

РЕШЕНИЕ

№ 905

гр. София, 11.02.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 15.10.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Макрина Христова и при участието на прокурора КОСТОВ, като разгледа дело номер **6313** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по подадена жалба от [фирма], против Ревизионен акт № [ЕГН]/01.12.2010 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. с Решение № 922/03.06.2011 г.

Дружеството - жалбоподател е представлявано от редовно упълномощен адвокат, който поддържа жалбата и заявява претенция за възстановяване на направените за водене на делото разноски. По негово искане са изготвени и са приети две заключения – на счетоводна и на техническа експертиза. Допълнително е представил писмена защита.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОУИ” – С., чрез упълномощен юрисконсулт оспорва жалбата, със становище за правилност и законосъобразност на акта. Желает юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура дава заключение за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема за установени, от представените с административната преписка доказателства следните факти и обстоятелства.

Процесната ревизия на [фирма] е възложена в изпълнение на Решение № 372/18.03.2010 г. на директора на Д. „ОУИ” – С., с което е бил отменен предходният РА №[ЕИК]/20.10.2009 г. След приключване на ревизионните действия е съставен

Ревизионен доклад № 1007028/30.09.2010 г., срещу който не е било подадено възражение. Издаден е процесният РА № [ЕГН]/01.12.2010 г., от упълномощен със Заповед № К 1007028/30.09.2010 г. орган по приходите. С акта е отказано на дружеството възстановяване на ДДС в размер на 97 616, 72 лева, за данъчен период 01.01.2008 г. - 31.12.2008 г., начислен в издадена от [фирма] фактура № 6/18.12.2008 г., с предмет: „изработка на СМР по договор и акт, обр. 19” на обект „Сграда за обществени дейности – [населено място], кв. П.”. Именно този отказ е предмет на оспорване в настоящото съдебно производство. За прецизност и яснота Съдът държи да отбележи, че спорната фактура (л. 41 от делото) е издадена през 2008 г., а не както погрешно е посочено на няколко места в решението на ответника и в заключенията на двете експертизи – 2009 г.

В ревизионния доклад и в РА са описани следните процесуални действия и констатации.

Извършена е насрещна проверка на прекия доставчик [фирма] (ПИНП № 1007572/30.07.2010 г.). Представен е договор от 29.06.2007 г. (л. 77 от делото) между [фирма], като възложител и [фирма] - изпълнител, с предмет - извършване на строително-монтажни работи на обект „ Сграда за обществени дейности –[жк]и договорена цена – 488 083, 65 лева, без начислен ДДС. Представени са още банкови извлечения и вносни бележки за плащане на сумата от 389 850,38 лв. и не са представени такива за останалата сума - 195 850,00 лв., до размера на посочената в договора цена. При предходната ревизия, от страна на прекия доставчик е заявено, че за изпълнението на договора е ползвал услугите на подизпълнителите [фирма] и [фирма], но при извършената му по време на настоящата ревизия „Б.” ЕОД не е посочило да е ползвало предходни доставчици (подизпълнители) за извършване на строителните дейности на обекта - собственост на ревизираното дружество [фирма]. Анализирайки представените от „Б.” счетоводни регистри ревизиращите констатирани, че като доставчик на услуги е отразено единствено [фирма], на което също е била извършена насрещна проверка и са били представени счетоводни документи по договор с жалбоподателя [фирма], от 18.12.2008 г. Положени са усилия да бъде извършена и насрещна проверка на [фирма], така както е указал решаващият административен орган с решението, с което е отменил предходния РА. От страна на това дружество обаче, не са били представени исканите документи. Така, ревизиращите са направили извода, че изпълнителят по договора – [фирма] не е ползвал услугите на подизпълнители, като от своя страна не е представил доказателства, че действително е извършил цитираните в спорната фактура СМР.

Последният извод е подкрепен още и със следните констатации.

Към момента на сключване на договора с [фирма] за извършване на СМР на обект „Сграда за обществени дейности” -[жк].06.2007 г., дружеството – жалбоподател не е било собственик на въпросния имот. Собственик е било физическото лице М. Б. И. – едноличен собственик на капитала на ЕООД. Имотът е придобит от дружеството на 26.09.2007 г., след като строежът на сградата вече бил започнал на 30.07.2007 г. Предходната ревизия е установила, че ревизираното дружество не е осчетоводило в баланса си извършената покупка на имота и плащането по нея. От представените нотариалните актове е видно, че към момента на покупката обектът е изграден 63% - договор за учредяване на право на строеж върху недвижим имот - частна общинска собственост, от 24.08.2000 г. и Разрешение за строеж № 255 от 29.06.2007 г. на строеж на сграда за обслужващи дейности и реконструкция на съществуваща сграда.

Изискано е и издадено на основание чл. 181, ал. 2 ЗУТ от общинската администрация на [община] удостоверение на името на М. И., за това че сградата е била изградена в груб строеж. Това е дало основание на ревизиращите да приемат, че основите на сградата (изкопи, полагане на бетон и пр.) са завършени към дата 21.09.2007 г., следователно, през процесния данъчен период - м. 12.2008 г. от страна на [фирма] (изпълнител по договора за СМР от 29.06.2007 г.) не са извършвани изкопи и не е полаган бетон.

Вещото лице, изготвило заключението на техническата експертиза (л. 401 и сл.), като е извършило оглед на обекта и е съобразило издадени от [фирма] на [фирма] данъчни фактури №№ 34/18.12.2008 г. и 35/19.12.2008 г. е посочило, че:

- е изградена нова сграда на три нива, с РЗП 251, 55 кв.м. на етап „груб строеж“, с частично изградена канализация; строителството е започнало на 30.07.2007 г. и към 20.09.2007 г. са били изпълнени вертикалните елементи между кота + (-) 0, 00 и + 3, 7 м., както и кофраж и армировка на плочата, на кота + 3,7 м.; към дата 26.09.2007 г., когато М. И. е прехвърлила собствеността върху „двуетажна сграда за обслужващи дейности“ на [фирма], чиито едноличен собственик е, вече са били извършени следните СМР – разрушаване на съществуващата в имота стара сграда, изкоп, кофраж, армировка, бетониране на основите и др. (л. 406 от делото); към дата 29.12.2007 г., когато дружеството – жалбоподател е сключило договор с [фирма] вече са били изпълнени описаните в част II, т.т. 18-24 на акт, обр 19/07.11.2007 г. видове СМР; към дата 29.03.2008 г., когато [фирма] е сключило договор с [фирма] описаните в част I и в част II, т.т. 1-36, вкл., в Акт, обр. 19/07.11.2007 г. видове СМР „със сигурност са били изпълнени“.

Заключението на счетоводната експертиза (л. 112) е отговорило на въпросите, поставени от пълномощника на оспорващото дружество, които касаят изцяло кадровата и техническа обезпеченост на [фирма].

От своя страна ответникът – решаващ орган в производството за административно обжалване на ревизионния акт е възприел като правилни и законосъобразни изводите на ревизиращите, че издадената от [фирма] фактура № 6/18.12.2008 г. отразява „фиктивна стопанска операция“.

В жалбата (л. 239), в писмено становище (л. 250) и в писмената защита са изложени и се поддържат възражения за незаконосъобразност на ревизионния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД, като прецени доказателствата и доводите на страните, съобразно изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК намира, че жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена в срок, след валидно постановено решение на директора на Дирекция „ОУИ“ – С. - Решение № 922/03.06.2011 г., с което е потвърден оспореният акт.

Основният спор по делото с свързан с реалността на документираната в спорната фактура № 6/18.12.2008 г. доставка на услугата „изграждане на СМР по договор и акт обр. 19“, т.е. дали действително са осъществени строителни услуги в обема, документиран с протокола от 07.11.2007 г. и приложения към него Акт, обр. 19, както и кога (дали) е настъпило данъчно събитие, по смисъла на чл. 25, ал. 2 ЗДДС към момента на издаване на фактурата.

Наличието на актуална практика на Съда на Европейския съюз налага процесният спор да бъде разгледан и в контекста на Решение на Съда от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11. Настоящият решаващ състав на АССГ счита, че съобразявайки се с това решение и независимо от него дължи да анализира наличните

доказателства, чрез съпоставяне на обективни факти, за да отговори на въпроса, дали дружеството – издател на данъчната фактура е документирало реално извършена именно от него услуга.

Жалбата е неоснователна. Съдът не споделя доводите на процесуалния представител на оспорващото дружество, изложени в уточняващите жалбата становища и в писмената защита. От друга страна Съдът кредитира изцяло заключението на техническата експертиза и това на счетоводната, чиито констатации не бяха оспорени от жалбоподателя.

В ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит е предпоставено от наличието на доказателства за реално извършена доставка на стоки или на услуги. Въз основа на събраните по време на ревизията доказателства, в зависимост от характера и предмета на доставката, на изследване подлежи именно този факт, отсъствието на който законодателят е обвързал с непризнаване (чл. 70, ал. 5 ЗДДС) правото на данъчен кредит. За да се ползва от правото, посоченият в съответната фактура получател дължи да установи реално извършване на фактурираната доставка и да изпълни едно от условията, алтернативно определени в чл. 71 ЗДДС, за случая това по т. 1 - да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115, в който данъкът да е посочен на отделен ред, по отношение на доставки на стоки или услуги, по които е получател. Само наличието на издадена данъчна фактура и на съответните отразявания в счетоводството на доставчика и на получателя обаче не е достатъчно. Изхождайки от вида на „доставката” на услугата „СМР” и от специфичните изисквания, необходими за извършването ѝ, следва да са налице доказателства (преки и косвени), които да сочат, че именно издателят на фактурата е бил ангажиран с изпълнението.

Констатациите, така както са изложени в РД и в РА не дават основание да се счита, че органите по приходите оспорват извършването на процесните СМР изобщо. Изводите, с които обосновават т. нар. „нереалност” на доставките сочат на съмнения, че именно издателят на процесната фактура е изпълнител (той или посредством подизпълнители) на услугата. Освен това, самата фактура не отговаря на изискванията, регламентирани в чл. 114, ал. 1, т. 9 ЗДДС, понеже от съдържанието ѝ не става ясно, за какъв конкретно вид СМР се касае и какво е количеството им. Само посочването: „по договор и акт обр. 19” не дава достатъчно ясна и конкретна информация. Съпоставянето на датите, посочени като дати на съставяне на договорите и актовете, обр. 19, на които се позовава жалбоподателят сочи, че са налице несъответствия. От приобщените от предходната ревизия доказателства, цитирани по – горе, вкл. от заключението на техническата експертиза се установява, че през процесния данъчен период - м. 12.2008 г. от страна на [фирма] (изпълнител по договора за СМР от 29.06.2007 г. и издател на спорната фактура) или от негови подизпълнители не са извършвани изкопи и не е полаган бетон. Очевидно е, че такива са били извършени към датата 07.11.2007 г., за което е представен Приемо-предавателен протокол от същата дата (л. 269) и към него – Акт № 19 (л. 270). Тези частни документи подкрепят извода на вещото лице, че: когато М. И., като физическо лице е прехвърлила собствеността върху „двуетажна сграда за обслужващи дейности” на [фирма], вече са били извършени СМР – разрушаване на съществуващата в имота стара сграда, изкоп, кофраж, армировка, бетониране на основите и др.; към дата 29.12.2007 г., когато дружеството – жалбоподател е сключило договор с [фирма] вече са били изпълнени и описаните в част II, т.т. 18-24 на акт, обр 19/07.11.2007 г. (л. 270) видове

СМР; към дата 29.03.2008 г., когато [фирма] е сключило договор с [фирма] описаните в част I и в част II, т.т. 1-36, вкл., в Акт, обр. 19/07.11.2007 г. видове СМР също са били изпълнени.

Защитната теза на жалбоподателя е била променяна в течение на времето, през което са извършени двете ревизии – предходната, ревизионният акт за която е отменен от решаващия орган, и процесната. Така, прекият доставчик „Б.” първоначално е декларирал, че е ползвал подизпълнителите „Ф. Ал” и „Ф. строй”, но в хода на втората ревизия не е поддържал това твърдение. Твърдението на представителя на жалбоподателя (становище на л. 252), че е сгрешена (разбирай – погрешно посочена) годината в Приемо-предавателен протокол от 07.11.2007 г. (л. 269) и Акт № 19 (л. 270), т.е. касае се за 2008 г. не може да бъде споделено, защото не бе подкрепено с доказателства и се опровергава от наличните документи, изследвани по време на ревизията. Следва да бъде прието за установено, че през данъчния период: 01.12.2008 г. до 31.12.2008 г. от страна на [фирма] и от наети от него изпълнители не са извършвани изкопи и не е полаган бетон на процесния обект, тъй като тези дейности са завършени преди това. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква тогава, когато е възникнало данъчно събитие - получена (извършена) е доставка, която е облагаема. На установяване подлежи именно това, дали доставчикът действително е извършил отразените във фактурата услуги, за да може да бъде установено, дали ДДС е начислен правомерно, по смисъла на чл. 70, ал. 5. Според чл. 25, ал. 6, т. 1 данъкът става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, т.е. датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Изпълнителят - доставчик на възмездна строителна услуга има задължението да начисли ДДС към момента на настъпване на данъчното събитие. Според чл. 12 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, а когато по договор за доставка на услуга същата е свързана с изпълнението на отделни етапи, които се приемат от получателя по доставката, за всеки етап на завършеност на услугата възниква данъчно събитие, данъкът за което става изискуем на датата на приемане на съответния етап, като тази дата се удостоверява с приемно - предавателен протокол, подписан от доставчика и получателя. Ал. 7 на чл. 25 ЗДДС определя, че „когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), но процесният случай не е такъв.

Според Съда ревизиращите, като са изследвали обективно и всестранно фактическите обстоятелства са обосנוвали правилно заключението за нереалност на доставката, така както е документирана в спорната фактура № 6/18.12.2008 г. Анализът на доказателствата сочи, че фактурата е съставена с цел дружеството - жалбоподател да обективира основание са упражни право да приспадне начисления ДДС. Отказът да бъде признато упражненото от дружеството – жалбоподател право на приспадане на данъчен кредит, в контекста на заключението по т. 50 и мотивите по т.т. 42, 45, 49, 61 от Решение на СЕС, по съединени дела С-142/11 и С-80/11 се явява обоснован и като такъв – законосъобразен. Договорът за строителство е разновидност (конкретна форма) на договора за изработка, чиито правила са регламентирани с разпоредбите на Глава VIII ЗЗД. Основният принцип е (чл. 259), че след като изпълнителят носи

отговорност за качественото извършване на СМР „на свой риск”, включващо и влагане на качествени материали, именно той е задължен да доставя същите. Това предполага изпълнителят да разполага със съответните документи, доказващи, както наличие на финансови средства да закупи необходимите строителни материали, така и доставките на такива, респ. наемането на работна ръка и на строителна техника. Тогава, когато представените от жалбоподателя и събрани по време на насрещните проверки документи не сочат по несъмнен начин наличие на изпълнение на фактурираната доставка именно от издателя на фактурата или от негови подизпълнители следва да бъде прието, че ревизиращите са изпълнили задължението си да докажат обратната теза. Претендиращият и посочен в спорната фактура ДДС е бил начислен неправомерно и това е основание (чл. 70, ал. 5 ЗДДС) да бъде отказано правото на приспадане на данъка.

В заключение, оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, в съответствие с изискванията за форма, а по същество е правилен, законосъобразен и обоснован, поради което жалбата подлежи на отхвърляне.

Така очертаният изход на съдебния спор определя като основателна претенцията на ответника за юрисконсултско възнаграждение. Жалбоподателят дължи такова в размер на 2 582 лева, определено на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, предвид размера на отказания данъчен кредит.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, 14 - ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата на [фирма], против Ревизионен акт № [ЕГН]/01.12.2010 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. с Решение № 922/03.06.2011 г.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК:[ЕИК], представлявано от управителя М. Б. И., със седалище и адрес на управление: [населено място], пл. „К. П.”, блок 14, вход „Е”, ап. 48 да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., при ЦУ на НАП, 2 582 лв. (две хиляди, петстотин и осемдесет и два лева) юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: