

РЕШЕНИЕ

№ 383

гр. София, 21.01.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12
състав, в публично заседание на 11.03.2013 г. в следния състав:**
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **8388** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и следващите от ДОПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес по чл.8 от ДОПК: [населено място], [жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя си Л. С. С. срещу Ревизионен акт №1101389 от 26.04.2011г, издаден от С. Б. П. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1236 / 22.07.2011г. на директора на Диракция "Обжалване и данъчно осигурителна практика." пи Централно управление на Националната агенция за приходите.

Становища на страните:

Жалбоподателят твърди в жалбата и в подробна писмена защита, че притежава изискващите се доказателства по чл. 71,т.1 от ЗДДС за да упражни и му бъде признато правото на приспадане на данъка по спорните фактури, доставките счита за доказани от представените в хода на ревизията доказателства, същите били включени в дневниците за продажби и в справките -декларации за съответните данъчни периоди от доставчика .Налице били договорни отношения, по които в пълнота и реално са изпълнени насрещните престации.

В писмена защита от процесуалния представител адвокат М., се поддържа жалбата изцяло, в това число на основание събраните в хода на съдебното производство доказателства. Освен материална незаконъсообразност и необоснованост на РА, се претендира и постановяването му при допъснати съществени нарушения на процесуалните правила относно задължението на органите по приходите да спазват

принципите за служебното начало и обективност, за всестранност и пълнота на доказателствата. Твърденията за законосъобразно упражнено право на приспадане на данъка счита за подкрепени и от доказаното от съдебно-счетоводната експертиза плащане по доставките. Липсвала легална дефиниция на понятието "доказателства" за това като такива следвало да бъдат приемани данни, които са свързани с факти и обстоятелства, от значение за определяне на задълженията на субектите за данъци и осигурителни вноски, които допринасят за тяхното изясняване и са установени по реда, предвиден в ДОПК.

Ответникът - директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", чрез процесуален представител - юрисконсулт Ш. оспорва жалбата, излага доводи в подробна писмена защита, в която изцяло поддържа развитите доводи в актовете на органите по приходите и решението на ответника, доколкото представените доказателства в хода на съдебното производство не установили нови относими обстоятелства. По фактите поддържа идентични изводи за недоказани доставки на услуги по облагаема доставка по спорните фактури, съответно възникнало данъчно събитие и задължение за начисляването на данъка.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, допълнително представени - счетоводни регистри и отчети, изслушани са заключения на вещи лица по съдебно-счетоводна и съдебно-техническа експертизи.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, намира следното:

По допустимостта на жалбата :

Решението на ответника е връчено на 03.08.2011г. Същото е постановено на 22.07.2011г., а предвид датата на жалбата по административен ред -16.05.2011., то е спазен .срока по чл.155,ал.1 ДОПК за издаването му, постановено е от заемщ длъжността решаващ орган по смисъла на чл. 152,ал.2 ДОПК, с оглед на което е постановено от компетентен орган.

Жалбата първоначално е подадена направо до съда с вх.№ 18514/19.08.2011г. , изпратена е по пощата, на плика се съдържа дата 15.08.2011г., която съдът възприема като дата на подаването ѝ, съответно същата е подадена в срок.

От изложеното следва, че са спазени изискванията по чл.156 ал. 1 и 2 ДОПК, съдебното производство е допустимо и съдът следва да разгледа жалбата по същество.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за форма и съдържание и процесуалните правила съдът намира следното:

Съгласно чл.118, ал.1 ДОПК, установяването на задълженията за данъци се извършва с РА от органите по приходите по чл. 7, ал.1,т.4 от Закона за Националната агенция за приходите, а съгласно чл.110, ал.2 от същия кодекс, посочените задължения се установяват при ревизия. Ревизионното производство се образува със издаването на ЗВР, а правомощията на орган по възлагане на ревизия по чл.112, ал.2 ДОПК, възникват въз основа на изрично оправомощаване от директора на компетентната териториална дирекция – първоначално ТД на НАП – С..

Заповед за възлагане на ревизия № 1008888/21.10.2010 г., издадена от С. И. А. - началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., изменена със Заповед № 1101389/03.02.2011 г., издадена от Е. К. Д. - началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма]. за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчен период: 01.09.2009 г.-30.09.2009 г.Извършената ревизия е повторна, по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е във връзка с Решение № 1495/07.10.2010 г. на директора на Дирекция О. С. зца отмяна на предходен РА и връщане на преписката за нова ревизия. За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад (РД) №1101389/24.03.2011 г., връчен на ревизираното лице на 29.03.2011 г. срещу който не е подадено възражение.Въз основа на РД и Заповед за определяне на компетентен орган №К-1101389/25.03.2011г., издадена от органа, издал първоначалната ЗВР, е издаден оспорения по делото РА № 101389/26.04.2011 г., издаден от С. Б. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., определена с посочената заповед за издаването му. ЗВР , РД и РА са връчени на представител на жалбоподателя. Компетентността на издателите на ЗВР и заповедта за определяне на компетентен орган съдът намира за доказана въз основа на Заповед № РД – 01-6/04.01.2010г. на директора на ТД на НАП – С., с която са възложени функции на компетентен орган да издава ЗВР на основание чл.112,ал.2,т.1 ДОПК на тези лица изрично.

Въз основа на тези факти следва извод, че ревизионното производство е законосъобразно образувано, предвид издаването на ЗВР от компетентен по орган по смисъла на чл. 112,ал.2 ДОПК орган, както и за определянето на компетентен орган по издаването на РА. РД и РА са издадени от компетентни органи - на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган. РА е издаден и от орган по приходите, който заема посочената по чл. 118, ал.2 ДОПК вр. чл. 7,ал.1, т.4 от ЗНАП длъжност – главен инспектор по приходите. ЗВР има предвиденото по чл.113, ал.1 съдържание. РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117,ал.2 ДОПК за съдържанието му. РД съдържа дата, според която е спазен срокът по чл.117,ал.1 ДОПК за издаването му - в 14-дневен срок от изтичането на срока за приключването на ревизията. РА от своя страна също съдържа подробни фактически основния и самостоятелни правни изводи за установеното с него. Изцяло са изпълнени изискванията на чл.120, ал.1 ДОПК за съдържанието му, издаден е в срока по 119,ал.3 от същия кодекс, като е съобразен срокът за подаване на възражение срещу РД по чл.117,ал.5 ДОПК от връчването на последния акт и приложението на чл.22, ал.7 ДОПК за изтичането на сроковете.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - по член 37 ДОПК чрез ИПДПОЗЛ и протоокли за насрещни проверки , мотивите са изцяло основани на преценката по реда на чл. 37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти, взето е предвид обстоятелството, че не само процесните доставчици но и жалбоподателят не е представил доказателства, изискани с ИПДПОЗЛ за процесните доставки. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл.

115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съдът намира, че наличните по делото протоколи по чл. 50 от ДОПК за извършени насрещни проверки са годно доказателствено средство по смисъла на ал. 1 от същата разпоредба, като съставени в съответствие с изискванията. Тези протоколи не са оспорени от процесуалния представител на жалбоподателя по реда на чл. 193 ГПК пред съда относно съдържанието и авторството на подписите на посочените като издатели органи по приходите. Същите представляват официални документи по смисъла на чл. 179 ГПК – като съставени от длъжностни лица, в кръга на службата и поради това доказателство за съдържащите се в същите факти, като такива се ползват с материална доказателствена сила. Съдът следва да цени материалната им доказателствена сила.

Неоснователно е твърдението, че органите по приходите са нарушили принципи на данъчния процес при събирането на доказателствата. Ревизията е повторна, същите са дали подробни указания за представяне на доказателства за конкретно относими факти, с оглед на което ако такива са съществували, логично е било да бъдат представени по вречените ИПДПОЗЛ.

От изложеното следва, че обжалвания по делото РА е издаден от компетентен орган, при спаване на изискванията за форма и съдържание, не са допуснати нарушения на процесуалните правила, съставляващи основание за отмяна на РА.

По материалната законосъобразността на РА:

С РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит и съответно са определени са определени задължения за ДДС за данъчен период 01.09.2009 г.-30.09.2009 г., както следва:

I. в размер на 16,67 лв. за доставки по фактура № 30680 / 23.09.2009г. и № [ЕГН]/23.09.2009г., посочени като издадени от [фирма] и [фирма], но в хода на ревизионното производство и пред съда не са представени оригинални фактури или заверени копия на фактури, поради което правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по тях, на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС, която предвижда като условие за упражняване на правото на приспадане на данъка лицето да притежава данъчна фактура. Жалбата в тази част следва да бъде отхвърлена като неоснователна:

II. в размер на 78 000 лв. по доставки от К. Ф." Е. общо в размер на 72 000 лв. по три фактури и по доставки от [фирма] общо в размер на 6000 лв., на основание непризнато право на приспадане на данъчен кредит по съображения, че не е налице доставка на услуга по смисъла на чл. 9 ЗДДС, облагаема съгласно чл. 12 ЗДДС, не е настъпило данъчно събитие съгласно чл. 25, ал.2 ЗДДС и данъкът не е станал изискуем по смисъла на чл.25, ал.5 ЗДДС и не е възникнало задължение за начисляването му по реда на чл. 86, ал.1 ЗДДС, правото на приспадане не е признато на основание чл. 70, ал.5 ЗДДС - правото на приспадане не е налице за данък, който е начислен неправомерно,

По доставките от К. Ф." Е. и [фирма] - по фактите, относими към доставките, съдът приема за установено следното:

1. К. Ф." Е. е издал на жалбоподателя, съответно последният е упражнил право на

припадане по следните фактури фактури № 60..160/01.09.2009г. с предмет на доставката "авансово плащане по договор"; № 60..173/15.09.2009г с предмет на доставката частично плащане по договор"; № 60..264 / 30.09.2009г. с предмет на доставката окончателно плащане по договор.

Фактурите са издадени във връзка със сключен договор от 01.09.2009г. между този доставчик като изпълнител и жалбоподателя като възложител с предмет изпълнение на основни ремонтни работи на обект "Многофункционална сграда - административно-производствен комплекс, находяща се в местност "Ц. шосе - 7 км" в [населено място] - покривни работи" по приложена количествена сметка. Стойността на услугата е 360 000 лв. , а покрива е с площ 4 000 кв.м., за изпълнението на договора е представен Протокол образец 19 от 30.09.2009г.

За част от сградата , предмет на договора с този доставчик, е сключен договор за наем от 10.09.2009г. между жалбоподателя в качеството му на наемател и [фирма] в качеството му на наемодател, по силата на който се предоставя за ползване втори етаж за офис - с площ 800 кв.м. при цена 30 000 лв. месечно (37,50 лв. на кубичен метър) , с клауза за недължимост на наема за първите 12 месеца срещу строително-ремонтна дейност на сградата .

Установено е при ревизията, че плащането по фактурите е извършено по банков път, съгласно представени платежни, извършено е на една и съща дата - 21.01.2010г., на която дата по разплащателната сметка на жалбоподателя е постъпила сума в размер на 463 050,00 лв. , внесени в брой За произхода на тези средства жалбоподателят е представил договор за заем от 20.01.2010г. със заемодател [фирма] и заемополучател жалбоподателя, с предмет предоставяне на заем в размер на внесената по сметката сума за срок от 3 години.

По връчените Искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) във връзка с фактурите от този доставчик, са представени писмени доказателства. От съдържанието на представената оборотна ведомост на доставчика, органите по приходите са направили извод, че този доставчик разполага със собствени дълготрайни материални активи, отразени по сметка 204 (багер, бетонобъркачка, трамбовачка, къртач и други, както и със съоръжения и оборудване: машини за изкопни и строителни работи), за които активи са направили извод, че не се използват за ремонт на покриви. Също в хода на ревизията е установено, че този доставчик разполага към месец 09.2009г. с нает персонал - 7 лица, при обща стойност на извършените услуги от този доставчик за месец 09.2009 г. общо са за сумата от 2 835 527,00 лв. , от които 360 000,00 лв. по договора с жалбоподателя, с предмет обновяване на покривната конструкция на сградата с площ от 4 000 квадратни метра, за изпълнението на който е съставен Протокол обр. 19 от 30.09.2009г., т.е. е изпълнен само за един месец.

За изпълнението на договора от страна на доставчика не са посочени подизпълнители, но са представени 2 фактури за закупени материали, издадени от [фирма] - за закупени 3500 кв.м. "пароизолация", не са представени касови бележки за плащането в брой. Същевременно в Протокол образец 19 от 30.09.2009г., съставен по изпълнението на договора за ремонта на покрива, от този материал е посочен като вложен за 3 600 кв.м. При насрещната проверка на този предходен доставчик, от същия са представени част от изисканите документи: копия на фактурите, приемо-предавателни протоколи към тях и платежни нареждания за извършено разплащане. Не са представени фактури на предходни доставчици и доказателства за

ресурсна и кадрова обезпеченост, при проверка в информационната система на НАП е установено, че през м. 09. 2009 г. не е имало назначени работници по трудов договор. Не са представени доказателства за транспорт на стоката, за извършени товаро-разтоварни работи.

В хода на ревизионното производство и пред съда не е представена фактура, издадена на основание чл. 130 ЗДДС от жалбоподателя на наемодателя "Х. Т. И." с предмет СМР с данъчна основа 360 000 лв., съгласно клаузите на договора за наем от 10.09.2009г., и във връзка със съставянето на Протокол обр. 19 от 30.09.2009г. за извършени СМР от доставчика [фирма], представляващи възнаграждение, определено в услуги.

За доказване изпълнението на договора за ремонта на покрива от доставчика "К. Ф.", пред съда не са представени нови доказателства, само е е изслушано заключение на вещо лице по съдебно-техническа експертиза, което е дало заключение, че са изпълнени всички СМР, посочени в приложената количествено стойностна сметка към договора от 01.09.2009г., идентична с офертата на този доставчик, отчетени и приети с протокола за извършените СМР от 30.09.2009г. Вещото лице е извършило оглед на място, но в мотивите на заключението отбелязва, че не са представени строителни книжа за процесната сграда, нитто проект на покривната конструкция и покритие, а само детайл за изпълнение на бордовете, изпълнен от [фирма], не е представен и архитектурен проект, споменат в чл.2 от договора от 01.09.2009г. за възлагане на ремонта, послужил за офертата и с който този доставчик е декларирал, че се е запознал. Също вещото лице е посочило, че не са приложени протоколи обр.12 за работи, подлежащи на закриване ("скрити работи"), "но въз основа на представените снимки - по време на изпълнение на СМР, се установявало според вещото лице, различните етапи на изпълнението на покривното покритие. По същество на обекта е доставена услуга - ремонтно-възстановителни работи, касаещи текущ ремонт на покривното покритие, без да се засяга покривната конструкция - стоманобетонната плоча. При анализа на протокола за приемане на СМР, вещото лице не е открило изградената отводнителна система. При анализ на цените по този протокол, е посочило, че са в рамките на "строителната практика и попадат в горната граница на ценовото поле", който извод е обективизиран в заключителната част като "напълно приемлива" цена от 3600 000 лв. за процесния договор. Също вещото лице посочва по точка 10 от констативната част, че срокът, фиксиран в договора не може да бъде спазен, на базата на консултация с управителя на друга фирма, но същевременно е проучило, че производителността се определя на базата на обем свършена работа за определен срок и не може да се произнесе по въпроса какъв трудов и технически персонал е вложен в СМР.

От съдебно-счетоводната експертиза във връзка с издадените фактури от този доставчик, на вещото лице са представени при доставчика копие на справка за аналитични обороти на сметка 6111"Разходи за основно производство - Обект офис-сграда на бул. Ц. шосе- Имоти Б. и Ко Е." за периода м. 09.2009 г., по дебита на сметката са отчетени общо обороти в размер на 212 868,00 лв., натрупани вследствие само на стойностно отразяване на различни материали - без мярка, вид или други данни,

съдържали се и позиции записани обобщено "услуги от подизпълнители" на обща стойност 36 000 лв. и наем на техника на обща стойност 11600 лв. Вещото лице също отбелязва, че за отразените разходи за външни услуги нямало яснота какви са по вид, но като стойност съвпадали с транспортните услуги по сключения договор между жалбоподателя и доставчика "Т. С." Е. по спорните фактури, също нямало яснота каква точно техника е наета. Също вещото лице е установило, че по синтетичната счетоводна сметка 601 "Разходи за материали" са изписани разходи за 149 520 лв., но нямало данни за съответствието им със синтетични счетоводни сметки от група 30 "Материали" При тези факти, по първия поставен въпрос вещото лице счита, че доставчикът [фирма] не е водило аналитична счетоводна отчетност за СМР за обекта по разглеждания договор с жалбоподателя съобразно изискванията на Счетоводен стандарт 11 "Договори за строителство". По спазването на принципа за съпоставимост на приходите и разходите, вещото лице като се позовава на недостатъчно надеждна информация, счита че е спазен въз основа на взета счетоводна операция за приключване на разходите по икономически елементи - чрез транзакция по кредита на сметка 6111 и дебита на сметка 703 "Приходи от продажби на услуги" на 30.09.2009г. По съображение, че е използван метода на отнасяне на фактическите разходи по договора към общо предвидените разходи по договора при договорена твърда цена и резултатът от него може да бъде определен надеждно, вещото лице счита, че към датата на издаване на фактурите от този доставчик са налице предпоставките за признаване на разходите. По поставената задача вещото лице да установи какви разходи са включени в себестойността на СМР за услугата, вещото лице е анализирано подробно взетите счетоводни записвания по водената аналитична партида за обекта, но в заключение, предвид ненадеждната и непълна счетоводна и подкрепяща счетоводна информация, счита, че не би могло да достигне достатъчна степен на сигурност, позволяваща категорично заключение по поставения въпрос. Като съображенията за съдържанието на аналитичната отчетност - само стойностно, нямало данни за начислявани амортизации, но такива са отразени като разходи, нямало данни за наем не са представени трудови договори, нямало информация за отчитане на труда, по представената ведомост за заплати, длъжност не са уточнени, била представена справка за приети и отхвърлени уведомления.

За плащането по фактурите вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза е установило съгласно представената справка за хронологичните счетоводни записвания на сметка 401 "Доставчици" партида [фирма] за период м. 01 2010г., са отразени три броя дебитни обороти -172 800,00, 129 600 и 129 600 лв., общо дебитен сбор 432000,00 лв. срещу кредитиране на сметка 503 "Разплащателна сметка", с основание за транзакцията "плащане на доставчик", които операции са взети въз основа на банково извлечение за движението по разплащателната сметка от 21.01.2010г.

По съдържанието на фактурите от доставчика "К. Ф.", при съпоставянето на доказателствата по делото и предоставените при проверката в счетоводството на доставчика документи, като относими към фактурите от

този доставчик, и предвид нормативно установение изискания по чл. 7, ал. 1, ал.3 и ал.4 от Закона за счетоводството (ЗСч), вещото лице е направило извод, че фактурите нямат необходимото съдържание съобразно нормативните изисквания за съставянето им и във връзка със счетоводното им отразяване, като съобразно воденото счетоводство не могат да се отнесат към конкретен договор.

Заклучението си вещото лице не е изготвило след проверка в счетоводството на доставчика, а по документи за този доставчик, предоставени в счетоводството на жалбоподателя. Поради това същото в съдебно заседание посочва, че няма сигурност дали представените счетоводни документи са част от цялостно счетоводство, което е имала предвид под посоченото, че принципа за съпоставимост е спазен условно.

По делото са приети допълнително като доказателства отчет за приходите и разходи, счетоводен баланс, счетоводна политика, извлечения от счетоводни сметки (6111, 204, 421,411, 412), справка за счетоводен запис от 30.09.2009г., ведомост за заплати, справка за приети и отхвърлени уведомления по чл. 62 КТ, цитирани от вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза. Също още по време на ревизионното производство е поставен въпроса за счетоводното начисляване на данъка от доставчика - хронология на сметка 4532, изрично посочено по фактите, но такива доказателства не са представени и пред съда. Също не са представени доказателства за формиране на себестойността на услугата по изпълнението на договора — за материали - по вид съответни на протокола обр. 19, за труд, амортизации, за това какви видове външни услуги са ползвани, активи под наем, предвид отразеното в сметка 6111, представена като аналитична счетоводна партида за обекта по този договор.

Така по фактите остана неизяснен въпроса с какъв технически и трудов потенциал е вложен за изпълнение на СМР и разполага ли [фирма] с такъв ресурс, не са използвани подизпълнители за СМР-услуги, единствено съществуват доказателства за закупени материали от [фирма] с фактури: № 861/01.09.2009 г. и № 867/04.09.2009 г. Следователно, при преченката на спорния въпрос [фирма] действително ли е извършило СМР услуги по договора и във връзка с издадените фактури, съответно същите доставени ли са от този доставчик, съдът следва да преценява само доказателствата за пряко изпълнение на СМР, представени за [фирма].

2. [фирма] е издал на жалбоподателя, съответно последният е упражнил право на приспадане по следните фактури : №10..166/01.09.2009г. с предмет авансово плащане по договор и № 10..195/30.09.2009г. с предмет окончателно плащане по договор.

Съгласно договор от 01.09.2009 г., сключен между [фирма] /Възложител/ и [фирма] /Изпълнител/, изпълнителят е приел да извърши транспортни услуги за доставка на строителни материали на обект: „Многофункционална сграда - административно-производствен комплекс", построена в УПИ II, квартал 5 по плана на [населено място], местност „Ц. шосе-7-ми километър": Стойността на услугата е 30 000,00 лв. без ДДС, като в цената се включва горивото, командировъчните на шофьора и пътните такси, а срокът за

извършването и е 30 дни от превеждането на авансовата сума.

По ИПДПОЗЛ, този доставчик е представил 15 заповеди за командировка на шофьори, извършили превоза, а в придружителното писмо управителят е посочил, че върху всяка от товарителниците има отразена превозна цена и печат на изпращача, но на копието не се четат, пътният лист като съпроводителен документ към транспортното средство, не подлежал на заверка от отправната точка.

Представени са копия на спорните фактури; договора от 01.09.2009 г.; приемо-предавателен протокол от 30.09.2009 г.; счетоводни регистри; копия на товарителници; заповеди за командироване на шофьорите; пътни листа и др. В хода на ревизията не са представени документи за разходите за гориво и командировъчни, с какви документи е закупено горивото и как е осчетоводено. Действително, както органите по приходите изтъкват като относимо към доказването на доставките, съдът констатира в представените документи следните обстоятелства: само в част от представените товарителници е отразена превозна цена, а в останалите не; в пътните листове и товарителниците няма подпис и печат на изпращача, както и информация за разхода и наличността на гориво и масло; в товарителниците в графата „наименование на товара“ е отразено "строителни материали", без да се посочи какъв вид, тегло, брой и др. са превозени; в транспортните документи няма информация и от кой обект или склад са натоварени строителни материали и кой ги е натоварил. Предвид особените изисквания за провOSPособност към физическите лица при управление на автомобил, не са представени свидетелства за правоуправление на лицата, посочени като извършили транспортната услуга.

По делото са представени допълнително за този доставчик хронология на сметки 401, 411 и 412 за периода м. 09.2009г, 411, 412. Не са представени документи за закупено гориво, счетоводното му заприходяване и как са отчетени разходите за гориво. Не са представени свидетелства за правоуправление на лицата, посочени като извършили транспортната услуга.

По спорните въпроси, за които не са представени доказателства, съответно съществуват непълноти в представените в хода на ревизията доказателства, не са ангажирани доказателства пред съда.

За плащането по фактурите съгласно представената справка за хронологичните счетоводни записвания на сметка 401 "Доставчици" партида [фирма] за период м. 01 2010г., са отразени два броя дебитни обороти в размер на 18 000 лв. и общо дебитен сбор 36 000 лв. срещу кредитиране на сметка 503 "Разплащателна сметка", с основание за транзакцията "плащане на доставчик", които операции са взети въз основа на банково извлечение за движението по разплащателната сметка от 21.01.2010г.

Въз основа на така установените факти за доставките от [фирма] и [фирма], съдът формира следните правни изводи :

За да възникне правото на приспадане на данъка по фактурите от тези доставчици - с предмет услуги, освен притежаването на данъчна фактура по чл. 70, т.1 ЗДДС, следва да са изпълнени и изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1

и чл. 69, ал.1, т.1 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит възниква само за получени стоки и услуги по облагаеми доставки и следователно, за да се признае възникнало право на приспадане, следва да бъде доказано „получаването“ на съответната доставка.

В процесните фактури е посочено като предмет „плащане по договор“ - авансово и окончателно плащане, издадени са в един и същ данъчен период, като се твърди, че в рамките на него доставката е завършена. Доколкото са представени договори за услуги - СМР и транспортни услуги за доставка на строителни материали, следва да се приеме, че от обективна страна следва да се докаже извършването на тези два вида услуги.

Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС, доставка на услуга е всяко извършване на услуга. За да възникне данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.2 ЗДДС по предоставянето на услуга, изискуемост на данъка и задължението за начисляването му в издадена от доставчика фактура, следва да са изпълнени предпоставките по чл.12 от Правилника за прилагане на ЗДДС - 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.**

Правният спор е концентриран върху това фактурите доказват ли възникнало данъчно събитие. Тъй като жалбоподателят претендира, че е получил услуги от издалите фактурите доставчици, спорът е дали посочените във фактурите доставчици са извършили действително доставки на услуги от вида, посочен в договорите, във връзка с които се твърди, че са издадени фактурите.

По съдържание фактурите не отговарят както на изискванията по чл. 7 от ЗСч, както е заключило вещото лице по съдебно счетоводната експертиза, тъй като не се съдържа вида на услугата, респективно естеството на услугата. Посочения общо предмет "плащане по договор" без да препраща към конкретен договор, може да се отнесе и към всеки друг договор, независимо от предмета му. **В този смисъл фактурите не носят информация за възникнало данъчно събитие.**

Според тезата на ответника, застъпена и в РА и РД, фактурите не обективират възникнало данъчно събитие. Съгласно чл.12 ап.1 от ППЗДДС - услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея. Приходът по смисъла на ЗСч и приложимите счетоводни стандарти СС18 се признава, когато разходите направени по сделката, както и разходите за завършване на услугата могат надеждно да бъдат измерени. Възникването на данъчно събитие не е свързано и поставено в зависимост от счетоводното отразяване на приходите или разходите, а от възникване на условията за това, счетоводната отчетност само последващо отразява тези обстоятелства.

Разпределението на тежестта на доказване по чл.154 ГПК – всяка страна следва да докаже фактите на които основава своите твърдения и връзките между тях, указана на жалбоподателя, за целите на прилагането на ДДС в практиката на Съда на ЕС е изведена така - например в Решението от 29 март 2012г. по дело V. SA, C-414/10, точка 32: „Лицето, което иска

приспадането на ДДС трябва да докаже, че са изпълнени условията за това, а данъчната администрация – ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама има право да поиска с обратно действие плащането на приспаднатите суми. Н. съд впрочем следва да откаже прилагане на правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни от преписката се установи, че правото е упражнено по измамен начин.” Настоящият съд е задължен да провери дали е правото на приспадане на данъка, претендирано от жалбоподателя, като изключи всяко съмнение за измама или недобросъвестност.

Съдът цени процесните фактури като частни документи по смисъла на чл.180,ал.1 от ГПК, без достоверна дата и необвързващи съда относно съдържанието им – т.е. без материална доказателствена сила. Преценени с останалите обстоятелства по делото доказателства - само за извършено плащане, липса на доказателства за възникнало основание за признаване при доставчиците на приходи, фактурите не доказват, че действително услугите са извършени и съответно възникнало данъчно събитие. Правото на приспадане на данъка по фактурите не произтича като автоматична правна последица от начисляването на данъка по чл.86, ал.1 ЗДДС в издадена фактура. От последното обстоятелство възниква изискуемост на начисления по фактурата данък - съгласно чл.85 ЗДДС, т.е. задължението за плащането му от получателя. Правото на приспадане за начисления по фактурата данък възниква само доколкото същият е дължим, т.е. само в зависимост от това дали действително е налице облагаема възмездна доставка по смисъла на чл.2,т.1 ЗДДС. Съгласно член 203 от Директива 2006/112, ДДС се дължи от всяко лице, което начисли данъка във фактура, независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка - Решение от 18 юни 2009 г. по дело S., C-566/07, точка 26. Тази разпоредба цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, но в случая лицето, което е начислило данъка по фактурите не се установява да е действителен доставчик на услугите по същите.

Приемането на услугите по спорните фактури, или друго действие, свързано със същите, не е обективизирано в каквито и да са факти от обективната действителност. Извършването на процесните услуги е относимо към уредбата на договора за изработка по чл.258 ЗЗД – поради липсата на специална уредба в Търговския закон. Този договор е двустранен, консенсуален и възмезден. На задължението на изпълнителя-доставчик да предаде изработеното, съответства задължението на възложителя-получател по доставката, да приеме изработеното. Приемането съгласно чл.264 ЗЗД включва задължението на възложителя на услугата „да прегледа работата” и правото му да направи всички възражения за неправилно изпълнение, а в случай, че такива не са направени, работата се счита за приета и одобрена. Приемането освен фактическо е и правно действие, свързано с възникване на задължението за плащане на възнаграждението. Съгласно чл.266 ЗЗД, възнаграждението по договор за изработка се дължи само за приета работа, а не за положен труд по принцип. Изрично не са въведени формални изисквания за съставяне на писмени документи като форма за доказване на съществуването или изпълнението на такъв договор. Липсата на такива

обаче е пречка да се установят относими факти, в случая изпълнението съответства ли на договореното.

Дори действително жалбоподателят да е получил доставки от вида като посочените в процесните фактури, то не следва автоматично извод, че платената от него цена представлява насрещната престация за действително извършена от посочените във фактурите доставчици. Извод за това може да се направи единствено въз основа на обективни данни за действителното извършване на услугите.

Липсата на доставка е отрицателен факт, който не може да бъде непосредствено установен, а изводите за него се формират след анализ и преценка на относимите обстоятелства. На доказване подлежи положителния факт – осъществена услуга, което в случая е невъзможно да бъде осъществено тъй като не може да се установи какви точно факти са включени в обхвата на услугите и които да бъдат проверени. За да се приеме, че е възникнало данъчно събитие, следва услугата да е извършена по начина, по който е уговорена между страните, т.е. извършената услуга следва да съответства по вид, количество и качество на уговореното. Конкретизирането на доставката на услугите следва да бъде в достатъчна степен и по начин, който да позволява последваща проверка и установяване действителното извършване, респективно моментът, в който е завършено предоставянето на услугата.

Както следва от Тълкувателно решение № 5 / 2004г. на ВАС, винаги когато във фактурата няма информация относно облагаемото данъчно събитие, същата няма доказателствена сила. По всяка от процесните фактури не може да се установи съответствието на предмета с действително осъществена стопанска операция, както изисква принципът за предимство на съдържанието пред формата съгласно чл. 4, ал.1, т.5 от Закона за счетоводството.

Неоснователно е твърдението на жалбоподателя, че е изпълнил всичко изискващо се от него във връзка с задълженията му по ДДС, тъй като всъщност притежава само фактури, които от външна страна отговарят на формалните изисквания по чл.114 ЗДДС за издаването им, със забележката, че видът на услугата е посочен общо и е невъзможно да бъде проверено изпълнението.

Притежаването на фактура, която формално отговаря на изискванията, не е достатъчно - съдът на ЕС е постановил, че упражняването на правото на приспадане по Директивата **не обхваща данък, който се дължи само защото е начислен във фактура** - Решение от 13 декември 1989 г. по дело G., C-342/87, точки 13 и 19; Решение от 19 септември 2000 г. по дело S. & C. и S., C-454/98, точка 53; Решение от 15 март 2007 г. по дело R. C., C-35/05, точка 23.

Липсва реално извършена доставка по смисъла на чл. 9 ЗДДС фактурите от процесните доставчици. Съгласно чл.2, т.1 ЗДДС, облагаеми са възмездните доставки, т.е. плащанията като насрещна престация, а тъй като в случая плащанията не могат да се свържат с действително осъществена насрещна престация, то не е налице облагаема доставка и не възниква право на приспадане на данъка по такава фактура. Поради това не е достатъчно получателят да притежава данъчна фактура, съответна на чл.114 ЗДДС от

външна страна с начислен ДДС за да упражни правото си на приспадане. Неоснователни са доводите в жалбата за извършено плащане, респективно отчитането на приходи не е достатъчно да обоснове извод за доставка на услуги, при липса на направени разходи от доставчика конкретно по извършването им.

Също както следва от постоянната практика на Върховния административен съд, упражняването на правото на приспадане по чл. 68, ал.1 вр. 69, ал.1, ЗДДС е свързано с действително осъществена облагаема доставка на стока или услуга, свързана с икономическата дейност на получателя по доставката. Също съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги, поради това посоченото право по принцип е свързано с действителното извършване на разглежданата доставка на стоки или услуги - Решение от 26 май 2005 г. по дело А. Ж., С-536/03, точки 24 и 25.

Съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги - Решение от 8 юни 2000 г. по дело В., С-400/98, точка 36, Решение от 29 април 2004 г. по дело Т. В.-Н., С-152/02, точка 31 и Решение от 26 май 2005 г. по дело А. Ж., С-536/03, точка 24.

По делото не се доказва, че предмета на фактурите – плащане по договор, съответстват на изпълнението на насрещната престация по представените договори за СМР и транспортни услуги, доказано с факти от обективната действителност, т.е. че плащането съставлява действително насрещна престация на „приета” услуга от възложителя, която има връзка с действителността.

Съгласно чл.12 от ППЗДДС, услугата се счита за завършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството (ЗСч) и приложимите счетоводни стандарти. В Решение № 15 435/ 23.11.2011 г. по адм.д. 2420/2011г. на ВАС, е постановено по казус за непризнато право на приспадане на ДДС по чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 ЗДДС поради липса на реално извършени доставки на услуги, са изложени съображения, че реалното им извършване се установявало „(...) с удостоверяване на надеждно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Този извод се налага от анализа на разпоредбата на чл.12 ал.1 от ППЗДДС, съгласно която услугата се счита за извършена на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея, съгласно ЗСч и приложимите СС. Приходът по смисъла на ЗСч и приложимите счетоводни стандарти СС18 се признава, когато разходите направени по сделката, както и разходите за завършване на услугата могат надеждно да бъдат измерени. Доставчиците не са предоставили реално процесиите услуги, тъй като не са отчели разходи за извършване на услугата.”

Съгласно чл.12 от ППЗДДС, услугата се счита за завършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството (ЗСч) и приложимите счетоводни стандарти.

Съгласно чл.22б, ал. 3 от ЗСч, Националните стандарти за финансови отчети

за малки и средни предприятия се приемат от Министерския съвет и са в съответствие с актовете на Европейския съюз и националните особености, а съгласно ал. 4 от същата разпоредба по избор се допуска прилагането и на Международните счетоводни стандарти от предприятията, за които това не е задължително съгласно критериите по ал.1 пак от същата разпоредба. Международните счетоводни стандарти са приети като приложение към Регламент (ЕО) № 1725/2003 на Комисията от 29 септември 2003 година относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета, т.е. те са част от правото на Съюза. Следователно, съдът следва да извърши анализ за съответствие на изискванията за признаване на прихода при предоставянето на услуги по двата вида стандарти с оглед изискването за съответствие по националното право и произтичащо от принципа на примата.

Условията за признаване на приходите от услуги са регламентирани в следните разпоредби на националните счетоводни стандарти:

А) В Счетоводен стандарт (СС) № 2 , озаглавен „Отчитане на стоково-материалните запаси”, обнародван Държавен вестник брой 30 / 2005 г., в сила от 01.01.2005 г., параграфи 8.3. и 8.4 от СС 2 относно себестойността на предоставените услуги, които гласят:

„ 8.3. Себестойността на предоставените услуги се определя от разходите за труд и осигуровки на персонала, зает в предоставянето на услугата, и съответната част от общопроизводствени разходи.

8.4. В себестойността на предоставените услуги не се включват трудът и другите разходи, свързани с продажбите и с общия административен персонал, финансовите и извънредните разходи. Тези разходи се отчитат като текущи в периода, в който са направени.”

Б) В Счетоводен стандарт (СС) № 18, озаглавен „Приходи”, обнародван Държавен вестник брой 30/2005 г., в сила от 01.01.2005 г., параграфи 7.1 - 7.3 от СС 18 относно признаването на приходи от извършването на услуги, които гласят:

„Извършване на услуги

7.1. Приходът, свързан със сделката за извършване на услуги, се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на съставянето на счетоводния баланс, при условие че резултатът от сделката може да се оцени надеждно.

7.2. Резултатът от сделката за извършване на услуги се оценява надеждно, когато са изпълнени едновременно следните условия:

- а) сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена;*
- б) предприятието има икономическа изгода, свързана със сделката;*
- в) етапът на завършеност на сделката за извършване на услуги към датата на съставянето на счетоводния баланс може надеждно да се определи;*
- г) разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката могат надеждно да бъдат измерени.*

7.3. Етапът на завършеност на сделката се определя, като се използва един от следните начини:

- а) проверка на извършената работа;
- б) съотношение в процент на извършените до момента услуги към обема на услугите, които ще бъдат извършени;
- в) съотношение между направените до момента разходи към общо изчислените разходи по сделката за извършване на услугата."

Идентични на цитираните правила на счетоводните стандарти са правилата на следните Международни счетоводни стандарти, приети като приложение към цитирания по-горе Регламент (ЕО) № 1725/2003 на Комисията от 29 септември 2003 година, а именно:

-Международен счетоводен стандарт I. 2 (М. 2) озаглавен „Материални запаси“, параграф 5 изречение последно от този стандарт определя, че в случай на предоставяне на услуги, материалните запаси включват разходи за услугите според параграф 16, за които предприятието все още не е признало свързаните с тях приходи, като препраща към I. 18 „Приходи“. Според Параграф 16 от М. 2, себестойността на материалните запаси при предоставянето на услуги се състои главно от разходите за труд и другите разходи за персонала, зает в предоставянето на услугата, включително служителите, изпълняващи надзорна дейност, и съответната част от общите разходи за тях.

-Съгласно точка 20, озаглавена „Предоставяне на услуги“ от Международен счетоводен стандарт (I.) 18 (преработен 1993 г.), озаглавен „Приходи“, когато резултатът от една сделка за предоставяне на услуги може да се оцени надеждно, приходът, свързан със сделката, трябва да се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на баланса. Резултатът от една сделка може да се оцени надеждно, когато са изпълнени определени условия, сред които по буква в) - етапът на завършеност на сделката към датата на баланса може надеждно да се оцени и по буква г) - разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката, може да бъдат надеждно оценени. Относима е и точка 24, от същия Международен счетоводен стандарт (I.) 18 „Приходи“, гласи:

„24.Етапът на завършеност на една сделка може да се определя по различни методи. Всяко предприятие използва метода, който надеждно оценява извършените услуги. В зависимост от характера на сделката методите може да включват:

- а) преглед на извършената работа;
- б)извършените до момента услуги като процент от общия обем на услугите, които ще бъдат извършени, или
- в)частта, която направените до момента разходи представляват от общия обем на предвидените разходи по сделката.”

От изложеното за съдържанието на относимите разпоредби на СС по националното право и тези на М. към признаването на приходите и разходите при доставка на услуги, следва извод за идентичност на изискванията. При приложение на последните към фактите по делото изводите са следните:

1. Документиран е като приложен първият от предвидените методи за оценка етапа на завършеност на процесните доставки - преглед на извършената работа, за което са съставени протоколи за приемане на услугите - Протокол обр. 19 с доставчика "К. Ф." и приемо предавателен -протокол с

доставчика Т. С., съставени на 30.09.2009г.

2. Касае за предоставянето на услуги чрез влагането на труд и материали, за което не се съдържат доказателства нито при доставчиците нито при жалбоподателя в изпълнение на изискването за приемане на извършената работа. Така от заключението на вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза съдът приема за доказано, че доставчикът "К. Ф." не е водил аналитична отчетност, от която да се установи какви точно разходи са вложени за изпълнението на договора предвид водената сметка 6111 само стойностно. Така съдът приема за недоказано, че съдържанието на счетоводните записвания отразява разходи, които са относими към изпълнението на договора с жалбоподателя за ремонт на покрива. Също още в хода на ревизионното производство е бил спорен въпроса за непредставени от доставчика Т. С." доказателства за разходи за гориво, необходимо за извършване на транспорта, освен това от предмета на договора за превоз не може да се установи какъв точно следва да бъде маршрута на превоза.

3. В предмета на договора с "Т. С." за „транспортна услуга“, не съдържа място, от където следва да бъдат натоварени строителните материали, нито кое лице е изпращач, обозначеното в предмета - доставка на строителни материали до конкретен обект, с местонахождение в [населено място], е недостатъчно да се направи извод за вида и количеството на товара и условията по договора за превоз, т.е. за неговото изпълнение. Договор за превоз на товари с такъв предмет е невъзможен за изпълнение – не е обозначено точно какви товари с по вид и количество следва да бъдат превозени, съответно не е посочено място, от където следва да бъде натоварен товара, т.е. кое лице има качеството на товародател и съответно задължение по чл. 370 от ТЗ да предаде стоките на превозвача. Не е уговорено с договора съставянето на допълнителна спецификация и такава не е представена. Такъв договор няма предмет и поради това е нищожен по смисъла на чл. 26, ал.2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). Договорът за превоз между жалбоподателя и неговия доставчик "Т. С." се подчинява на правилата на българското законодателство относно задължителните клаузи, които следва да съдържа – този договор е търговска сделка, регламентирана в чл. 367 и сл. от Търговския закон. По чл. 367 ТЗ с договора за превоз превозвачът се задължава срещу възнаграждение да превози до определено място лице, багаж или товар.

Съгласно чл. 50, ал.1 от Закона за автомобилните превози, договорът за превоз се установява с товарителница, неговата действителност не зависи от редовното съставяне или изгубване на товарителницата, за която е предвидено да се изготвя в три екземпляра, подписани и подпечатани от изпращача и от превозвача. Съставеният приемо-предавателен протокол от 30.09.2009г. за превозени и доставени строителни материали по вид, съвпадат с тези за които другият доставчик "К. Ф." е представил фактури за закупуването им от [фирма], но с място на сделката С..

Строителни материали, посочени в приемо-предавателния протокол между жалбоподателя и "Т. С.", не са посочени в товарителниците, само от обозначението "строителни материали" не може да се направи извод превоз на какъв точно товар и в какво количество обективират, т.е. не могат да се

свържат с обективни факти за превоз на конкретен товар. Също в товарителниците не е посочен конкретен адрес, от който са натоварени, във връзка с чл. 370 ТЗ и не може да се установи, кое лице е товародател. Съгласно чл. 53, ал.1, т.2 от закона за автомобилните превози, товарителницата следва да съдържа името и адреса на изпращача. Данни за вида и количеството на превозените "строителни материали не могат да се установят и от предсатвените пътни листове.

По тези съображения, представените от доставчика "Т. С." - договор, товарителници и командировъчни не могат да се свържат с конкретни факти, относими към изпълнението на договор за превоз на конкретни стоки с жалбоподателя, посочването на такива стоки в приемо-предавателен протокол не доказва изпълнението на задълженията на превозвача.

6. По договора с "К. Ф.", както отбелязва вещото лице в съдебно-техническата експертиза, не е представена строителна документация - протокол образец 12 за скритите работи, представен е само детайл, изработен от фирма [фирма]. Не е представен на вещото лице архитектурен проект, послужил за офертата, и с който доставчикът е посочил, че е запознат. От заключението на двете вещи лица, които съдят кредитира изцяло - като неоспорени и съответни на доказателствата по делото, не може да се направи извод, какви точно материали и труд са вложени за изпълнението на ремонта на покрива. Отделно от това изцяло недостоверно е плащането по спорните фактури от доставчика "К. Ф." на 21.01.2010 г. на основание плащане на доставчик, което не може да бъде свързано с конкретно задължение. Освен това на същата дата са постъпили в брой по сметката на жалбоподателя 463 050 лв. от доставчика "К. Ф.", като на същата дата са платени 432 000 лв. от жалбоподателя на този доставчик, макар и да е представен договор за париче заем. Това следва и от обстоятелството, че представената счетоводна отчетност на този доставчик не може да се свърже със водено счетоводство, както твърди вещото лице, в това число и пред съда не са представени доказателства за счетоводното начисляване на данъка по фактурите от доставчика, а съответно както основателно отбелязват органите по приходите, съгласно чл. 130 ЗДДС жалбоподателят по договора за наем на втория етаж от сградата, е следвало да издаде данъчна фактура на наемодателя си - за плащане в услуги, предвид съставения протокол за приемане на ремонта.

Тъй като не са ангажирани доказателства, относими към спазването на изискването по чл. 12 ППЗДДС, както е разяснено в цитираната съдебна практика на ВАС, за което поради двустранния характер на договора за изработка би следвало да се съдържат доказателства и при получателя по доставките - във връзка с прегледа на извършената работа и приемането на услугата, то следва извод, че не се доказва възникнало данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.2 ЗДДС, свързано с доставка на услуга по смисъла на чл. 9 от същия закон по спорните фактури. Не се установява реалното престиране на услугите, тъй като жалбоподателят е следвало да разполага и с други доказателства за реалното им осъществяване – като форма за доказване.

Съгласно съдебната практика на Съда на ЕС „националните

административни и съдебни орган следва да откажат да признаят правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба.” това е така, когато самото данъчно-задължено лице извършва данъчна измама, в който случай „не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчно-задълженото лице в това качество, и за икономическа дейност”. Също така, данъчно-задължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки - Решение от 21 юни 2012г., M. et D., съединени дела C-80/11 и C-142/11, параграфи 53 и 54.

Според тази съдебна практика трябва надлежно да бъдат установени „обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки.” Същевременно относно тези обективни елементи, които следва да бъдат установени, Съдът на ЕС е пояснил, че не може да се изисква по принцип от лице, което иска да упражни правото си на приспадане, да провери че издателят на фактурата има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със съответните стоки, предмет на доставката, приложено по аналогия – с материални и трудови ресурси, да извърши услугата и е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на данъка за да се увери, че по веригата от доставки не е извършена измама, „или да притежава документи в това отношение”.

От тази съдебна практика следва, че липсата на материални ресурси и персонал при доставчика – като отрицателни факти, не представляват обективни данни, от които да се направи извод, че жалбоподателят като получател по доставките е знаел или е трябвало да знае за извършена измама, или че е извършил такава измама.

Не се твърди и не се установява, длъжностно лице на дружеството жалбоподател да е знаело или да е трябвало да знае за измама, но в този случай следва да се установи, че това дружество е направило всичко, за да избегне участието си в измамата.

За да упражни правото си на приспадане, жалбоподателят следва да е добросъвестен, да е положил дължимата грижа по всяка от процесните доставки - грижата на добрия търговец, т.е. да е взел всички разумни мерки, за да избегне участието си в данъчна измама, което е изискване за положителни действия. С диспозитива на Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело M.-G. K., C-273/11, е постановено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от

приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама. Посочените три критерия за преценката на добросъвестността са относими и към казуса по делото, тъй като се касае за получател по доставка, който подобно на освобождаването от данъка при вътреобщностна доставка, не следва да понесе тежестта на данъка - чрез приспадането му от платения от него данък.

Първото условие – жалбоподателят да е изпълнил полагащите му се задължения за доказване на доставките на услуги и правото си на приспадане на данъка, съдът намира, че не е изпълнено., предвид изводите, че не е доказано възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 12 ППЗДДС вр. чл. 25, ал.2 от същия закон. Не се доказва действителното получаване на услугите чрез обективни факти, които да бъдат проверени и от които да се направи извод за възникнало данъчно събитие.

Не следва от доказателствата второто условие, изведено от делото М.-Г. - че жалбоподателят е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция го въвлича в данъчна измама, поради липсата на положителни факти, от които да се направи такъв извод.

Не е изпълнено третото условие, изведено от делото М.-Г. – жалбоподателят да е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама. Жалбоподателят е представил фактури, които не носят информация за възникнало данъчно събитие, могат да се отнесат към всеки договор, независимо от предмета, не е положил дължимата грижа да докаже възникнало данъчно събитие и при анализа на доказателствата - същите са противоречиви и непълни, не отговарят на изискванията за доказване по смисъла на чл.12 ППЗДДС, протоколите за приемане на услугите, както и другите доказателства, не могат да се свържат с обективни факти от действителността, които ги потвърждават. Поради това не са достатъчни за да се направи извод, че е положил дължимата грижа и взел всички разумни мерки, за да избегне участието си в данъчна измама – като състави нормативно установените документи, доказващи договорите за превоз – по Закона за автомобилните превози и изискващите се протоколи за приемане на строителни работи по Наредба 3/2003г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството. Законодателят е предвидил съставяне на документи като форма за доказване на договора за превоз и изпълнението му, както и договори за СМР, каквито не са представени от жалбоподателя и каквито би следвало да са съставени, при положена грижа на добрия търговец.

Претенцията на жалбоподателя съдът да преценява счетоводното отразяване на фактурите за услуги като доказателство в негова полза не намира основание в закона. Съгласно чл. 55, ал.1 от Търговския закон, редовно водените търговски книги и записванията в тях могат да се приемат като доказателство между търговци за установяване на търговски сделки. Тези вписвания имат характер на частни документи, и съдът следва да преценява доказателствената им сила съобразно други доказателства, свързани с отразеното в тях. Фактурите са частни документи по смисъла на чл. 180 ГПК без материална доказателствена сила, и които преценени в съвкупност с останалите доказателства по делото – за плащане и счетоводното им

отразяване, не обосновават извод, за връзката им с действителни факти, които са осъществени обективно. Също не следва автоматично извод, че плащането по фактурите представлява насрещната престация за действително извършена доставка. Извод за това може да се направи единствено въз основа на обективни данни за действителното извършване на доставките. За това не способства заключението на вещото лице, тъй като същото е основано само на счетоводното отразяване на фактурите по счетоводните сметки, което е без значение, тъй като следва да бъде доказано издаването им въз основа на действително възникнала стопанска операция. Тези вписвания, както и съдържанието на фактурите не се доказваха с предвидените в закона писмени документи за доказването на договори от двата вида

Липсата на доказателства за осъществена стопанска операция не могат да бъдат заместени от счетоводното отразяване на фактурите като доказателство за съществуването на доставка.

Неоснователно е твърдението на жалбоподателя, че е изпълнил всичко изискващо се от него във връзка с задълженията му по ДДС, тъй като притежава само фактури, които от външна страна отговарят на формалните изисквания по чл.114 ЗДДС за издаването им. Това обаче не е достатъчно - съдът на ЕС е постановил, че упражняването на правото на приспадане по Директивата не обхваща данък, който се дължи само защото е начислен във фактура - Решение от 13 декември 1989 г. по дело G., C-342/87, точки 13 и 19; Решение от 19 септември 2000 г. по дело S. & C. и S., C-454/98, точка 53; Решение от 15 март 2007 г. по дело R. C., C-35/05, точка 23.

Съгласно чл.2, т.1 ЗДДС, облагаеми са възмездните доставки, т.е. плащанията като насрещна престация. Когато плащанията не могат да се свържат с действително осъществена насрещна престация, то не е налице облагаема доставка и не възниква право на приспадане на данъка по такава фактура. Поради това в тези случаи не е достатъчно получателят да притежава данъчна фактура, съответна на изискванията по чл.114 ЗДДС с начислен съгласно изискванията ДДС за да упражни правото си на приспадане. Както следва от постоянната практика на Върховния административен съд, упражняването на правото на приспадане по чл. 68, ал.1 вр. 69, ал.1, ЗДДС е свързано с действително осъществена облагаема доставка на стока или услуга, свързана с икономическата дейност на получателя по доставката. Също съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги, поради това посоченото право по принцип е свързано с действителното извършване на разглежданата доставка на стоки или услуги - Решение от 26 май 2005 г. по дело A. J., C-536/03, точки 24 и 25. Съгласно членове 63 и 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква в момента, в който е осъществена съответната доставка на стоки или услуги - Решение от 8 юни 2000 г. по дело B., C-400/98, точка 36, Решение от 29 април 2004 г. по дело T. B.-H., C-152/02, точка 31 и Решение от 26 май 2005 г. по дело A. J., C-536/03, точка 24.

Правилни са изводите на органите по приходите, че не е налице реалност на доставките по фактурите от доставчиците "К. Ф." и "Т. С.", и съдът

следва да отхвърли жалбата и в тази част.

Жалбата в цялост е неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

На основание изложеното и чл. 160, ал.1 ДОПК , съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес по чл.8 от ДОПК: [населено място], [жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя си Л. С. С. срещу Ревизионен акт №1101389 от 26.04.2011г, издаден от С. Б. П. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1236 / 22.07.2011г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика." пи Централно управление на Националната агенция за приходите.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия: