

РЕШЕНИЕ

№ 172

гр. София, 09.01.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 2 състав,
в публично заседание на 12.12.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Александра Ковачева, като разгледа дело номер **7229** по описа за **2013** 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], ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], 3. артерия, ул. „202“ № 4 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 28.03.2013г., издаден от З. Н. М. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №1072 от 20.06.2013г. в частта относно отказано право на данъчен кредит (ДК) по фактура № 200...001/31.07.2012г. с издател [фирма] в размер на 12000.00 лв. Жалбоподателят поддържа, че е наемател на обекта, в който са извършени ремонтните дейности въз основа на договор за наем от 15.08.2011г., сключен със собственика на имота [фирма]. Жалбоподателят визира незакосяобразност на РА като необоснован и издаден при неправилно приложение на материалния закон. Поддържа, че в хода на ревизионното производство е представил всички доказателства относно реалност на доставките, с което са изпълнени всички изисквания на ЗДДС за признаване право на ДК. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част, като му присъди направените по делото разноски.

Ответникът директор на Дирекция “ОДОП” – [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №1207274 от 02.10.2012г., издадена от Т. Б. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” на ТД на

НАП – С. е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите З. Н. М. и Г. Н. Н. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за периода 01.01.2010г. – 31.08.2012г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 10.10.2012г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 10.01.2013г. Заповедта е издадена във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и е връчени на задълженото лице.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад №1207274/24.01.2013г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. Направено е предложение в РД са се откаже право на приспадане на ДК на основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.9 ЗДДС по фактура № 200..001/31.07.2012г., издадена от [фирма] поради непредставяне на допълнителни доказателства във връзка с договор за извършване на услуга от 23.08.2011г., а именно – за доставка на необходимите за изпълнение на СМР материали (асфалт, подови настилки, бои, материали за ограда и покрив), за транспорт, за наличие на техника, непредставяне на актове – образец №19 за приемане на извършени СМР, етапи и срок на строителство.

Р. доклад е връчен на представител на жалбоподателя на 30.01.2013г. съобразно чл.117, ал.4 ДОПК. С решение № 1300259/11.02.2013г. (стр.61 от делото) е удължен срокът за представяне на възражение. Жалбоподателят е подал възражение вх.№ 14-53-00-2435 от 14.03.2013г. (стр.42 и сл. от делото) по реда на чл.117, ал.5 ДОПК с приложени писмени доказателства.

Със заповед №К-1207274/28.01.2013г. (стр.21 от делото) З. Н. М. е определена за компетентен орган по приходите за издаване на ревизионен акт, която заемайки длъжност “главен инспектор по приходите” има качеството на орган, който може да издаде ревизионен акт по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП.

Издаден е оспореният ревизионен акт № [ЕГН] от 28.03.2013г., с който са установени задълженията на жалбоподателя по ЗДДС съобразно чл.118, ал.1, т.1 ДОПК. В ревизионния акт компетентният орган по приходите е възприел изцяло констатациите на ревизиращия екип от РД за наличие на основание по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.9 ЗДДС да се откаже право на ДК по фактура № 200..0001/31.07.2012г., издадена от [фирма]. В РА е обсъдено подаденото възражение по реда на чл.117, ал.5 ДОПК, но същото е прието за неоснователно. Установени са задължения ДДС за внасяне в размер на 21726.28 лв. и лихви за забава в размер на 1824.57 лв.

Видно от ръкописното отбелязване в разписката към РА същия е връчен на представител на ревизираното лице на 02.04.2013г. и е оспорен с жалба по административен ред вх.№53-06-3299 от 15.04.2013г. В 67-дневния срок по чл.155, ал.1 вр. чл.146 ДОПК (21.06.2013г.) решаващият орган - директорът на дирекция “ОДОП” при ЦУ на НАП [населено място] е постановил решение № 1072 от 20.06.2013г., с което РА е потвърден относно отказаното право на ДК по фактурата от [фирма]. Горестоящият административен орган е възприел констатациите на РА за липса на реална доставка като предпоставка за упражняване правото на ДК по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.9 ЗДДС. Горестоящият административен орган е изложил допълнителни мотиви за намерени несъответствия между представените от ревизираното лице и прекия доставчик документи в хода на ревизионното производство, въз основа на които е приел, че

представените документи не могат да удостоверят реално извършени СМР и са създадени с цел данъчна измама и неправомерно ползване на данъчен кредит. Не е извършено плащане по спорната фактура.

Решение №1072 от 20.06.2013г. е съобщено на жалбоподателя на 24.06.2013г. Жалбата вх.№53-00-700 от 08.07.2013г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

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

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК орган по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили съществено правото на защита на жалбоподателя, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло правен – относно наличието на реална доставка по смисъла на чл.9 ЗДДС по спорната фактура.

С договор за наем от 15.08.2011г. жалбоподателят, в качеството на наемател, е наел от [фирма] в качеството му на наемодател, недвижим имот - 1660 кв.м. от дворно място с площ от 4000 кв.м. със сервизно хале за ремонт на състезателен автомобил и товарен автомобил, находящ се в [населено място], 3. артерия, ул. „202“ № 4 срещу наемна цена в размер на 2000.00 лв. без ДДС годишно, платима до 31-ви декември на съответната година. Съобразно задължителното тълкуване, дадено в т.2 от Тълкувателно решение № 3 от 15.11.2013г. на ОСГТК на ВКС към органното представителство на търговските дружества при сключване на търговска сделка от едно и също лице, като органен представител по силата на закона на две търговски дружества, не се прилага забраната на чл. 38, ал. 1 ЗЗД. Съдът приема, че предметът на договора от 15.08.2011г. не е индивидуализиран, доколкото се касае за част от дворно място и не са посочени границите на частта, която се отдава под наем. Видно от мотивите на стр.7 от решение № 1072/20.06.2013г. за периода 15.08.2011г.-31.12.2011г. наемодателят [фирма] не е декларирал в дневниците си за продажба фактура за наем за 2011г.

С договор за извършване на услуга от 23.08.2011г., жалбоподателят е възложил на „В. Г. БГ“, БУЛСТАТ[ЕИК] частично преасфалтиране на дворно място с площ от 3833 кв.м. на площ от около 1660 кв.м. на обща стойност 25000.00 лв. без ДДС, освежаване на офис сграда на стойност 8000.00 лв. без ДДС, почисване на хале и полагане на подова настилка на стойност 8358.00 лв. без ДДС, поправяне и освежаване на ограда на стойност 2478.20 лв. без ДДС, извозване на отпадъци на стойност 1164.00лв. без ДДС и частична поправка на 600 кв.м. покрив на стойност 15000.00 лв. без ДДС. Срокът за извършване на ремонтните работи е договорен на 2 месеца от подписване на договора.

Всички материали и машини за ремонтната дейност се осигуряват от изпълнителя. Съдът приема предмета на договора от 23.08.2011г. за неконкретизиран в частта относно „освежаване на офис сграда“ – не е ясно, какво включва „освежаването“, нито от „договора за наем“ е видно, че в „отдаденото под наем“ дворно място от 1660 кв.м. се намира офис сграда, доколкото е „отдадено под наем“ сервизно хале. Неясен е предметът „почистване на хале“, „полагане на подова настилка“ – изцяло неконкретизирана по вид и площ, „освежаване на ограда“, какво включва „поправка на покрив“. Изцяло неясно е, как е формирана „договорната цена“, каква е стойността на включения труд и включените материали. Доколкото се касае за съществени елементи от договора – предмет и договорна цена съдът приема договора от 23.08.2011г. за нищожен на основание чл.26, ал.2 ЗЗД. Яснота в тази насока не може да даде и спорната фактура, която е с изцяло неконкретизиран предмет „услуга по договор“ – без номер и дата на договора.

С два броя приемо-предавателни протокола (ППП) от 23.09.2011г. и 31.07.2012г. [фирма], БУЛСТАТ [ЕИК] е приел без забележки: частично преасфалтиране на дворно място с площ от 1660 кв.м. (23.09.11г.) и изпълнението на ремонтни дейности по т.2 до т.6 от договора с „В. Г. БГ“, БУЛСТАТ[ЕИК]. Услугата от поддоставчика [фирма] е „приета“ от прекия доставчик [фирма] с ППП от 28.03.2012г. (стр.111 от делото), т.е. след като вече е приета на 23.09.2011г. от [фирма].

С договор от 05.03.2012г. [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК] е възложил на [фирма] частично асфалтиране на дворно място на площ около 1660 кв.м., находящо се на ул. „202“ № 4, на обща стойност 24070 лв. Срокът за изпълнение на дейностите е 2 месеца от подписване на договора. С ППП от 28.03.2012г. представител на [фирма] е приел без забележки услугата.

С договор от 02.04.2012г. [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК] е възложил на [фирма] освежаване на офис сграда на стойност 7850 лв. и почистване на хале и полагане на подова настилка на стойност 8200лв. Изпълнението на услугата е прието с ППП от 20.04.2012г. Не е посочен обекта, на който се изпълнява услугата. Не става ясно, как е формирана цената на услуга, изцяло неясен е предметът „освежаване“ на сграда, не е ясно, каква е стойността на труда и материалите, за чия сметка за материалите. Касае се за съществени елементи от договора - предмет на договора и начин на формиране на договорната цена, поради което съдът приема сключения на 02.04.2012г. за нищожен на основание чл.26, ал.2 ЗЗД.

С договор от 02.07.2012г. [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК] е възложил на [фирма] поправяне и освежаване на ограда на стойност 2350 лв., извозване на строителни отпадъци на стойност 1150 лв. и частична поправка на покрив на стойност 14100 лв. По идентични съображения с договора от 02.04.2012г. съдът приема договора от 02.07.2012г. за нищожен на основание чл.26, ал.2 ЗЗД – не е посочен обект, на който ще се извършват ремонтните дейности, изцяло неясен е предметът „поправяне и освежаване“, както и „поправка на покрив“, не е ясно, как е формирана договорната цена, дали същата включва труд и материали, за чия сметка за материалите.

Доставчикът [фирма] е издал на [фирма] фактура №30...024 от 11.07.2012г. с предмет „услуга по договор“ на стойност 27300.00 лв. Предметът на фактурата е изцяло неконкретизиран, като стойността ѝ се различава от договореното по „договора“ от 02.07.2012г.

Доставчикът [фирма] е издал на [фирма] фактура №500004 от 20.04.2012г. с

предмет „услуга по договор“ на стойност 38040.00 лв. Предметът на фактурата е изцяло неконкретизиран, като стойността ѝ се различава от договореното по „договора“ от 02.04.2012г.

Представена е фактура №0000.60 от 28.03.2012г., издадена от [фирма] на [фирма] с предмет „плащане по договор“ на стойност 180000.00 лв. Предметът на фактурата е изцяло неиндивидуализиран и стойността ѝ по никакъв начин не кореспондира с „договорите“ от 05.03.2012г. и от 02.04.2012г.

Съдът не кредитира приложените към възражението по реда на чл.117, ал.5 ДОПК писмени доказателства от жалбоподателя. Същите са частни документи без обвързваща доказателствена сила, които нямат достоверна дата по смисъла на чл.181, ал.1 ГПК. Още повече, че жалбоподателя [фирма] е наемател на [фирма] по договор за наем от 01.02.2012г. (стр.13-132 от делото) на имот - дворно място от 3000 кв.м., находящо се в [населено място], кв.К., с масивна постройка Р. от 1500 кв.м., хале от 400 кв.м., ремонтни работилници и складове. Т.е. жалбоподателят е наемател по два договора за наем. Съобразно поясненията на вещото лице Т. в съдебно заседание на 12.12.2013г. в счетоводството на жалбоподателя се откриват данни само за един ремонт, а от писмените доказателства по делото не се установява, в който конкретен недвижим имот е извършен ремонта. Приложените към възражението по реда на чл.117,

ал.5

ДОПК

протоколи №№ 12 от 17.09.2011г. и № 26 от 11.07.2012г. не конкретизират, къде се намира дворното място – гараж с хале, където са „изпълнени“ ремонтните дейности. Указание, че същите доказателства са съставени единствено за целите на процеса са и представените едва към възражението по чл.117, ал.5 ДОПК протокол №1 от 19.09.2011г. и протокол № 2 от 20.07.2012г., с които СМР се приемат от „А. – Г. Д.“ Е.. Същите противоречат на съдържанието на протоколите, представени в хода на ревизионното производство за приемане на СМР от ЕТ „А. Ц – Г. Д.“.

Съдът приема, че действително се касае за твърде много противоречия и несъответствия, които разколебават тезата на жалбоподателя за реалност на доставката по фактура № 200..0001/31.07.2012г., издадена от [фирма]. Представените договори са нищожни като сключени при липса на предмет и неяснота относно начина на формиране на договорната цена. Действително писмената форма не е форма за действителност на договорите, но в случая съобразно предмета на услугата „СМР“ е необходимо конкретизирането на услугата по вид, единична цена, площ, качество и вид на вложени материали, каквато конкретизация в случая изцяло липсва. Издадените въз основа на договорите фактури между пряк и предходни доставчици не съответстват по стойност на договорените цени. Има голяма разлика между датите на приемане и предаване на услугата „преасфалтиране“ между поддоставчика и основния доставчик към трето лице [фирма]. Не е ясно, защо в хода на ревизията приемането на услугата е извършено от трето лице - [фирма]. Не са ангажирани доказателства за вложени материали, използвана техника и транспорт, заплатен труд на работници. Всички тези обстоятелства, преценени в тяхната съвкупност навеждат на извод за липса на реална доставка по смисъла на чл.9 ЗДДС по спорната фактура фактура № 200..0001/31.07.2012г., издадена от [фирма].

За доказване на спорните по делото обстоятелства е допусната съдебно счетоводна експертиза, изготвена на 04.12.2013г. от вещото лице Е. К. Т.. Вещото лице Т. не е осъществило проверка в счетоводствата на прекия и

предходните доставчици. Ето защо съдът не кредитира доводите на жалбоподателя, че неосъществяването на насрещни проверки на предходните доставчици е довело до необоснованост на оспорения РА. Жалбоподателят е имал възможност да ангажира доказателства в тази насока в хода на съдебното производство, още повече, че съобразно чл.160, ал.1 ДОПК съдът е инстанция по същество на спора, но такива доказателства не са представени. Вещото лице е констатирало правилно счетоводно отразяване на процесната фактура в счетоводството на жалбоподателя, което не се оспорва от ответника. Нещо повече, съгласно ПИНП № 2200-1207274-3 от 20.12.2012г. (стр.64 от делото) доставчикът [фирма] е включил процесната фактура в дневника за продажбите и СД за съответния данъчен период. Поради издаването на протоколи за приемане на извършената работа с различни дати и различен възложител вещото лице Т. не може да даде категоричен договор за правилно отразяване на фактурата в регистрите по ЗДДС поради липса на документална обосновааност и противоречиви първични документи (стр.5 от заключението). От счетоводството на жалбоподателя не са предоставени документи, които да са свързани с отчитане на разходи във връзка с ремонтните дейности (стр.7 от заключението). Дори изпълнението на СМР като материали и техника да е поето изцяло от доставчика [фирма], то не са ангажирани доказателства в тази насока. Вещото лице Т. не е намерило данни за отчитане на фактурата в счетоводството на прекия доставчик [фирма], както и за синтетично и аналитично отчитане на извършени ремонтни дейности от поддоставчиците [фирма] и [фирма].

Тук е местото да се посочи, че наличието на счетоводна отчетност **не е равнозначно** на реално изпълнени услуги (съобразно предмета на спорната фактура). Приема се константно в съдебната практика, че наличието на издадени фактури не удовлетворява изискването за пълно доказване наличието на реална доставка именно доколкото фактурите могат да бъдат „безналични“, „безстокови“. В този смисъл съдът намира за неприложимо в случая наведеното в жалбата задължително тълкуване, дадено в решение на С. в решение от 21.06.2012г. по съединени дела № С-80/2011 и С-142/2011. Създаването на счетоводни документи и отразяването им в счетоводството на дружеството не е равнозначно на реалност на доставката. Освен редовно водено счетоводство и създадените счетоводни документи (които като частни документи нямат обвързваща съда доказателствена сила) трябва от съвкупната преценка на целия събран по делото доказателствен материал да следва категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките. В случая този извод се разколебава от многобройни, изтъкнати по-горе в решението несъответствия. Всички горепосочени обстоятелства: липса на конкретизация в предмета на договорите, липса на данни за начина на формиране на договорната цена (предметът и договорната цена са съществени елементи от съдържанието на договора и липсата им навежда на нищожност по смисъла на чл.26, ал.2 ЗЗД) преценени в тяхната съвкупност, правилно е квалифицирана от ревизиращите органи като липса на реална доставка по смисъла на чл.9, ал.1 ЗДДС. Жалбоподателят от своя страна не е провел пълно насрещно доказване

чрез ангажиране на доказателства в подкрепа на твърденията му за реалност на доставките. По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК жалбата следва да бъде отхвърлена изцяло.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размера на чл.8 вр. чл.7, ал.2, т.4 от Наредба №1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения съобразно размера на отказаното право на ДК от 12000.00 лв. или юрисконсултско възнаграждение в размер на 690.00 лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 2-и състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], 3. артерия, ул. „202“ № 4 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 28.03.2013г., издаден от З. Н. М. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №1072 от 20.06.2013г. в частта относно отказано право на данъчен кредит (ДК) по фактура № 200...001/31.07.2012г. с издател [фирма] в размер на 12000.00 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], 3. артерия, ул. „202“ № 4 да заплати на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП [населено място] на основание **чл.161, ал.1 ДОПК** юрисконсултско възнаграждение в размер на 690.00 (шестстотин и деветдесет) лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: