

РЕШЕНИЕ

№ 7754

гр. София, 09.12.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 11.11.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Даниела Иванова и при участието на прокурора Никова, като разгледа дело номер **5170** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от Б. Д. Х. срещу Ревизионен акт №[ЕИК]/10.08.2010г., издаден от Б. И. на длъжност главен инспектор по приходите при на ТД на НАП [населено място], частично потвърден с Решение №679/26.04.2011г. на Директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят моли за отмяна на обжалвания ревизионен акт като счита, че е незаконосъобразен тъй като не отговаря на предвидените разпоредби на ДОПК (чл.118-120). В конкретния случай констатации от ревизията не са намерили приложение в ревизионния акт. Ревизиращите препращат на стр.4 от акта към ревизионния доклад. Съгласно законовите изисквания ревизионния доклад не притежава белезите на индивидуален административен акт, тъй като с него не се определят права и задължения за ревизирувания субект, поради което уповаването на ревизионния доклад е незаконосъобразно. В акта липсват данни за извършените насрещни проверки, за констатациите, които са мотивирали ревизиращите да откажат данъчен кредит, приложените нормативните актове и законовите разпоредби на основание на които е отказан данъчен кредит.

В ревизионния доклад и ревизионния акт има допуснати множество неточности.

По отношение на договор № РД 11-1032/20.12.2006г. с Министерство на културата, [фирма] приема да изпълни малка обществена поръчка с предмет; извършване на допълнителни СМР за реконструкция и преустройство на сградата на Националната

опера и балет. Цената по този договор е 42 5000 лв. с ДДС. РЕ не е обсъдил и прегледал основният договор с Министерство на културата, а именно № РД 11-390/10.08.06г., където цената е 1 499 236 лв. с ДДС /описана в чл.4 от същия/. Общата сума на двата договора възлиза на 1 924 236 лева, поради което са налице неверни данни, отразени в ревизионния доклад. Аналогичен е случая по отношение на договорите сключени с [фирма]. Има документи, представени в хода на ревизията и в предходната ревизия и обжалване, но в последствие липсват в изложението на доклада и акта. Това се повтаря при всеки доставчик.

Отделно по доставчици в жалбата са развити подробни аргументи за признаване правото на данъчен кредит. Цитираната правната регламентация в ревизионния доклад не кореспондира с текстовата и смислова част, поради което жалбоподателят счита, че ревизионния акт е неправилен и незаконосъобразен.

В частта по ЗКПО, извършеното преобразуване на финансовия резултат със стойността на фактурите на [фирма] в РА, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], ЕТ „С.-Г. Н. е незаконосъобразно.

Предмета на спорните фактури следва да се съобразят с принципа на съпоставимост на приходите и разходите, при определяне на стопанските процеси. Доколкото ревизиращите не са извършили ревизионни действия, сторниращи приходите от последващите продажби на закупеното от доставчиците, за същите приходите следва да се признаят следващите се разходи с оглед правилно и законосъобразно определяне на финансовия резултат.

По силата на СС № 18- Приходи, чл.51, буква „г“, приходите за всяка сделка се признават едновременно с извършените за нея разходи. Респективно, няма основание за увеличение на финансовия резултат на дружеството.

Доколкото поведението на доставчика е от значение относно признаването на данъчен кредит по определена доставка, то не следва същото автоматично да се пренася при определяне на преките ни данъци. К. данък не е многофазен като косвения, поради което констатациите в акта са в нарушение на закона. Разходът е отказан с аргумент, че стои под съмнение истинността на издадения документ. В случая не е съобразен §1, т. 34 от ЗКПО, съгласно който неистинност на документ следва да се установи по съдебен ред, а не може просто да се твърди или предполага от органите по приходи. В счетоводството е отразен извършения разход при спазване на всички изисквания на закона. Осчетоводено е и получаването на доставка/услуга. Не е направено разграничение между закупените материали и извършените услуги.

Не са налице основания за увеличаване на финансовия резултат на дружеството, съответно определяне на допълнителен данък и лихви за просрочие. В съдебното заседание по делото процесуалният представител на жалбоподателя моли да му бъдат присъдени направените разноски.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОДОП“ (със старо наименование ”О.”) – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител пледира за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД, след като прецени доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

На основание Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 907814/30.11.2009г., издадена

от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” в Дирекция Д. при на ТД на НАП С., /оправомощена със Заповед РД-01-131 от 22.03.2007г., издадена от директора на ТД на НАП С./ е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗКПО /отм. и нов/ за периода от 01.01.2006г. до 31.12.2007г. и по ЗДДС /отм. и нов/ за периода от 01.08.2006г. до 30.06.2007г., от 01.08.2007г. до 28.02.2008г., от 01.04.2008г. до 30.04.2008г., от 01.06.2008г. до 31.08.2008г. Ревизията е повторна за периода и е във връзка с Решение № 1630/27.10.2009г. на директора на Дирекция О. С..

Издаден е Ревизионен доклад /РД/ № 907814/22.03.2010г., от лицата, оправомощени със ЗВР, въз основа на който е издаден и оспорения Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН] от 10.08.2010г., издаден от Б. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед № К 907814/19.04.2010г., издадена от органа възложил ревизията.

През ревизирания период [фирма] е извършвало основно продажба на газ пропан - бутан в газостанция, находяща се в [населено място] и строително – монтажни /СМР/ и строително - ремонтни дейности /С./, състоящи се в реставрация на училище „С. Л.”, покрива на С. опера, Б. църква и други. Във връзка с последните дружеството има сключени договори с Министерство на културата, [фирма], „Национален исторически музей”, [фирма], [община] и др.

С РА на дружеството са определени следните задължения за довносяне: в размер на 365 296,85 лв. - ДДС и съответните лихви в размер на 165 221,92 лв., 198 060,06 лв. корпоративен данък и съответните лихви в размер на 83 425,34 лв. или общо: 812 004,17лв.

Съгласно констатациите на РД за цитираните данъчни периоди ревизиращият орган е извършил корекция на декларираните от данъчния субект стойности, дължащи се на непризнато право на данъчен кредит в размер на 361 356,85 лв. по фактури, издадени от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], тъй като не са изпълнени изискванията на чл.64, ал.1 във връзка с чл.6 и чл.9 от ЗДДС /отм./, както и на чл.68, ал.1 и чл.69, ал.1 във връзка с чл.6 и чл.9 от ЗДДС.

Съгласно приетото по делото и неоспорено от страните заключение на назначената съдебно-счетоводна експертиза се установява, че процесните фактури с подизпълнителите [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма] и „С. Г. Н." са отразени в счетоводството на жалбоподателя [фирма] по Д-т сметка 6021 "Разходи за външни услуги" ,Д-т сметка 4531 "Начислен данък за покупките" срещу К-т на сметка 401 „Доставчици".

Стойностите по процесите СМР, по които жалбоподателя [фирма] е получател са отразени в счетоводството като разход по сметка 6021 „Разходи за външни услуги". Осчетоводяването на разходите за СМР е извършено въз основа на издадените от доставчиците фактури и подписаните между [фирма] и доставчиците приемо-предавателни протоколи. Счетоводните записвания по вид, количество и стойност съответстват на протоколите за извършените СМР и издадените от подизпълнителите процесни фактури.

Въз основа на извършения анализ на счетоводните записвания при жалбоподателя се установява, че в значителна степен е налице съответствие по вид, количество и стойност на получените от Стаза 2 О. строителни услуги и изпълнените от дружеството строителни услуги по отношение на възложителите за същите обекти с изключение на: минимални разлики по вид,

количество и стойност на извършени от подизпълнителите строителни услуги, но неприети от възложителя (същите са останали като разход за сметка на жалбоподателя); технически грешки при актуването от жалбоподателя [фирма], поради големият обем СМР, по-голямата продължителност на извършването им, както и в повечето от случаите - двама и повече подизпълнители на дадения обект; извършени строителни услуги, които не са обект на задачата на експертизата, т.к. са отпаднали като спорни по време на ревизията.

Периодите на отчитане на получените от [фирма] СМР в някои от случаите не съвпадат с периодите на отчетените от [фирма] СМР към възложителите поради обичайното несъвпадение в бранша строителство между периода на приемане на СМР от подизпълнителите и тези приети от възложителите.

Тъй като на известните за вещото лице данни за местонахождението на преките доставчици по процесите доставки на строителни услуги - - [фирма]; [фирма]; [фирма]; [фирма] и „С. Г. Н.“, същите не са били открити и поради факта, че представените по делото доказателства не са достатъчни, експертизата не е могла да даде заключение за счетоводното отчитане на процесните доставки на строителни услуги, за разходите за възнаграждения за труд и разчетите с фондовете по ДОО, ЗО по трудови и извънтрудови правоотношения, както и за разходите за външни услуги, отчитани от доставчиците.

Както в отменения, така и в действащия от 01.01.2007г. Закон за данъка върху добавената стойност, реалността на доставките е задължително условие за законосъобразно възникване и упражняване на правото на данъчен кредит от получател по доставката. Притежаването на фактура, която отговаря на изискванията на чл.114 и чл.115 от ЗДДС, в която данъкът е посочен на отделен ред по отношение на стоки и услуги, по които лицето е получател е само условие за упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, но не и единствено условие за възникването му. Недостатъчно условие за възникване на правото на данъчен кредит е и самото начисляване на данък от доставчика. В ЗДДС няма изрично предвидени доказателствата, чрез които да се доказва реалността на извършена доставка, защото в практиката доставките и съответно доказателствата за тях могат да бъдат най-различни, в зависимост от спецификата на конкретната доставка. Ето защо събраните по делото доказателства, от които се ползва жалбоподателят следва да се изследват и анализират конкретно за всеки доставчик и извършените от него доставки на услуги, с оглед признаването на правото на данъчен кредит по отделните фактури.

1. Относно доставчика [фирма] и издадената от него фактура № 534/14.08.2006г. с ДДС 7900лв и предмет на доставката ”гипсокартон и скелета” правото на данъчен кредит е признато с Решението на Директора на Дирекция „О.” и РА е частично изменен, като размерът на задължението за данъчен период м. 08.2006г. – 49 936,29 лв. е изменено на 42 036,29 лв., ведно със съответните лихви.

2. Относно доставчик [фирма]:

Изготвено е ИПДПОЗЛ № 10-53-06-9232/10.12.2009г. относно фактура № 2627/31.08.2006г. с ДО 98 400,00 лв. и ДДС 19 680,00 лв. и предмет на доставката „СМР по договор”. От дружеството са представени Договор за СМР от 14.08.2006г., ведно с Приложения 1,2,3,4, фактурата, СД по ЗДДС, Дневник за продажбите и протокол за приемане на същите за съответния период, хронологии на сч. с/ки 411 и

4532 и оборотна ведомост за м. 08.2006г.

С цитирания Договор [фирма] възлага, а [фирма] приема срещу възнаграждение да извърши СМР и С. на обект „Национална опера и балет”. Съгласно Договора [фирма] участва само с труд, материалите са за сметка на възложителя. Разплащането е уговорено да се извърши срещу фактура и приложение за извършените СМР и С. дейности за съответния месец, подписано и подпечатано от представители на двете страни по споразумението.

Ревизиращият орган е установил, че фактурата е включена в СД по ЗДДС и в Дневника за продажби за съответния данъчен период, съгласно изискванията на чл.55, ал.6 от ЗДДС /отм./. Разплащанията са извършени изцяло по банков път.

Констатирано е в РА, че дружеството не разполага с необходимия материален, технологичен и кадрови потенциал за извършване на доставката. От извършената проверка в информационни масив на НАП е констатирано, че дружеството не е имало за периода 01.08.2006г. - 31.08.2006г. назначен персонал на трудов договор. Не са представени извлечения от сч. с/ки 401, 411 и 503. В представената оборотна ведомост няма отразени дълготрайни материални активи.

В РД е отразено, че за периода на издаване на фактурата, с влязъл в сила РА № [ЕГН]/15.03.2010г. е установено, че за доставчика „няма данни за наличие на кадрова, техническа и материална обезпеченост за извършване на фактурираните доставки, фактурите са издадени без да е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл.25 от ЗДДС /отм./, а данъкът е начислен неправомерно по реда на чл.55, ал.6 от ЗДДС/ отм./ Предвид изложеното ревизиращият орган е приел, че не е налице доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС /отм./ по фактурата на цитирания доставчик и на основание чл.64, ал.1 от ЗДДС /отм./ е отказал на жалбоподателя правото на данъчен кредит в размер на 19680,00 лв. за данъчен период м. 08.2006г.

Настоящата съдебна инстанция счита, че жалбата в тази част е неоснователна.

От приложените към преписката доказателства е видно, че данъкът е начислен по реда на чл.55, ал.6 от ЗДДС /отм./. Съгласно клаузите на договора [фирма] участва само с труд, материалите са за сметка на възложителя. Към преписката е приложена Справка за подадени Уведомления по чл.62 от Кодекса на труда /КТ/, в която фигурират лица на длъжност „работник строителство”, „общ работник строителство” и др. Няма доказателства за реално сключени договори с работници, тъй като в представената от дружеството Оборотна ведомост липсват сч. с/ки 421 „Персонал” и 455 „Разчети по социално осигуряване” със съответните записвания по тях, удостоверяващи начислени и изплатени работни заплати и начислени и внесени осигурителни вноски. Дружеството не е доказало по безспорен начин наличие на кадрова и техническа обезпеченост за извършване на фактурираните услуги. Последното се потвърждава и от резултатите от извършената ревизия на дружеството /влезлия в сила РА/, както и от липсата на приложена по делото присъствена форма 76. Няма безспорни доказателства, че СМР са извършени именно от доставчика [фирма].

Поради горното законосъобразен е изводът на решаващия орган, че липсва доставка на услуги по смисъла на чл.6 от ЗДДС /отм./ по спорната фактура. Липсва и облагаема доставка по смисъла на чл.64, ал.1, т.3 от ЗДДС /отм./. При липса на категорични данни за реалност на доставката е без значение обстоятелството дали данъкът е заплатен по „ДДС-сметка” на доставчика.

3. Относно доставчик [фирма] възраженията на жалбоподателя са приети за основателни от решаващия орган в Решение 679/26.04.2011г. и РА е изменен, като размерът на задължението за данъчен период м. 11.2006г. – 57 493,43 лв. е установено в размер на 37 645,83 лв., ведно със съответните лихви.

4. Относно доставчик [фирма]:

Не е признат данъчен кредит по доставки от [фирма], в общ размер на 13 371.50 лв. по фактури с номера: 574/17.10.2006г., 578/23.10.2006г., 585/01.11.2006г., 590/16.11.2006г., 591/22.11.2006г., 592/23.11.2006г., 594/05.12.2006г., 815/15.12.2006г., 1388/27.12.2006г. 17/10.01.2007г., 35/17.01.2007г., 139/21.02.2007г.

Изготвено е ИПДПОЗЛ № 10-53-06-9232/04.10.2010г. относно 12- те броя фактури за извършени СМР по Договор от 2006г. и 2007г. От дружеството са представени по опис исканите документи, както следва: заверени копия на фактурите, придружени с банкови извлечения и фискални бонове; аналитичен регистър на сч. с/ки 421, 4532, 503; хронологичен регистър за периода от 01.01.2006г. до 31.12.2007г.; Договор от 29.08.2006г. с приложения, протокол и Анекс; свидетелство за регистрация на ЕКАФП; СД по ЗДДС с протоколи и Дневници за покупки и продажби за периода м. 10.2006г. - м. 02.2007г. Ревизиращият екип е установил, че фактурите са включени в СД по ЗДДС и в Дневниците за продажби за съответните данъчни периоди.

Представен е Договор от 29.08.2006г., съгласно който [фирма] възлага, а [фирма] приема да извърши ремонтни дейности на сградата на Средно художествено училище по приложни изкуства /С./ „Св. Л.“. Съгласно договора [фирма] участва само с труд, а материалите са за сметка на възложителя. Извършените дейности по видове са подробно описани в Приложение № 1, което е неразделна част от договора.

Ревизиращият орган е установил, че общата стойност на фактурираните от [фирма] услуги е 133 686,50 лв. /с вкл. ДДС/.

От извършената проверка в информационната система на НАП е констатирано, че за съответния период в [фирма] са наети само две лица на трудов договор на длъжности деловодител и снабдител. От представените документи не става ясно кой е извършил услугата, от кого са закупени материалите, не са представени доказателства за техническа обезпеченост. Дружеството е представило Справка за физическите лица, на които през 2007г. са изплатени доходи, различни от такива по трудови правоотношения, но услуги са фактурирани и през 2006г. Не е представена Обратна ведомост за съответните периоди. Не е доказана кадрова обезпеченост за извършване на фактурираните услуги.

Предвид изложеното правилно според настоящата инстанция ревизиращият орган е приел, че не се доказва по безспорен начин реалността на фактурираните услуги и на основание чл.64, ал.1 във връзка с чл.6 и чл.9 от ЗДДС /отм./, съответно чл.68, ал.1 и чл.69, ал.1 във връзка с чл. 6 и чл.9 от ЗДДС е отказал на жалбоподателя правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 13 431,50 лв. за данъчни периоди м. 10.,11.,12.2006г. и м. 01.,02.2007г. по издадените от [фирма] фактури.

Според жалбоподателя [фирма] е осигурило техническата и материална обезпеченост на доставчика. Според него кадровата обезпеченост на

[фирма] е налична и доказателства в тази насока са представени първоначално в хода на предходната ревизия – справка за назначени лица за 2007г., аналитичен регистър на сч. с/ка 421 „Персонал” за 2006г. и 2007г., декларации за приети записи за 2007г., справки по чл.62 от КТ.

В тази ѝ част жалбата е неоснователна, тъй като дружеството не представя безспорни доказателства, че притежава кадрова обезпеченост за извършване на фактурираните доставки. От приложените документи не става ясно кой е действителният изпълнител на услугата, предмет на договора със [фирма]. Представена е Справка за физическите лица, на които през 2007г. са изплатени доходи, различни от такива по трудови правоотношения, но услуги са фактурирани и през 2006г. Не е представена Оборотна ведомост за съответните периоди, за да се проследи движението на съответните счетоводни сметки. От Аналитичен регистър на сч. с/ка 421 „Персонал” за 2006г. е видно, че има начислени и изплатени възнаграждения по граждански договор, но същите не са потвърдени с Оборотна ведомост и Справка по чл.57 от ЗОДФЛ /отм./.

Приетата по делото съдебно-техническа експертиза установява, че при извършената съпоставка между видовете С. актувани към възложителите на [фирма] и видовете работи и количества актувани към подизпълнителя се констатира, че в изпълнение на договорните отношения [фирма] е изпълнявал в периода от м. август 2006г. до м. февруари 2007г., строително ремонтни работи на обект С.. При съпоставката по вид, количество и стойност, ВЛ констатира несъответствие по вид, както и несъответствие по количество за някои видове работи актувани от подизпълнителя спрямо [фирма] с актуваните строителни работи между [фирма] и възложителя [фирма].

ВЛ констатира и несъответствие по отношение периода. Някои видове работи са актувани в по-ранен период към възложителя на [фирма], а след това са актувани от подизпълнителя, но същите са актувани в период в който „С. 11” вече е имал сключен договор за изпълнение на С. , но все още не е бил актувал.

Установяват се разлики в количествата за някои видове СМР и С., които вероятно се дължат на технически пропуски.

[фирма] изпълнява демонтаж и монтаж на покривни и тенекеджийски работи за което е необходимо работници с квалификация - тенекеджии, хидроизолации и общи работници. За демонтажните работи не е необходима специална квалификация на работниците.

По делото има справка за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения за 2007г, но няма данни за дейността която са изпълнявали тези лица, както и за квалификацията им. Няма приложена присъствена форма 76.

В конкретния случай, предвид и заключението на експертизата, изводът на органа по приходите, че липсва доставка на услуги по смисъла на чл.6 от ЗДДС /отм./ по спорните фактури от 2006г., оттам липсва и облагаема доставка по чл.64, ал.1, т.3 ЗДДС /отм./ е обоснован и законосъобразен. По отношение на издадените от [фирма] фактури през 2007г. не се установява наличие на данъчно събитие по смисъла на чл.25, ал.1 и ал.2 от ЗДДС, както и фактическо извършване на доставки на услуги по смисъла на чл.9, ал.1 от

ЗДДС, поради което за ревизираното лице не следва да възникне правото на приспадане на данъчен кредит по същите.

5. Относно доставчик [фирма]:

Не е признат данъчен кредит по доставки от "И. - К. Б."

Е., ЕИК[ЕИК], в общ размер на 23 621.58 лв. по фактури с номера

312/30.08.2006г.,	315/07.09.2006г.,	320/28.09.2006г.,	326/13.10.2006г.,
327/24.10.2006г.,	328/13.10.2006г.,	341/03.10.2006г.,	343/11.10.2006г.,
346/19.10.2006г.,	350/30.10.2006г.,	358/04.12.2006г.,	362/15.10.2006г.,
364/25.10.2006г.,	368/10.11.2006г.,	371/13.11.2006г.,	372/16.11.2006г.,
373/18.11.2006г.,	376/21.11.2006г.,	378/25.11.2006г.,	380/27.11.2006г.,
381/30.11.2006г.,	424/20.12.2006г.		

Изготвено е ИПДПОЗЛ № 10-53-06-9232/10.12.2009г. относно фактури за извършени СМР по договор от 2006г. От дружеството са представени по описание исканите документи, както следва: Договор от 29.08.2006г. и Анекс към него и два броя Протоколи за СМР, Договор от 01.10.2006г. и Анекс към него, копия от 19 бр. фактури и плащания към тях, аналитичен регистър на сч. с/ки 411, 501, 509, хронологичен регистър на сч. с/ка 411, свидетелство за регистриран касов апарат, СД по ЗДДС с протоколи и Дневници за продажби, оборотни ведомости, писмени обяснения. Ревизиращият орган е установил, че фактурите са включени в СД по ЗДДС и в Дневниците за продажби за съответните данъчни периоди.

Представен е Договор от 29.08.2006г., съгласно който [фирма] възлага, а [фирма] приема да извърши ремонтни дейности на сградата на С. „Св. Л.“ на [улица]. Услугата включва само труд без материали. Видовете ремонтни дейности са описани в Приложение № 1, неразделна част от договора. За извършената работа е издадена фактура № 312/30.08.2006г. с предмет СМР услуга по договор на стойност 41 271,12 лв. /с вкл. ДДС/. Приложени са Протоколи за установяване завършването и заплащането на натурални видове строителни и монтажни работи на обект С. от 31.08.2006г. и 30.09.2006г. С описаните в тях дейности приключва дейността на [фирма] на обекта. С Анекс към цитирания Договор на дата 30.09.2006г. двете страни се споразумяват да прекратят действието на договора.

Представен е Договор 01.10.2006г. между [фирма] и [фирма] /без посочен обект/. С Анекс от 20.12.2006г. страните предоговарят цените по извършените работи по Приложение № 1, 2 и 3 на обект „Национална опера и балет“.

На 18.01.2010г. на дружеството е връчено допълнително ИПДПОЗЛ относно извършеният ремонт на покрива на С. „Св. Л.“. Съгласно даденото обяснение от управителя на [фирма] за периода м. 08.2006г. – м. 10.2006г., същият е работил сам на обекта и бил подпомаган от общите работници на [фирма], а за м. 11, м. 12.2006г. поради спешност е включил сина си П. Б., който се е осигурявал в дружеството, за което прилага копия от ведомости. Материалната и техническа обезпеченост е подсигурана от възложителя.

Анализът на представените документи е показва, че липсват доказателства за кой точно обект се отнасят фактурираните СМР. Не са представени документи относно кадрова и материално-техническа обезпеченост на доставчика. Ревизиращият орган е установил, че [фирма] разполага с квалифициран

персонал за изпълнение на СМР по доставките и това изключва необходимостта от превъзлагане на услугите на подизпълнител. Предвид това правилно според настоящата съдебна инстанция е приел, че не е налице доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС и на основание чл.64, ал.1 от ЗДДС /отм./ е отказал правото на приспадане на жалбоподателя в размер на 23621,98 лв. по фактурите на [фирма] за данъчни периоди м.08, м. 09, м. 10, м. 11, м. 12.2006г.

На 29.08.2006г. жалбоподателят е сключил два идентични договора за извършване на ремонтни дейности на един и същ обект - С. „Св. Л.” на [улица] подизпълнителите [фирма] и [фирма]. Приложение № 1, като неразделна част от тях, съдържа едни и същи количества и видове СМР. С договорите [фирма] поставя за изпълнение едни и същи ремонтни дейности на двамата изпълнители, което навежда на съмнения, относно реалността на доставките. Според жалбоподателя след прекратяването на договора му с [фирма], довършването на обекта се поема от контрагента му [фирма], но в този случай логично е договорът с последния да се сключи след датата на прекратяване на договора с [фирма], а не на 29.08.2006г., а Приложение № 1 към него да съдържа не същите, а останалите, неизпълнени от [фирма] ремонтни работи по вид и количество.

Не представляват убедително доказателство представените едва в съдебната фаза присъствени форми 76 за различни обекти, на които липсва достоверна дата и които в хода на ревизионното производство не са били представени. В съдебното заседание разпитаният свидетел Б. потвърждава единствено, че подписът положен върху таблиците е негов. Видно от представените допълнително доказателства от ответника, за [фирма] се твърди например, че лицата Р. С. К., ЕГН: [ЕГН], Е. С. С., ЕГН: [ЕГН], А. И. Я., ЕГН: [ЕГН] и М. С. К., ЕГН: [ЕГН] са работили към посоченото дружество. От представената справка в информационната система на НАП се установява, че през този период, тези лица са работили и осигурявани от други работодатели, а именно Р. К. към „М. И. - МИИВ” за периода от 03.02.2006-г. до 01.11.2006 г., към „Д. - СИ” за периода от 20.12.2006 г. до 25.06.2008 г., към „Д.” за периода от 22.10.2008 г. до 01.06.2010 г.; А. Я. към „И. - МК И.” за периода от 10.08.2004 г. до 01.07.2009 г., към „Ф.-21” от 11.07.2007 г. и т.н.; Е. С. към „Д.” за периода от 21.08.2006 г. до 01.06.2010 г. и М. К. към П. Х. за периода от 04.08.2006 г. до 03.01.2012 г., т.е. през процесните периоди лицата са полагали труд за други работодатели.

Настоящата съдебна инстанция споделя извода на решаващия орган, че не е доказано, че подизпълнителят разполага с кадрова обезпеченост за извършване на фактурираните от него СМР. От представените Обратни ведомости е видно, че през м. 08, м. 09, м. 10.2006г. няма начислявани и изплащани работни заплати, такива има само за м.11, м. 12.2006г. От Справката за подадени Уведомления по чл.62 от КТ е видно, че през процесния период е назначено по трудов договор само лицето П. К. Б. от дата 13.11.2006г. Представен е трудов договор на Г. Б. Г., който е прекратен на 03.02.2006г. Този извод е валиден за всички фактури, издадени по договорите с [фирма].

Органът по приходите законосъобразно е приел, че липсват доказателства за

извършена реална доставка по фактурите на [фирма] и на основание чл.64, ал.1, т.3 във връзка с чл.6 от ЗДДС /отм./ е отказал правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по тях, поради изложеното РА в тази част следва да бъде потвърден.

6. Относно доставчик [фирма]:

По отношение на този доставчик не е признато право на данъчен кредит, в общ размер на 277 411.60 лв. по фактури, подробно описани в РД и РА.

Изготвено е ИПДПОЗЛ № 10-53-06-9232/10.12.2009г. относно издадените от доставчика фактури, за извършени СМР по договор от 2006г., 2007г. и 2008г. На 29.12.2009г. от дружеството са представени документи по опис: - Договор от 27.12.2006г. за извършване на СМР и С. /без посочен обект/. Към него са приложени фактури, Приложения от 1 до 12 и 2 бр. Анекси; - Договор от 01.10.2006г. за извършване на СМР и С. /без посочен обект/. Към него са представени фактури и Приложения от 1 до 3, 3а, 3б, 3в, 3г.; - Договор от 01.11.2007г. за извършване на дейности на обект в [населено място], с фактури и Приложения; - Договор от 01.11.2007г. за извършване на дейности на обектите /офиси в С., Б., Б., Н., Стара З., В. и Ц./, описани в Приложение № 1, неразделна част от договора и Анекс към него; - Договор от 10.01.2008г. за извършване на дейности на обект в [населено място] с Приемо-предавателни протоколи за изпълнени дейности.

Ревизиращият орган е установил, че част от фактурите са с предмет СМР по Договор от 27.09.2006г. Такъв Договор не е представен както от жалбоподателя, така и от [фирма]. Жалбоподателят е представил писмено обяснение за допуснатата грешка, като следва да се счита Договор от 01.10.2006г. В последния обаче не е посочен обекта, на който ще се извършват СМР.

Анализът на представените документи е показал, че [фирма] е ползвал труд само от собствения си персонал. По данни от информационната система до 30.10.2006г. е имало едно лице, назначено на трудов договор на длъжност „куриер“. За периода м. 11, м. 12.2006г. е имало пет назначени лица на длъжност „общ работник в строителството“ на непълно работно време от 4 часа. За 2006г. и 2007г. няма подадена справка по реда на чл.57 от ЗОДФЛ /отм./ за изплатени суми по граждански договори. Поради това е прието, че не е доказана кадрова обезпеченост на дружеството.

Към Договор от 01.11.2007г. е представено Приложение за 8 обекта в изброените по-горе градове, а са представени само приемателно-предавателни протоколи към фактура № 92/27.08.2008г. За останалите фактури няма яснота как е формирана цената и какви дейности са извършени по тях. Не са представени доказателства за командированите лица – заповеди за командировки, отчети за извършената работа, разходи за нощувки и др.

Органът по приходите е установил, че Приложенията към договорите са без дати и не съответстват по стойност на издадените фактури. От тях не става ясно кое приложение за коя фактура се отнася, както и за кой точно обект става въпрос, за кой период са извършени съответните СМР.

Предвид изложеното ревизиращият екип правилно е достигнал до извода, че

няма безспорни доказателства за реално извършване на спорните доставки именно от [фирма] и е отказал на жалбоподателя правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 272 311,60 лв. за данъчни периоди м.10, м. 11, м. 12.2006г., м.03, м. 04,м. 05, м. 06, м. 08, м. 09, м. 11 и м. 12.2007г., както и за м. 02, м. 04, м. 06,м. 07,м. 08.2008г.

С Възражението си срещу РД жалбоподателят е представил копия на 11 бр. граждански договори на [фирма] за периода от 01.10.2006г. до 30.11.2006г., но липсват на доказателства за изплатени суми по тях.

В хода на съдебното следствие са представени от [фирма] 12 броя граждански договори, сключени с физически лица в периода от 01.10.2006г. до 31.08.2008г. и справки за подадени уведомления по трудови договори 17 броя. Представени са допълнително като доказателство и таблици за отчитане явяването на работа в [фирма] на различни обекти за 2008г., както и разходни касови ордери. Представени са ведомости за заплати общо 23 броя, като само ведомостите за заплати за м. Я., м. Февруари 2007г. и м. Я. и м. Март 2008г. са подписани от посочените в тях лица. Съдът не ги кредитира като годно доказателство, предвид обстоятелството, че подписите са положени с един и същи почерк, а срещу някои имена стоят еднакви подписи, което буди съмнения, относно тяхната достоверност. Поради това не представляват убедително доказателство и представените допълнително присъствени форми 76 за най-различни обекти, на които липсва достоверна дата и които в хода на ревизионното производство не са били представени. В съдебното заседание разпитаният свидетел В. потвърждава единствено, че подписът положен върху таблиците е негов. Поименно изброените в присъствените книги работници не са идентифицирани с никакви лични данни, освен име.

Настоящата съдебна инстанция счита, че жалбата в тази ѝ част е неоснователна.

От представените Ведомости за заплати и от Справката за подадените уведомления по чл.62 от КТ е видно, че през периода на издаване на фактурите дружеството има назначени лица по трудов договор, като повечето от тях са на 4 часов работен ден. Поради това наличният персонал е недостатъчен за извършване на големия обем фактурирани СМР. Липсват доказателства за изплащане на суми по граждански договори.

По отношение на Договора от 10.01.2008г. също не е доказана кадрова обезпеченост на дружеството за извършване на фактурираните услуги за обект в [населено място]. Не е ясно за какъв обект се отнасят, кой е възложителят, няма представен договор с него, както и доказателства за престоя на персонала в [населено място]. Аналогични са изводите и по отношение Договорите от 01.11.2007г. за извършване на дейности на обекти /офиси/ в различни градове на Б. и обект в [населено място].

Предвид изложеното не може да се направи извод за достатъчно наличие на кадрова обезпеченост на [фирма] за извършване на големия обем фактурирани доставки, а оттук и за реалността на същите. На основание чл.64, ал.1, т.3 във връзка с чл.6 от ЗДДС /отм./ и чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1 във връзка с чл.9 от ЗДДС РА следва да се потвърди като правилен и законосъобразен в частта на непризнато право на приспадане на данъчен

кредит по спорните фактури от 2006г., 2007г. и 2008г., издадени от този доставчик.

7. Относно доставчика [фирма]:

С жалбата пред директора на Дирекция „О.“ непризнатият кредит по фактурите издадени от [фирма] не се оспорва, поради което в тази си част РА е влязъл в сила.

В конкретния случай предмет на доставките по процесните фактури са услуги. По смисъла на чл. 9, ал. 1 от закона за ДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга. Самото извършване на една услуга е факт от обективната действителност и поради това за него следва да съществуват безспорни доказателства както относно резултатите, така и относно фактите, обуславящи икономическата изгода и намерението на страните. С оглед спецификата на фактурираните услуги - СМР услуги, наличието на кадрови потенциал е от основно значение за реалното им осъществяване. Доставките на СМР касаят услуга извършвана с личен труд от физически лица с подходяща техника и инструменти. Кадровата обезпеченост е от значение за доказване на факта, че между страните действително е извършена облагаема доставка. В конкретния случай нито един от доставчиците не е доказал и не е представил доказателства за наличие на достатъчен на брой персонал, необходим за осъществяване на фактурираните услуги. При извършената служебна проверка в информационната система на НАП е установено, че доставчиците не са имали назначени лица на трудов договор, с квалификации отговарящи на фактурираните услуги. Допълнително представените в хода на съдебното производство присъствени книги, ведно с граждански договори и разписки за изплатени възнаграждения за част от доставчиците имат характер на частни документи и като такива съставляват единствено доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях са направени от тези лица, поради което следва да се преценяват с оглед на всички останали доказателства.

По отношение на цитираната от жалбоподателя европейската съдебна практика следва да се има предвид, че упражняването на правото на приспадане не обхваща ДДС, който само е посочен във фактурата, но не е дължим - т.53 от решение на С. по дело С-454/98. В този смисъл, за да се определи дали за получателя по фактурата е възникнало право на приспадане на начисления ДДС е необходимо да се извърши обща преценка на всички обективни факти, които имат значение, за да се определи дали фактурираната доставка е действително извършена. От друга страна, от практиката на С. - решение по дело С-342/87, С-454/98, следва, че правото на данъчен кредит на едно данъчнозадължено лице за начислен ДДС по доставка на стоки или на услуги от друго данъчнозадължено лице е ограничено до дължимия ДДС, който съответства на облагаемата доставка, като това право не се разпростира върху ДДС, който е дължим само заради това, че е посочен във фактурата.

По ЗКПО /отменен и нов/ се оспорва извършеното с акта увеличение на финансовия резултат със сумата от 992 45,39 лв. по фактури на цитираните

по-горе доставчици. Ревизиращият орган е приел, че в сч. с/ка 602 „Разходи за външни услуги” са отчетени разходи за услуги, без те да са реално извършени, тъй като от ревизираното лице и от издателите на фактурите не са представили доказателства за извършването на услугите. Предвид това на основание чл.23, ал.2, т.13 от ЗКПО във връзка с чл.15, ал.3, т.2 от ЗКПО /отм./ е извършил увеличение на финансовия резултат за 2006г. с цитираната сума по фактурите на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. За финансовата 2007г. увеличението на финансовия резултат е на основание чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО със сумата от 376 16,00 лв. по фактурите на [фирма] и [фирма].

Жалбоподателят счита, че неоснователно е увеличен финансовият резултат, тъй като с представените с жалбата доказателства се доказва реалното извършване на спорните доставки. Позовава се на принципа на съпоставимост на приходите и разходите и на практиката на ВАС.

Съгласно чл.14, ал.1 от ЗКПО /отм./, когато една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, дължимият данък на лицата се определя, без да се взема под внимание частично или изцяло резултатът от тези сделки. Съгласно чл.15, ал.2 от ЗКПО /отм./, в случаите по чл.13 и чл.14, когато резултатът за отчетния период на данъчно задължените лица е намален или е отчетена загуба, при определяне на дължимия данък се увеличава финансовият резултат преди данъчното преобразуване със сумите, произтичащи от тези търговски и финансови взаимоотношения или от тези сделки. В конкретния случай нито ревизираното лице, нито издателите на фактурите са представили безспорни доказателства за реално извършване на услугите. Налице са обстоятелства по чл.15, ал.3, т.2 от ЗКПО /отм./ и на основание чл.23, ал.2, т.13 от ЗКПО /отм./ ревизиращият орган правилно е извършил увеличение на финансовия резултат за финансовата 2006г. със сумата от 854 207,39 лв. по фактурите на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Съгласно разпоредбата на чл.16, ал.1 от ЗКПО в редакцията за 2007г., когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно ал.2 на същия член, за отклонение от данъчно облагане се смята и по т.4. заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. Предвид цитираната разпоредба ревизиращият орган законосъобразно е извършил увеличение на финансовия резултат за финансовата 2007г. с цитираната по-горе сума, съответно размерът на допълнителният корпоративен данък е правилно определен, ведно със съответните лихви.

Предвид горното жалбата се явява неоснователна и недоказана и като такава следва да се отхвърли. Предвид изхода на делото на ответника на

основание чл.161, ал.1 от ДОПК се дължи юрисконсултско възнаграждение, което съдът определя на 7 210 /седем хиляди двеста и десет/ лева.

Водим от горното и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, I АО, 11 с-в

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], [жилищен адрес] представлявано от Б. Д. Х. срещу Ревизионен акт №[ЕИК]/10.08.2010г., издаден от Б. И. на длъжност главен инспектор по приходите при на ТД на НАП [населено място], частично потвърден с Решение №679/26.04.2011г. на Директора на Дирекция „О.“ при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], [жилищен адрес] да заплати на Дирекция „ОДОП“ (предишно наименование Дирекция „О.“) - С. при ЦУ на НАП сумата от 7 210 /седем хиляди двеста и десет/ лева юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред ВЪРХОВНИЯ АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД в 14-дневен срок от съобщенията до страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: