

РЕШЕНИЕ

№ 6089

гр. София, 13.11.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в
публично заседание на 31.10.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова и при участието на
прокурора НИКОВА, като разгледа дело номер **1563** по описа за **2011** 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.

Делото е образувано по жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК] [населено място] срещу
Ревизионен акт (РА) №[ЕИК]/19.06.2008г., издаден от орган по приходите при ТД на
НАП София. Настоящото производство е ново разглеждане на горната жалба в
посочената част след като с решение № 2334/16.02.2011г. по адм.дело № 5754/2010г.
ВАС е отменил частично решение №3/17.02.2010 г. по адм.д. №512/2009 г. по описа
на Административен съд София-град, постановено при първото разглеждане на
делото. В постановеното от ВАС решение са дадени указания задължителни за съда
при по нататъшното разглеждане на делото.

Предмет на обжалване в настоящото производство е законосъобразността на РА
№[ЕИК]/19.06.2008г.в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит по
доставки от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] както следва:

- в размер на 1 554 382,19 лв. по 15 броя данъчни фактури, издадени от
[фирма]-гр.София за данъчни периоди: м.11.2006 г.: м. 12.2006 г.; м.м. 01. 02. 03. 05.
06. 07. 08. 09. 10.2007 г.;

- в размер на 7 735, 93 лв. по фактури № №: 29/02.11.2005 г., 21/11.09.2005 г.,
20/20.08.2005 г., 4/09.05.2005 г. и 43/09.12.2005 г., издадени от [фирма];

- в размер на 37 207,89 лв. по фактури № №: 07/26.05.2005 г., 12/23.02.2006 г.,
15/10.03.2006 г., 18/14.04.2006 г. и 21/21.06.2006 г., издадени от [фирма] и

- в размер на 2 702, 40 лв. по фактура № 83/11.09.2007г. , издадена от [фирма].

Становищата на страните по очертания предмет на обжалване са:

Жалбоподателят – [фирма] поддържа жалбата, като претендират отмяна на ревизионния акт по подробни съображения, допълнени и в писмени бележки. Претендира разносните по делото.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОУИ“- София при ЦУ на НАП оспорва жалбата и я намира за неоснователна. Заявява искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийската градска прокуратура счита, че жалбата е неоснователна.

По допустимостта на жалбата

Въпросът за допустимостта на жалбата е решен с окончателно определение № 11625/07.10.2009 г. на ВАС по адм.дело № 9820/2009г. „Производството пред административния съд, образувано по жалбата на [фирма] срещу мълчаливо потвърдения РА №[ЕГН]/19.06.08г., издаден от орган по приходите на ТД на НАП-София град е допустимо“. Следователно подадената в срок жалба от надлежна страна срещу обжалваем акт се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана относно нейната основателност

По основателността на жалбата:

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

При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Оспорваният в настоящето производство РА е издаден от Р. Б. Т., на длъжност гл. инспектор по приходите при ТД на НАП – [населено място]. Същата е определена за компетентен орган по издаването му със съответната заповед, издадена от органа, възложил ревизията на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Предвид изложеното съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 118, ал. 2 от 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 от ДОПК правомощия.

РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на законосъобразността на процесния акт. Извършването на ревизия на „[фирма]“ е възложено със Заповед № 3308/24.07.2007г., изменена със: ЗВР № 5463/29.11.2007 г., ЗВР № 800628/31.01.2008г. и ЗВР № 801261/04.03.2008 г. - всичките издадени от началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП София [населено място] с компетентност по възлагане на ревизии видно от приложената Заповед № РД 01-243/28.04.2006г. на териториален директор на ТД на НАП - София. Ревизията е за определяне задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периода от 01.02.2005г. до 31.10.2007г. В срока по чл.117 ДОПК е издаден Ревизионен доклад № 801261/21.04.2008г., срещу който от страна на дружеството е подадено възражение с вх. № 03-53-07-1194/05.06.2008г. и са представени писмени доказателства. Въз основа на доклада е издаден обжалваният РА от инспектор по приходите, упълномощен със Заповед за определяне на компетентен

орган № К 801261/24.04.2008г., издадена от органа, възложил ревизията. РА е връчен редовно на 26.06.2008 г. При тази хронология на ревизионния процес и извършени в хода му действия съдът намира, че са спазени процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е надлежно уведомявано за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията, обезпечено е правото му на защита, събирани са относимите доказателства, чрез допустимите способи и доказателствени средства.

Спорът по приложението на материалния закон се свежда до следното, очертано от указанията на касационната инстанция, дадени с решение № 2334/16.02.2011г. по адм.дело № 5754/2010г. ВАС: „След конкретен анализ при посочване на конкретните доказателства за видовете и количествата осъществени СМР от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] съдът при новото разглеждане на делото да обоснове изводи по съществуващото на спора, съобразно дадените указания.“ А указанията на ВАС са: „да се проверят дали са налице всички относими актове и протоколи за извършени СМР на съответни етапи от строителството, съобразно изискванията на НАРЕДБА № 3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, издадена от министъра на регионалното развитие и благоустройството, обн., ДВ, бр.72 от 15.08.2003 г., изм., бр.37 от 4.05.2004 г., в сила от 5.11.2004 г., изм. и доп., бр. 29 от 7.04.2006 г., в сила от 7.04.2006г.....Указана е съпоставка между договорените между ДЗЛ и доставчиците СМР и фактурираните СМР по фактурите. По отношение на доставчика [фирма]-гр.София да се изложат мотиви по отношение на отказа по 15 бр. фактури, за данъчни периоди: м.11.2006 г.: м. 12.2006 г.; м.м. 01. 02. 03. 05. 06. 07. 08. 09. 10.2007 г.

Съдът като съобрази горните указания на касационната инстанция, събраните доказателства и становищата на страните обсъжда спора по същество така:

1.Относно отказан данъчен кредит по доставки от [фирма] за данъчни периоди: м.11.2006 г.; м. 12.2006 г.; м.м. 01, 02, 03, 05, 06, 07, 08, 09, 10.2007 г.

С РА е отказано правото на данъчен кредит по доставки от [фирма] за данъчни периоди: м.11.2006 г.; м. 12.2006 г.; м.м. 01, 02, 03, 05, 06, 07, 08, 09, 10.2007 г. по 15 броя фактури, както следва: № 3332/8.11.2006г.; № 3333/8.11.2006г.; № 3512/5.12.2006г.; № 4/16.01.2007г.; № 101/02.02.2007г.; № 46/07.03.2007г.; № 48/14.03.2007г.; № 51/30.03.2007г.; № 94/15.05.2007г.; № 170/14.06.2007г.; № 205/13.07.2007г.; № 196/06.08.2007г.; № 222/28.08.2007г., № 231/21.09.2007г. и № 364/03.10.2007г.-общо в размер на 1 554382.19 лева (стр.12 от РА на л.111-112 по делото).

Предмет на доставките по 13 от фактурите (№ 3332/8.11.2006г.; № 3333/8.11.2006г.; № 3512/5.12.2006г.; № 4/16.01.2007г.; № 101/02.02.2007г.; № 46/07.03.2007г.; № 51/30.03.2007г.; № 94/15.05.2007г.; № 170/14.06.2007г.; № 205/13.07.2007г.; № 196/06.08.2007г.; № 222/28.08.2007г. и № 364/03.10.2007г.) е СМР по договор за строителство на сграда Е. 2000 на изпълнител [фирма] (папка № 9, л.32- и сл. от преписката).

Ревизиращите органи отказват правото на данъчен кредит на посочено правно основание за всички фактури - чл. 25 ЗДДС във връзка с чл. 6, чл. 9, чл. 114 и чл. 86 от ЗДДС. Сочат като спорно извършването на строителството от страна на посочения в договора изпълнител – [фирма]. В РА при обсъждане на възражението на жалбоподателя се сочи (стр.27 от акта, л.127 по делото), че не са представени Актове за извършени СМР по ЗУТ и Наредба № 3, с които да е удостоверено кога, на кой

обект, в какви количества и ед.цени са извършени въпросните СМР, предмет на фактуриране. Ревизиращите намират, че не са представени протоколи акт О..12 за въпросните СМР, от които да е видно дата, количество, вид и стойност на извършените СМР по обекта. Не е ясно приети ли са от възложителя и инвеститора и заверени ли са като годни от строителния надзор. При ревизията същите тези документи са изискани и от ревизираното лице, но същото не ги представило, а представило единствено съставените на англ.език протоколи от [фирма], извършващо контрол по строителството на база подписан договор.

От протокола за извършената насрещна проверка на доставчика [фирма], № 2203-5463-02/21.12.2007г. (папка 5, л.954 и сл.) се установява, че издадените от [фирма] на [фирма] фактури са включени в дневниците за продажби и в СД за съответните данъчни периоди, отразени в счетоводството на дружеството, по тях е начислен ДДС, а плащанията са извършени по банков път. От страна на доставчика са били представени (папка 5, л.954): заверени копия на фактурите; заверено копие на част от договора, с който е възложено извършването на СМР, оборотна ведомост към 31.10.2007г.; дневник на сметка 411 за съответните периоди, аналитична партида на клиент; аналитична оборотна ведомост на сметки от група 20, дневници на продажбите, СД и Протоколи по ЗДДС за съответните периоди; приемо - предавателни протоколи към НОИ за съответните периоди и др., документи от предходни доставчици (описани са), договори за наем и др. В ПИНП е посочено, че фирмата не прилага сертификатите за извършените СМР, упоменати като основание във фактурите и описани в придружителните писма. Съгласно цитирания ПИНП, за извършване на процесните СМР прекият доставчик е използвал дружества - подизпълнители, посочени в ПИНП.

Заедно с възражението си срещу РД – вх.№ 03-53-07-1194/05.06.2008г. жалбоподателят е представил писмени доказателства, съдържащи се в приложените към делото папки – договор за строителство между [фирма] и [фирма]; споразумение от 22.02.2006 г. с [фирма] за строителен надзор и координация на обект; договор за строителен надзор със [фирма].; Разрешение за ползване, № ДК-07-03/08.01.2008 г., издадено от Столична РДНСК (в папка-приложение № 1); Протокол, обр. № 16 за установяване годността за ползване на обект; издадените от [фирма]; актове, приложение № 12 към чл. 7, ал. 3, т. 12 от Наредба № 3/2003 г., отнасящи се към отчетените, според сертификатите видове и обем работи, подлежащи на закриване за съответните периоди. Тези доказателства не са били взети предвид от органа, издал РА. На стр. 27 от акта (л. 128 от делото) е отразено, че е постъпило възражение срещу РД, което е прието за неоснователно, но не са обсъдени конкретно изброените по - горе доказателства и не са променени заключенията, така както са изложени в РД.

Съдът намира отказа на данъчен кредит по 13 от процесните фактури от този доставчик за незаконосъобразен по следните съображения.

Видно от приложените към преписката доказателства и от протокола от извършената насрещна проверка на доставчика [фирма] са налице изпълнени от доставчика условия за възникване право на данъчен кредит за получателя по реда на чл. 68 от ЗДДС (в сила от 2007 г.). Жалбоподателят е дружество регистрирано по ДОПК и ЗДДС, което притежава редовни откъм реквизити данъчни фактури, за които е установено, че са издадени от прекия доставчик, също регистрирано по ЗДДС лице. ДДС по тях е начислен по смисъла на приложимия данъчен закон, данъчната основа е

платена по банков път. Представени са и всички извлечения от съответните счетоводни сметки, имащи отражение към счетоводното отражение на стопанските операции, свързани с процесните строителни услуги, процесните фактури са включени в СД и ДП за съответния период. Също така при ревизията е констатирано, че [фирма] разполага с необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на дейността, в това число е обезпечило изпълнението на възложените му работи. Не са извършени насрещни проверки на посочените подизпълнители поради което съдът намира, че не са спорни по делото факти и обстоятелства във връзка с извършване на доставки и отразяването на данъка от подизпълнителите.

Що се отнася до това дали фактурите документират извършването на строителството именно от страна на посочения в договора и фактурите изпълнител – [фирма] съдът при анализ на събраните доказателства достига до извода, че процесните услуги са получени от жалбоподателя чрез предоставянето им от [фирма] като отговори на следните въпроси, указани в решението на ВАС:

1.1.) Дали са налице всички относими актове и протоколи за извършени СМР на съответни етапи от строителството, съобразно изискванията на НАРЕДБА № 3 от 31.07.2003 г.

Съгласно чл.6, ал.1, т.7 от Наредба № 1 от 30.07.2003г. за номенклатурата на видовете строежи процесните СМР – „изграждане на офис център” е вид строеж, който попада измежду строежите от втора и трета категория. Това съдът извежда по аргумент, че е въведен в експлоатация въз основа на разрешение за ползване, издадено от органите на Дирекцията за национален строителен контрол, което съгласно чл.177, ал.2 от ЗУТ е условие за въвеждането на строежите от първа, втора и трета категория, а очевидно от предназначението си обектът не е такъв от първа категория (аргумент от изброяването в чл.1-3 от Наредбата, където не попада).

Съобразно категорията на строежите са уредени задължителни образци за съставяне на актове и протоколи по време на строителството – Наредба № 3 от 31.07.2003г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството. Съгласно чл.1, ал.4 от тази наредба съставените и оформени съгласно изискванията й актове и протоколи имат доказателствена сила при установяване на обстоятелствата, свързани със започване, изпълнение и въвеждане в експлоатация (приемане) на строежите.

Съгласно чл.2, ал.2, т.1 за строежите от втора и трета категория задължителни са: образци № 2 (Протокол за откриване на строителна площадка и определяне на строителна линия и ниво на строежи на техническата инфраструктура), 3 (констативен акт за установяване съответствието на строежа с издадените строителни книжа), 4 (заповедна книга), 5 (акт за уточняване и съгласуване на строителния терен с одобрения инвестиционен проект), 7(акт за приемане на извършените СМР по нива и елементи на строителна конструкция), 10, 11, 12 (касаят спиране и щети), 14 (акт за приемане на конструкцията), 15 (констативен акт за установяване годността за приемане на строежа), 16 (протокол за установяване на годността за ползване на строежа) и 17 (протокол за проведена 72 часова проба при експлоатационни условия). Разрешението за строеж № 674 от 28.11.2012г. (л.10 папка приложение № 2) е съгласно одобрен проект за офис сграда „Е. 2000” с подземни гаражи.

В разглеждания случай се установяват съставяни следните актове на отделните етапи от строителството на строежа „Офис сграда” Е. 2000 с подземни гаражи както следва (образци към Приложение № 2 и сл. на чл.7, ал.3 от Наредба № 3 от 31.07.2003г. за

съставяне на актове и протоколи по време на строителството):

1) Протокол № 1 от 21.09.2006г. за предаване и приемане на одобрения проект и разрешение за строеж за изпълнение на конкретния строеж (л.12, папка приложение №1 1)

2) О..2 Приложение № 2 към чл.7, ал.3, т.2 от Наредба № 3/2003г. Протокол от 21.09.2006г. за откриване на строителна площадка и определяне на строителна линия и ниво на строежа (л.14, папка 1)

3) О..3 Приложение № 3 към чл. 7, ал. 3, т. 3 от Наредбата Констативен акт за установяване съответствието на строежа с издадените строителни книжа от 08.08.2006г. (л.19, папка 1)

4) О..4 Приложение № 4 към чл. 7, ал. 3, т. 4- Заповедна книга (л.21, папка 1)

5) О..5 Приложение № 5 към чл. 7. ал. 3, т. 5 Акт за уточняване и съгласуване на строителния терен с одобрения инвестиционен проект и даване на основен репер на строежа (л.32, папка 1)

6) О.. 6 Приложение № 6 към чл. 7. ал. 3, т. 6 Акт за приемане на земната основа и действителните коти на извършените изкопни работи (л.36, папка 1)

7) О.. 7 Приложение № 7 към чл. 7, ал. 3, т. 7 на Наредба № 3 -77 броя Акт за приемане на извършените СМР по нива и елементи на строителна конструкция (л.51 и сл. папка 1)

8) О..9 Приложение № 9 към чл. 7, ал. 3, т. 9 Акт за предаване и приемане на машини и съоръжения (л.128 и сл. папка Приложение № 2)

9) О.. 12 Приложение № 12 към чл. 7, ал. 3, т. 12 на Наредба № 3 - 69 бр. Акт за установяване на всички видове СМР, подлежащи на закриване, удостоверяващ, че са постигнати изискванията на проекта (л.132 и сл. до 207 папка 2)

10) О..14 Приложение № 14 към чл. 7, ал. 3, т. 14 на Наредба № 3, т. 14 Акт за приемане на конструкцията (л.208 и сл. папка 2)

11)) О..15 Приложение № 15 към чл. 7, ал. 3, т. 15 от Наредбата Констативен акт за установяване годността за приемане на строежа- 9.10.2007(л.211 и сл. папка 2)

12) О.. 16 Приложение № 16 Протокол за установяване на годността за ползване на строеж – Офис сграда с подземни гаражи (втори етап D, E и F) (л.216 и сл. и папка 2)

13) Окончателен доклад съгл. чл.168, ал.6 от ЗУТ (л.234 и сл. папка 2)

14) Становище за държавна приемателна комисия, сертификат за контрол и контролни проби (л.289 и сл. папка 2)

15) Разрешение за ползване на строеж „Офис сграда” „Е. 2000” с подземни гаражи, трафопост и кабели 10 KV) № СТ-12-519/03.12.2004г. (л.1, папка приложение №1)

Предвид така представените документи съдът намира, че на въпроса *дали са налице всички относими актове и протоколи за извършени СМР на съответни етапи от строителството, съобразно изискванията на НАРЕДБА № 3 от 31.07.2003 г.* следва да се отговори, *че са налице.*

Представените Протокол обр. № 16 за установяване на годността за ползване на строеж и Разрешение за ползване на обекта са официални документи и са безспорно доказателство за това, че строежът, за етапи на чието изпълнение са издавани процесните фактури, е извършен и са спазени отделните етапи от строителството, на които са съставени съответните актове и протоколи.

Както посочва и ответникът в своето решение от административното обжалване разрешението за ползване, издадено от компетентен административен орган в кръга и в упражняване на правомощията му има характера на официален документ, който с обвързваща материална доказателствена сила задължава всички да приемат, че е извършено строителство на сгради в съответствие с издадените за това книжа и при спазване на строителните норми.

1.2) Съпоставка между договорените между жалбоподателя и доставчика СМР и фактурираните СМР

Договорени СМР: Съгласно договор за строителство между [фирма] и [фирма] – л.327, папка 9 предмет на договора съгласно чл.1, т.1.1. е „строителни работи по проект „до ключ“ Е. 2000, втора строителна фаза, включващ изграждането на първокласен офис център с високо качество на изпълнение и сложни архитектурни детайли, върху имота, подробно описан в протоколите от проведени преговори (Приложение №1), приложените чертежи (Приложение №2), техническите спецификации (Приложение № 3) и разрешение за строеж (Приложение № 4). Обхватът на работите включва всички етапи на строителството до момента на издаване на разрешение за ползване и всички услуги и доставки, необходими за получаване на това разрешение, както и подsigуряването на всички комунални услуги, необходими и препоръчителни за функциониране на сградата в съответствие с нейното предназначение – банка и офис център”. Съгласно чл.1, т.1.3 - т.1.6 са уредени допълнителни услуги, доставки и услуги, свързани със захранване на обекта с ел., отопление, ВиК и телефон, монтажни работи и вс.необходими доставки и услуги по договора, извън СМР по т.1.1. Относно изпълнението на строителните работи и относно начини на плащане се предвижда фактуриране на месечна база – чл.7, т.7.2.1. При уговаряне начина на плащане – 7.2 от договора е посочено, че всички фактури ще се издават на месечна база в удостоверяем формат. Изпълнението на доставките и услугите в съответствие с договора трябва да бъде доказано преди фактуриране посредством представяне на доказателства за частично изпълнение, които трябва да бъдат одобрени или коригирани от представител на възложителя в срок до 5 работни дни. Предвидено е издаване на междинни фактури, въз основа на тези доказателства, определени като месечни документи за хода на развитие. Междинните фактури е уговорено да бъдат издавани ежемесечно в съответствие с действителния напредък по дейностите, определени в съответствие с разбивката на разходите – Приложение /7А) и придружени със съответния документ за частична дейност, който подлежи на одобрение от страна на Възложителя преди връчване на фактурите.

Фактурираните СМР –папка 10: В процесните фактури доставките са посочени като „извършени СМР по сертификат №за обект Е. 2000 в размер на ...” На отделен ред е посочено приспадане с 5 % аванс и гаранционна удръжка 10 %, след което е посочена сумата за плащане. Към всяка фактура е приложен съответния сертификат за междинно плащане, където са посочени като стойност общо строителни работи с натрупване, после изключени работи, допълнителни работи, общо работи към момента, минус сумата по предходния сертификат и обща потвърдена с това

измерване сума. Сертификатите са подписани за и от името на [фирма]. Към сертификатите са приложени Таблицы за остойностяване на извършените работи, вече оформени освен от [фирма] и от [фирма], в които се съдържа описание на извършените работи, стойност, % на завършеност. Към част от таблиците са приложени актове обр.12 (чл.7, ал.3, т.12 от Наредба №3) за установяване на всички видове СМР, подлежащи на закриване.

При анализа на договора, уговорките за начина на изпълнение и плащане и приложените сертификати, таблици и актове, се стига до извод, че процесните фактури документируют доставка на услуги за строителство в хипотеза на чл.25, ал. 4 от ЗДДС - които са с периодично, поетапно изпълнение, с оглед на което се приема, че всеки етап, за който в договора е уговорено плащане (в случая чл.7.2. от договора за строителство, където е уговорено плащане за частично изпълнение в хода на строителството, издаване на фактури на месечна база в удостоверяем формат) се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо. Жалбоподателят е договорил да плаща на доставчика си ежемесечно щом се докаже частично изпълнение, определена степен на завършеност за конкретни строителни работи. Удостоверяването на отделните етапи от изпълнението, т.нар. частично изпълнение, е възложено на едно трето лице – [фирма], а за остойностяването на извършените работи и на [фирма]. Извършените по договора за строителство между [фирма] и [фирма] СМР стойностно и количествено са отчитани с издадените от [фирма] сертификати за междинно плащане (папка 10), във връзка с таблици за извършени СМР (където е налице остойностяване на извършените работи и степен на завършеност), в част от случаите вр. с актове обр.12 за скритите работи, където е налице констатация за изпълненото като вид и количество. Това отчитане е въз основа на възлагане на [фирма] да изпълнява функции на ръководител на обекта със споразумение за строителен надзор и координация на обект, сключено между [фирма] и [фирма] – папка 9, л.265 и възлагане на [фирма] упражняването на строителен надзор в проектирането и строителството – папка 9, л.252.

Горните договорки обясняват, че към процесните фактури са издавани сертификати за междинни плащания и таблици за остойностяване на извършени работи. В контекста на обсъдените договорки следва да се приеме довода на жалбоподателя, че приложените сертификати за междинно плащане представляват приемане от страна на възложителя чрез възложения строителен надзор и координация на обект на извършените до момента работи и основание за издаване на фактура и плащане за етап от изпълнението. Действително, както посочват ревизиращите органи, тези сертификати и таблици не са подписани от възложителя и изпълнителя, обаче съгласно договора за строителство в същия е предвидено удостоверяването да се възложи на трето лице, представител на възложителя, а последният от своя страна е извършил възлагането към [фирма] и Стройперфект” ЕООД... Поради което следва да се приеме, че с издаваните сертификати за плащане се удостоверява частично изпълнение по договора за посочената в тях стойност на извършените СМР и съгласно чл.25, ал.4 от ЗДДС етап на изпълнение, който е данъчно събитие и основание за издаване на всяка от

процесните фактури. Същите са издадени в 5-дневен срок (чл.113, ал.5 от ЗДДС) от датата на издаване на сертификатите за плащане, които от своя страна удостоверяват датата на данъчното събитие съгласно посочената разпоредба (чл.25, ал.4) - етапа от изпълнението на възложеното строителство). Установено е и плащане по банков път по всяка от фактурите. Тоест в случая особеното е, че данъчното събитие не са конкретно изпълнени и удостоверени с издаване на съответен акт по Наредба № 3/2003г. строително-монтажни работи, а една съвкупност от такива определена като етап от изпълнението на възложеното строителството, частично изпълнение на договора, степен на завършеност, удостоверявано по взаимно съгласие на страните от едно трето лице с издаване на сертификат за плащане. А това обяснява и че не във всеки случай датата на съответната процесна фактура съответства например с конкретен акт по Наредба №3/2003г. или определен етап от строителството съгл. същата, защото относимо към датата на данъчното събитие е удостоверяването на етапа от изпълнението, договорен като основание за плащане. Наред с това следва да се сподели като състоятелно и изложеното от решаващия орган, че отказът на данъчния кредит по процесните фактури не може да се основава на ненастъпване на данъчно събитие доколкото в случая е доказано плащане по фактурите и извършване на строителството: С ПИНП № 2203-5463-02/21.12.2007 г. на ТД на НАП - София, офис „Център“ е установено, че данъчните основи по фактурите са платени по банков път и при така доказано плащане на документиращите СМР фактури следва да намери приложение разпоредбата на чл. 25, ал. 6 ЗДДС, съгласно която когато се извърши плащане преди настъпване на данъчното събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 до ал. 5, то данъкът става изискуем при получаване на плащането от страна на доставчика. Тоест дори да не може да се определи кога е извършена услугата, за да се приложат общите правила за настъпване на данъчно събитие, наличието на плащане определя изискуемостта на данъка с всички произтичащи от това последици за получателя и доставчика. А в случая е налице и резултатът на процесните СМР – надлежно приет от държавните органи строеж, въведен в експлоатация. Не е спорно обстоятелството, че [фирма] е строителят на обекта и фигурира като такъв във всички съставени актове и протоколи в хода на строителството. Притежаването на лиценз за упражняване на определена дейност не е относимо към предпоставките на правото на приспадане на данъчен кредит (в този смисъл и приложеното указание на изп.директор на НАП).

По делото е налице пълно доказване на извършването на услугите от строителя [фирма] по договора за строителство с [фирма]. Доказано е възлагането им, изпълнението им и приемането на резултатът от тях, удостоверено с официални документи на органите за държавен строителен контрол. В този контекст са доказани и отделните етапи от изпълнението им, за които са издадени процесните фактури. Налице са всички предпоставки на данъчния кредит.

Що се отнася в частност до тези от фактурите, издадени през 2006г.: фактури № № 3333/08.11.2006 г.; 3332/08.11.2006 г.; 3512/05.12.2006 г. (данъчни периоди м. 11, м. 12. 2006 г.) за преценката на предпоставките на данъчен

кредит за тях са приложими основанията по чл. 64, ал. 1, т.т. 1,2,3, 5, 6, вр. чл. 63, вр. чл. 26, т. 3 ЗДДС (отм. ДВ бр. 63 от 4.08.2006 г.). Наред с установеното извършване на облагаеми услуги между регистрирани по ЗДДС лица за целите на дейността им, което реално е налице по съображенията по-горе, съгласно констатациите на ПИНП № 2203-5463-02/21.12.2007 г. на ТД на НАП - София, офис „Център“ е установено и изискването от отменения ЗДДС за начисляване на данъка от доставчика в счетоводството му. И по тези съображения по същество отказът на данъчен кредит по тези фактури, при това на неприложимо към м.11. и 12.2006г. материалноправно основание в РА, е незаконосъобразен и следва да се отмени.

Във връзка с указанието на ВАС да се изясни дали процесните фактури са 13 или 15 и да се изложат мотиви относно всички от тях следва да се има предвид следното:

Освен по обсъдените по горе 13 фактури, които документират СМР по договора за строителни работи по проект „до ключ“ Е. 2000, втора строителна фаза, с РА акт е отказано право на приспадане на данъчен кредит и по още две фактури, издадени от [фирма] № № 48/14.3.2007г. и №231/21.9.2007г. Фактура № 48/14.3.2007г. (л.935, папка 5) с данъчна основа 10 420 и ДДС 2 084 лв. е с предмет „Ремонт на покрив и покривна мембрана на обект Е. 2000, фаза 1“, а фактура №231/21.9.2007г. (л.935, папка 5) е с данъчна основа 72 365, 71 лв. и ДДС 14 473, 14 лв. с предмет „проектиране част Архитектура и конструкции за обект Е. 2000, фаза 2“ (л.915, папка 5).

И по отношение на тези две фактури проверяващите органи по приходите в ПИНП № 2203-5463-02/21.12.2007 г. на ТД на НАП - София, офис „Център“ са констатирали, че са включени в дневника за продажби и СД на доставчика за съответния период, отразени в счетоводството му, данъкът е начислен по реда на чл.86 от ЗДДС, разплащането е по банков път, за което са предоставени банкови извлечения.

Освен фактурите и банковите извлечения обаче нито в хода на ревизията, нито по делото са представени доказателства за извършване на конкретните фактурирани услуги - проектиране част Архитектура и конструкции за обект Е. 2000, фаза 2 и Ремонт на покрив и покривна мембрана на обект Е. 2000, фаза 1. Следва да се отбележи, че същите не попадат в предмета на договора за строителство, за тях не са издавани сертификати за плащане от „Б. Асошиейтс“ във връзка с този договор (не са приложени). Съдът е указвал неколкратно доказателствената тежест за твърденията в жалбата и за извършване на доставките – и в определението за насрочване на делото и в протоколно определение от 09.05.2011г. Със заявление от 19.05.2011г. жалбоподателят заявява, че по делото са събрани всички доказателства относно правото на данъчен кредит по доставките от [фирма] и не следвало да формулира допълнителни доказателствени искания по доставките от [фирма]. Но по обсъжданите две фактури не са представени доказателства, които да документират извършването на услугите. Поради това съдът намира, че по делото не се установиха по безспорен начин предпоставките правото на лицето във връзка с тези фактури да приспадне данъчен кредит: получени от регистрираното услуги по облагаеми доставки (чл.9, чл.25, чл.68, ал.1 от ЗДДС) с право на пълен данъчен кредит – получените услуги да се използват

за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки (чл.69, ал.1 от ЗДДС), съответно получени стоки. Единственото, което се установява по делото, е че са издадени фактури, които са отразени в счетоводството на ревизираното лице, и в отчетността на страните по доставката по ЗДДС и плащане по тях, но без да се установи получаване на услугите. Не се установява дали услугите, по които са извършени тези плащания са извършени, като е получен резултатът им, дали, кога и къде са приети проектанските услуги, респективно ремонтните работи със съответни приемо-предавателни протоколи или други документи, удостоверяващи изпълнението (така както по останалите фактури от този доставчик във връзка с договора за строителство). Не са налице доказателства, от които да се направи извод, че жалбоподателят в действителност е получател на проектантските/строителни услуги по тези две фактури, издадени от доставчика [фирма], което да обуслови правото му на данъчен кредит по тях. В тежест на данъчния субект е да установи предпоставките на претендираното от него право, като проведе пълно доказване на всички факти, от които черпи това претендирано право (включително и осъществяване на реални облагаеми доставки) и като не го е сторил по делото претендираният от недоказано право данъчен кредит не следва да се отчита при определяне на задълженията му.

Като съобрази горното съдът намира, че:

РА е незаконосъобразен и следва да се отмени в частта, в която са определени задължения по ЗДДС за съответните данъчни периоди вследствие на отказан данъчен кредит по фактури № 3332/08.11.2006г.; № 3333/08.11.2006г.; № 3512/05.12.2006г.; № 4/16.01.2007г.; № 101/02.02.2007г.; № 46/07.03.2007г.; № 51/30.03.2007г.; № 94/15.05.2007г.; № 170/14.06.2007г.; № 205/13.07.2007г.; № 196/06.08.2007г.; № 222/28.08.2007г. и № 364/03.10.2007г. издадени от [фирма].

и

РА е законосъобразен и жалбата следва да се отхвърли в частта, в която органът по приходите е определил задължения по ЗДДС за съответните данъчни периоди, вследствие на отказан данъчен кредит по фактури № 48/14.3.2007г. и №231/21.9.2007г., издадени от [фирма].

2. Относно отказан данъчен кредит по доставки от [фирма] в размер общо на 7735,93 лв., документирани с фактури № № 4/09.05.2005г., 20/20.08.2005 г., 21/11.09.2005 г., 29/02.11.2005 г., 43/09.12.2005 г.

Предмет на доставките е СМР и аванс за СМР съгл. рамков договор от 03.05.2005г. (папка 4), за което е представен рамков договор от 03.05.2005г. (договорени дребни строително-ремонтни дейности – л.957,) приемо - предавателен протокол от 08.12.2005 г., акт, обр.19 и количествено - стойностна сметка.

При насрещната проверка е констатирано (л. 1016, папка 4), че фактурите са отразени в СД и в дневника за продажби; ДДС е начислен по реда на чл. 55, ал. 6 ЗДДС (отм.); разплащането е извършено по банков път; дружеството е разполагало с материална, техническа и кадрова обезпеченост за дейността си –строително-ремонтна дейност.

Видно от заключението на вещото лице (експертизата от първото разглеждане

на делото л.165): разплащането е извършено по банков път за стойността по доставката и по ДДС - сметка за начисления ДДС, съгласно изискванията на чл.55а от ЗДДС (отм.); към материалите по делото са приложени хронологични и аналитични справки за отразените плащания, разходи, ведомости за заплати, и оборотна ведомост, от които се установява, че данъкът е начислен, съгласно изискванията на чл.55, ал.6 от ЗДДС (отм.); фактурите са отразени от доставчика в СД по ЗДДС за съответните отчетни периоди и в дневниците за продажби.

Видно от заключението на вещото лице по експертизата от настоящото разглеждане на делото (л.37) наред с констатациите, че стойността на доставките по посочените фактури от този доставчик е платена по банков път и по ДДС- сметка за начисленото ДДС, че данъкът е начислен, съгласно изискванията на чл.55, ал.6 от ЗДДС (отм.) и че фактурите са отразени в СД по ЗДДС за съответните отчетни периоди, при извършената проверка по счетоводни сметки и регистри на [фирма] се установява, че няма обратно преведени суми от доставчика [фирма] в сроковете предвидени в чл.63, ал.3 от ЗДДС /отм./, както и извън тези срокове.

Правото на данъчен кредит не е признато от органите по приходите по съображения на чл. 70, ал. 5, вр. чл. 6/9 и чл. 25, чл. 114 ЗДДС заради непредставяне на акт обр. 12, съгласно изискванията на Наредба № 3/2003 г., както и че е представен единствено протокол обр. 19 (от 08.12.2005г.), неподписан от управителя на строителния надзор за удостоверяване, че СМР са изпълнени съобразно изискванията на проекта и в съответствие със „съответната нормативна база“, както и другите представени протоколи нямали форма на акт обр. 12, нямат дата на извършени фактурираните СМР, не е ясно на кой обект са извършени СМР, не са подписани от фирмата, която извършва строителния надзор.

Защитата на жалбоподателя по отношение на доставките от [фирма], а също и, че [фирма] и [фирма], е изградена на това, че са установени всички предпоставките на данъчния кредит: За процесния период [фирма] е получател на услуги, извършени от гореизброените доставчици; Страните по процесните доставки са лица, регистрирани по ЗДДС към момента на възникване на данъчното събитие и към датата на издаване на процесните фактури; Фактурите са издадени в срок и отговарят на изискванията на ЗДДС и ЗСч; ДДС по е преведен от [фирма] по „ДДС- сметка“ на доставчиците изцяло до края на месеца, през който е упражнено правото на данъчен кредит и по "ДДС- сметката" на не са налице обратно преведени от доставчиците суми на ДДС като недължимо платени. Излага довод и че дори да се приеме, че липсват доставки, то преведеният по ДДС- сметка на доставчика ДДС е недължимо платен и следва да се претендира връщането им от получателя съобр. чл.64, ал.3 от ЗДДС (отм.).

Съдът намира отказа на данъчен кредит по фактурите от [фирма]. за незаконосъобразен по следните съображения.

Предвид датите на издаване на спорните фактури е приложим ЗДДС (отм. ДВ бр. 63 от 4.08.2006 г.). В случая ревизиращите органи са посочили неприложими към задължения за ДДС за 2005г. правни основания – разпоредби от ЗДДС, в сила от 01.01.2007г. Независимо от това нарушение,

съдът като инстанция по същество дължи произнасяне по данъчните задължения на приложимо правно основание. Относимите предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит през 2005г. са посочени в чл. 64, ал. 1, т.т. 1,2,3, 5, 6, вр. чл. 63, вр. чл. 26, т. 3 ЗДДС (отм. ДВ бр. 63 от 4.08.2006 г.). Наред с установеното извършване на облагаеми услуги между регистрирани по ЗДДС лица за целите на дейността им, е установено и изискването от отменения ЗДДС за начисляване на данъка от доставчика в счетоводството му, платена е данъчната основа и дължимият ДДС по ДДС сметка на доставчика, от която не се установява да има обратно връщане на суми за данък, платени без основание.

Единствено спорен е въпросът дали услугите, в случая СМР, са реално получени от ревизираното лице – наличието на осъществена доставка е предпоставка на данъчния кредит и по отменения ЗДДС – арг. то чл.63 от ЗДДС (отм.) - данъчен кредит се приспада за получена стока или услуга.

Предмет на първата от петте фактури от [фирма] № 4/09.05.2005г. (л.1010) е „аванс за СМР съгл. рамков договор от 03.05.2005г. и приложена оферта”. Установено е по делото, че е извършено плащане на данъчната основа и ДДС по фактурите от този доставчик, следователно и по тази фактура с предмет авансово плащане. В случая с плащането на сумата по фактурата се установява данъчното събитие – плащането на авансовата сума. Съгласно чл.25, ал.1, т.2 от ЗДДС (отм.) данъчното събитие възниква на датата на авансовото плащане. Поради това по тази фактура са установени предпоставките вкл. и възникване на данъчното събитие. Освен това видно от приложените доказателства е налице и извършване на последваща доставка след аванса, по която са получени договорените СМР, а именно:

По отношение на данъчното събитие и реалността на доставката по останалите фактури – договорените с рамковия договор СМР и дали са получени от жалбоподателя: Съдът намира, че в случая видно от вида на договорените СМР – дребно строително-ремонтни дейности на територията на Бизнес Център Е. 2000 – различни демонтажни и монтажни работи (виж приемо-предавателния протокол, К.) липсата на съставени протоколи обр. 12, изисквани по Наредба № 3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, не води до извод за липса на реална доставка като предпоставка на данъчен кредит по ЗДДС при наличие на доказване получаването на услугите с други не така формални доказателства. Защото от една страна от вида на договорените с този доставчик СМР не може да се заключи категорично дали се касае за строеж по см. на чл.137 ЗУТ, в това число реконструкция, преустройство, основен ремонт и смяна предназначението на строеж от категория, за която съгласно чл.2, ал.2 от Наредба № 3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството се предвижда задължително съставяне на съответните актове и протоколи по образец (така както към доставките в т.1 от „ [фирма]) . От друга страна спазването на формалния ред за строителната документация по Наредба № 3/31.07.2003г. има отношение към удостоверяване спазването на изискванията към строежите, установени в ЗУТ и съответните атове/протоколи са форма за доказване на законосъобразното извършване на строежите съобразно нормативните изисквания за започване, изпълнение и въвеждане в

експлоатация (приемане) на строежите (чл. 1, ал. 4 от Наредбата). Що се отнася до доказването на изискванията за признаване правото на приспадане на ДДС, приложение намират разпоредбите на ЗДДС (отм.) и за доказване, че резултатите от строителните услуги, предмет на доставките, са получени са допустими всички допустими по ДОПК, респ. АПК и ГПК доказателства, в това число приемо-предавателни протоколи, съставени не във формата и реквизитите, изисквани от специалните ЗУТ и Наредба № 3/31.07.2003г. Достатъчно е доказателствата да съдържат видовете и количествата СМР, и да са оформени от страните по доставката за удостоверяване получаването на услугите. Ето защо приложените протоколи и сметки са доказателство за приемането на описаните като видове, количество и цена работи между доставчика и получателя в контекста на приложения договор между тях. Още повече, че в самият договор е предвидено доказване по този начин на извършените СМР(чл.2, на л.957).

По тези съображения РА е незаконосъобразен и следва да се отмени в частта, в която са определени задължения по ЗДДС за съответните данъчни периоди вследствие на отказан данъчен кредит общо в размер на 7 735, 93 лв. по фактури № № 4/09.05.2005г., 20/20.08.2005 г., 21/11.09.2005 г., 29/02.11.2005 г., 43/09.12.2005 г., издадени от С. Л.А." ЕООД

Що се отнася до довода на жалбоподателя за приложение на чл. 64, ал. 3 от ЗДДС (отм.) като основание за отпадане на задължението на платеща, то е неоснователен, защото задължението, определено вследствие непризнаване на данъчен кредит е за получателя по доставката и остава за него, независимо, че не му е върнат обратно платеният данък. Разпоредбата предвижда като последица, че за приходната администрация се поражда правомощието да насочи принудителното изпълнение спрямо получателя на сумата, за установени след проверка или ревизия задължения по ЗДДС (отм.) на платеща на същата. Но установеното задължение по ЗДДС (отм.) за платеща, продължава да съществува и то ще се погаси, ако бъде прихванато, приспаднато, доброволно заплатено от длъжника или принудително събрано от него или пък от получателя на преведената без основание сума по "ДДС сметка". Нормата на чл. 64, ал. 3 от ЗДДС (отм.) урежда един допълнителен специален способ за публично принудително изпълнение на установени задължения по ЗДДС (отм.) посредством възможността, изпълнението да бъде насочено не спрямо лицето за което е установено, че ги дължи, а спрямо получилия сумата по "ДДС сметка" без основание. Така решение на ВАС № Решение № 6472 от 10.05.2011 г. на ВАС по адм. д. № 11965/2010 г., I о.

3. Относно отказан данъчен кредит по доставки от [фирма] в размер на 37 207,89 лева по фактури № №: 07/26.05.2005г., 12/23.02.2006 г., 15/10.03.2006 г., 18/14.04.2006 г. и 21/21.06.2006 г., издадени от този доставчик. (папка 6 и папка 3)

Предмет на доставките е авансово и окончателно плащане по договори от 12.04.2006 г. и от 10.02.2006 г. за инженерно – инженерно-технически/механични дейности на сграда, собственост на [фирма] (офис сграда Е. 2000 първи етап) и договор от 22.03.2005г. за ремонт и частично преместване на електрическа и механична техника на хотел, собственост на дружеството – жалбоподател (пак същата офис сграда).

Към материалите по делото са приложени хронологични и аналитични справки за отразените постъпления и плащания, разходи, извлечения от сметка 4532 и оборотна ведомост, от които вещото лице е установило, че: данъкът е начислен, съгласно изискванията на чл.55, ал.6 от ЗДДС (отм.); фактурите са включени от доставчика в СД по ЗДДС и в дневниците за продажби за съответните отчетни периоди; разплащането е извършено по банков път и ДДС - сметка, съгласно изискванията на чл.55а ЗДДС (отм.).Това са констатациите и на насрещната проверка на този доставчик (Протокол от 14.01.2008г. – л.722, папка 6)

За извършването на договорените СМР „В. И.” ЕООД не притежава ресурсна обезпеченост и е ползвало подизпълнители.

Относно данъчна фактура № 07/26.05.2005г. с предмет „междинно плащане по договор от 22.03.2005г.” в Протокола за насрещна проверка е констатирано въз основа на писмено обяснение на доставчика (л.648, папка 6), че същата е по договора от 22.03.2005г. и е за изпълнени СМР, като поради липса на фронт за работа е имало изчакване и окончателното приемане и плащане на свършената работа е извършено през м.08, като тогава е съставен Акт обр.19/11.08.2005г. Същият е за установяване завършване на СМР на стойност 184008 и ДДС 36801, 60 лв.

В Протокола за насрещна проверка е констатирано, че подизпълнителите по договора на „В. И.” ЕООД с жалбоподателя от 2005г. са [фирма], [фирма] и [фирма], а по договора от 2006г. [фирма] и [фирма]

В РА не са налице констатации за подизпълнителя [фирма], събрани са доказателства при насрещната проверка. Този подизпълнител е обезпечавал договора от 22.03.2005г. – с него [фирма] е сключил договор от 13.04.2005г. (л.620), с приемо-предавателен протокол на 29.05.2005г. са приети извършени работи (л.616) и е издадена фактура от този подизпълнител № 26/31.05.2005г. на стойност 21 500 лв., без посочен ДДС.

В РА не са налице констатации и за подизпълнителя [фирма], събрани са доказателства при насрещната проверка на „В. И.” ЕООД, без на същия подизпълнител да е извършена насрещна проверка. Този подизпълнител се сочи да е обезпечавал договора от 2006г. – с него [фирма] е сключил договор от 17.04.2006г. (л.669), с приемо-предавателен протокол на 17.04.2006г. са приети извършени работи (л.616) и е издадена фактура от този подизпълнител № 26/31.05.2005г. на стойност 10 000 лв. и ДДС 12000.

Доставчикът е сключил договори и с подизпълнители [фирма] и [фирма].

Относно [фирма] са приложени договори от 15.04.2005 г. (л.573, папка 6) и 11.02.2006г. (л.566), сключени за ремонтно - възстановителни и монтажни дейности на обект „Е. 2000”. Към тях са приложени и приемо - предавателни протоколи за извършената работа (л.570 и л.563) . Във връзка с тези договори са издадени фактури от [фирма] с предмет на доставките авансово плащане/доплащане по договорите, както следва:

- 4082/26.05.2005 г. на стойност 33000,00 лв. и ДДС 6600 лв.
- 4092/27.05.2005 г. на стойност 25000,00 лв. и ДДС 5000 лв.
- 5218/02.08.2005 г. на стойност 10000,00 лв. и ДДС 2000 лв.
- 5225/08.08.2005 г. на стойност 11900,00 лв. и ДДС 2380 лв.
- 7181/02.03.2006 г. на стойност 15000,00 лв. и ДДС 3000 лв.

- 7332/15.03.2006 г. на стойност 12000,00 лв. и ДДС 2400 лв.

Представени са хронологични и аналитични справки за отразените постъпления, плащания, разходи, извлечения от сметка 4532 и оборотна ведомост, от която експертизата е установила, че: данъкът е начислен, съгласно изискванията на чл.55, ал.6 от ЗДДС (отм.); фактурите са включени от доставчика в СД по ЗДДС и в дневниците за продажби за съответните отчетни периоди; разплащането е извършено по банков път за стойността на доставката и по ДДС - сметка за начисления ДДС.

Насрещната проверка е констатирила, че относно кадровата обезпеченост са представени само граждански договори без номера и без по тях да са превеждани осигуровки за ДОО и ЗО и справки по чл.57 от ЗОДФЛ, не е представена хронология на с/ка разходи за външни услуги, доказателства за необходимата квалификация на лицата по граждански договори. Освен това според констатациите на проверяващите органи по приходите този доставчик не представил хронология на сметка „602 – разходи за външни услуги”; дружеството не е разполагало с назначени на трудов договор работници, а представените граждански договори са без номера и не са декларираны, а за лицата по тези договори не са представени данни, дали са притежавали изискващата се квалификация. Обобщено е, че липсват доказателства за настъпило данъчно събитие, по смисъла на чл. 25, ал. 1 ЗДДС и за реалност на доставката, по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС, по отношение на фактури №№ 4082/26.05.2005 г.; 4092/27.05.2005 г.; 5218/02.08.2005 г.; 5225/08.08.2005 г.; 7181/02.03.2006 г. 7332/15.03.2006 г.

Управителят на [фирма] е дал обяснение (л.1103, папка 3), че предметът на доставките е СМР, извършени от частни лица съгласно договори, приемо-предавателни протоколи и изплатени хонорари, за което били издадени РКО (представени копия на л.1079 и сл.), ангажиментът на този подизпълнител се изразявал единствено в полагане на физ.труд, не и осигуряване на транспорт, механизация и складови помещения. Разплащането от възложителя било по банков път съгл. представени банкови извлечения.

За [фирма] е установено от материалите по делото, че има издадени фактури на [фирма], както следва:

- 1651/26.05.2005 г. с ДДС на стойност 4 760 лв.
- 1675/27.05.2005 г. с ДДС на стойност 5 600 лв.
- 1680/30.05.2005 г. с ДДС на стойност 4 400 лв., както и че фактурите са включени в СД по ЗДДС и в дневника за продажби за съответния отчетен период. Разплащането е извършено по банков път за стойността на доставката и по ДДС - сметка за начисления ДДС.

С този подизпълнител е сключен договор от 17.04.2005г. (във връзка, с който се сочат фактурите) с предмет „ремонтно-възстановителни работи за обект „Е. 2000” с цена 73 800 лв. С приемо-предавателен протокол от 28.05.2005г. (л.587) е прието изпълнение на възложената работа.

При насрещната проверка на този подизпълнител е връчено ИПДПОЗЛ, но в определения срок не са представени поисканите документи; не е доказано, дали: подизпълнителят е разполагал с техническа и кадрова обезпеченост за извършване на СМР, има ли заведено счетоводство, начислил ли е ДДС по

фактурите, по смисъла на чл. 55, ал. 6 ЗДДС и отразен ли е прихода в счетоводството, в група „70“; не са представени документи, доказващи плащане по доставките и доказателства за произхода на вложените материали. Обобщено е, че липсват доказателства за настъпило данъчно събитие, по смисъла на чл. 25, ал. 1 ЗДДС и за реалност на доставката, по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС, по отношение на фактури №№ 1651/26.05.2005 г.; 1675/27.05.2005 г.; 1680/30.05.2005 г.;

Отказът на данъчен кредит по фактурите от [фирма], във връзка с които се сочат фактите за горните подизпълнители, е обоснован от органите по приходите с това, че приемо– предавателните протоколи, с които са приемани СМР от подизпълнителите не са съобразени с изискванията на ЗУТ и Наредба № 3/2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството; [фирма]; Дружеството доставчик не е представило доказателства, че има регистрация в К. на строителите, даваща право да извършва СМР на обекти от 1 до 5 категория; Липсвали според ревизиращите доказателства за реалност на извършените доставки след проверка на предшестващите доставчици по сделката.

Съдът намира, следното по отделните фактури, издадени от [фирма]:

По фактура № 7/26.05.2005г. - с нея е документирано междинно плащане по договора от 22.03.2005г. Не се установява обаче плащане на данъчната основа към датата на издаване на фактурата (на 14 юни 2005г. е платен само ДДС, а плащането е извършено по късно – през м.08.2005г.), нито пък както е уговорено в договора в чл.2.2.2. това плащане да е след предаване на работите на инвеститора чрез подписване на приемо-предавателен протокол, Приложение №1 към Договора (такъв протокол за предаване на работите не е представен, не се установява и извършване на работите към датата на фактурата, като видно от обяснението на управителя на подизпълнителя са изчаквали и приемането и плащането на свършената работа е извършено през месец август, когато бил съставен окончателният Акт обр.19). Що се отнася до представения във връзка с този договор Акт обр.19 – л.631-632, то същият е с дата 11.08.2005г., тоест месеци след издаване на фактурата и освен това не е подписан от възложителя, а само от изпълнителя. Поради това към датата на издаване на фактура № 7/26.05.2005г. нито е платена посочената в нея данъчна основа, нито са приети възложените строителни работи от възложителя, поради което фактурата е издадена без основание, без да е възникнало данъчно събитие. Съгласно чл. 25 от ЗДДС (отм.) данъчното събитие по смисъла на закона възниква на по-ранната от двете дати: 1.Датата на прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стоката или датата на завършването на услугата; 2.Датата на плащането /цялостно или частично авансово плащане/. Именно на датата на възникване на данъчното събитие ДДС става изискуем за облагаемите доставки, като възниква задължението на регистрираното по ЗДДС лице да го начисли. В чл. 93, ал. 2 на ЗДДС /отм./ е предвидено, че данъчните документи се издават от регистрираното лице-доставчик, в срок до 5 дни от възникване на данъчното събитие и се отразяват в счетоводството и в дневника за продажби за данъчния период, за който са издадени. Фактура се издава във връзка и след възникнало данъчно събитие, а не преди него – това данъчно

събитие може да е и авансово плащане, но такова следва да е извършено, за да се документира с фактура. След като към датата на издаване на процесната фактура не е възникнало данъчно събитие било като извършено плащане, било като извършени договорените услуги, то тя е издадена без основание. А щом фактурата е издадена без основание, то съответно неоснователно е начислен ДДС от доставчика [фирма]. Начисленият без основание данък не формира данъчен кредит, който да подлежи на приспадане от жалбоподателя. Плащането на данъка по ДДС сметка за фактура, издадена без основание, не променя извода за отсъствие на предпоставка за възникване на данъчен кредит за така платения, но без възникнало основание за това, данък.

Предвид гореизложеното, с РА законосъобразно не е признат данъчен кредит в размер на 23 920 лв. по фактура № 7/26.05.2005г., издадена от [фирма] по изложените от съда съображения .

По *останалите фактури № № 12/23.02.2006 г., 15/10.03.2006 г., 18/14.04.2006 г. и 21/21.06.2006 г., издадени от* [фирма] към [фирма] не се установи получаване на услугите, за плащане на които са издадени фактурите. Тези фактури се свързват с изпълнение на договори [фирма] и [фирма] за строителни работи в обект офис сграда Е. 2000 и документират авансово и окончателно плащане по тези договори. По делото са събрани доказателства, че строителни работи за обект офис сграда Е. 2000 са възлагани от прекия доставчик на жалбоподателя на различни подизпълнители, като с приемо-предавателни протоколи се установява предаване на изпълнени работи в обекта към прекия доставчик на жалбоподателя.

Същевременно обаче по делото не се установява изпълнение към жалбоподателя от [фирма] на възложените на [фирма]. По делото не е представен нито един протокол или друг документ удостоверяващ получаване на услугите от жалбоподателя, та дори такъв именован обр.19, който да документира изпълнение на възложените на [фирма] строителни работи с договорите от от 12.04.2006 г. и от 10.02.2006 г.

При недоказване извършването на услугите, вкл. и авансово плащане за такива, не обосновава данъчен кредит. Тезата на решаващия орган за авансовото плащане като безусловно основание за приспадане на данъчен кредит за начисления данък, независимо от това дали доставката на услуга се е осъществила, е крайна и не се споделя от съда. Принципът на данъка върху добавената стойност и по отменения ЗДДС, както и по действащия, е че правата и задълженията, свързани с този данък възникват във връзка с осъществяване на доставки за прехвърляне на собственост върху стоки или както в случая е фактурирането - за извършване на услуги, чрез простиране на договорения резултат. Ето защо е необходимо доказване на извършването на фактурираната услуга като основание да се ползва кредит от получателя за начисления и платен данък за нея от изпълнителя. Авансовото плащане за услугата е приравнено на доставка, обуславяща приспадане на данъчен кредит, само ако в крайна сметка тази услуга е получена от доставчика, иначе плащането би било без основание. В тежест на данъчния субект е да установи предпоставките на претендираното от него право, като проведе пълно

доказване на всички факти, от които черпи това претендирано право (включително и осъществяване на реални облагаеми доставки) и като не го е сторил по делото претендираният от недоказано право данъчен кредит не следва да се отчита при определяне на задълженията му.

В случая като не се доказва получаване от [фирма] на възложените на [фирма] услуги, в това число конкретно кога и какви строителни работи са изпълнени за него от този му доставчик, то по фактури № № 12/23.02.2006 г., 15/10.03.2006 г., 18/14.04.2006 г. и 21/21.06.2006 г. издадени от [фирма] законосъобразно като краен резултат ревизиращият орган е отказал данъчен кредит.

По отношение на довода за платения данък по ДДС сметка на получателя и обстоятелството, че няма обратно връщане на суми – съображенията за неоснователност са аналогични на изложените по горе в т. 2.

По тези съображения РА е законосъобразен и жалбата следва да се отхвърли в частта относно определени задължения по ЗДДС за съответните данъчни периоди вследствие на отказан данъчен кредит общо в размер на 37 207,89 лева по фактури № №: 07/26.05.2005г., 12/23.02.2006 г., 15/10.03.2006 г., 18/14.04.2006 г. и 21/21.06.2006 г., издадени от [фирма].

3. Относно отказан данъчен кредит по доставки от [фирма] в размер на 2 702, 40 лв. по фактура № 83/11.09.2007г.

Предмет на фактурата е „доставка, окомплектовка, монтаж и накладка на газова горелка „Ламборджини – 500 KBT” (папка 2, л.1157) .

След извършена насрещна проверка при [фирма] е установено и прието, че: предшестваш доставчик на вещта е [фирма], който е издал на [фирма] две фактури – за аванс по доставката (№ 288 от 20.09.2007г.) и за доплащане на цената (№ 332 от 19.10.2007г.). Доставчикът не е представил документи за произхода на стоката и за това е отказано приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 25, ал. 2, чл. 9, ал. 1, чл. 70, ал. 5 ЗДДС.

Вещото лице е констатирало от хронологични и аналитични справки за отразените постъпления - плащания, разходи, ведомости за заплати, трудови договори и оборотна ведомост, че разплащането е извършено по банков път, данъкът е начислен, съгласно изискванията на чл. 86, ал.1 ЗДДС, както и че фактурата е отразена от доставчика в СД по ЗДДС и в дневника за продажби за съответния отчетен период. Съдебно счетоводната експертиза при това разглеждане на делото констатира липса на обратно преведени суми от доставчика [фирма] в сроковете предвидени в чл.63, ал.3 от ЗДДС /отм./, както и извън тези срокове.

След анализ на горното съдът намира, че по делото не се установиха по безспорен начин предпоставките на правото на лицето във връзка с тази фактура да приспадне данъчен кредит: получени от регистрираното стоки по облагаеми доставки (чл.6, чл.25, чл.68, ал.1 от ЗДДС) с право на пълен данъчен кредит. Като предмет на спорната доставка се сочи прехвърлянето на правото на собственост върху стоки. При договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени (арг. чл.24, ал.2 от ЗЗД). В случая не се установява безспорно произхода на стоката, действителното движение на

собствеността върху нея чрез предаването ѝ между страните по твърдяната доставка по веригата. Стоковият поток не е доказан във веригата доставки назад преди спорната доставка. Данъкът върху добавената стойност е косвен данък, данък върху оборота, отчитащ движението на стоките и услугите и облаганите с него доставки, следва да са проследими по веригата в която се осъществяват. В случай на доставка на стоки при проверка на стокския поток следва да се установява техният произход, за да остане без съмнение декларираната облагаема доставка, в противен случай остава недоказано твърдението за такава и приспадане на кредит за нея. В случая при доставчика [фирма] като доказателства за произход на фактурираната на 11.09.2007г. газова горелка „Ламборджини – 500 KBT се сочат две фактури [фирма] – от 20.09.2007г. за авансово плащане за доставка на горелка Т. 70/2 – 50 % и от 19.10.2007г. за доплащане на посочената горелка. Съдът намира, че сочените фактури от [фирма] с дати – 20.09.2007г. и 19.10.2007г. след издаване на процесната фактура на 11.09.2007г. не обосновават произхода на посочената в нея стока, още повече, че описанието (наименование) на горелката е различно. Тоест не е ясно дали една и съща горелка е придобило [фирма] от своя доставчик, че да я продаде на жалбоподателя. Не се обори аргументирания с доказателствата по делото извод на ревизиращите органи в РА, че не е установен произхода и вида на горелката. При това положение и настоящия съд намери, че не се доказва по безспорен начин прехвърлянето на собствеността на стоката по стокския поток назад преди жалбоподателя – към неговия доставчик [фирма], респективно впоследствие към него. От значение за правото на приспадане на данъчен кредит е не фактът на съществуваща собственост върху стоките за получателя, а фактът на прехвърляне на собствеността от посочения във фактурата доставчик на получателя за описаните във фактурата стоки и в това се изразява облагаемата доставка като условие на правото на приспадане на данъчен кредит. А за такова прехвърляне условие е доставчикът да е разполагал с тези вещи, да ги е имал в патримониума си, за да може да ги предаде и така да осъществи доставка заедно с получателя. Което в случая не се доказва по делото, поради което РА в тази част като краен извод е законосъобразен. Както се посочи вече в тежест на данъчния субект е да установи предпоставките на претендираното от него право, като проведе пълно доказване на всички факти, от които черпи това претендирано право (включително и осъществяване на реални облагаеми доставки на стоки с установен произход.

По тези съображения РА е законосъобразен и жалбата следва да се отхвърли в частта относно определени задължения по ЗДДС за съответния данъчен период вследствие на отказан данъчен кредит по фактура № 83/11.09.2007г., издадена от [фирма].

Предвид изхода на спора, доказването от жалбоподателя на извършени разноски по делото при това второ му разглеждане в размер на 300 лв. за възнаграждение за вещо лице (разноските за първото разглеждане и адвокатския хонорар са присъдени с влязло в сила определение от 31.03.2010г. по адм.дело № 512/2009г. на АССГ) и своевременно направеното

искане за присъждането им, съдът намира, че съобразно уважената част от жалбата (96 % от 1602028, 41 лв. претендиран данъчен кредит) следва да присъди на жалбоподателя разноски по делото в размер на 288 лв. за възнаграждение на вещото лице. От ответника, представляван от юрисконсулт, също е направено искане за присъждане на разноски и предвид отхвърлената част от жалбата, на ответника следва да се присъдят разноски в размер 1579 лв., определен съобразно отхвърлената част от жалбата и разпоредбите на чл. 8, във връзка с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09. 07. 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл.161, ал.1 от ДОПК Административен съд – София град, I – во отделение, 6-ти състав

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] Ревизионен акт № [ЕГН]/19.06.2008г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП [населено място], в обжалваната му в настоящото производство част, в която не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] № 3332/08.11.2006г.; № 3333/08.11.2006г.; № 3512/05.12.2006г.; № 4/16.01.2007г.; № 101/02.02.2007г.; № 46/07.03.2007г.; № 51/30.3.2007г.; № 94/15.05.2007г.; № 170/14.06.2007г.; № 205/13.07.2007г.; № 196/06.08.2007г.; № 222/28.08.2007г. и № 364/03.10.2007г. и по фактури, издадени от [фирма] № 4/09.05.2005г., № 20/20.08.2005г., № 21/11.09.2005 г., № 29/02.11.2005 г. и № 43/09.12.2005 г.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/19.06.2008г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП [населено място], в останалата обжалвана в настоящото производство част, в която не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с № 48/14.3.2007г. и №231/21.9.2007г., по фактури, издадени от [фирма] №7/26.05.2005г.; №12/23.02.2006г.; № 15/10.03.2006г.; № 18/14.04.2006г. и № 21/21.06.2006 г. и по фактура, издадена от [фирма] № 83/11.09.2007г.

ОСЪЖДА Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – София при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] ЕИК[ЕИК] разноските по делото в размер на 288 лв. (двеста осемдесет и осем лева) възнаграждение за вещо лице.

ОСЪЖДА „Е. 2000 Р. Е.” ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” – София при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1579 лв. (хиляда петстотин седемдесет и девет лева).

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:
(Боряна

Бороджиева)

