Р Е Ш Е Н И Е
№ 2792

гр. София, 28.04.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 6 състав,** в публично заседание на 30.09.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова, като разгледа дело номер **10652** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма] срещу РА № [ЕГН]/31.05.2012г., потвърден в обжалваната част с Решение № 2213/10.09.2012г. на Директора на Дирекция "О."-С..

Предмет на обжалване са допълнително установените задължения по ЗДДС във връзка с отказан данъчен кредит за м.12.2009г. по фактура № 0..694/30.12.2009г., издадена от [фирма] в размер на 7056 лв. и е променен резултата за периода.

Становища на страните:

Жалбоподателят оспорва РА в съответната част по подробни съображения в жалбата, съдебно заседание и писмени бележки. Претендира разноските по делото съобразно представен списък (л.168).

Ответникът иска отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана и потвърждаване на РА по съображенията в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Жалбата е допустима. Подадена е от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК: жалбата срещу връченото на 18.09.2012г. решение е подадена на 01.10.2012г. Спазен е и срокът по чл.155, ал.1 от ДОПК. Предмет на съдебното обжалване е РА, който е обжалван по административен ред, в обжалваната пред съда част. Като процесуално допустима жалбата следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

По същество на жалбата:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и

обосноваността на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:
Обжалваният в настоящото производство РА [ЕГН]/31.05.2012г. е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК (ред. преди изм. в ДВ, бр. 82 от 2012 г.) вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл. 7, ал. 1 т. 4 от ЗНАП.
РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.
Не се констатираха съществени процесуални нарушения, които да обосноват незаконосъобразност на РА на процесуално основание. Ревизията е надлежно възложена и проведена, без да са допуснати съществени нарушения на процедурата, които да засегнат съществено правото на защита на жалбоподателя и обективното установяване на данъчните му задължения.
Фактите по спора, становищата на страните, събраните доказателства и въз основа на тях правните изводи на съда по материалната законосъобразност на РА са както следва:
Факти по делото:
Обжалваният РА е след проведена повторна ревизия на жалбоподателя [фирма], възложена със ЗВР № 1113736/12.12.2011г. за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.08.2008г. до 31.08.2008г., от 01.10.2008г. до 30.11.2008г., от 01.12.2009г. до 31.12.2009г. Издаден е Ревизионен доклад № 1113736/04.04.2012г.., връчен на управителя на 15.05.2012г. В срока по чл.117, ал.5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации.
С РА № [ЕГН]/31.05.2012г., издаден от Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощена със З. № К 1113736/06.04.2012г., са определени задължения в размер на 23 124, 57 лв., ДДС за довнасяне и лихви ДДС 6 436, 15 лв.
Спорните задължения са във връзка с упражнено през данъчен период м.12 на 2009г. право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 000...694/30.12.2009г. от [фирма]. Фактурата е с данъчна основа 3 280 лв. и ДДС 7056 лв. и предмет на доставката „извършване на СМР за 2009“.
От жалбоподателя са изискани документи и обяснения във връзка с доставката – на ревизията представя фактури от доставчици, СД, договори за финансов лизинг, договори за наем, удостоверения от АВ.
Извършена е насрещна проверка на доставчика [фирма], при която същият представя договор за СМР от 15.02.2011г. (л.68), сключен между ревизираното лице като възложител и [фирма] като изпълнител, с предмет извършване на всички необходими строително-монтажни дейности, възникнали през годината. Не е упоменат обект на извършване на СМР. Уговорено е издаване на фактура срещу извършените СМР най-късно на последния работен ден от текущата година. Представен е протокол за СМР от 30.12.2009г. към фактура № 694/30.12.2009г. (л.71), на който не е упоменат обекта, на който са извършени СМР, както и датата на извършването им. Прилагат се от доставчика дневник за продажби и СД за м.12.2009г. с отразяване на посочената фактура, ведомост за заплати за този месец и четири лица по трудови правоотношения. Налична са и фактури от [фирма] от 11.12.2009г. с фискален бон (л.74) за закупуване на арматурно и бетонно желязо и

фактура от 14.09.2011г. от [фирма] (л.77) за закупуване на ламарина и желязо.
Ревизиращият екип установява, че доставчикът [фирма] е с предмет на дейност производство на изделия от пластмаса и синтетични смоли, от същия като осигурител за периода са декларирани, но невнесени дължимите осигурителни вноски. Само 3 от 4-те лица от ведомостта за заплати са подадени уведомления по чл.62 от КТ, за същите са декларирани длъжности опаковчици и помощен персонал по снабдяването, което не доказва наличие на необходимата кадрова обезпеченост за извършване на фактурираните СМР според РА. Ревизиращият орган отбелязва, че не са представени документи относно количествено стойностни сметки, обект на който са извършени фактурираните СМР, начин на ценообразуване, наличие на квалифициран персонал за изпълнение на фактурираните СМР, наличие на активи за изпълнение на същите. Дружеството не представя доказателства, на кои обекти са фактурираните СМР,на собствени или на обекти на които дружеството е бил изпълнител, защо фактурирането се извършва към 31.12. на съответната година, а не на датата на данъчното събитие, какви материали са влагани при ремонтите и за коя сметка са закупени. Органът заключава, че не се доказва наличие на доставка по описаната фактура. На основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 във връзка с чл.9 от ЗДДС в размер на 7 056э по издадената от [фирма] фактура.
В хода на административното обжалване е представен анекс към представения при ревизията договор за изпълнение на СМР от 12.06.2009г. (л.18 на гърба), в който е записано, че следва да бъдат извършени СМР на обект, находящ се в [населено място], блок № 3, ТУ. Решаващият орган не го е кредитирал, защото предвид късното му представяне приема, че е изготвен за целите на обжалването. Освен това адресът е записан със съкращения, което затруднява идентифицирането му, не са представени доказателства в какво качество жалбоподателят е възложил описаните в анекса дейности на [фирма] именно на този обект и да се е наложило да бъдат превъзлагани на друг, в анекса се споменава оферта, но тя не е представена. Що се отнася до протокола към фактурата, не можело да бъде приет като доказателство за приемане на извършената работа, тъй като не е подписан от ревизираното дружество в качеството му на възложител. Ответникът отбелязва и че в хода на ревизията не са представени доказателства кога точно са извършени описаните действия, поради което не може да се прецени кога е възникнало данъчното събитие и кога данъкът е станал изискуем, съответно дали фактурата е издадена правилно. По тези съображения ответникът е потвърдил РА в обжалваната част.

В хода на съдебното производство е прието неоспорено заключение по съдебно-техническа експертиза (СТЕ, на л.113), което съдът като обективно и компетентно, кредитира по делото. Към заключението са представени и следните документи относими към изясняване възлагането и изпълнението на услугите – договор с „Консорциум за проекти и строителство“ Д., приемо-предавателен протокол от 22.12.2009г., Актове обр.12, трудови договори, ведомости за заплати, амортизационен план на доставчика, които са приети по делото. Жалбоподателят е предоставил документи на вещото лице - договор и ППП с възложителя, от които е видно, че на обект [населено място], район Студентски, блок 3 Студентско общежитие на ТУ [населено място] жалбоподателят е бил подизпълнителпо част ел.инсталации на „Консорциум за проекти и строителство“ Д.. От представения анекс вещото лице е заключило, че [фирма] е подизпълнител на [фирма] по отношение само на описаните в анекса видове СМР. Вещото лице е извършило оглед на обекта и е

констатирало, че същият представлява студентско общежитие – блок № 3 на ТУ, на който му е правен основен ремонт 2009г.-2010г. в това число цялостно подменяне на ел.инсталацията.

В заключението по СТЕ са направени следните изводи: 1) За техническите средства и материали, притежавани от доставчика [фирма] през 2009г. – транспортни средства три автомобила, електрогенератор; 2) С наличните транспортни средства е възможно да бъдат доставени скарите и крепежните елементи, за изпълнение на видовете СМР в протокола към фактурата са необходими метър, отверка, клещи, шило, секач, чук, бормашина, стълба; 3) Вещото лице е описало операциите, необходими за изпълнение на СМР по договора и протокола между жалбоподателя и доставчика [фирма]; 4) За изпълнението на видовете СМР според вещото лице не е необходима специална квалификация; 5) Вещото лице, анализирайки данните за персонала на доставчика, видовете СМР и необходимото време за изпълнението им е заключило, че [фирма] е разполагало с необходимите работници за изпълнение на описаните в протокола към процесната фактура видове и количества СМР; 6) Вещото лице на база представени Актове за СМР, подлежащи на закриване, наличните ППП и извършения на място оглед се констатира, че видовете СМР, описани в протокола към фактурата са били изпълнени към датата на фактурирането им. При направената съпоставка на актуваните видове СМР между жалбоподателя и неговия възложител и между жалбоподателя и [фирма] се констатира, малко разминаване по отношение на позиция крепежни елементи, но предвид естеството на видовете СМР на обекта според вещото лице същото е допустимо, поради посочените възможни причини.

Съдът като прецени събраните доказателства намери жалбата за основателна.

В конкретния случай процесната фактура документира доставка на услуги – СМР съгласно договор за строително-монтажни дейности, които са уточнени в последващ анекс и протокол. Макар и след хода на ревизията конкретизиран е обектът на който са извършени. Дори и представени в хода на административното обжалване доказателствата, касаещи спорната факутра, следва да бъдат обсъждани заедно с останалите доказателства по делото, предвид и че се дължи обективно изясняване на данъчните задължения и съдът е инстанция по същество.

Съгласно чл.9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Данъчното събитие настъпва в хипотезата на чл.25, ал.2 от ЗДДС - на датата, на която услугата е извършена, а когато се касае за периодично изпълнение в хипотезата на чл.25, ал.4 от същия закон - всеки период или етап, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо

С оглед на това надлежното упражняване на правото на данъчен кредит предполага наличието на извършена услуга–в случая извършени СМР, като данъчното събитие настъпва предвид уговореното в договора относно изпълнението и плащането.

От съвкупната преценка на събраните по делото доказателства – писмените и заключението на СТЕ се установява, че фактурираните СМР са действително извършени в посочения обект. Налице е договор за превъзлагане на услугата, която пък е част от възложени на и изпълнени от жалбоподателя услуги на съответния обект в С. град, С.. Издадена е фактура за тях ведно с приемателен протокол, който е подписан от изпълнителя доставчик на жалбоподателя, като по този начин същият удостоверява датата, на която е изпълнил задължението си да индивидуализира изпълнените работи съгласно договорката с възложителя му. Съгласно чл.2 договора

от 15.01.2009г. между страните по доставката срещу извършените СМР [фирма] издава фактура най-късно на последния ден от текущата година, както е и сторено в случая. Действително данъчното събитие настъпва в хипотезата на чл.25, ал.2 от ЗДДС - на датата, на която услугата е извършена, но следва да се има предвид и хипотезата на чл.25, ал.4 от същия закон относно изпълнение в рамките на период от време, а договора между страните и фактурата е за извършване на СМР за 2009г. В случая тъй като се касае за необходими СМР, възникнали през годината, то уговорката е същите да се обобщят в края й – в случая са обобщени с протокола от 30.12.2009г. , когато да се издаде фактурата за тях. Вещото лице по техническата експертиза след оглед на място и преглед на документите е заключило, че видовете СМР, описани в протокола към фактурата са били изпълнени към датата на фактурирането им, а доставчикът [фирма] е разполагал с необходимите работници за изпълнение на описаните в протокола към процесната фактура видове и количества СМР. Тази експертна преценка от специалист в областта на строителството съдът възприема като основа на изводите си.

Видно от приложените актове обр.12 и протокола с възложителя от 22.12.2009г. услугите към възложителя на обекта са изпълнени, като част от тях са превъзложените от жалбоподателя на доставчика му [фирма]. Няма според съда пречка и то такава, която да изключи данъчния кредит, тази част от извършените услуги да се фактурира съгласно уговореното в договора с подизпълнителя – в края на годината, което в случая – на 30.12.2009г. е една седмица след протокола към „Консорциум за проекти и строителство“ Д. от 22.12.2009г. Процесната фактура е издадена след като е настъпило данъчното събитие – услугите вече са извършени и предадени към възложителя, в това число и онази част от тях, превъзложена на доставчика [фирма].

Съдът намира, че доводът на органите по приходите да откажат данъчен кредит, защото доставчикът нямал кадрова обезпеченост е неоснователен. Дори и да се приеме, че не е доказана съответната му кадрова обезпеченост (напротив от СТЕ се установява друго) неустановяване на обезпеченост да осъществи доставката е обстоятелство, което не може да изключи само по себе си правото на данъчен кредит щом доставката, по която се претендира е действително извършена. За този си извод съдът се съобрази с тълкуването на Съда на ЕС, дадено в редица решения в последно време:

Според т.31 и т.47 от решение С-18/11г. неразполагането от страна на доставчика с необходимия персонал, материали и активи, разходи в счетоводството му или някои документи не са подписани от него, само по себе си не е достатъчно да изключи правото на приспадане, както и че евентуалното неизпълнение от страна на доставчика на някои счетоводни изисквания не може да постави под въпрос правото на приспадане за получателя на платения по фактурите ДДС, когато фактурите съдържат цялата изискуема информация по чл.226 от Директива 2006/112.

Също и т.2 и т.3 от диспозитива на решение по дело С -324/11 г., според които „Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото на приспадане от дължимия или платен данък върху добавената стойност за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански

субект нагоре по веригата на доставки. Фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали между наетите на строежа работници и издателя на фактурата е съществувало правоотношение или дали този издател е декларирал посочените работници, не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с данък дърху добавената стойност, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение от страна на този издател“.

Такава е в последно време и съдебната практика на ВАС на РБ – например решение № 2323 от 18.02.2014г. по адм. дело № 11451/2013г., Първо отделение, според което неустановеността на кадрова обезпеченост на доставчика сама по себе си не е основание да се игнорира доказателствената сила на останалите събрани относими доказателства, които в своята съвкупност обосновават извод за реално осъществяване на услугите.

Още повече, че в случая доставчикът [фирма] разполага с работници, като за изпълнението на видовете СМР, предмет на фактурата, според вещото лице не е необходима специална квалификация.

И понеже се доказва извършване на фактурираните услуги, то на жалбоподателя би могло да му се откаже право на приспадане на данъчен кредит само при доказване знание на участие в измама с ДДС, каквато е практиката на С. (С-285/111, С-18/2013). По делото не са налице обективни данни, наведени от органите по приходите, от които да се установява, че жалбоподателят, който е получил услугите, е знаел или е трябвало да знае, че с получаването на тези услуги е участвал в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги.

По изложените съображения се установи в процеса спорната предпоставка на правото на данъчния кредит по чл.68 във вр. с чл.9 от ЗДДС – извършване на фактурираните услуги от доставчика [фирма].

При липса на спор относно останалите предпоставки за приспадане на данъчен кредит по процесната фактура и неустановяване на друго основание същото да се изключи за жалбоподателя, то такова право на приспадане незаконосъобразно е отказано от органите по приходите. РА следва да се отмени в тази му оспорена пред съда част.

Предвид изхода на спора искането на жалбоподателя за разноски е основателно, а предвид документите за сторени такива и доказано. На жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 940 лв. съобразно списък и доказателства за заплатена държавна такса (50 лв.), депозит за експертиза (290 лв.) и адвокатско възнаграждение (600 лв.).

Въз основа на изложеното и чл.160 и чл.161 от ДОПК съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ РА № [ЕГН]/31.05.2012г. на орган по приходите при ТД на НАП-С., в частта му, в която на [фирма] са установени задължения по ЗДДС за данъчен период м.12.2009г. вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7056 лв. по фактура № 0...694/30.12.2009г., издадена от

[фирма].

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП”-С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК] разноски по делото в размер на 940 лв. (деветстотин и четирдесет лева).

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред ВАС на РБ в 14 дневен срок от съобщаването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:
(Боряна Бороджиева)