

РЕШЕНИЕ

№ 454

гр. София, 31.01.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в
публично заседание на 31.10.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Мадлен Петрова

при участието на секретаря Даниела Иванова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **1041** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:
Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на А. Р. И. ЕООД [населено място], представлявано от управителя М. Н., чрез пълномощника адв. Л. Т. против Ревизионен акт № 1002288/28.078.2010г. издаден от орган по приходите на ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 1/03.01.2011г. на директора на Дирекция „ОУИ” [населено място].

Жалбоподателят оспорва определените му задължения по ЗДДС в размер на 145 517.90 лева за данъчен период от 01.11.2009г. до 28.02.2010г., произтичащи от отказ на право на данъчен кредит по доставки на СМР, фактурирани от М. К. ООД като незаконосъобразни. В обстоятелствената част на жалбата се релевират доводи за допуснати съществени нарушения на процесуалните правила при провеждането на ревизията, необоснованост на ревизионния акт и противоречието му с матерния закон, определящ условията, при които се упражнява правото на данъчен кредит. Оспорва се годността на съставените при ревизията протоколи за посещение на адрес – ПИНП. В представената по делото писмена защита, процесуалният представител на жалбоподателя релевира доводи за нищожност на ревизионния акт поради липса на матерна компетентност на органа по приходите С. Т. К., която съгласно данните от заповед № РД–01-6/05.01.2010г. може да възлага ревизии само при условията на заместване на Е. А. В..

Иска се отмяната на ревизионния акт като нищожен, необоснован и незаконосъобразен. Претендира се присъждане на деловодни разноски.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли да се отхвърли като неоснователна по съображения, изложени в представените по делото писмени бележки. Участващият в делото прокурор от Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата.

Административен съд, С. град като взе предвид доводите на страните и извърши преценка на събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна срещу ревизионен акт, който е обжалван по административен ред и не е отменен, каквото е изискването на чл. 156, ал.1 от ДОПК. При съдебното му оспорване е спазен предвиденият от закона преклузивен срок. В тази връзка съдът съобрази, че жалбата на А. Р И. ЕООД до директора на Дирекция ОУИ [населено място] е подадена на 19.08.2010г. чрез ТД на НАП [населено място]. Броен от този начален момент 45 – дневният срок по чл. 155, ал.1 от ДОПК /в приложимата по време редакция в сила от 01.01.2006г./ изтича на 04.10.2010г. В този срок между страните в данъчния процес е сключено валидно споразумение по чл. 156, ал. 7 от ДОПК от 17.09.2010г. за неговото удължаване до 04.01.2011г. Решение №1/03.01.2011г. на директора на Дирекция „ОУИ” е издадено в рамките на този срок и е връчено на 07.01.2011г., поради което жалбата до съда от 21.01.2011г. е подадена в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК и като такава е процесуално допустима.

При разглеждането ѝ по съществото на спора, съдът намира следното:

Ревизионното производство по отношение на А. Р И. ЕООД е образувано със Заповед за възлагане на ревизия № 1002288/16.03.2010г. издадена от С. Т. К. началник сектор Ревизии, Дирекция Контрол при ТД на НАП [населено място]. Компетентността на органите по възлагане на ревизии съгласно чл. 112, ал.1, т.2 от ДОПК е определена със Заповед № РД–01-6/05.01.2010г. на директора на ТД на НАП [населено място]. От съдържанието на тази заповед се установява, че оправомощените органи по приходите са изброени поименно в т.І, като в т.ІІ са определени техните заместници.

От допълнително представения по делото препис на Заповед № РД–01-6/05.01.2010г. на директора на ТД на НАП [населено място] е видно, че С. Т. К. – началник сектор Ревизии – ИРМ – Б., е посочена под номер 10 в т.І от заповедта. В т.ІІ под номер 8 като неин заместник е посочена Е. А. В..

За резултатите от ревизията е съставен РД № 1002288/29.06.2010г., подписан от ревизиращите органи по приходите Б. З. – старши инспектор по приходите и Р. Д. – инспектор по приходите, определени със заповедта за възлагане на ревизията. Докладът е връчен на ревизираното лице на 02.07.2010г. В срока по чл.117, ал. 5 от ДОПК дружеството е упражнило правото си на възражения и е оспорило констатациите при ревизията.

Ревизията приключва с издаването на оспорения РА № 1002288/28.07.2010г. от Б. Л. З. – старши инспектор по приходите, оправомощена със ЗОКО К 1002288/02.07.2010г. издадена от Е. А. В., с който за данъчни периоди от 01.11.2009г. до 28.02.2010г. не се признава право на данъчен кредит в общ размер на 145 517.90 лева по фактури, издадени от [фирма]. Актът е обжалван по реда на чл. 152 и сл. от ДОПК и с решение № 1/03.01.2011г. е потвърден.

В хода на ревизията е установено, че А. Р И. ЕООД е собственик на недвижим имот - земя и масивна сграда, находящ се в [населено място], район Възраждане, [улица], придобит по силата на договор за покупко – продажба, сключен с нотаРен акт № 157,

том I, рег. № 4048 дело 73 от 05.08.2003г. по описа на нотариус С. Д. - рег. № 358 на Нотариатна камера. Сградата е съборена и през ревизирия период основната дейност на дружеството е изграждане на нова сграда в имота, въз основа на разрешение за строеж № 670 от 25.11.2008г. издадено от Столична община за „Търговски център с магазини и офиси”, в УПИ VIII-10, кв. 192 по плана на [населено място], район Възраждане, зона Б-2.

При ревизията е представен договор за строителство от 11.05.2009г., по силата на който А. Р. И. ЕООД възлага на [фирма] целия обем строително – монтажни работи /СМР/ по изграждане на новата сграда на обща стойност 3 035 787.92 лева без ДДС. Според договора изпълнителят се задължава да изпълни строителството със свои ресурси и материали, качествено и в срок.

В изпълнение на така сключения договор, през процесните периоди м.11.2009г. – м.02.2010г. от страна на М. К. ООД са издадени 11 броя фактури, по които жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит в същите периоди, както следва: фактура № 179/10.11.2009г. с предмет окончателно плащане за сутерен (по т.1.4 от офертата), Протокол /Акт/ № 5 и 40 % аванс за партер (по т. 1.5 от офертата); фактура № 181/12.11.2009г. за плащане по протокол (Акт) № 6 съгласно Анекс от 26.10.2009г. към договор за строителство от 11-05.2009г.; фактура № 184/10.12.2009г. с предмет партер, /т.1.5 от офертата, Протокол (Акт) №7; фактура № 185/10.12.2009г. документираща плащане за транспортно складови разходи /частично по т. 6 от приложение 1, Протокол (Акт) № 8; фактура №187/04.01.2010г. за 40 % аванс за първи етаж /т. 1.6 от офертата; фактура № 188/04.01.2010г. – 40 % аванс за зидарии и мазилки /т.1.12 от офертата; фактура № 189/18.01.2010г., документираща плащане за първи етаж /т.1.6 от офертата, Протокол (Акт) № 9; фактура № 191/03.02.2010г. – 40 % аванс втори етаж /т.1.7 от офертата; фактура № 196/15.02.2010г. – втори етаж / т.1.7 от офертата, Протокол (Акт) №10; фактура № 197/15.02.2010г. – транспортно складови разходи Протокол /акт/ №11; фактура №198/15.02.2010г – 40 % аванс трети етаж /точка 1.8 от офертата/.

При извършената на прекия доставчик насрещна проверка, на ревизиращите органи са представени договора за строителство от 11.05.2009г. сключен с [фирма] и анекс към него; договор от 14.01.2008г. между Софийска община, Район „Възраждане” и [фирма]; заверени копия на посочените 11 броя фактури, протоколи /актове/ за извършените и приети СМР; банкови извлечения за извършените плащания по фактурите, справки-декларации /СД/ по ЗДДС и дневници за продажби за данъчните периоди, в които са издадени фактурите; хронология на счетоводна сметка 4532 и справка за начисления ДДС, справка по чл. 62, ал. 4 от Кодекса на труда /КТ/ за назначен един работник от 06.10.2009г., протоколи за подадени декларации и данни по чл. 62, ал. 4 от КТ – 8 броя, платежна ведомост за заплати за м.11.2009, м. 12.2009г. и м.01.2010г.,счетоводни справки за сч. сметка 604 разходи за заплати и сч. сметка 605 разходи за осигуряване съответно за периода 01.11.2009г. – 31.12.2009г. и 01.01.2010г. – 28.02.2010г. амортизационен план за периода 01.01.2010г. до 28.02.2010г., главна книга, извлечение от сметка 4111 Клиенти – А. Р. И. за процесните периоди.

При ревизията прекия доставчик е представил и договори с подизпълнители - договор за строителство от 01.09.2009г. сключен с [фирма] и договор за строителство от 04.01.2010г. сключен с [фирма].

От анализа на така представените доказателства в ревизионния доклад и ревизионния акт е прието, че издадените от М. К. ООД фактури са включени в дневниците за

продажби и справките - декларации за съответните данъчни периоди и че по фактурите е извършено разплащане по банков път.

След служебна справка в информационния масив на НАП е установено, че дружеството има назначени служители на длъжност: главен счетоводител, офис сътрудник, електронни технологии, безопасност на труда, електромонтьор, шофьор, гипсация орнаменти - 6 бр., строителен работник - 3 бр., общи работници - 5 бр., пазачи - 2 броя. Въз основа на тези фактически данни е прието, че прекият доставчик не разполага с необходимия кадрови потенциал за осъществяване на възложените СМР, както и че не разполага с необходимите съоръжения, техника и оборудване за извършване на договорените СМР, поради което е превъзложило извършването на същите на подизпълнители.

В тази връзка в хода на ревизията са предприети насрещни проверки на М. И. 09 ЕООД и И. 99 ЕООД.

С вх. № КПД 1743 # от 30.04.2010г. в деловодството на ТД на НАП С., офис Б. от страна на М. И. ЕООД са представени: договор за строителство от 01.07.2009 г., сключен между него и [фирма] за строеж на сграда с магазини и офиси на [улица] [населено място], на стойност 98 714,65 лв., без ДДС; договор за строителство от 03.08.2009г., сключен с [фирма] за строеж на сграда с магазини и офиси на [улица] [населено място], на стойност 94 122,48 лв., без ДДС; Договор за строителство от 02.04.2009г., сключен също с [фирма], но с друг предмет - за извършване на СМР в магазини „Калиопе“ в [населено място], на стойност 31 774,00 лв., без ДДС.

Според констатациите в ревизионния доклад този доставчик не представя доказателства за наличието на технически и кадрови потенциал за осъществяване на строителната дейност, а именно: хронология на група 20 и сметки 604 и 605, договори за наем на активи, ведомости за заплати, трудови и граждански договори, сметки за изплатени суми по тях, справки по чл. 62, ал. 4 от КТ, както и хронология на сметки 303 и 304, документи, доказващи произхода на стоката/услугата и не са посочени предходни доставчици.

Въз основа на представените документи и след служебна справка в информационния масив на НАП ревизиращите органи по приходите приемат, че М. И. 09 ЕООД в качеството си на подизпълнител не разполага с необходимия кадрови и технически потенциал и практически не би могло да осъществи възложените му СМР по договорите, сключени с М. К. ООД.

При извършената насрещна проверка на И. 99 ЕООД е установено, че дружеството е издало на М. К. ООД фактура № 0...062/18.01.2010г. с данъчна основа 129 962.66 лева и ДДС в размер на 25 992.53 лева с предмет плащане съгласно договор за СМР от 04.01.2010г. / [улица], [населено място]/, както и фактура № 122/15.02.2010г. на стойност 120 895.24 лева и ДДС – 25179.05 лева със същия предмет - плащане съгласно договор за СМР от 04.01.2010г. / [улица], [населено място]/. От страна на предходния доставчик е представен договор за строителство от 11.01.2010г., подписан между него и М. К. ООД за СМР на [улица]. Представени са преписи от СД по ЗДДС, дневници за продажби и покупки за данъчни периоди м.01. – 02.2010г. оборотни ведомости, обороти по сметка [фирма] за същите периоди, обороти по сметка 4532, по сметка 602-2, банкови извлечения, амортизационен план за периода 01.01.2010г. – 28.02.2010г. Според констатациите в ревизионния доклад [фирма] е получател по доставки на СМР от М. И. 09 ЕООД и „И. 99“ ЕОД на обща стойност 431 913.47 лева за обект [населено място] [улица], а е фактурирал на А. Р И. ЕООД СМР за същия обект и за същия

период СМР на стойност 727 589.40 лева, върху която сума е начислил ДДС в размер на 145 517.90 лева.

Със съставения при ревизията Протокол № 0089293/18.06.2010г. е констатирано на място от органите по приходите, че процесният строеж е изграден до степен на завършеност – груб строеж съгласно приложен Акт 14 по разрешение за строеж № 670/15.11.2008г. като основен изпълнител на СМР за обекта е М. К. ООД.

Анализирайки събраните в хода на ревизионното производство доказателства, ревизиращият екип е направил краен извод, че прекият доставчик на жалбоподателя по изпълнението на СМР на обект на [улица], не разполага с необходимите съоръжения, техника и оборудване за извършване на договорените СМР, поради което е превъзложил същите на подизпълнители [фирма] и [фирма] изцяло. По отношение на подизпълнителите също не се доказва необходимия кадрови и технически потенциал, поради което тези дружества практически не са могли да осъществят възложените им СМР по представените договори. При ревизията са изследвани доставчиците на подизпълнителите: [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], които не са открити на адресите за кореспонденция и не са представили исканите документи, което според ревизиращите води до невъзможност да се проверят търговските и счетоводните им документи и да се докаже реалното осъществяване на спорните доставки.

Въз основа на горните констатации е прието, че ревизираното дружество е ползвало данъчен кредит, без да е налице реална доставка и че от доставчика е начислен ДДС, без да са налице основания за това. На основание чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, е отказано право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма], фактури в размер на 145 517,90 лева.

В хода на съдебното производство за установяване на спорния по делото факт относно това кой фактически е изпълнил СМР за обекта, собственост на жалбоподателя на [улица], [населено място] е назначена съдебно – техническа експертиза.

От заключението на вещото лице А. Ж. А., се установява, че описаните в приемателно-предавателните протоколи видове строително монтажни работи, на база на които е извършено плащането по процесните фактури се отнасят за изпълнение на груб строеж на сутерен, партер, първи и втори етаж и аванс 40% за трети етаж, аванс 40% за мазилки и шпакловки, както и частично плащане за транспортно складови разходи за обект "Търговски център с магазини и офиси", находящ се в [населено място] на ул."П. №6-8 в поземлен имот УПИ VIII-10, кв.193 по плана на [населено място], район „Възраждане“, зона Б-2.

Според констатациите на вещото лице, основани на наличните актове и протоколи, изготвени съгласно Наредба №3/2003 година за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, приложени по делото и приложенията към него, в това число: заповедна книга, акт обр. №2 за определяне строителна линия и ниво на строежа и актовете обр. №7 за съответните конструктивни елементи, описаните видове СМР във фактурите са изпълнени от строител: „М. К.“ ООД.

На база наличните по делото договори за СМР и приемателно-предавателни протоколи вещото лице дава заключение, че главният изпълнител [фирма] е ползвал подизпълнители както следва:

За видовете и количества СМР (груб строеж на сутеренен етаж) актувани в Протокол/Акт/ № 5 от 10.11.2009 и платени по фактура № 179/10.11.2009 е ползвал за подизпълнител [фирма];

За видовете и количества СМР (относно запълване на изкоп с трошен камък, доизкопаване на земни маси, направа на обратен насип, полагане на подложен бетон и хидроизолация) актувани в Протокол/Акт/ №6 от 12.11.2009 и платени по фактура № 181/12.11.2009 е ползвал за подизпълнител [фирма];

За видовете и количества СМР (груб строеж на партерен етаж) актувани в Протокол/Акт/ №7 от 10.12.2009 и платени по фактура № 184/10.12.2009 е ползвал за подизпълнител [фирма];

За транспортно складови разходи актувани в Протокол /Акт/ №8 от 10.12.2009 и платени по фактура № 185/10.12.2009, според вещото лице не са налице данни [фирма] да е ползвал подизпълнители;

За видовете и количества СМР (груб строеж на първи етаж) актувани в Протокол/Акт/ №9 от 18.01.2010 и платени по фактура № 187/04.01.2010 и № 189/18.01.2010 е ползвал за подизпълнител [фирма];

За видовете и количества СМР (груб строеж на втори етаж) актувани в Протокол/Акт/ №10 от 15.02.2010 и платени по фактура № 191/03.02.2010 и № 196/15.02.2010 е ползвал за подизпълнител [фирма];

За транспортно складови разходи актувани в Протокол/Акт/ №11 от 15.02.2010 и платени по фактура № 197/15.02.2010г., няма данни [фирма] да е ползвал подизпълнители;

С фактура № 188/04.01.2010г. е платен аванс в размер на 40% за зидарии и мазилки (по т.1.12.от офертата). От [фирма] на експерта е предоставен ППП от 11.03.2010г., според който за изпълнението на тухлен зид 25см е ползвал подизпълнител [фирма];

С фактура № 198/15.02.2010г. е платен аванс в - 40% за груб строеж за трети етаж (по т.1.8 от офертата). Според представения на вещото лице ППП от 11.03.2010г., за този вид СМР прекият доставчик е ползвал за подизпълнител [фирма].

При така установените факти, съдът приема от правна страна следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност на ревизионния акт включва преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 7, ал.1, т. 4 от Закона за НАП в кръга на определените му правомощия съгласно Заповед за определяне на компетентен орган /ЗОКО/ № К 1002513/22.07.2010г. издадена от орган по възлагане на ревизии с правомощия по чл.112, ал.1, т.1 от ДОПК. Предвид допълнително представените по делото писмени доказателства – Заповед № РД–01-6/05.01.2010г. на директора на ТД на НАП [населено място], Заповед № 292/30.12.2009г. на изпълнителния директор на НАП за назначаване на С. Т. К. на длъжността началник сектор в отдел Ревизии и проверки, Заповед № 292/30.12.2009г. на изпълнителния директор на НАП за назначаване на Е. А. В. на длъжността началник сектор в отдел

Ревизии и проверки и заповед № 356.12/31.05.2010г., с която на С. К. се разрешава платен годишен отпуск за времето от 07.06.2010 - 02.07.2010г. – съдът намира, че ЗОКО № К 1002288/02.07.2010г. е издадена от компетентен орган по възлагане на ревизии при условията на заместване съгласно т. 8 от заповед № РД–01-6/05.01.2010г. на директора на ТД на НАП [населено място].

При издаването му е спазена предвидената от закона писмена форма и изискванията за съдържание по чл. 120 от ДОПК.

При служебно извършената от съда проверка не се констатираха съществени нарушения на процесуалните правила при провеждане на ревизията, които да са ограничили правото на защита на ревизираното лице. Доводите в жалбата за нарушения на принципа за обективност и служебно начало в данъчния процес, предвид неизследването на обстоятелствата за наличие на наета техника от страна на прекия доставчик, са неоснователни. В хода на ревизията при извършената насрещна проверка на М. К. ООД от страна на прекия доставчик в дадените писмени обяснения и в представените доказателства не се съдържат твърдения, че фактурираните на А. Р. И. ЕООД СМР са извършени с помощта на наета техника и съоръжения. Във връзка с искането за представяне на доказателства за техническа обезпеченост е представен единствено амортизационен план. Такива твърдения и доказателства не се сочат от жалбоподателя нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство, поради което непредприемането на процесуални действия от органите по приходите за изследването на това обстоятелство не се отразяват на крайните изводи относно техническата обезпеченост на прекия доставчик. Ето защо пропускът да бъдат събрани доказателства за наета техника не може да се определи като съществено нарушение на административнопроизводствените правила, обуславящо нищожност на издадения ревизионен акт на това основание, в какъвто смисъл са твърденията в жалбата, респективно да обоснове неговата отмяна на процесуално основание.

Не се констатираха нарушения при съставянето на ПИНП на предходните доставчици [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Всички искания за представяне на писмени обяснения и документи от тези дружества във връзка с доставките им към М. И. ООД и И. 99 ЕООД са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като не са намерени на адресите за кореспонденция. Предвид забраната по чл. 160, ал. 4 от ДОПК съдът не разполага с процесуалното правомощие да връща преписката за нова ревизия, дори и да са налице пропуски при събирането на доказателства. Подобни нарушения не могат да обосноват отмяна на ревизионния акт на самостоятелно основание. Поради това годността на оспорените в жалбата ПИНП на посочените предходни доставчици като доказателствени средства следва да бъде

преценявана във връзка със спазването на матерния закон.

Основният спор по делото касае именно матерната законосъобразност на атакувания ревизионен акт.

Матерноправните предпоставки за надлежното упражняване на правото данъчен кредит са уредени в чл. 68 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал.1, т. 1 от 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 силата на ал. 2 на чл. 68, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Съгласно чл. 25, ал. 5, понастоящем ал. 6, в сила от 01.01.2010г. данъкът става изискуем на датата, на която настъпва данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.2, ал.3 и ал. 4 от същия закон. В конкретния случай процесните фактури, издадени от М. К. ООД документират доставки на строителни услуги и авансови плащания, както и доставки на транспортни услуги във връзка с изпълнението на договор за строителство от 11.05.2009г. При доставки на услуги, според разпоредбата на [чл. 25, ал. 2 от ЗДДС](#), данъчното събитие настъпва на датата, на която услугата е извършена. Съгласно разпоредбата на [чл. 12 от ППЗДДС](#), услугата се счита за извършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.

С оглед конкретните уговорки в договора за строителство от 11.05.2009г. относно предмета на СМР и възнаграждението за изпълнението им, следва да се приеме, че не е налице хипотезата на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС, при която данъчното събитие се определя съобразно всеки етап или период, за който е уговорено плащане, поради което не настъпва на датата, на която плащането е дължимо.

Надлежното упражняване на правото на данъчен кредит, предполага наличието на облагаема доставка на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС /арг. от чл. 12 ЗДДС/. По силата на чл. 9 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Между страните в процеса не се спори, че сградата, намираща се в [населено място], [улица] и предмет на договор за строителство от 11.05.2009г. е изградена – към момента на ревизията на етап „груб строеж“, а в хода на съдебното производство е завършена изцяло. В този смисъл е изричното изявление на процесуалния представител на ответника в с.з. на 11.04.2011г. То се подкрепя и от съставения при ревизията Протокол № 0089293/18.06.2010г. Този протокол е относим към преценката за наличие на доставка по спорните фактури, тъй като същите документират строителни услуги свързани именно с изпълнението на дейностите по т.1.4, т.1.5, т.1.6 от офертата – приложение № 1 към договора за строителство сключен от

жалбоподателя на 11.05.2009г. с неговия пряк доставчик [фирма]. В този смисъл са и констатациите в приетото по делото заключение на СТЕ, изготвено от инж. А. А., което се кредитира от съда изцяло като обективно и компетентно изготвено и неоспорено от страните. Експертът посочва, че документираните с процесните фактури СМР обхващат дейностите по изпълнение на груб строеж на сутерен, партер, първи и втори етаж и аванс 40% за трети етаж, аванс 40% за мазилки и шпакловки, както и частично плащане за транспортно складови разходи за обект "Търговски център с магазини и офиси", находящ се в [населено място] на [улица] поземлен имот УПИ VIII-10, кв. 193 по плана на [населено място], район „Възраждане“, зона Б-2. Заключението кореспондира с описанието на възложените работи в офертата – приложение 1 към договора и съставените протоколи /актове/ за приемане на натурални видове работи.

Спорен по делото е въпросът дали описаните СМР са осъществени от главния изпълнител по договора – [фирма], респективно от неговите подизпълнители – [фирма] и [фирма].

С оглед изясняването на това обстоятелство е приетото по делото и неоспорено от страните заключение на в.л. А. по назначената от съда съдебно – техническа експертиза. Според констатациите на експерта основани на строителните книжа за обекта – заповедна книга, акт обр. №2 за определяне строителна линия и ниво на строежа и актовете обр. №7 за съответните конструктивни елементи, за описаните видове СМР, предмет на процесните фактурите като строител е посочен „М. К.“ ООД. Това е прекият доставчик по спорните доставки по смисъла на чл. 11 от ЗДДС. При разпита в с.з. на 31.10.2011г. вещото лице, посочва, че принципно, ако се търси кой е изпълнителят на един строеж следва да се провери освен заповедната книга и съответните актове за извършени СМР. Изпълнителят трябва да фигурира и в тези актове, като в образеца им фигурира само „строител“ и го подписва този, който фактически осъществява СМР, независимо дали е строител или подизпълнител. В процесния случай както в заповедната книга за обекта № 47-73/04.06.2009г. /приложена на л. 120 - л. 98 от папка № 2 от приложенията към делото/, така и в актовете за приемане на извършените СМР по нива и елементи на строителната конструкция за периода 06.11.2009г. - 28.02.2010г. /л. 130 – л.150 от папка № 2 от приложенията към делото/, както и в протоколите /актовете/ № 5, 6, 7 и № 8 за установяване завършването и заплащането на натурални видове строително – монтажни работи за процесните периоди м.112009г. – м.02.2010г. като строител /изпълнител на строежа/ е посочен М. К. ООД.

От съвкупната преценка на представените по делото доказателства съдът намира, че не се установява това дружество в качеството си на строител да разполага с необходимата техника и персонал за

осъществяване на дейностите по изпълнение на грубия строеж. От съдържанието на офертата към договора от 11.05.2009г. за част „груб строеж“ и от това на протоколите /актовете/ за установяване завършването и заплащането на натурални видове строително – монтажни работи се установява, че тези дейности обхващат кофраж, бетон, армировка, съответно използване на бетон помпа, транспорт на бетон, декофраж на сутерен, партер, първи етаж и втори етаж. Осъществяването на този вид СМР предполага използването на техника и персонал, притежаващ съответната квалификация. В процесния случай според приложените по делото справки по чл. 62, ал. 4 от КТ и ведомости за заплати за процесния период М. К. ООД е разполагало с персонал както следва: гипсация орнаменти - 6 бр., строителен работник - 3 бр., общи работници - 5 бр. и пазачи - 2 броя, чиито длъжности са неотнормирани към изпълнението на дейности по кофраж, армировка, бетон. Дори и да се приеме, че процесните СМР, са извършени с персонал състоящ се от 3 – ма строителни работници, в това число арматуристи и 5-ма общи работници, то по делото не са налице никакви доказателства, че прекият доставчик е разполагал с каквато и да било техника за изпълнението им, включително бетон помпа, транспортни средства, във връзка с калкулираните транспортни разходи. В това отношение констатациите на органите по приходите съответстват на събраните по делото доказателства. Твърденията в жалбата, за наличие на наета техника от М. К. ООД не са подкрепени с никакви доказателства, както в хода на ревизионното производство, така и при съдебното оспорване. Ето защо не може да се приеме, че фактурираните СМР, чието фактическо извършване е установено по делото са осъществени от издателя на фактурите и пряк доставчик на ревизираното лице по смисъла на чл. 11 от ЗДДС.

По делото не са ангажирани доказателства, които да оборят констатациите на органите по приходите за липса на кадрова и техническа обезпеченост на подизпълнителите – М. И. 09 ЕООД и И. 99 ЕООД. Следователно фактурираните СМР от вида на кофраж, армировка, бетониране и т.н. не биха могли да бъде осъществени и от тези дружества. Нещо повече при проверката в строителната документация на обекта вещото лице А. е констатирало, че тези подизпълнители не фигурират при отразяването на работите в заповедната книга. Отразените в книгата заповеди са подписани единствено от инж. И. – технически ръководител на строежа по силата на граждански договор, приложен към заключението. Принципно няма пречка изпълнението на договора за строителство да се превъзлага на подизпълнители, но те на свой ред следва да разполагат с техническа и кадрова възможност да осъществяват възложените им строително – монтажни дейности. В процесния случай констатациите на вещото лице,

че строителят е ползвал като подизпълнители М. И. ЕООД и И. 99 ЕООД се основават на наличните по делото договори за СМР и приемателно-предавателни протоколи за конкретни видове СМР. Но по делото не са налице каквито и да било други доказателства, които да сочат, че описаните в така съставените протоколи СМР фактически са извършени от подизпълнителите. Нещо повече, в заповедна книга на строежа липсва отразяване, че извършването на конкретни видове работи е осъществено от подизпълнители – например Заповед № 19/21.11.2009г., която отразява монтирането на армировка и разрешава полагането на бетон. Според обясненията на в.л. А., дадени в с.з. на 31.10.2011г., в този случай, ако дейностите по армировка и кофраж са извършени от подизпълнители, трябва да има техен представител, който да се подпише в заповедната книга. Експертът е констатирал вписването на трето лице – фирма К. като подизпълнител в актовете обр. 7 за периода 09.09.2009г. – 30.11.2009г, но в делото не са налице договори и други доказателства за възлагане на дейности по изпълнението на договора от 11.05.2009г. на такава фирма.

В строителните книжа на обекта не са налице никакви данни за участие в строежа и на предходните доставчици на М. И. 09 ЕООД и И. 99 ЕООД - [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], поради това извършените насрещни проверки на тези дружества, както и годността на съставените ПИНП като доказателствени средства са ирелевантни за основния спор по делото относно матерната законосъобразност на определените задължения по ЗДДС.

Предвид всичко изложено се налага краен извод, че по делото не се установява при условията на пълно и главно доказване наличието на доставки на строителни услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС извършени както от прекия доставчик – М. К. ООД, така и от сочените от него подизпълнители М. И. 09 ЕООД и И. 99 ЕООД, поради което не са налице предпоставките по чл. 68 от ЗДДС за признаване на правото на данъчен кредит на А. Р И. ЕООД.

Доводите в жалбата и в представените по делото писмени бележки на процесуалния представител на жалбоподателя, че след като безспорно са налице извършени СМР, то правото на данъчен кредит задължително следва да се признае, са неоснователни. Принципно вярно е застъпеното правно становище, че за надлежното упражняване на правото на данъчен кредит е от значение размяната на престации между страните по пряката доставка, но признаването на това субективно право предполага по несъмнен и категоричен начин да се установи, че СМР, представляващи облагаеми доставки на услуги са извършени от посочения във фактурите доставчик [фирма], респективно ползваните от него подизпълнители, а не от възложителя по договора или от друго трето лице.

Съгласно чл. 68 от ЗДДС правото на данъчен кредит възниква за получателя по конкретна облагаема доставка. Ето защо не е достатъчно, че данъкът е начислен и внесен в бюджета, в какъвто смисъл са доводите на процесуалния представител на жалбоподателя. За да се признае правото на данъчен кредит е необходимо данъкът да е начислен правомерно от издателя на фактурата и доставчик по смисъла на чл. 11 от ЗДДС. По делото не са налице доказателства, включително и препис от ревизионен акт, издаден на М. К. ООД по отношение на извършените от това дружество продажби на услуги, които да оборват изводите за неправомерност на начисления от този доставчик данък.

Доводите в жалбата, относно липсата на данни за недействителност на договора за строителство или на отделни клаузи от него, са неотносими към предмета на матерноправния спор по делото. В случая не се твърди от органите по приходите и ответника, че сключеният от жалбоподателя договор за строителство от 11.05.2009г. е недействителен или че е налице симулативна сделка, по която ревизираното лице е страна. В конкретния случай се оспорва фактическото изпълнение на СМР, предмет на договора за строителство, валидно сключен от А. Р И. ЕООД за изграждане на сградата, находяща се в [населено място], [улица] от страна на строителя по договора, респективно от неговите подизпълнители.

При този изход на спора разноски се дължат на ответника, предвид направеното от неговия процесуален представител искане за присъждане на такива. Жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати сумата от 3 400.35 лева юрисконсултско възнаграждение на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК във връзка с чл. 7, ал.2, т.4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, Административен съд, С. град, I отделение, 11 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на А. Р И. ЕООД [населено място], представлявано от управителя М. Н., против Ревизионен акт № 1002288/28.078.2010г. издаден от орган по приходите на ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 1/03.01.2011г. на директора на Дирекция „ОУИ” [населено място].

ОСЪЖДА А. Р И. ЕООД [населено място], представлявано от управителя М. Н. ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” [населено място], [улица] сумата от 3400.35 лева /три хиляди и четиристотин лева и тридесет и пет стотинки/ разноски по делото.

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

Съдия: