

РЕШЕНИЕ

№ 3911

гр. София, 10.07.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 28.06.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова, като разгледа дело номер **1888** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 от ДОПК .

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от управителя Х. Д. срещу Ревизионен акт № 200 1009990/ 19.07.2011 г., издаден от Е. Н., главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с решение № 6/ 03.01.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” С. относно установените задължения по ЗДДС като резултат от отказ да бъде признато право на данъчен кредит за данъчен период м. ноември 2008 г. по фактура, издадена от [фирма] и за данъчни периоди м. юни, август, октомври, ноември и декември 2009 г. по фактури, издадени от [фирма].

В жалбата са въведени оплаквания за незаконосъобразност на РА, издаден в противоречие с изискванията на ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО. Подателят ѝ пояснява фактическата обстановка, свързана с доставките от [фирма] - сключен е договор за рекламни услуги от 27.08.2008 г., по силата на който изпълнителят поел задължението да извършва поетапни рекламни услуги, уточнявани с допълнителни анекси срещу вознаграждения, платими след предоставяне на услугите. Така с анекс № 1/ 29.08.2008 г. ревизираното лице /накратко РЛ/ натоварило [фирма] да вземе под наем от [фирма] лицевата фасада на сграда, намираща се пред ТЦ „ИНТЕРИОР С.” и да монтира на нея перфориран винил за реклама на търговския център; изпълнителят се задължил да отпечата върху винила визия на Интериор сити и да осигури всички разрешителни за поставяне на скеле, върху което да се монтира винилът. Договорът е за срок от 36 месеца, а възложителят приел да заплати авансово цялата сума от 160

000 лв вместо месечно по 6000 лв за извършените рекламни услуги. При безспорното наличие на рекламното табло според подателя на жалбата е без значение, че липсва договор за наем между [фирма] и [фирма] относно лицевата част на сградата; същото се отнася и до липсата на данни кой, кога, къде и с какви материали е изработил винила за рекламната; дали се е изисквало разрешение за поставяне на скеле също е въпрос, който е извън сферата на данъчните правоотношения, а в тази на административното наказване; Не следва да остане в тежест на РЛ и отсъствието на данни от кого е извършен монтажът на скелето, както и различните счетоводни справки, данни за предходни доставчици; липсата на справка за себестойността на услугата; недеklarирането на доставката от дружеството.

[фирма] е издател на 6 фактури, по които е начислен ДДС в общ размер на 10 798,08 лв; същите са отразени в дневниците за продажби за съответните периоди, предмет на доставките по четири от тях е СМР, а по две - боядисване на магазин. Според жалбоподателя решаващият орган е оставил без коментар или е изложил фрагментарен и повърхностен анализ на оплакванията. Установено било, че към датата на подписване на договора - 01.09.2008 г., до м. април 2009 г. от едноличния търговец е назначено едно лице назначено по трудов договор на длъжност готвач - неясна била и техническата обезпеченост. Предметът на договора изключва съставяне на проектна документация, актове и протоколи по време на строителен процес - касае се за почистване на строителни отпадъци, на мазилка, почистване на петна от боядисване, корекция на боядисване на метална конструкция, събиране на отпадъци; пренебрегната е възможността услугите да са превъзложени.

Искането до съда, аргументирано подробно и в писмено становище по чл. 149, ал. 3 ГПК, е за отмяна на РА. Разноски не се претендират.

Ответникът – директорът на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” /накратко ДООИ/ С. при ЦУ на НАП, чрез представител по пълномощие, оспорва жалбата и моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

Със ЗВР № 1006534/ 05.08.2010 г., издадена от М. Р., началник сектор „Ревизии”, Дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., връчена на упълномощено от управителя на [фирма] лице на 18.08.2010 г. е възложено извършване на ревизия на дружеството с обхват задълженията по ЗДДС за периодите 01.06.2008 г. - 31.07.2010 г. при продължителност от 3 месеца, считано от връчване на ЗВР. Със ЗВР № 1006849/ 13.08.2010 г. на Р. към обхвата на ревизията е прибавен данъчен период м. юни 2010 г. Съгласно ЗВР № 1009990/ 17.11.2010 г. производството следва да приключи до 17.12.2010г. Компетентността на издателя на ЗВР произтича от заповед № РД 01 6/ 04.01.2006 г. на директора на ТД на НАП С..

Според издадения на 30.12.2010 г. РД вписаното в ТР по ф. дело № 4763/ 2006 г. на СГС дружество през ревизирания период е с предмет на дейност отдаване под наем на помещения в „Център за интериор, дизайн и обзавеждане” с наименование ИНТЕРИОР С. на [улица] продажба на дребно на мебели „Л.” и аксесоари за дома от обект в цитирания център.

Дружеството е наемател на помещения с площ съответно от 1200 кв. метра, 1100 кв. метра, 890 кв. метра, 550 кв. метра по договори, сключени с наемодателите [фирма], [фирма], [фирма]. Дейността му се финансира от приходи от наем /по договори с [фирма], [фирма], „Р. И.”, ООД, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] [фирма], [фирма] и др.

В рамките на насрещната проверка от страна на [фирма] са предоставени фактура № 1/ 17.11.2008 г., договор от 27.08.2008 г., анекс от следващия ден. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС по инициатива на данъчен орган от 28.07.2008 г. - не е подавало СД по ЗДДС от м. май 2007 г. до датата на deregистрацията си, извършена е ревизия, в рамките на която са установени задължения по ЗДДС в особено големи размери. Органът по приходите приел, че анализът на съдържанието на договора и анекса обуславят извод, че не са посочени данни изпълнителят да е сключил договор за наем с [фирма] относно лицевата част на сградата; не ставало ясно от кого, с какви материали и къде е изготвен винилът; не са представени нужните разрешителни за поставяне на скеле, нито данни от къде е закупено въпросното скеле, от кого е извършен монтажът му, няма справка за себестойността на услугите, начин на калкулиране на цената, нито данни за лицата, които са ги извършили фактически, договори, фактури разплащания с подизпълнители; Проверката на базата данни на НАП показала, че в дружеството в периода е имало две лица на трудов договор на длъжност продавач демонстратор и моделиер. Справката в информационната система на НАП показала, че спорната рекламна услуга не е декларирана от [фирма] - за данъчен период м. май 2007 г. не са подавани справки - декларации и дневници за покупки и за продажби по чл. 124 и чл. 125 ЗДДС. В рамките на насрещната проверка от доставчика не са представени счетоводни регистри за отразяване на спорната доставка в счетоводството на дружеството. Липсва плащане по фактурата, което се установява и от потвърденото от ревизираното дружество наличие на задължение към доставчика.

По отношение на [фирма] е констатирано, че едноличният търговец е deregистриран по ЗДДС считано от 29.09.2009 г. по инициатива на приходен орган, с оглед на което ДДС /в размер на 5487,01 лв/ е начислен неправомерно по фактурите, издадени през данъчни периоди октомври, ноември и декември 2009 г.

Представен е договор от 01.09.2008 г, по силата на който едноличният търговец е поел задължението да изпълни срещу възнаграждение от 41 660 лв почистване на строителни отпадъци, мазилка, петна от боядисване, корекция по боядисване на метална конструкция, стени, тавани и колони, както и събиране на всякакви отпадъци до откриването на търговския обект. Прието е, че липсва кадрова обезпеченост на изпълнение на договора, защото според данни от информационната система на НАП от датата на сключване на договора до датата на издаване на фактурата в едноличния търговец е заето само едно лице на трудов договор на длъжността готвач; не са посочени доказателства изпълнението му да е възложено на друг субект. С анекс от 25.11.2008 г. са представени доказателства за договаряне на допълнителни дейности по почистване на въздуховоди с демонтаж на капаци и почистване на климатични камери, като срокът за изпълнение на договора е удължен до 31.12.2009 г.

Спорните фактури са № 397/ 30.06.2009 г. с предмет услуга ДО 4000 ДДС 800 лв; № 398/ 30.06.2009 г. ДО 8330,4 лв ДДС 1666,08 лв, по които е отказано право на данъчен кредит по съображения за недоказаност да е налице реално извършена доставка. Що се касае до фактури № 493/ 03.11.2009 г., № 488/ 23.10.2009 г., № 494/ 04.12.2009 г.; № 495/ 07.12.2009 г.; № 496/ 18.12.2009 г. и № 497/ 23.12.2009 г. отказът е мотивиран с данните, че същите изхождат от deregистрирано по ЗДДС лице.

Срещу РД възражения не са постъпили. Фактическите констатации и правните изводи в него са възприети от издателя на РА № 200 1009990/ 19.07.2011 г., връчен на пълномощник на управителя на дружеството на 07.09.2011 г., своевременно оспорен

по реда на чл. 152 ДОПК. След отстраняване на нередовност на 03.11.2011 г. и в рамките на 60 - дневния срок по чл. 155, ал. 1 ДОПК директорът на ДОУИ С. потвърдил РА в оспорваната по делото част с решение № 6/ 03.01.2012 г., връчено на пълномощника на 25.01.2012 г.

Депозиранията на 08.02.2012 г. чрез пощенски оператор жалба, въз основа на която е образувано настоящето производство, е допустима.

По делото са приети преписките по издаване на актовете за deregистрация на двамата доставчици. По отношение на [фирма] акт с цитираното съдържание е издаден на основание чл. 106, ал. 2, т. 2 ЗДДС поради наличие на данъчни задължения, чиято обща стойност надхвърля стойността на активите, намалена със стойността на задълженията. Фактическото основание за издаване на акта за deregистрация по ЗДДС спрямо [фирма] е неподаване на справки - декларации по ЗДДС за посочени в акта данъчни периоди. Двата акта за съобщени на адресатите си по реда на чл. 32 ДОПК поради неоткриване на адресите за кореспонденция. Няма данни да са оспорвани по реда на ДОПК, респ. за отмяната им.

Други доказателства по делото не са ангажирани.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от орган по приходите с материална компетентност по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 7, ал.1, т. 4 от Закона за НАП в кръга на определените му правомощия съгласно заповедта за определяне на компетентен орган. Актът отговаря на изискванията на писмена форма и съдържание съгласно чл. 120 от ДОПК. Не се установяват съществени нарушения на процедурата по ДОПК при провеждане на ревизията, които обуславят извод за ограничаване правото на защита на ревизираното лице или да препятстват съдебния контрол за спазване на материалния закон при определяне на задълженията, включени в нейния обхват. Дори да бяха установени по преписката, нередовностите при изпълнение на процедурите по чл. 32 ДОПК не обуславят извод за процесуална незаконосъобразност на акта. В съдебната практика е възприето разбирането, че нарушения от този характер не опорочават ревизионното производство като цяло. По аргумент от чл. 160 от ДОПК административният съд не може да отмени акта и да върне преписката на приходния орган за отстраняване на процесуални пропуски, а е длъжен в съответствие със събраните по делото доказателства да се произнесе по същество на спора, в случая наличие на основания за отказ да се признае право на данъчен кредит. Съществени нарушения на процесуалните правила са онези, които създават вероятност за неистинност на установените от органа факти. В рамките на настоящето производство на жалбоподателя бе осигурена възможност да установи доводите си, че доставките, във връзка с която са издадени спорните фактури, са реални.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Осъществяването на реална облагаема доставка е в основата на правото на данъчен кредит. В законодателството не са установени абсолютни критерии, при наличието на които действителното осъществяване на дадена доставка може да се приеме за установено по несъмнен начин и това е обяснимо с динамиката на икономическите процеси, в рамките на които се обективира търговският оборот. Когато се касае за продажба на стоки, се търсят данни за техния произход, съхранение, транспорт, предаване. Когато

се касае за доставка на услуги, се търси кадрова и техническа обезпеченост за оказването им, или проследяват се фактите, чрез които би следвало да се обективира продажбата на стоките/ услугите, но в контекста на конкретна икономическа ситуация – имуществен статус на ревизирувания субект, данни за извършвана търговска дейност и начина, по който тя е организирана. Доказването на реално осъществяване на услуга не може да се счита за успешно само чрез очертаване на икономическа рамка на тази услуга, нейното място и роля в дейността на стопанския субект. Извършването на услугата е факт от обективната действителност, който има конкретни времеви и пространствени параметри.

На 27.08.2008 г. между жалбоподателя като възложител и [фирма] е сключен договор, по силата на който изпълнителят поел задължението да осъществява поетапно възлаганото му рекламно обслужване, конкретизирано в нарочни анекси. Съгласно Анекс № 1 от същия изпълнителят се задължава да вземе под наем лицевата фасада на [фирма] и монтира перфориран винил за реклама на ИНТЕРИОР С.. Уговорено е, че винилът ще бъде поставен върху фасадата на сградата, собственост на [фирма], която се намира пред ИНТЕРИОР С.. Предвидено е изпълнителят да организира всички дейности, да се снабди със всички разрешителни за монтиране на скеле, върху което ще бъде поставен перфориран винил с визия на ИНТЕРИОР С. и ще се използват качествени материали за монтажа му. Винилът ще се отпечата от изпълнителя и ще бъде предоставен на възложителя. Изпълнителят поема задължението да осигурява безопасността на скелето и на винила. В. има право да сменя винила на всеки 6 месеца, ако прави това по - често, дължи допълнително 2,50 лв на кв. метър. Договорът се сключва за срок от 36 месеца. В. заплаща авансово цялата му цена в размер на 160 000 лв.

На 26.08.2008 г. между наемодателя [фирма] и [фирма] е сключен договор, по силата на който първото дружество предоставя на второто временното и възмездно ползване на площ от 657 кв. метра +/- 2 кв. метра/, съставляваща част от западна и северна фасада на Вълнен корпус на сградата в [населено място], булл. "Ч. връх" № 47, върху която наемна площ наемателят да изработи, постави, поддържа и експлоатира от свое име и за своя сметка статично рекламno пано за външна реклама срещу заплащане на наемна цена. Рекламното пано следва да бъде монтирано върху работно скеле на фасадата на сградата. Наемодателят се задължава да осигури свободно преминаване през имота до наетата реална част на наемателя и посочени от него лица с цел монтиране и демантиране на работното скеле, на рекламното пано, смяна и монтаж на рекламните изображения, захранването му с електричество и извършване на други дейности във връзка с експлоатацията му.

Предвидено е в договора, че рекламното пано е собственост на наемателя, като ще бъде използвано за рекламни послания, като наемодателят и наемателят заедно преценяват какъв ще бъде техният подбор и кога да става подмяната им. Първоначално одобреното пано подлежи на подмяна три месеца след поставянето му, но не по - късно от 01.12.2008 г.

Уговорената месечна наемна цена е 2000 евро. Срокът за изпълнение - до 01.09.2009 г. /към договора е приложена снимка на фасадата на сградата, където следва да се разположи рекламното съоръжение/

Видно от справката за задължения към кредитори на ревизираното дружество, същото има такова към [фирма] в размер на 192 000 лв. Това означава, че спорната фактура не е разплатена.

От страна на доставчика в рамките на насрещната проверка са предоставени единствено копие на договора и на издадената фактура.

Според жалбоподателя реалността на тази доставка следва да се приеме за доказана въз основа на договора и анекса и от признанието на органите по приходите, че е налице поставен перфориран винил с визия на ИНТЕРИОР С., окачен на лицевата фасада на сграда, собственост на [фирма] пред търговски център Интериор С.. Цитираното обстоятелство не може да се цени като установяващо извършването на очертаната в договора /и анекса/ рекламна услуга именно от /или чрез/ [фирма]. По делото не е посочено нито едно доказателство, относимо към фактическото осъществяване на дейността, обуславяща като резултат монтирането на рекламен винил на фасадата на цитираната сграда. Няма спор, че изпълнителят по договора е свободен в преценката си как да организира и осъществи дейностите, имащи за последица изработката и монтажа на носителя на рекламното изображение с конкретни параметри, монтажа на скеле, което да послужи за закрепване на самото рекламно съоръжение /изображението и неговия носител/ върху фасадата. Касае се за фактически действия с конкретни времеви и пространствени параметри - за да възникне винил с определено изображение, са вложени материали и труд, преди това е направен проект, който е съгласуван и одобрен; за да се монтира скеле на фасадата на сграда с височина като намиращата се на снимковите изображения в преписката, е необходимо да се проведат разрешителни/ или съгласувателни административни процедури; следва и скелето да бъде осигурено на място, да бъде сглобено и приведено в състояние, позволяващо безопасното му ползване. Във връзка с изброените дейности са ползвани материали и е вложен труд, при това от лица, разполагащи със специални умения. Касае се за обстоятелства, за които законодателят не е поставил изискване да се съставя писмен акт. Поради това и по аргумент от чл. 57, ал. 2, т.2, хипотеза последна няма пречка да бъдат установявани със свидетелски показания. Пасивната процесуална позиция на жалбоподателя да посочи данни, въз основа на които да се формира извод да е настъпило данъчно събитие не може да опровергае извода на приходната администрация за недоказаност да е настъпило данъчно събитие по издадената от [фирма] фактура.

Изложените съображения се отнасят и до доставката на услуга, във връзка с които са издадени фактурите от едноличен търговец [фирма]. Вярно е, че дейностите, описани в договора и анекса към него, не налагат използване на специална техника /извън разбиване на стени - анекс № 1/ 25.11.2008 г./, нито подлежат на осъществяване от лица със специфична квалификация. Същите обаче са със значителен обем предвид местоизпълнението на договора - ТЦ "ИНТЕРИОР С.". На 01.09.2008 г. между жалбоподателя като възложител и [фирма] е сключен договор за СМР, по силата на който едноличният търговец поема задължението да изпълни срещу възнаграждение СМР - почистване на строителни отпадъци, почисстване на мазилка, на петна от боядисване, корекция по боядисване на метална конструкция, стени, тавани и колони, събиране на отпадъци до откриването на търговския обект. Срокът за приключване на изпълнението е 01.12.2008 г. В рамките на насрещната проверка от С. е постъпила декларация относно издадените фактури, относно

мястото на изпълнение на дейностите, но е пояснено, че останалата част от документацията не може да бъде предоставена поради липса на контакт със счетоводителката на търговеца.

Към жалбата по чл. 152 СДОПК от РЛ са приложени протоколи за установяването завършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи. Тази доказателствена съвкупност не позволява формиране на извод, че фактурираните СМР са изпълнени по начина, намерил отражение в търговската и счетоводна документация, съставена от ревизираното дружество и цитирания търговец. Фактическото извършване на определени строителни дейности на датите и местата, вписани в актовете и протоколите, са обстоятелства, за чието установяване законът не изисква писмен документ. Поради това и по аргумент от чл. 57, ал. 2, т. 2 ДОПК нямаше пречка по делото да бъдат и приобщени обясненията на лицата, взели участие в строителния процес. Ценено в съвкупност с обстоятелството, че не е представена счетоводна отчетност на доставчика; че той е deregистрирано по ЗДДС лице / за периодите, следващи по време акта за deregистрацията му/ не са достатъчни за опровергаване на довода на приходната администрация, че договорените дейности са извършени, но че липсват данни конкретно от името на кой търговски субект на осъществени. По делото не са посочени доказателства с колко лица по трудови или извънтрудови първоотношения е разполагал ЕТ, респ. дали е ползвал подизпълнители.

При този анализ съдът приема, че [фирма] не изпълни доказателствената си задача да установи, че доставките, във връзка с които са издадени спорните фактури, са реални. Изводът не се променя от възприетото в решение на СЕС по съединени дела С 80/11 и С 142/11, разбиране, че Член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Сходството между настоящия случай и разгледания по цитираното дело спор се изразява в идентичния предмет на доставките – строително – монтажни дейности. Отказът да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] и от [фирма] се основава на мотивиран извод за недоказаност, че са извършени реални доставки на услуги, докато СЕС разглежда случай, в който доставчикът /респ. неговите доставчици са извършили нарушения на данъчното законодателство. По тези съображения се налага извод за неоснователност на жалбата. С оглед изхода на делото разноски се следват само на ответника и при

своевременно заявеното искане съдът определя юрисконсултско възнаграждение съобразно чл. 161 от ДОПК в размер на 1240 лв.
Така мотивиран и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от управителя Х. Д. срещу Ревизионен акт № 200 1009990/19.07.2011 г., издаден от Е. Н., главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 6/ 03.01.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” С. относно установените задължения по ЗДДС като резултат от отказ да бъде признато право на данъчен кредит за данъчен период м. ноември 2008 г. по фактура, издадена от [фирма] и за данъчни периоди м. юни, август, октомври ноември и декември 2009 г. по фактури, издадени от [фирма].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от управителя Х. Д. да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1240 /хиляда двеста и четиридесет/ лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: