялостно съдействие, свързано с доставката, монтажа и настройката на модул „body coil”, изграждане на херметическа опаковка за „body coil”; изглаждане /вероятно става дума за изграждане/ на допълнителна рампа към съществуващото помещение на Я.; окомплектовка на новодоставения модул със съществуващите високоволтови градиентни кабели и електрическо изпробване; настройка и пуск в действие на градиентен модул; монтаж и настройка на радиочестотен усилвател. В изпълнение на така договореното са издадени фактури № 369/15.02.2010 г. и № 402/25.02.2010 г. с предмет на доставката „ремонт на мед.апаратура”, данъчни основи съответно 15 800 лева и 14 200 лева и ДДС 3 160 лева и 2 840 лева. През м.04.2010 г. е издадена фактура № 489/19.04.2010 г. с предмет „монтаж, окомплектоване и преместване на машини” с данъчна основа 42 000 лева и ДДС 8 400 лева. В хода на ревизията са представени протоколи за извършени ремонтни дейности, зареждане с хелий, които, обаче, са с дати 13.05., 23.05., 10.06., 22.07.2010 г., т.е. не документират приемането на извършени дейности към датите на съставяне на посочените по - горе фактури. Както е отбелязано и от ревизиращите, от страна на изпълнителя по договора, в отговор на връченото му ИПДПОЗЛ са представени 13 трудови договора с лица, назначени на длъжност „работник строителство”, от което е направено правилно заключение, че не е възможно извършването на доставките по първите две фактури за ремонт на медицинска апаратура, както и по третата, касаеща монтаж и окомплектоване на машини. В тази връзка следва да се отбележи, че правилно е прието, че приложения към жалбата в административното производство снимков материал по никакъв начин не документира изпълнение на фактурираните дейности от страна на [фирма]. Видно от коментарите на жалбоподателя върху снимките, същите касаят дейности, свързани с изнасяне на част от медицинско оборудване, превоза му, както и свързани с това строителни дейности, извършени в градовете С., К., Бяла С. и Д.. Както беше упоменато по - горе, предмет на договора, в изпълнение на който са издадени процесните фактури, е ремонтни дейности на Я. в [населено място].

2. За [фирма]:

Фактурите, издадени от [фирма] са в изпълнение на сключените с жалбоподателя договор за рекламни услуги от 01.05.2009 г. и договор за възлагане от същата дата. Предмет на договора за рекламни услуги е изработване на рекламен проект, стратегия на представяне и презентации, свързани с дейността на възложителя – търговска дейност; изработка на рекламни банери; дизайн и предпечатна подготовка; директна реклама. Съгласно втория договор, изпълнителят следва да извърши следното: инициализация и преинициализация, програмиране, набиране и класификация на документи, графичен дизайн. Настоящият състав възприема изводите на решаващия орган в административното производство, че и в двата договора, въпреки липсата на каквито и да било количествени параметри, както и на конкретизация на общо и неясно формулираните задачи, е определен точният

размер на дължимото възнаграждение. Информация за конкретния вид на извършените работи не може да бъде извлечена и от съставените за изпълнението му протоколи, въз основа на които са издадени и фактурите, по които с РА е отказано право на данъчен кредит. По конкретно, следва да се отбележи, че с фактура № 21/15.05.2009 г. е документирана доставка на компютърна услуга и е начислен данък в размер на 2 600 лева. Съгласно протокола, съставен на същата дата, изпълнителят предава, а възложителят приема компютърна услуга /програмиране/; фактура № 105/30.05.2009 г. е с предмет реклама, а според протокола са приети: рекламен проект, стратегия на представяне и презентации, директна реклама; фактура № 164/14.07.2009 г. е за инициализация и преинициализация като съгласно протокола от същата дата, дължимото възнаграждение за тази дейност, е в размер на 26 150 лева. По същия начин – чрез посочване на съответната (общо и неясно формулирана) част от предмета на договорите, са съставени и останалите протоколи/фактури. Предвид изложеното съдът намира, че по делото е налице документално отразяване на доставки по смисъла на чл. 9 ЗДДС и съставяне на приемно-предавателни протоколи без реални доставки на услуги.

Отново, в хода на административното производство като доказателство за действително получени услуги, към жалбата са приложени дуплици с логото на [фирма], страници от справочник „Медицински услуги в С.“ и бланка за сервизен протокол, но по така представените печатни материали правилно е прието, че същите не доказват извършването на услуги по издадените от [фирма] фактури, доколкото отпечатването им не е предмет на сключените договори, нито с представените протоколи е документирано предаване на такъв вид материали.

На следващо място, с оглед на изложеното по – горе фактическо установяване и приетото и неоспорено от страните заключение на вещото лице, настоящата инстанция не кредитира като годни, доказателствата за кадрова обезпеченост на доставчиците и представените по делото трудови договори. Следва да се посочи, че изводите на ревизиращите органи не могат да почиват единствено на професионалната квалификация на физическите лица, осъществили услугите. В тази връзка мотивите на оспорения РА следва да се считат допълнени съобразно Тълкувателно решение № 16/31.03.1975 г. на ОСГК на ВС с мотивите, изложени в решението на горестоящия административен орган, който е изложил допълнителни мотиви относно наличието на противоречия в представените писмени доказателства, които разколебават тяхната доказателствена стойност.

Следва да се отбележи, че в съдебната практика е прието безспорно, 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, ал. 1 ЗДДС. ЗДДС не поставя легални критерии, по които да се прецени дали е налице реална доставка. В чл. 6 и чл. 9 от закона се дават само най - общи дефиниции на понятието доставка. Подобен законодателен подход е напълно обясним, предвид голямото разнообразие на сделки, осъществявани в търговския и гражданския оборот. Ето защо, при преценка за наличието или липсата на доставка винаги следва да се изхожда от съвкупната преценка на

всички доказателства, сочени от страните по нея като относими. Поради това, при преценка от страна на органите на приходната администрация дали е възникнало за получателя по доставките право на приспадане на данъчен кредит, същите имат правомощието да проверят дали отразените във фактурите доставки са реално извършени, именно от посочените доставчици и в посочените обеми. При положение, че както ревизираното лице, така и доставчиците не представят доказателства, от които да е видно, че доставката е реално осъществена, наличието на фактури и счетоводното им отразяване не е достатъчно основание за признаване на правото на данъчен кредит, тъй като фактурата сама по себе си не е данъчно събитие, а частен документ, от който жалбоподателят черпи изгодни за себе си правни последици, а именно формиране на данъчен кредит.

Поради гореизложеното, при претендиране на право на приспадане на данъчен кредит по издадена фактура, следва да се преценяват всички факти и обстоятелства от значение за настъпило данъчно събитие. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. От анализа на посочената законова разпоредба се налага извода, че за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е необходимо да е налице реално осъществена такава.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 АПК, намираща приложение в случая по силата на препрещаната разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 ЗДДС.

В процесния случай реалното наличие на доставка не се доказва само с издаване на първичен счетоводен документ и включването му в дневниците за покупки или продажби за съответния период. Събраните доказателства в хода на ревизията не дават възможност да се направи друг извод, освен че се касае за липса на доставка, предвид изложеното по-горе. Това от своя страна

е доказателство, че посочените доставчици реално не са извършили фактурираните услуги, поради невъзможността да се извършат услуги без персонал. С оглед на гореизложените обстоятелства правилно е прието, че при проследяване на процесните доставки на стоки и услуги не се установява реалното им престиране, а е налице само фиктивно фактуриране от страна на [фирма] и [фирма]. Издаването на данъчни фактури и тяхното отразяване в отчетните регистри не е достатъчно основание за признаване на правото на данъчен кредит. Липсата на безспорно установено реално престиране на фактурираните услуги е равнозначна на липса на осъществена облагаема доставка по смисъла на ЗДДС. Съдът намира, че по делото, макар и да са представени договори и приемно - предавателни протоколи за приемане на извършената работа, няма доказателства в какво точно се състои тя и какви точно услуги са извършвали доставчиците. В същото време, вещото лице, изрично е посочило, че липсва аналитична разшифровка на Д. по отчет, а що се касае до материалната и техническа обезпеченост на [фирма], такава не се установява, поради непредставена по делото Г. по чл. 92 ЗКПО с приложение на ГФО за процесния период 2010 г. От приложените документи (Г. и ГФО) за предходния период 2009 г., в Група II „Дълготрайни материални активи“ от Раздел Б „Н. (дълготрайни) активи на Актива на Счетоводния баланс на [фирма] към 31.12.2009 г. няма отчетени наличности от активи (Д.). В Група I „Материални запаси“ от Раздел В „Текущи“ (краткотрайни) активи на Актива на баланса на дружеството, фактически наличности има отчетени само по статия „Стоки“ в размер на 30 000 лева към 31.12.2009 г. Няма тяхна аналитична разшифровка по отчет. При това положение, съдът счита, че не винаги наличието на издадена данъчна фактура означава и наличие доставка. Издадените първични счетоводни документи сами по себе си не означават наличието на извършени доставки, по смисъла на закона. Наличието на издадени фактури не представлява данъчно събитие, нито доказва извършването на доставката. Няма доказателства, че преките доставчици притежават материална, техническа и кадрова обезпеченост да извърши фактурираните доставки.

Всички горепосочени обстоятелства, преценени в тяхната съвкупност, правилно са квалифицирани от ревизиращите органи като липса на реална доставка по смисъла на чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Жалбоподателят от своя страна не е провел пълно насрещно доказване чрез ангажиране на доказателства в подкрепа на твърденията му за реалност на доставките, а в хода на съдебното производство е констатирана неговата процесуалната пасивност, изразяваща се в неявяване в съдебни заседания както и неангажиране на относими доказателства по твърденията в жалбата.

Въз основа на така установеното, ревизионното производство е извършено законосъобразно, при спазване на процесуалните изисквания на ДОПК и обсъждане на събраните доказателства. Жалбоподателят, включително и в настоящото съдебно производство не представя годни доказателства, които да оборят фактическите констатации на органа по приходите и направените изводи. Не доказва реално извършване на фактурираните доставки, поради което за него не е налице правото на данъчен кредит съгласно чл. 68 ЗДДС, което е неразделно свързано с получени стоки или услуги по облагаема

доставка, след възникнало данъчно събитие по смисъла на ЗДДС. В настоящия случай не са събрани доказателства относно фактическото изпълнение на процесните доставки. След като не е налице облагаема доставка, то не възниква задължение за доставчика да начислява данък по нея, а за получателя не е налице право на данъчен кредит. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит е сложен фактически състав, правните последици по който могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Първият и основен елемент на този състав е наличието на реална доставка, каквато в случая не е доказана. Следователно, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 2, т. 3, във връзка чл. 9 ЗДДС, правото на данъчен кредит в размер общо на 61 446,27 лева по процесните фактури, издадени от [фирма] и [фирма], е отказано правилно и съобразено със закона и РА следва да бъде потвърден в обжалваната част.

С оглед изложеното по-горе, настоящият състав намира, че обжалваният РА № 1006785 от 13.01.2011 г. е законосъобразен и правилен в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на на 54 354,95 лева ДДС за внасяне и лихви в размер на 7 091,32 лева, поради което жалбата срещу него, като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора ответникът има право да му бъдат присъдени направените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение, в размер на 1 678,92 лева.

Мотивиран така и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 20–ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № 1006785 от 13.01.2011 г., издаден от С. Б. П. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 464/16.03.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С., при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С., сумата от 1 678,92 лева (хиляда шестстотин седемдесет и осем лева и 92 ст.) разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14 - дневен срок от получаване на съобщенията до страните, че е постановено.

Препис да се изпрати на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

