

РЕШЕНИЕ

№ 3475

гр. София, 12.07.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в
публично заседание на 13.04.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Силвиана Шишкова и при участието на
прокурора Явор Димитров, като разгледа дело номер **9169** по описа за **2010**
година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

9

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от „А Р. И.” Е., като предмет на съдебен контрол за
законосъобразност е ревизионен акт № */26.05.2010 г., издаден от орган по
приходите в ТД на Н. С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в
частта му, в която същият е изменен от директора на Д. „О.” в ЦУ на Н., а
именно в частта му, с която е установено задължение по ЗДДС за периода
м. 08.2009 г. в размер на 22452, 72 лв. Претендират се разноси.

Ответникът – директорът на Д. „О.” в ЦУ на Н. изразява становище за
неоснователност на жалбата.

Прокуратурата дава заключение за неоснователност на жалбата.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по
делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:
Със Заповед за възлагане на ревизия № 907421/16.11.2009 г., издадена от П
К М – началник на сектор „Ревизии” в ТД на Н. С. град, изменена със
Заповед № 1001609/24.02.2010 г. е възложено извършването на ревизия на

„А Р. И.” Е. за определяне на задълженията по ЗКПО за корпоративен данък за периода от 01.01.2007 г. до 31.12.2008 г. и по ЗДДС за периода от 01.01.2007 г. – 31.12.2008 г. Със заповедта за възлагане на данъчна ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. На проверявания данъчен субект, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия, видно от отбелязването на разписката за връчването ѝ. Изготвен е ревизионен доклад № 1001609/09.04.2010 г., с който е предложено да бъде отказан данъчен кредит в размер на 76 829,96 лв. за данъчен период м. 08.2009 г., представляващ ДДС по фактура № 156/04.08.2009 г., издадена на жалбоподателя от „М” ООД. В хода на ревизията се установява, че предмет на дейност на дружеството жалбоподател за ревизирувания период е изграждането на собствена сграда в гр. С., У. „П. За изграждането на посочената сграда е бил сключен договор за строителство на 11.05.2009 г. между жалбоподателя и „М” ООД, по силата на който жалбоподателят възлага, а „М” Е. приема да извърши строеж на сграда с магазини и офиси на обща стойност 3 035 787, 92 лв. без ДДС. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на „М” ООД, резултатите от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 10-53-03-6025/30.12.2009 г., като е установено, че дружеството е издало 3 броя фактури за данъчните периоди м. 08, 09 и м. 10.2009 г. с предмет на доставките СМР по договор от 11.05.2009 г., като към същите е приложена количествено-стойностна оферта, протоколи – 4 броя за установяване на извършването и разплащането на СМР. Установено е също така, че фактурите са отразени в дневниците за продажби и в справките декларации за периода, данъкът е начислен по смисъла на чл. 86 от ЗДДС, за което е представена и хронология на сметка 4532, като плащането е осъществено по банков път. Представени са процесните фактури, хронология на сметка 50 и 70 оборотна ведомост, ведомости за заплати, справки по чл. 62, ал. 4 от Кодекса на труда, трудови договори – 19 броя. Установено е също така, че дружеството изпълнител е ползвало подизпълнители - „В” Е., „В” ООД и „М” Е., като са представени и сключени договори с тях, фактури, платежни документи, приемо-предавателни протоколи. Била е извършена насрещна проверка на „М” Е., резултатите, от която са обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № 10-53-03-6025/19.01.2010 г., като е установено, че дружеството е издало 6 броя фактури с предмет на доставките СМР, като е отразило същите в данъчните си регистри, същите са включени в

дневниците за продажби и справките декларации за съответните периоди, плащанията са извършени по банков път, данъкът е начислен по смисъла на чл. 86 от ЗДДС, но е констатирано, че лицето не е имало назначени лица по трудов договор. Установено е също така, че посоченото дружество е използвало предходни доставчици – „Д” Е., „С” Е., „В” Е. и „Л” Е.. Извършени са насрещни проверки на посочените търговски дружества, като е констатирано, че издадените от тези лица фактури не са включени в дневниците за продажби и в справките декларации за съответните периоди за проверка. В съответствие с това ревизиращите органи са приели, че „М” Е. няма назначени лица по трудов договор, за да осъществи услугите, които е фактурирал към „М” Е., извършени са проверки на неговите доставчици, като не са представени доказателства, че същите разполагат с техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките и доколкото П. ревизията не е доказано получаване на реални доставки по фактура № 156/04.08.2000 г., издадена от „М” ООД, то и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, вр. чл. 9 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит за жалбоподателя не е налице. Ревизионното производство е приключило с издаването на ревизионния акт, който е обжалван по административен ред. Решаващият административен орган е отменил ревизионния акт в частта на отказан данъчен кредит в размер на 22 573, 35 лв., представляващ ДДС върху авансово плащане по фактура № 156/04.08.2009 г. (същата е с предмет 1. изкоп, 2. направа на шлицови стени, 3. приспадна аванс за направа на изкоп и шлицови стени, 4. 40% аванс за ВиК и 5. аванс за външно електрозахранване), т. е по т. 4 и т. 5 от фактурата. Като е взел предвид обстоятелството, че за доказване на реалността на доставките по процесната фактура „М” ООД е посочил „В” Е. и „М” Е. решаващият административен орган е направил анализ на доказателствата във връзка с развитите се взаимоотношения между „М” ООД и „В” Е., приел е, че е налице реалност на доставките по фактурите издадени от „В” Е. и е отменил ревизионния акт в посочената част, като е приел, че на жалбоподателя следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 31 803,89 лв. Решаващият административен орган е направил и анализ на доказателства във връзка с развитите се правоотношения между „М” ООД и „М” Е., установил е, че доставчикът „М” Е. е използвал поддоставчици, като по отношение на 2 от тях – „Л” Е. и „В” Е. е приел, че не са представени доказателства за техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките по отношение на посочените две търговски дружества.

П. така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК (като доказателство по спора е прието и споразумение за удължаване на срока на произнасяне на решаващия административен орган по чл. 156, ал. 7 от ДОПК), подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, и е процесуално допустима.

По същество същата е основателна, макар и по съображения, различни от изложените в жалбата.

Не се спори между страните, а и това се установява от представените по делото доказателства, че предмет на дейност на дружеството жалбоподател за ревизирия период е изграждането на собствена сграда в гр. С., У. „П. Видно от представените по делото доказателства за изграждането на посочената сграда е бил сключен договор за строителство на 11.05.2009 г. между жалбоподателя и „М” ООД, по силата на който жалбоподателят възлага, а другото търговско дружество приема да извърши строеж на сграда с магазини и офиси на обща стойност 3 035 787, 92 лв. без ДДС. Не се спори също така между страните, че доставчикът „М” ООД е издал на жалбоподателя процесната фактура с предмет на доставките изкоп, направа на шлицови стени, приспадна аванс за изкоп и направа на шлицови страни, 40% аванс за ВиК и 40% аванс за външно електрозахранване. Не се спори също така между страните, констатации в тази насока се съдържат и в ревизионния акт, и в решението на решаващия административен орган, че процесната фактура е отразен в дневниците за продажби и в справките декларации за периода, данъкът е начислен по смисъла на чл. 86 от ЗДДС, за което е представена и хронология на сметка 4532, плащането е осъществено по банков път. Представени като доказателство по спора освен процесната фактура са и хронология на сметка 50 и 70, оборотна ведомост, ведомости за заплати, справки по чл. 62, ал. 4 от Кодекса на труда, трудови договори – 19 броя. Не се спори също така между страните, а и това се установява от представените по делото доказателства, че дружеството изпълнител е ползвало подизпълнители „В” Е., „В” ООД и „М” Е., като са представени и сключени договори с тях, фактури, платежни документи, приемо-предавателни протоколи. От своя страна един от подизпълнителите „М” Е. е ползвало предходни доставчици, като по отношение именно на двама от тях „В” Е. и „Л” Е. ревизиращите органи са приели, че не е налице реалност на доставките, което е послужило и като извод за отказа им да признаят правото на приспадане на данъчен кредит в полза на жалбоподателя. Следователно, в процесния случай ревизиращите органи са приели наличието на реалност

на доставката от страна на „М” Е. към жалбоподателя, приели са наличието на реалност на доставката от страна на „М” Е. към „М”, но не са приели наличието на реалност на доставката от страна на „В” Е. и „Л” Е. към „М” Е., т.е. приели са, че същите не представляват доставки за жалбоподателя, т.е. че същите са лишени от икономически характер. Така направените изводи са незаконосъобразни. Основният въпрос, на който следва да се даде всъщност отговор е дали така установена евентуална нереалност на тези доставки би могла да се отрази и да повлияе на правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя. Отговорът на този въпрос от страна на ревизиращите органи е положителен, но същият не е съобразен с основните характеристики на ДДС. Принципът на общата система на ДДС следва да гарантира, че всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати се облагат с данък по неутрален начин, като всичките сделки в процесния случай не следва да се разглеждат в единство. Всяка една сделка следва да се преценява, включително и доказателствата за нейната реалност отделно, като характерът на дадена сделка не може да бъде променен от по-рано или последващи събития. Този извод е във връзка с една от основните характеристики на общата система на ДДС, а именно, че ДДС става изискуем за всяка една сделка във веригата от доставки. Правилото, че всяка сделка следва да разглежда отделно и независимо от останалите се основана и на изискването, че общата система на ДДС изисква неутралитет и спазване на принципа на правна сигурност, което и предполага прилагането на законодателството да бъде предвидимо по отношение на лицата, за които същото се отнася. Така в решението си от 26 март 1987 г., Комисия срещу X, съдът на Европейския съюз е приел, че за да се определи дали една дейност е стопанска дейност за целите на общата система на ДДС, то същата следва да се разглежда сама за себе си и без оглед на нейната цел или пък резултати. От това следва, че сделки, които не са засегнати от измама с ДДС, съставляват доставки на стоки или услуги, извършени от данъчнозадължено лице, действащо като такова и стопанска дейност по смисъла на [членове 2, параграф 1, 4 и 5, параграф 1 от Шеста директива](#), където изпълняват обективни критерии, върху които са основани дефинициите на тези условия, независимо от намерението на търговеца, различен от данъчнозадълженото лице, включено в същата верига на доставка и/или възможен измамен характер на друга сделка от веригата, преди или след сделката, извършена от това данъчнозадължено лице, относно което данъчнозадълженото лице не е знаело и не имало средства да узнае. Нито може правото за приспадане на ДДС върху вложените средства на данъчнозадължено лице, което извършва такива

сделки, да бъде засегнато от факта, че във веригата на доставка, в която тези сделки образуват част, друга предходна или следваща сделка, да стане невалидна от измама с ДДС, без това данъчнозадължено лице да знае или да има средства да узнае. Правото за приспадане на ДДС върху вложените средства на данъчнозадължено лице, което извършва такива сделки, не може да бъде засегнато от факта, че във веригата на доставка, в която тези сделки образуват част, друга предходна или следваща сделка, да стане невалидна от измама с ДДС, без това данъчнозадължено лице да знае, или да има средства да узнае (вж., да тази цел, Дело C-384/04 *Federation of Technological Industries and Others*, параграф 33). Следователно, съдът трябва да откаже правото на приспадане, когато е сигурно, като се вземат предвид обективните фактори, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка, е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС, дори когато въпросната сделка отговаря на обективните критерии, които образуват основата на понятията "доставка на стоки, извършена от данъчнозадължено лице" и "стопанска дейност".

Следователно, правото да приспадне платения данък добавена стойност на ревизираното лице не може да бъде повлияно от факта, че по веригата, от която процесните доставки са част, има предишни или последващи сделки, включващи евентуално наличието на измама с данък добавена стойност или пък нереалност на доставки (в процесния случай евентуално нереалност на доставки между „М” ЕООД и неговите доставчици), без облагаемото лице (в процесния случай „А Р. И.” Е. да знае или да има начин да знае (в този смисъл и решение от 12 януари 2006 г. в обединени дела C-354/03, C-355/03 и C-484/03, *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) и *Bond House Systems Ltd* (C-484/03) срещу *Commissioners of Customs & Excise* и решение от 6 юли 2006 г. в съвместно дело C-439/04 и C-440/04, *Axel Kittel v Belgian State* (C-439/04) and *Belgian State* срещу *Recolta Recycling SPRL* (C-440/04) (ECR 2006, страници I-06161). Освен това в процесния случай не се доказва от ревизиращите органи, че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че чрез покупката си участва в сделка, свързана с измамно избягване на данък добавена стойност или пък нереална доставка между неговия доставчик и доставчиците на неговия доставчик. Съдът счита, че в контекста на настоящето дело, правото на приспадане на ДДС произтича за дружеството жалбоподател, когато ДДС, който е платил надвишава ДДС, който е включил върху извършени продажби. За да се възползва от правото си на приспадане жалбоподателят трябва напълно да е изпълнил задълженията си според ЗДДС, което в процесния случай е налице, а именно налице е реалност на доставките, представени са

приемо-предавателни протоколи, налице е разплащане на фактурите, данъкът е отразен в счетоводството на задълженото лице в съответствие с чл. 86 от Закона за счетоводството, доставчикът притежава необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на услугите. Поради това жалбоподателят е направил всичко в рамките на своите възможности, според приложимото законодателство, да получи правото на приспадане на ДДС. В контекста на гореописаните положения съдът счита, че доколкото жалбоподателят е спазил изцяло и навреме правилата за ДДС и не е имал средства да наложи спазване на задължения на доставчика и не е знаел за неспазването от негова страна, той е имал законово основание да очаква да му бъде разрешено да се възползва от едно от основните права на системата за облагане с ДДС, като му бъде разрешено да приспадне ДДС, което е заплатила на доставчика. Освен това, чак след като искането за приспадане е направено и е извършена насрещна проверка на доставчиците от страна на ревизиращите органи, е можело да бъде установено спазването на задълженията на доставчика по отношение на отчитане на ДДС. Поради това, съдът смята, че правото на жалбоподателя за приспадане на ДДС е най-малкото “легитимно очакване” за получаване на ефективно възползване от право на собственост, свързано със “собственост” по смисъла на първото изречение на чл. 1 на Протокол No. 1. В съответствие с изложеното са налице предпоставките за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Налице е реалност на доставките, представени са приемо-предавателни протоколи, налице е разплащане на фактурите, данъкът е отразен в счетоводството на задълженото лице в съответствие с чл. 86 от Закона за счетоводството, доставчикът притежава необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на услугите (като доказателства по спора са представени и 10 броя справки за приети и отхвърлени уведомления по чл. 62, ал. 4 от КТ, видно от които в „М” Е. са назначени кофражисти, арматуристи, общи работници, ел. техници, както и 19 броя трудови договори, сключени между „М” Е. и съответните лица с място на работа У. „П, като съгласно т. 2 от всеки от договорите той се сключва за завършване на определена работа, която е свързана с построяване на сграда на У. „П в гр. С.. Независимо от така направените изводи, не са съобразени с представените по делото доказателства изводите на ревизиращите органи, а и на решаващия административен орган, че двамата доставчици не разполагали с кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките. Съгласно рамков договор за изпълнение на строително-монтажни работи, сключен на 15.07.2009 г. между „М” Е. и „Л” Е. възложителят възлага, а изпълнителят приема да

изпълнява строително-монтажни работи в обект на възложителя, а именно сграда с магазини и офиси, находяща се в гр. С., У. „П, като строително-монтажните работи са уточнени по видове и цени в протокол 1, неразделна част от настоящия договор. Съгласно т. 4 от договора страните се споразумяват изпълнителят да извършва възложените строителни работи със собствена работна ръка и с МСО, находящи се на строителната площадка, осигурена от възложителя по настоящия договор. Съгласно т. 12 от договора изпълнителят се задължава да изпълни със своя работна ръка възложените му с договора СМР. Като доказателства по спора са приети 9 броя граждански договора за наети лица за извършване на общи работи срещу заплащане, арматурни работи срещу заплащане, товаро-разтоварни работи срещу заплащане, превоз срещу заплащане, технически контрол срещу заплащане, кофражни работи срещу заплащане. Съгласно рамков договор за изпълнение на строително-монтажни работи, сключен на 20.07.2009 г. между „М” Е. и „В” Е. възложителят възлага, а изпълнителят приема да изпълнява строително-монтажни работи в обект на възложителя, а именно сграда с магазини и офиси, находяща се в гр. С., У. „П, като строително-монтажните работи са уточнени по видове и цени в протокол 1, неразделна част от настоящия договор. Съгласно т. 4 от договора страните се споразумяват изпълнителят да извършва възложените строителни работи със собствена работна ръка и с МСО, находящи се на строителната площадка, осигурена от възложителя по настоящия договор. Съгласно т. 12 от договора изпълнителят се задължава да изпълни със своя работна ръка възложените му с договора СМР. Като доказателства по спора са приети 15 броя граждански договора за наети лица за извършване на общи работи срещу заплащане, арматурни работи срещу заплащане, товаро-разтоварни работи срещу заплащане, превоз срещу заплащане, технически контрол срещу заплащане, кофражни работи срещу заплащане. Характерът на вида възложена работа не предполага и не изисква наличието на специална квалификация у наетите лица, която да подлежи на доказване със съответните за това документи.

Доколкото, съгласно § 2 от допълнителните разпоредби на ДОПК, за неуредените с този кодекс случаи, се прилагат разпоредбите на Административнопроцесуалния кодекс и Гражданския процесуален кодекс, то съдът на основание чл. 168, ал. 1 от АПК е длъжен да провери законосъобразността на административния акт на всички основания по чл. 146, като по отношение на нищожността, съгласно чл. 168, ал. 2 съдът я обявява, дори да липсва искане за това. Съдът намира, че обжалваният административен акт е издаден от компетентен орган. Със Заповед № К 1001609/12.04.2010 г. на П Г Горанчева началник на сектор „Ревизии” в Д.

„ДОК” в ТД на Н. С.-град е определен компетентният орган по приходите за издаването на ревизионния акт. Посоченият орган по приходите има компетентността да издава заповеди за определяне на компетентен орган по издаването на ревизионен акт със Заповед № РД-01-243/28.04.2006 г. От компетентен орган е издадена и заповедта за възлагане на ревизия – същата е издадена от П Г Горанчева началник на сектор „Ревизии” в Д. „ДОК” в ТД на Н. С.-град.

С оглед изхода на спора и наличието на претенция за разноси от страна на жалбоподателя, съдът намира, че в полза на „А Р. И.” Е. следва да се присъдят направените по делото разноси, представляващи възнаграждение за адвокат в размер на 899,05 лв. (определено по реда на чл. 8, вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, внесени депозити за вещо лице за изготвяне на две експертизи в размер на 500 лв. и внесена държавна такса за образуване на съдебното производство в размер на 50 лв. или общо разноси в размер на 1449, 05 лв.

Като взе предвид направените фактически и правни изводи и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК съдът,

РЕШИ

ОТМЕНЯ ревизионен акт № */26.05.2010 г., издаден от орган по приходите в ТД на Н. С. в частта му, с която същият е изменен от директора на Д. „О.” в ЦУ на Н., като за „А Р. И.” е установено задължение по ЗДДС за периода м. 08.2009 г. в размер на 22452, 72 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати в полза на «А Р. И.» Е. разноските по делото в размер на 1449, 05 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: