

РЕШЕНИЕ

№ 4871

гр. София, 15.07.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 28.02.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Калина Арнаудова

при участието на секретаря Антонина Бикова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **1884** 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 Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба с вх. 4421 от 22.02.2012 г. по описа на Административен съд София - град (АССГ) подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА) № 20001107926 от 28.09.2011 г. издаден от главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) – [населено място], обжалван по административен ред и потвърден с решение № 95 от 16.01.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ („О.“) – [населено място] при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят сочи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, като издаден при редица съществени процесуални нарушения при процедурите по връчване на исканията за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПО) от задължените лица негови доставчици, както и, че не са му връчени всички събрани в хода на административното производство доказателства, представляващи приложения към ревизионния доклад (РД). Соочи, че РА е издаден в нарушение на материалния закон и неправилен, поради несъответствие на направените изводи с установената действителна фактическа обстановка. Във връзка с направените констатации в РА по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) сочи, че въпреки множеството доказателства, представени в хода на административното производство, органите по приходите незаконосъобразно са отказали да потвърдят реалността на доставките на стоки и услуги от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], като излага

конкретни съображения относно всяка от процесните доставки. Излага, че ревизионното производство е проведено в нарушение на правилата на чл. 122 от ДОПК и че не са извършени експертни проверки на обектите, на които е декларирано, че са извършени облагаемите доставки. В депозираната пред АССГ жалба излага подробни съображения за незаконосъобразност на обжалвания акт. Моли съда да постанови решение, с което да отмени РА, както и да му се присъдят направените по делото разноски.

Ответникът - Директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” (ОДОП) – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, моли съда да постанови решение, с което да остави жалбата без уважение и да потвърди ревизионния акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура счита, че жалбата е неоснователна и следва да се остави без уважение.

Административен съд София-град, I-во отделение, 42-ри състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1103875 от 30.03.2011 г., изменена със ЗВР № 1107926 от 07.07.2011 г., издадени на основание чл. 112 и чл. 113 ДОПК, е възложено извършването на ревизия на [фирма] представлявано от Д. Т. Б., за задължения на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.01.2008 г. до 28.02.2011 г., вноски за държавно обществено осигуряване, здравно осигуряване, допълнително пенсионно осигуряване и фонд „Гарантирани вземания на работниците и служителите” за периода от 01.01.2010 г. до 28.02.2011 г. Извършването на ревизията е възложено на И. Н. А. на длъжност главен инспектор по приходите и С. П. Б. на длъжност старши инспектор по приходите. Заповедите са издадени от компетентен орган по приходите - В. С. М., на длъжност началник сектор “Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – [населено място], упълномощена по силата на заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП – [населено място]. Те съдържат реквизитите по чл. 113, ал. 1 ДОПК. Със ЗВР е определен срок за извършване на ревизията до 08.08.2011 г. и те са надлежно връчена на представляващия дружеството Д. Т. Б..

В хода на ревизионното производство са извършени поредица от процесуални действия с цел установяване на относимите факти и обстоятелства като са изискани доказателства от [фирма] и от неговите преки доставчици. На основание чл. 45, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчици на жалбоподателя, сред които: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК до горепосочените дружества са изготвени ИПДПО. Единствено искането до [фирма] е връчено на дружеството, като в определения срок от него не са представени изисканите документи и писмени обяснения. За останалите доставчици - [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е установено, че не могат да бъдат открити на декларираните от тях адреси за кореспонденция. За връчване на исканията им е приложен редът по чл. 32 от ДОПК. До [фирма] е отправено искане с изх. № 10 – 53 – 06 – 1436 от 11.04.2011 г. за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице. От дружеството са представени документи по опис на 27.04.2011 г. (стр. 130 от делото). Извършените от административния орган процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства са подробно описани в РД и РА и не следва да бъдат преповтаряни в настоящото

решение.

В срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК от ревизиращите органи е издаден РД № 1107926 от 22.08.2011 г. на [фирма] с предвиденото в чл. 117, ал. 2 от ДОПК съдържание. Ревизионният доклад е връчен на представляващия дружеството на 31.08.2011 г. - след срока по чл. 117, ал. 4 от ДОПК. Ревизираното дружество е упражнило правото си на възражение и е депозирало такова с вх. № 53-06-3274/14.09.2011 г. по регистъра на ТД на НАП ГДО – С. в срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

На основание чл. 119, ал. 2 ДОПК В. С. М. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – [населено място] е издала заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1107926 от 29.08.2011 г., с която е определила компетентният да издаде РА орган по приходите – И. Н. А. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С..

В срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК, определеният със З. компетентен орган е издал РА № [ЕГН] от 28.09.2011 г. Последният е връчен на 26.10.2011 г. на Д. Т. Б. – управител на [фирма] и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК.

Видно от РД и издадения въз основа на него РА, при ревизията са констатирани основания за корекция на декларираната данъчна основа на получените доставки и на данъчния кредит от [фирма] във връзка с отказано право на приспадане на данъчен кредит, включително по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], през ревизирания период от 01.01.2008 г. до 28.02.2011 г., както следва:

- 3 960, 00 лева, по фактури издадени от [фирма] за данъчен период месец 01.2009 г.;
- 13 076, 64 лева, по фактури издадени от [фирма] за данъчни периоди: месец 06.2008 г. и месец 08.2008 г.;

- 20 713, 20 лева, по фактури издадени от [фирма] за данъчни периоди: месец 07.2008 г., месец 08.2008 г., месец 09.2008 г., месец 10.2008 г.;

- 8 422, 80 лева, по фактури издадени от [фирма] за данъчен период месец 01.2009 г., месец 03.2009 г., месец 04.2009 г., месец 05.2009 г., месец 06.2009 г.

- 14 188, 00 лева, по фактури издадени от [фирма] за данъчен период месец 12.2008 г.

С РА на дружеството не е признато право на данъчен кредит в размер на 3 960, 00 лева по фактури с № 958 от 16.01.2009 г. и № 960 от 28.01.2009 г. с данъчна основа 19 800, 00 лева, издадени от [фирма]. При ревизията е установено, че в дневниците за продажби на дружеството няма включени фактури, издадени на [фирма]. Посочено е, че в определения и законоустановен срок проверяваното лице не е представило документи и обяснения, относно извършвани сделки с [фирма]. При извършена проверка в информационната система на ТД на НАП – С., ревизиращите органи са установили, че в дневниците за продажби на [фирма] за процесния период не са включени фактури с получател [фирма]. Изложено е, че липсва реална доставка по смисъла на чл. 6/9 ЗДДС от [фирма] към [фирма].

По отношение на непризнатото право на данъчен кредит по фактури с № 575 от 13.06.2008 г., № 576 от 13.06.2008 г., № 577 от 16.06.2008 г., № 1229 от 01.08.2008 г., № 665 от 12.08.2008 г., № 1127 от 14.08.2008 г., № 420 от 15.08.2008 г., № 1228 от 18.08.2008 г., № 401 от 21.08.2008 г., № 402 от 23.08.2008 г., № 1230 от 25.08.2008 г., издадени от [фирма] в размер на 13 076, 64 лева с данъчна основа 65 382, 00 лева е установено е, че дружеството е дерегистрирано по ЗДДС, считано от 08.04.2009 г. по инициатива на орган по приходите. При извършената проверка в информационната система на НАП е установено, че в дневниците за продажби на [фирма] не са

включени фактури с получател [фирма]. За периодите м.06, м.07 и м.08.2008 г. доставчикът не е декларирал извършени продажби. За 2008 г. [фирма] не разполага с назначени лица на трудов договор, които биха могли да извършат спорните СМР. Не са ангажирани доказателства за наличие на строителна и транспортна техника. [фирма] е изпълнител, а ревизираното дружество – възложител по договор от 15.07.2008 г. с предмет подмяна на дограма, врати, претърсване и пренареждане на керемиди и други СМР по предварително договорени условия. Анализирани е горепосоченият договор, като е прието, че не става ясно на кой обект са извършени описаните и приети дейности. Според ревизиращите органи описаните фактури не могат да се свържат с описаните протоколи по дати, цени и видове дейности.

С оспорения РА на дружеството не е признато право на данъчен кредит по издадени от [фирма] фактури с № 884 от 04.07.2008 г., № 886 от 14.07.2008 г., № 893 от 17.07.2008 г., № 899 от 21.07.2008 г., № 900 от 22.07.2008 г., № 896 от 02.09.2008 г., № 1093 от 08.09.2008 г., № 1094 от 08.09.2008 г., № 1982 от 22.09.2008 г., № 1110 от 23.09.2008 г., № 1981 от 25.09.2008 г., № 1099 от 26.09.2008 г., № 1103 от 29.09.2008 г., № 1101 от 30.09.2008 г., № 1104 от 01.10.2008 г., № 1105 от 07.10.2008 г., № 1992 от 10.10.2008 г., № 1988 от 21.10.2008 г. в размер на 20 713, 20 лева с данъчна основа 103 566, 00 лева. В РА е обсъден представен договор от 12.05.2008 г. с предмет извършване на ремонтни дейности, изкопни работи, превоз на материали, извозване на строителни отпадъци, заваръчни и други СМР по предварително договорени условия. Отражено е посоченото в договора, че общата стойност на възложените от [фирма] на [фирма] дейности се доказва с протоколи за отделните извършени работи. При извършената проверка в информационната система на НАП е установено, че в дневниците за продажби на [фирма] са включени само част от фактурите, които са осчетоводени и включени в дневниците за покупки на [фирма]. За м.07.2008 г. доставчикът не е декларирал продажби към жалбоподателя. За ревизирания период [фирма] разполага с четири лица, назначени по трудово правоотношение на длъжност: строител жилища с традиционни материали. Трудовите договори с тези лица са сключени на 17.03.2008 г. и са прекратени на 01.06.2008 г. Органът по приходите е формирал извода, че доставчикът няма необходимата трудова и транспортна обезпеченост за извършване на фактурираните услуги - изкопни работи, превоз на материали, извозване на строителни материали, механизация и др. Според ревизиращите органи описаните фактури не могат да се свържат с описаните протоколи по дати, цени и видове дейности, а в протоколите липсва мярка, количество и единична цена.

За [фирма], констатациите на ревизиращите органи по представения договор от 05.01.2009 г. с предмет ремонтни дейности и други строително – монтажни работи, са идентични с описаните по – горе заключения по предходните дружества – изпълнители. За фактури с № 526 от 07.01.2009 г., № 535 от 25.03.2009 г., № 540 от 07.04.2009 г., № 543 от 30.04.2009 г., № 549 от 12.05.2009 г., № 551 от 22.05.2009 г., № 450 от 08.06.2009 г., издадени от [фирма] е отказано приспадането на данъчен кредит в размер на 8 442, 80 лева. Установено е, че за периодите, посочени в изброените фактури доставчикът не е декларирал продажби към ревизираното дружество. За ревизирания период, органите по приходите са приели, че [фирма] не разполага с назначени лица по трудово правоотношение, които биха могли да извършат фактурираните услуги.

По отношение на [фирма] и издадените от дружеството фактури с № 322 от

01.12.2008 г., № 325 от 05.12.2008 г., № 328 от 12.12.2008 г. е отказано приспадането на данъчен кредит в размер на 14 188, 00 лева. Установено е, че проверяваното дружеството е deregистрирано по ЗДДС, считано от 11.12.2008 г. по инициатива на орган по приходите. От представения договор от 15.11.2008 г. [фирма] възлага на [фирма] извършването на следните СМР: „изкопи с багер, полагане на ломен камък и др.“ по предварително договорени условия. В договора е посочено, че общата стойност на възложените дейности се доказва с протоколи за отделните извършени работи, но органите по приходите са приели, че в тях не е отбелязано количеството и единичната цена на съответната услуга и че не е посочен обекта, за който се отнасят услугите, приети със съответния протокол. Ревизиращият екип е заключил, че посочените фактури не могат да се обвържат с представените протоколи по дати, цени и видове дейности. При извършената проверка в информационната система на НАП, инспекторите са установили, че за ревизирувания период [фирма] разполага с четири лица, назначени по трудово правоотношение на длъжност: склададжия, снабдител - доставчик и две лица на длъжност: продавач - консултант. Органът по приходите е формирал извода, че не е доказана трудовата и техническа обезпеченост на доставчика за извършване на фактурираните СМР.

Органите по приходите са описали в оспорения РА, че през ревизирувания период [фирма] е извършвало основно поддръжка и ремонт на общински обекти - детски градини, училища и др. обекти при аварийни ситуации. Дружеството разполага с назначени 5 работника на трудов договор. Посочени са представените от задълженото лице документи, а именно: справки-декларации по ЗДДС, декларации за задължителни осигурителни вноски образец 1 и образец 6, първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, хронологични и аналитични записвания по счетоводните сметки, главна книга, оборотни ведомости, търговски и банкови документи. По отношение на спорните доставки от дружеството са представени договори, фактури и протоколи с [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. В констатациите към оспорения акт, ревизиращият екип е приел, че за целия ревизиран период, данъчният кредит е формиран от покупка на строителни материали, закупени строителни услуги, транспорт на строителни материали и отпадъци и режийни разходи. За целия ревизиран период, приходите са формирани от продадени строително - ремонтни работи и строителни материали и при спазване изискванията на чл. 86 ЗДДС.

При така очертаната фактическа обстановка, органите по приходите са достигнали до извод, че издадените фактури от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не документират реално осъществени доставки на стоки и услуги, респективно наличие на данъчно събитие, водещо до изискуемост на данъка, респективно до възникване право на приспадане на данъчен кредит по реда на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС. РА е обжалван от [фирма] по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК. Жалбата на дружеството е регистрирана с вх. № 53-06-4192 от 09.11.2011 г. по регистъра на ТД на НАП – [населено място] и вх. № 23-22-2927 от 17.11.2011 г. по регистъра на Дирекция „О.“ – С.. Съгласно чл. 155, ал. 1 ДОПК решаващият орган – директорът на Дирекция „О.“ разглежда жалбата по същество и се произнася с мотивирано решение в 60 - дневен срок от изтичане на срока по чл. 146 ДОПК, съответно от отстраняване на нередовностите по чл. 145 ДОПК или от одобряване на споразумението по чл. 154 ДОПК. В рамките на този срок, горестоящият административен орган е издал решение № 95 от 16.01.2012 г., с което РА е

потвърден в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди месец 06.2008 г., месец 07.2008 г., месец 08.2008 г., месец 09.2008 г., месец 10.2008 г., месец 12.2008 г., месец 01.2009 г., месец 03.2009 г., месец 04.2009 г., месец 05.2009 г. и месец 06.2009 г. в резултат на непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] в размер на 60 379, 40 лева и лихва в размер на 19 427, 63 лева. Решението е връчено на представляващия дружеството на 03.02.2011 г. Жалбата на [фирма] до съда е подадена чрез Дирекция "О." – С. при ЦУ на НАП, където е регистрирана с вх. № 53-00-84 от 03.02.2012 г.

В хода на проведеното съдебно производство по делото е изслушана и приета съдебно-счетоводна експертиза с допълнително заключение към нея. Заключение на експертизата е изготвено от вещото лице Г. А. А., не е оспорено от страните и е прието по делото. Видно от заключението, вещото лице посочва, че е изготвило експертизата на базата на съдържащите се по делото писмени документи, изискани по реда на чл. 192 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) от ТД на НАП – С. и депозирани в АССГ на дати 26.10.2012 г., 31.10.2012 г., 07.11.2012 г. и 26.11.2012 г. и след запознаване с наличните заверени копия от документи в преписката. В констативно-съобразителната част от заключението си вещото лице е изготвило таблици, съдържащи процесните фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. От заключението на вещото лице се установява, че относно наличието на документи, с които ЗДДС свързва факта на начисляване на ДДС не може да се даде отговор, поради ненамиране на счетоводствата на доставчиците и поради обстоятелството, че в преписката по делото не се съдържат никакви техни оборотни ведомости, извлечения от счетоводни регистри и др. В допълнителното заключение се посочва, че доставчиците са издали процесните фактури, в които данъкът е посочен на отделен ред. На база на подробно посочени в заключението документи, вещото лице е направило извод, че доставчиците [фирма] и [фирма] не са отразили процесните фактури, издадени от тях на [фирма] в своите Дневници за продажбите, респ. в справките-декларации за ДДС, за съответните данъчни периоди. Доставчиците [фирма] и [фирма], са отразили само част от процесните фактури, издадени от тях на [фирма] в своите Дневници за продажбите, респ. в справките-декларации за ДДС, за съответните данъчни периоди, а [фирма] е отразило процесните фактури, издадени от него на [фирма], в своя Дневник за продажбите, респ. в справките-декларации за ДДС за съответния данъчен период. Вещото лице установява представяне на отделни отчетни регистри извън срока по чл. 125, ал. 5 ЗДДС. По поставения към вещото лице въпрос: „Внесен ли е данъкът, начислен по доставките с получател [фирма], в съответствие с декларираното по справките-декларации за съответните данъчни периоди”, то е посочило и в основната, и в допълнително ангажираната съдебно-счетоводна експертиза, че липсват документи, относно разчитането по ДДС на всеки един от доставчиците и съответно експертът не може да даде отговор на поставения въпрос. Все пак вещото лице е посочило, че в случай, че резултатът за съответните данъчни периоди е „ДДС за внасяне”, платежни документи за „ефективно внасяне” трябва да се представят от тях, или в

случая, това може да стане чрез справка за ДЗЛ от ТД за периодите, в които има отразяване на процесии фактури в Дневниците за продажбите, респ. в справките-декларации за ДДС на доставчиците. Сочи, че предметът на процесните облагаеми доставки е услуги (СМР), видно от съдържащите се по делото заверени копия от протоколи (актове обр. 19 за изпълнени и подлежащи на заплащане въз основа на тях видове СМР) и не е в състояние да установи принадлежност на отделни протоколи (актове обр. 19 за изпълнение на СМР) към конкретни фактури издадени от доставчиците/изпълнителите на [фирма], поради това, че по делото не се съдържат заверени копия от процесиите фактури на доставчиците, по които на [фирма] е отказано право на данъчен кредит. По делото има заверени копия от договори между възложители (инвеститори) и [фирма], в качеството му на „изпълнител“ на СМР. Към някои от договорите също има приложени документи за актувано строителство /СМР/, но по делото не се съдържат фактури, издадени от [фирма] на клиенти /възложители/ на СМР. Ако се касае за взаимоотношения „подизпълнител - изпълнител ([фирма]) - възложител“, ще се явят последващи доставки спрямо процесиите доставки, които са въпрос на друг анализ. Вещото лице посочва, че евентуална съдебно-техническа експертиза би била затруднена, тъй като актуваното строителство с протоколи (актове обр. 19) от процесните доставчици на [фирма] е стойностно, вместо да се актуват СМР по количество, цена и стойност от всеки вид. Наличието на предходни доставчици, евентуални договорни и сметни взаимоотношения с тях, може да се установи само при проверка в счетоводствата на доставчиците, чиито актуални адреси не са установени в хода на производството. Настоящият състав възприема заключението на изслушаната експертиза с направеното допълнение към нея и я поставя в основата на правните си изводи.

При така установеното от фактическа страна, Административен съд София-град, I-во отделение, 42-ри състав, обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт № 20001107926 от 28.09.2011 г. е издаден от И. Н. А. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С.. Лицето издало ревизионния акт е определено за компетентен орган по издаването му със заповед № К 1107926 от 29.08.2011 г., че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК (в релевантната редакция), вр. с чл. 118, ал. 2 ДОПК и с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 ДОПК правомощия. РА е издаден в писмена

форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

При издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност. При извършване на ревизията е спазен предвиденият в чл. 114, ал. 1, във вр. с ал. 2 от ДОПК срок. Ревизионният доклад е издаден на 22.08.2011 г., т.е. в 14 – дневния срок след изтичането на срока за извършване на ревизията предвиден в чл. 117, ал. 1 ДОПК. Връчването на РД (на 31.08.2011 г.), след посочения в чл. 117, ал. 4 ДОПК тридневен срок, не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срока в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не пречатства правото на защита на ревизираното лице. РА е издаден на 28.09.2011 г., в срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК и връчен на управителя на дружеството – обект на проверка на 26.10.2011 г. Не съставлява съществено нарушение на процесуалните норми невръчването му на ревизираното лице в 7-дневния срок по чл. 119, ал. 4 ДОПК. Цитираната разпоредба е инструктивна и насочена към ревизиращите органи, като нарушаването на инструктивния срок няма пряко отношение към законосъобразността на установените задължения. Ето защо посочените процесуални нарушения не могат да бъдат основание за отмяна на РА. Неоснователно се явява и възражението за невръчване на ревизираното лице на всички събрани в хода на административното производство доказателства, представляващи приложения към РД. Видно от съдържащото се на стр. 60 от делото искане от управителя на [фирма] – за представяне на събраните в хода на ревизионното производство доказателства по описа на РД, същата е заявила, че е получила исканите документи.

С процесния РА правото на данъчен кредит е отказано, поради направени от органите по приходите заключения за липса на доказателства за извършването на доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС по гореописаните 41 броя фактури. Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по фактурите издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочените доставчици услуги.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. По силата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Услуга по смисъла на чл. 8 от ЗДДС е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство, а съгласно чл. 9, ал. 1 от с.з., доставката на услуга е всяко извършване на услуга. Доставката на услуга

представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност в изпълнение на договорите. Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По - конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. В случай, че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и дали е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. За упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно единствено притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, а трябва да е изпълнено изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки. В този смисъл е и т. 31 от решение на Съда (трети състав) от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г., съгласно която: „За да се установи обаче, че на основание на тези доставки на стоки е налице правото на приспадане, посочено от Б., е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от Б. за извършването на облагаеми сделки.”.

В хода на ревизионното производство от жалбоподателя, във връзка с процесните доставки са представени само доказателства, които представляват фактури, договори и приемо-предавателни протоколи. Тези документи не се ползват с материална доказателствена сила и следва да бъдат преценявани с оглед всички останали доказателства, относими към спорните доставки. Представянето на частни документи, от които [фирма] черпи изгодни за себе си правни последици - фактури, договори, протоколи, не е достатъчно да се приеме, че те обективират конкретно извършена дейност. Те следва да са придружени с други доказателства, насочени към установяване на основната, водеща предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит – облагаема доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. Такива доказателства в административното и съдебното производство не са представени. Не е установено, че доставчиците разполагат с ресурс, както човешки, така и материален за обезпечаване изпълнението на услугите, както и че същите са разполагали със стоките, описани във фактурите. Както в ревизионното, така и в настоящото производство не са установени разходи, направени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] за изпълнение на фактурираните доставки с получател [фирма]. Не е установено и какви разходи: за материали, възнаграждения, консумативи и др. е направил доставчика, за да може да реализира СМР, посочени във фактурите, респ., за да образува тяхната

стойност. Нито един от доставчиците - [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], не е представил изисканите от него документи, независимо че е бил уведомен за това по реда на ДОПК. Доставчиците не са открити и за целите на изпълнение на задачата на съдебно-счетоводната експертиза. Голяма част от издадените от тях фактури на [фирма] не са отразени в дневниците за продажбите, респ. в справките-декларации за ДДС на доставчиците, за съответните данъчни периоди. Не са ангажирани доказателства, че доставчиците са притежавали стоките, отразени във фактурите, издадени на жалбоподателя. Липсват и доказателства за материално-техническа обезпеченост за извършване на услугите. Относно фактурираните СМР, видно от установеното в хода на ревизията липсват доказателства за персонал, който реално да извърши услугите. С оглед предмета на спорните фактури - СМР, при извършване на същите следва да се използва труд на наети по трудови или граждански договори работници. Видно от доказателствата, събрани в административното производство доставчиците не разполагат с персонал, необходим за съответната дейност. Доказателства в обратния смисъл не са представени и пред настоящата инстанция. При липса на доказателства, че посочените доставчици разполагат или са разполагали към момента на издаване на фактурите с необходимия ресурс за изпълнение на доставките и при липса на доказателства за направени от тези доставчици разходи, с които да се обезпечи изпълнението на доставките не може да се приеме, че жалбоподателят е получил съответните стоки и услуги конкретно посочените издатели на фактурите, по които се претендира право на данъчен кредит. Посоченото е основание да се подкрепи извода на органите по приходите, че в случая не е обосновано реално извършване на доставка.

С оглед на изложеното настоящата инстанция намира, че както в ревизионното производство, така и в производството по оспорване на ревизионния акт не са представени доказателства, които позволяват да се обоснове наличие на реално осъществена доставка по издадените от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] фактури. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване на право на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от същия закон. При липса на доказателства за реалността на доставките, неправилно би било съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Недоказаният факт е неосъществен факт. При липса на извършена двустранна сделка (обратното не се установи по делото) нормално и логично е знание за това да има и при двете страни по тази сделка.

Изложеното не противоречи на приетото от С. в решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в т. 63 е посочено, че според практиката на съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи /вж. Решение от 17 юли 2008г. по дело № С-132/06, т. 37 и Решение

от 29 юли 2010 г. по дело № С-188/09, т. 21/. В т. 64 е посочено, че за тази цел Директива 2006/112 и по-конкретно член 242 от нея задължава всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. В случая, за да установят реалността на документираните услуги, с оглед разпоредбата на чл. 37, ал. 1 от ДОПК, вменяваща задължение на органите по приходите да събират служебно доказателства, от ревизиращия екип са инициирани насрещни проверки на доставчиците и са извършили действия за събиране на възможната налична информация за [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Ревизиращите органи са анализирали задълбочено всички представени доказателства и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което се е формирало становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като липсват безспорни доказателства за реалното осъществяване на документираните с тях доставки именно от посочения доставчик. Настоящата инстанция споделя така формирания извод, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизионното производство доказателства не позволява да бъде прието, че издадените от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] фактури документират реално извършени доставки. В случая се касае за установяване на правнорелевантните за спора факти, а именно, че доставчикът е разполагал със съответната стока, респ. с възможност да извърши фактурираната услуга, като по този начин е престира на получателя реално изпълнен от него резултат. Тези факти по отношение на фактурите, издадени [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са установени.

С оглед на гореизложеното, правилни и законосъобразни са изводите на органите по приходите, формирани при съвкупния анализ и преценка на всички доказателства, събрани в хода на ревизионното производство, че липсват доказателства за реално осъществяване на спорните доставки, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС ревизионният акт следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен.

С оглед крайния изход на делото заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 8 и с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 2 046, 14 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Водим от горното и на осн. чл. 160, ал. 1 ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, 42-ри състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата подадена от [фирма] срещу ревизионен акт № 20001107926 от 28.09.2011 г. издаден от главен инспектор по приходите при

Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – [населено място], потвърден с решение № 95 от 16.01.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 2 046, 14 лева (две хиляди четиридесет и шест лева и 14 стотинки), представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: