

РЕШЕНИЕ

№ 5997

гр. София, 04.10.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 12.09.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова и при участието на прокурора Никова, като разгледа дело номер **11490** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

[фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от П. М. оспорва Ревизионен акт № [ЕГН]/07.03.2012 г., издаден от М. Б., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 2317/ 26.09.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, сега „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 22 377,81 лв по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], „С К. 2008 Е., „Е С Е Г. 87” Е. и [фирма] и са установени задължения за корпоративен данък за 2007 г., 2008 г. и 2010 г. в размер на 13 617,81 лв.

Според жалбоподателя ревизионният акт е издаден в противоречие с актуалната практика на С. - решение от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 и при съществени нарушения на процесуални норми - на дружеството не са представени доказателства за компетентност на издателя на ЗВР и З., изводите на ревизиращите органи се основават на насрещни проверки на трети лица и издадени спрямо тях ревизионни актове, с които жалбоподателят не е запознат. Липсват обективни данни за участие на [фирма] в данъчна измама.

Оплакванията за незаконосъобразност на акта са мотивирани със следните твърдения, относими към конкретните неблагоприятни за дружеството констатации:

По отношение на [фирма] е посочено, че издателят на РА не е обсъдил всички доказателства в преписката, а органът по чл. 152, ал. 2 ДОПК е подложил на анализ

неотнормими данни. Фактура № 180/ 25.09.2007 г. съдържа отразяване, че се касае за арматурно желязо, конкретизирано по размери, количество и цена.

Между ревизираното лице /РЛ/ и „Т. Г. 2007” са сключени договор и анекс, във връзка с който е издадена фактура № 154/ 10.07.2008 г. На доставчика е възложено изработване на мазилка, докато според РА фактурата касае доставка на материали – изводът на ревизиращия екип, че нямало данни за плащане по нея не се подкрепя от платежното нареждане и дневното извлечение от банковата сметка на търговеца.

По отношение на В. Х. Е. се поддържа, че са налице приемо–предавателни протоколи, полученото гориво е заплатено, а РЛ разполага с необходимите товарни автомобили, подробно описани в РА. Към фактурите са прикрепени касови бонове за извършено плащане. Горивото е конкретизирано като дизелово моторно такова 0,05 %. Приложените протоколи касаят цялото доставено количество гориво. Дружеството разполага със своя база в кв. К., [населено място], където се намират автомобилите, включително цистерна с колонка. Горивото от [фирма] е доставено с тяхна цистерна, с която е заредена тази на жалбоподателя.

Доставчиците „КРИ Д” 2009 Е. и [фирма] са изпълнители на работи, които са задължение на [фирма] по договор със [фирма]. Неформалните сделки следва да се считат доказани с издаването на фактура, а са налице и протоколи за извършени СМР, в които ясно са разграничени видовете и количествата СМР, извършени съответно от „С К. 2008 Е. и от [фирма]. Ирелевантно за облагането с ДДС е правото на собственост върху имота.

Аналогични са твърденията по отношение на [фирма] с пояснението, че се касае за доставка на конструкция, която е необходима на [фирма] в качеството му на изпълнител по договора със [фирма] и която е предадена директно на последното дружество от доставчика на РЛ. Подчертава се функционалната връзка между работите, възложени от РЛ на [фирма], [фирма] и [фирма] – не може да се достави и монтира металната конструкция от първото дружество, ако преди това не е демонтирана съществуващата, не се извършат подготвителни работи като изкопни, направа на постамент и т.н.

Между [фирма] и ревизирания търговец е сключен договор, съставени са протоколи за установяване завършването на СМР. Касае се за превъзлагане на част от изпълнението по договор за обществена поръчка между [община] и М. Е.. Жалбоподателят е на становище, че от протокол обр. 19 от 01.07.2011 г. между [община] и М. Е. за приемане на извършената работа се установява изпълнението и на самия доставчик.

Аргумент в подкрепа на довода за незаконосъобразност на акта в частта му относно правото на данъчен кредит по издадените от [фирма] се извежда от практиката на С., според която отсъствието на назначени лица на трудов договор не обуславя заключение за липса на кадрова обезпеченост. Извършената от това дружество работа също касае обекта, приет от възложителя [община].

От незаконосъобразността на акта в частта по ЗДДС следва и незаконосъобразност в частта по ЗКПО относно извършената корекция на декларирания финансов резултат за 2007 г. на основание чл. 26, т. 3 ЗКПО с отчетени разходи за материали по фактура № 180/ 25.09.2007 г., издадена от [фирма] респ. за 2008 г. с отчетени разходи по фактури, издадени от [фирма] и [фирма] и за 2010 г. с отчетени разходи по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].

Искането до съда е за отмяна на акта в потвърдената с решението на органа по чл.

152, ал. 2 ДОПК част и за разноски.

Ответникът – директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно–осигурителна практика” – С. /накратко ДОДОП/ при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на прокуратурата е на становище, че тя е неоснователна.

От фактическа страна се установява:

Със заповед № 1108121/ 11.07.2011 г., издадена от П. Г., началник сектор „Ревизии” в отдел „Контрол” в ТД на НАП С. /заповед № РД 01 6/ 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С./, връчена на 26.07.2011 г. на упълномощен технически сътрудник, е възложена ревизия на жалбоподателя с обхват задължения по ЗДДС за периода 01.01.2007 г. – 30.06.2011 г. и за корпоративен данък от 01.01.2007 г. до 31.12.2010 г. Определен е срок за приключването ѝ 3 месеца.

В издадения на 10.11.2011 г. РД е отразено, че основна дейност на вписания в ТР при СГС през 1997 г. търговец е извършване на СМР по изграждане на жилищни сгради – груб строеж, зидарски работи, финансирана от дейността на дружеството и от заем. [фирма] е титуляр на лиценз, издаден от К. на строителите – вписано в централен професионален регистър на строителя за изпълнение на първа група строежи – високо строителство, прилежаща инфраструктура, електронни съобщителни мрежи и съоръжения, строежи от трета до пета категория. Дейността се организира в офис на [улица], [населено място]. През ревизирия период в дружеството са работили 485 работници по трудов договор.

Процесуалните действия на екипа са извършване на насрещни проверки и изискване на данни от ревизирия търговец, въз основа на които са изведени следните констатации:

1. [фирма], ЕИК[ЕИК] е издател на 2 фактури през данъчни периоди юли и август 2008 г., по които е начислен ДДС общо 2133,05 лв - № 109/ 07.07.2008 г. за 2465,17 л дизел и № 143/ 21.08.2008 г. за 3000 л дизел. Пояснено е от счетоводителя на доставчика /л. 50, папка V от приложенията към делото/, че [фирма] зарежда камионите си на бензиностанция на [фирма], намираща се на [улица] до тунела. Въз основа на приложените доказателства – 2 бр. приемо–предавателни протоколи, свидетелство за регистрация на фискално уСство, хронологии на сч сметки, пътни листове, ведомости за заплати ревизирият екип формира становище, че към фактура № 109/ 07.07.2008г. не са приложени пътни листове за транспорт, а към фактура № 143/ 21.08.2008 г. липсва копие от фискален бон за заплащане в брой, нито дневни отчети от ЕКАФП. От жалбоподателя в преписката са приложени пътни листове за товарен автомобил Мерцедес рег. № 85 91 и рег. № 58 56 за периода 15-31.07.2008 г. и за товарен автомобил Пасат, както и пътни листове от 2009 г., когато не са издавани фактури от доставчика В. Х. Е.. Според данните от оборотната ведомост на доставчика дружеството не е собственик на бензиностанцията, липсва договор за наем и данни за осчетоводени плащания по такъв, не е представено разрешение за осъществяване на търговска дейност. Приложени са фактури от предходен доставчик С. СС Е. съответно № 1079/ 07.07.2008 г. и 1387/ 21.08.2008 г. с фискални бонове и декларация за съответствие на качеството на течните горива от [фирма] № 73/ 07.07.2008 г. и № 144/ 21.08.2008 г., но според екипа те не са достатъчни – следвало е да са налице договори, протоколи и данни за транспорт. [фирма] е дерегистрирано по инициатива на орган по приходите от 04.08.2011 г. Управителят му представлява още 7 дружества. С РА № [ЕГН]/ 31.10.2011 г. са

установени задължения в размер на 633887,70 лв непризнати покупки и продажби.

Към аргументите на издателя на РА за отказ да се признае право на данъчен кредит по двете фактури решаващият орган добавя следните:

Касае се за доставка на стока - дизелово гориво, описано по количество и вид в текста на протоколите. Направено е изявление от страните по договора за продажба, че с предаване на горивото доставчикът е изпълнил задълженията си. Но протоколите не съдържат данни за мястото на предаване и за начина на предаване на 3000 л и 2465,17 л за ползвани съдове – цистерни или др. под., предназначени за съхранение на гориво. Индивидуализацията на горивото по правило се извършва чрез декларация за съответствие на качеството, изходяща от производителя или вносителя, конкретизираща партида на горивото, акредитирана изпитвателна лаборатория и протокол, номер и дата на експедиция /Наредба за изискванията за качеството на течните горива, условията, реда и начина за техния контрол. Но декларациите за съответствие, приложени в преписката, не носят белези да изхождат /всички/ от С. СС Е..

От жалбоподателя бе посочена ССЕ, чието заключение съдържа констатации относно издаването, реквизитите на фактурите и наличие на касов бон за плащане в брой в деня на издаването им; приемо-предавателни протоколи, аналитични ведомости на доставчика, счетоводни сметки от група 20 Д, с осчетоводен компютър, 2 бр касови апарати, 5 бр бензиноколонки и друго оборудване; регистър/складова ведомост на доставчика с отразени постъпления на бензин и дизел към 31.08.2008 г. и отчетени продажби, фактура № 1387/ 21.08.2008 г. с издател С. СС Е. за 8975 л дизел и декларация за съответствие на течните горива от 07.07.2008 г.; трудови договори с 4 лица, разплащателни ведомости.

К. с дружеството от вещото лице не е установен. Издаденият спрямо [фирма] РА се основава на констатации, формирани от екипа без участието на търговеца, тъй като не е открит адрес, не са предоставени изисканите документи.

2. „С К. 2008 Е., ЕИК[ЕИК] е издател на фактура № 20...0323/ 23.03.2010 г. с предмет СМР по договор, по която е отказано право на данъчен кредит в размер на 3150 лв.

Представени са копие на фактурата, платежно нареждане от 12.04.2010г. за сумата 13000 лв, вносна бележка от 14.04.2010 г. за сумата 5900 лв; извлечение от сч см 401 и 501; протокол обр. 19 № 1/ 18.03.2010г., но не и договор за възлагане на СМР от собственика, нито такива за подизпълнител. Не са индивидуализирани носителите на работната сила, осъществили натуралните видове СМР, нито са посочени данни, че същите притежават нужната квалификация, отсъстват и счетоводни документи за начисляване и изплащане на възнаграждения за такива лица. Информационната система на НАП не съдържа данни за регистрирани трудови договори, но от 01.01.2003 г. е подавана информация за 53 лица.

Според протокола от 18.03.2010 г. обектът е В. земни маси Метални конструкции, а извършените работи са монтаж на обшивка по стени и покрив, услуга с автовишка и временно скеле, монтаж на укрепващи и носещи елементи за стени и покрив, заваръчни работи, антикорозионни покрития, извозване на отпадъци; укрепване на рамкова конструкция с противовятърна връзка. Протоколът обаче не съдържа данни за вложени материали и единични цени на дейностите, на какви площи са предоставени. Не става ясно каква е връзката между обекта и търговската дейност на жалбоподателя, с каква кадрова и техническа обезпеченост е разполагал доставчика за оказване на услугите, счетоводна отчетност, за вложени материали и труд. Прието е

от екипа, че при документирането на услугата получателят по нея няма гаранции за стойността и качеството на изпълнението, или не е положил дължимата грижа. Аргументацията на решаващия орган за потвърждаване на РА във визираната част е отнесена към т. 54 решение от 21.06.2012 г. по С-80/11 и С-142/11 на С..

К. с дружеството не е установен и от вещото лице и проверка е извършена само по издадения спрямо него РА, с който, без да са преглеждани търговски и счетоводни книжа, са установени задължения по ДДС в размер 5 807 512,02 лв.

3. Третата спорна констатация на ревизиращия орган касае „КРИ Д” 2009 Е., ЕИК[ЕИК], издател на 2 фактури - № 0...044/ 23.04.2010 г. № 0...064/ 17.05.2010 г., по които е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 4973,27 лв за доставка на услуги СМР, конкретизирани в протоколи за приемане на работи, определени по вида си /л. 510 и 513 от папка IV към приложенията към делото/ Земни маси В. – обект, на който [фирма] е изпълнител по силата на приложения към жалбата, въз основа на която е образувано делото, договор от 07.04.2010 г., сключен с възложителя С..

От РЛ са представени фактурите, платежни нареждания, протоколи обр. 19 от 23.04.2010 г. и от 14.07.2010 г. за установени и приети СМР, банкови извлечения за частични плащания.

Спрямо доставчика с РА № [ЕГН]/ 16.06.2011 г. са установени задължения в размер на 1 559 363,47 лв в резултат от непризнати покупки и продажби.

Протоколите обективират СМР на обект Земни маси В. – в протокола от 23.04.2010 г. те са индивидуализирани по количество, стойност – изкопни работи; подготвителни работи за монтаж на метална конструкция; частични заготовки за метална конструкция и бетонови работи.

Протокол от 20.04.2010 г. съдържа неточност в изписванията за обект и на изпълнителя – така обектът е локализиран на ул. Цветна градина” /така приема и вещото лице стр. 5 от заключението/ Земни маси в кв. В. – изкопна работа, направа на фундаменти, стомано–бетонни работи, доставка и монтаж на заготовки за метална конструкция, демонтажни работи на съществуваща конструкция, антикорозионно покритие по конструкцията – касае се за същия обект, като отразения в съставените от РЛ и С К. 2008 Е. протоколи. Но не са посочени доказателства за индивидуализиране на изпълнението на отделните доставчици, изпълняващи възложени услуги на обекта Земни маси В. с оглед изключване на възможността за дублиране при отчитането на една и съща доставка.

4. Адресираното до [фирма], ЕИК[ЕИК] искане за представяне на обяснения и книжа е връчено по реда на чл. 32 ИПЗПОЗЛ, но срокът изтекъл безрезултатно.

РЛ представя фактура № 154/ 10.07.2008 г. с предмет „аванс мазилка по договор”, по която е начислен ДДС в размер на 833,33 лв, договор от 04.07.2008г. анекс от 07.07.2008 г. осчетоводяване по дебита на сч см 3023 Материали и сч см 4531 Начислен данък покупки срещу кредит на сч см 401 Доставчици.

Между РЛ и доставчика на 04.07.2008 г. е сключен договор с предмет довършителни работи на обекти описани в анекс – според анекс от 04.07.2008г. се касае за направа на вътрешна мазилка по стени в бани и тоалетни – обектът е жилищна сграда със смесени функции в Студентски град.

Органът по приходите мотивира отказа да признае право на приспадане на данъчен кредит по цитираната фактура с непредставени доказателства за направено авансово плащане и на противоречие между счетоводните записвания с предмета й – осчетоводени са материали, но не и плащане.

Аргументите на екипа са допълнени от решаващия орган в насока, че договорът не съдържа клаузи относно дължимата от изпълнителя конкретна престация. Налице е позоваване на приложения, каквито не са налични /количествено стойностни сметки, график на строителството, на плащанията. Документирано е авансово плащане, но данни за такова не са депозиранни.

5. [фирма] ЕИК[ЕИК] не е открито на адреса за кореспонденция. Издател е на фактура № 180/ 25.09.2007 г. за доставка на материали - арматурно желязо 27,420 тона с установено от ССЕ плащане по банков път. На екипа са представени обратна ведомост; извлечения от сч см 304, 455, 501, 604 и 202, фактури за В. от Г. и ЧМР, протоколи за В., трудови договори от 01.08.2007 г. за назначени домакин, технически сътрудник без уточнено работно място; рамков договор за доставка на арматурно желязо от 02.04.2007г. с Х. Т. – Г.; договор за наем от 01.09.2007 г. между [фирма] за поземлен имот с площ 334 кв метра в [населено място], район „Студентски” местността Малинова долина със сглобяема къща 6 кв метра с предназначение склад за дървен материал.

В рамките на насрещната проверка главният счетоводител на [фирма] пояснил, че през 2007 г. дружеството осъществявало дейността търговия с арматурно желязо с основни доставчици цитираното гръцко дружество и Р. Е., Б.. Проверяваната от приходната администрация сделка с М. Е. касае доставка на арматурно желязо № 12 и № 14 от 27420 кг, с цена 915 лв за метричен тон без ДДС – сделката е надлежно отразена във всички счетоводни записвания.

Спрямо доставчика е издаден РА № [ЕГН]/ 23.07.2010 г., с който са установени задължения за ДДС 4 748 963,54 лв и корпоративен данък 2908,59 лв.

Според решаващия орган посочване на параметрите /размера на арматурното желязо не е достатъчно за индивидуализиране на стоката – според договора с гръцкото дружество, който не е в цялост, стоките трябва да се съпътстват от нужните сертификати и да отговарят на утвърдените счетоводни стандарти; постигнато е съгласие да се доставят на партии, но подобна информация не е налична. Не съществуват данни за съответната партида, респ. сертификат в нито едно от представените и съпътстващи доставката доказателства – ЧМР. Такива не са отчетени чрез водене на подробна аналитична отчетност. Представените доказателства не позволяват да се анализира стоковия поток. При тези изводи е отказано право на данъчен кредит по фактурата.

6. И. 1 Е., ЕИК[ЕИК] е издател на фактура № 201007 395/ 20.07.2010г., по която е начислен ДДС 3166,67 лв предмет услуги. РЛ представя протокол обр. 19, платежни нареждания, от които става ясно, че касае обект В. – земни маси, СМР по стоманена конструкция – доставка и монтаж на стоманена конструкция; ригел; колона; надколонник; челна планка, анкерно уСство и услуги с автовишка. Дейностите са описани по брой, единична цена и обща стойност.

Спрямо дружеството е издаден РА № [ЕГН]/ 26.07.2010 г., с който са установени задължения по ДДС в размер на 789 030,15 лв. Аргументацията да се откаже право на данъчен кредит по фактурата е идентична с изложената спрямо доставчиците [фирма] и [фирма].

7. „ВИ ДИ АЙ 69 Е. ЕИК[ЕИК] е издател на фактура № 0000 31/ 20.04.2011 г. ДДС 1083,33 лв според констатацията на л. 11 от решение № 2317/ 26.09.2012

г. тя е с предмет материали, но /папка приложение 4, л. 571 по номерацията в ревизионната преписка/ се касае за доставка на услуга - „съгласно акт обр. 19, приложен е касов бон от същата дата. Във фактурата е отразено „съгласно акт обр. 19.

От проверяваното дружество са постъпили обяснения, че тя е издадена във връзка с договор и протокол за оказани СМР на обекти на възложителя с цени съгласно протокол обр. 19 – доставка и полагане на топлоизолиращ покрив минерална вата 10 см доставка и монтаж на полиетиленово фолио, доставка и полагане на топлоизолация на дървена покривна конструкция, дневен финансов отчет от 20.04.2011 г. сч см 411 Клиенти, ведомост за заплати /4 лица назначени за общ работник и деловодител/ 4 трудови договора справка декларация по ЗДДС и дневник за продажби за май 2011 г.

От ревизираното дружество са представени фискален бон, рамков договор от 01.04.2011 г., протокол № 1 обр. 19 от 11.04.2011 г. за обект [община].

В заключението на ССЕ са разгледани данните за последваща реализация на резултатите от тази услуга – разплащане от [община] ССЕ /стр. 7/. Констатирано е, че действително е осчетоводена като доставка на материали дебита на сч см 301.

С РА № 20101105713/ 11.11.2011 г. спрямо [фирма] е установено задължение за ДДС в размер на 789 030,15 лв.

8. ЕМ СИ ЕМ Г. 87 Е. ЕИК[ЕИК] е издател на фактура № 161/ 28.02.2011 г. ДО 10098,50 лв ДДС 2019,75 лв предмет услуга „плащане по договор”. От ревизираното дружество е представена фактура копие № 161/ 28.02.2011 г. договор от 15.02.2011 г. типов за СМР на обекти на възложителя, дневен касов отчет, свидетелство за регистрация на ЕКАФП № 58326/ 16.08.2010 г. сч см 411, 703, 4532, 501.

Съставен е протокол от 25.02.2011 г. за приемане на натурални видове СМР – доставка и монтаж на леки преградни стени; изправяне на отвори след демонтаж на прозорци /капандури/ изграждане на щендерни стени в складове, изграждане на наклонен таван от гипсокартон, грунд по стени от гипсокартон; доставка и монтаж на Р. мрежа за щендерни стени, полагане на гипсова шпакловка по стени и по тавани – приложен бланков договор. В протокола е отразено, че обектът се намира в И.. Обобщено е, че фактурите не съдържат цялата информация по чл. 114 ЗДДС за облагаемата доставка.

И спрямо цитирания доставчик на РЛ е издаден РА № 20101105713/ 11.11.2011 г., с който са установени задължения за ДДС 104141,80 лв.

Като последица от непризнаване правото на данъчен кредит в размер на 5017,86 лв при данъчна основа 25089,30 лв по доставка на материали от С. Е. на основание чл.26, т.3 ЗКПО не са признати разходите за материали за данъчни цели и е определена разлика за довносяне 2508,93 лв за 2007 г.

За данъчен период 2008 г. при отказ да се признае право на данъчен кредит в размер на 833,33 лв при данъчна основа 4166,67 лв за покупка от Т. Г. 2007 Е. и от В. Х. Е. за гориво по 2 фактури с ДДС 2133,05 лв и ДО 10665,23 лв на основание чл. 26, т. 3 ЗКПО не се признават разходите за данъчни цели 1483,19 лв.

За периода 2010 г. въз основа на изводите за непризнато право на данъчен кредит по разходи за услуги от „КРИ Д” 2009 Е. /ДО 29839,60 лв; от [фирма]

/ДО 15750 лв/ и [фирма] до 15833,33 лв на същото материалноправно основание.

РА е връчен на пълномощник на управителя на РЛ на 09.04.2012 г Оспорен е по чл. 152 ДОПК на 20.04.2012 г. Сключено е споразумение за продължаване на срока по чл. 155, ал.1 ДОПК до 3 месеца.

РА е потвърден в разглежданата част с решение № 2317/ 26.09.2012 г., съобщено по електронен път на 01.10.2012 г.

Жалбата, въз основа на която е образувано делото, е депозирана в Д. С. на 10.10.2012 г. и следователно е допустима.

Приетото в с.з. 12.09.2013г. заключение на ССЕ съдът цени като компетентно и основано на материалите в преписката, но и на допълнително предоставени на вещото лице книжа, както и оглед на място в базата на ревизирания търговец в кв. К., където му е показана бензиноколонка в затворено помещение. Анализирани са допълнително представени книжа – аналитични и хронологични регистри на счетоводни сметки, данни за последваща реализация на резултатите от получените услуги.

Към жалбата е приложен договор от 07.04.2010г., сключен между РЛ като изпълнител и С., възложител, по силата на който [фирма] поема задължението да извърши СМР по стоманена конструкция за технологично оборудване на обект Земни маси в кв. В. по приложена оферта срещу възнаграждение от 65 697,98 лв. Приложен е линеен график за изпълнение на отделните дейности /изкопни, подготвителни/ частични заготовки/, доставка и монтаж на метална конструкция, демонтажни работи и монтаж стара конструкция бетонови работи извън основните видове работи, и успореден – за финансиране.

Според протокол от 22.04.2010 г. възложителят е приел доставената на обекта конструкция, включваща 2 бр ригел, 2 бр колона, надколонник, челна планка /по 8 бр/ и анкерно уСство.

На 25.02.2011 г. между РЛ и [община] е сключен договор, по силата на който дружеството поело задължението да изпълни преуСство на подпокривното пространство в зала за събрания в [община]. Според протокол обр. 19 от 01.07.2011 г. са приети изпълнени видове и количества СМР 90 позиции.

При така установените факти съдът намира от правна страна следното:

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите – арг. чл. 119, ал. 2 ДОПК /в редакцията на нормата преди влезлите в сила на 01.01.2013г. изменения, определящи, че РА се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя й/, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от ДОПК. Спазена е формата по чл. 120 от ДОПК относно необходимите реквизити. Не се установяват съществени нарушения на процедурата по ДОПК при провеждане на ревизията, които обуславят извод за ограничаване правото на защита на ревизираното лице или да препятстват съдебния контрол за спазване на материалния закон при определяне на задълженията, включени в нейния обхват.

Формалните предпоставки, свързани с документиране на облагаема доставката между регистрирани лица с фактура и отразяването й в отчетната им документация не са достатъчни да обосноват правото на данъчен кредит. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е

основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка - чл.6, ал.1, чл.25, ал.2 и 6, чл.68, т.1 и 69, ал.2 от ЗДДС и пряко приложимите общностни норми - чл.62, 63, 167 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на С. - в т.31 от решение от 06.12.2012г. по дело С-285/11 се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Н. съд е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки. Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т. 32, 33). Изискванията по отношение на доставките на услуги не се различават. От мотивите на решението на С. по дело С-643/11 може да се формулира извод за ирелевантността при преценката за реалност на доставката на фактите за начисляване на ДДС и на внасянето му от доставчика. Задължението на лицето, начислило данъка, да го плати, е независимо от задължението за плащането му поради облагаема доставка /т.33 от решение по дело С-643/11, т.26 от решение по дело С-566/07/.

1. Фактурите, издадени от [фирма], касаят продажба на стока – гориво, каквото ревизирият субект несъмнено е ползвал при осъществяване на предмета си на дейност – в общите констатации на РД е отразено, че се касае за търговско занятие извършване на СМР; че [фирма] разполага с цистерна за съхранение на гориво и товарни автомобили.

Според обяснения на счетоводител на доставчика, цитирани по-горе, горивото е зареждано в автомобили на ревизираното дружество на бензиностанция в [населено място]; но в жалбата /в края на стр. 6/ е посочено, че горивото от В. Х. Е. е доставено с „тяхна“ цистерна, с която е заредена притежаваната от [фирма].

Ако се приеме тезата на ревизирият субект, че предаването на горивото е извършено на място в базата на РЛ в кв. К., не следва да се ценят констатациите на органите по приходите за липса на данни за съществуване на наемно правоотношение за ползване на бензиностанция от [фирма]. Изводът се подкрепя от съпадението между датите, на които са издадени спорните фактури и тези, за предходната доставка от – С. СС Е.. Противоположните твърдения за мястото, където е извършено предаването на горивото /според доставчика – в „негова база/, а според жалбоподателя – в тази на М. Е., отсъствието на данни за фактическото придобиване, транспорт и предаване на стоката съответно от С. СС Е. на В. Х. Е. съответно на М. Е., които действия са осъществени в един ден, не допринася за изясняване на тази част от спора, още повече, че се касае за продажба на вещь, определена

по рода си, чието предаване е значимо за транслативния ефект на облигацията. Приемо-предавателните протоколи не съдържат мястото, на което е извършено отразеното в тях действие. Същевременно по делото са посочени многобройни доказателства за последващата реализация на тази стока. Вярно е, че липсва времева обвързаност между придобиването на материален и суровинен ресурс и влягането му в търговската дейност при доказана обезпеченост за съхраняване, но това разбиране не освобождава претендиращия право на приспадане на данъчен кредит от доказателствената задача на претендиращ публично материално право да проведе успешно главно и пълно доказване. Установяването на произхода на горивото е обвързано с прехвърлянето на собствеността върху него. При липсата на информационна следа за превозването му /включително за разполагаемост от провадача [фирма], дори неговия продавач С. СС Е. с подходящи транспортни и складови средства/ за издаване и притежаване на заверено копие от декларацията за съответствие или придружаващите горивото документи по чл. 12, ал. 1 и 3 от Наредба за изискванията за качеството на течните горива, условията, реда и начина за техния контрол производът е неустановен.

Не съществуват ограничения в използването на косвени доказателства при установяването на фактите, с чието осъществяване страната обвързва благоприятни за себе си правни последици; при установените от жалбоподателя доказателствени факти - относно вложените в икономическата му дейност количества гориво, наличието на подходящи съдове за съхраняването му, преценени в съвкупност с отсъствието на данни за произхода на стоката и съпътстващите движението ѝ доказателства, обосновават извод за недоказаност да е настъпило данъчно събитие на двете фактури с издател [фирма].

2. Фактическите констатации на ревизиращия и решаващия орган за доставката по фактура № 20..0323/ 23.03.2010 г., издадена от [фирма] са дадени по-горе. Според изложеното в жалбата се касае за възлагане на цитираното дружество да изпълни част от СМР, дължими от ревизиращия търговец по договора със С. с предмет СМР по стоманена конструкция за технологично оборудване на обект земни маси кв. В., [населено място] по приложена оферта. Както бе посочено, освен линеен график и срокове за плащане друга конкретизация по поетите от М. Е. задължения договорът не съдържа. От доставчика не са предоставени данни за кадрова и ресурсна обезпеченост да изпълни услугата. Същевременно РЛ разполага с лица по трудов договор с внушителна численост /повече от 400/. На 18.03.2010 г. /преди да е подписан договорът между РЛ и С./ е съставен протокол с отразени видове СМР /услуга с автовишка, временно скеле и т.н. по-горе в т. 2 от решението/, които не съдържат сведения за вложените материали и единичните дени на дейностите и на какви площи са предоставени. Не са приложени и доказателства за техническата обезпеченост на С К. 2008 Е. – напр. разполагаемост с автовишка.

Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът. Осигуряването на изпълнение от различно лице не може да има за последица възникването на право на приспадане на данъчен кредит.

Извършването на услугите е свързано с ръчен труд, който се характеризира със специфика, налагаща притежаване на определени умения в областта на строителството и специфични технически средства /автовишка/. Не са установени носителите на работната сила за този труд. Ако за договора, сключен съобразно КТ, писмената форма за действителност ограничава допустимите доказателствени средства, то за гражданските договори такова ограничение липсва.

Съставените от страните по сделките писмени доказателствени средства за изпълнението могат да се ценят, но заради липсата на достоверна дата и установяването с тях на благоприятни за страните обстоятелства е нисък интензитетът на убеждаващото им въздействие. С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от приходната администрация и е разколебана убедителността на главното доказване на претендиращия право на данъчен кредит. Обстоятелството, че в ревизираните периоди жалбоподателят разполага със значителен брой назначени по трудов договор работници обуславят извод за успешно проведено от приходната администрация насрещно доказване. РА е мотивиран с допълнителни аргументи относно възможните доказателствени източници – евентуалното приобщаване на данни относно вложените в обектите материали.

При прилагането на правилата на доказателствената тежест съдът е длъжен да приеме за несъществуващи юридическите факти, за които черпещата благоприятни правни последици от осъществяването им страна не проведе главно пълно доказване. Без да е извършена услугата с арг. от чл. 25, ал. 2 от ЗДДС не възниква данъчно събитие, поради което не е породено задължението по чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС за начисляване на данъка.

Услугите, във връзка с чието изпълнение е издадени спорните фактури, би следвало да се извършат с физическите усилия на хора, за чиято правна връзка с дружеството /трудоваправни облигационни, осигурителни правоотношения не бе пояснена. Не са приобщени данни за счетоводството на [фирма], за начина, по който се организира и осъществява дейността му, нито за ползваните за изпълнение на договореностите технически средства и инвентар. Поради това съдът приема, че РА е законосъобразен в разглежданата част.

3. Фактурите с издател „КРИ Д” 2009 Е. касаят същата по вида си доставка на СМР на обекта В.. За разлика от съставения с доставчик № 2 протокол, тези от 23.04.2010 г. съдържат количества и стойност на видовете работи като изкопни, подготвителни за монтаж на метална конструкция, частични заготовки за метална конструкция. Функционалната обусловеност между тези дейности и тези, които би следвало да са изработени от [фирма] не освобождава ревизирания търговец от доказателствената задача да установи, че доставчикът му е разполагал с работна сила и техника, позволяващи му да осъществи отразените в протокола дейности. По отношение на отказа да се признае право на данъчен кредит по разглежданите фактури се отнасят в пълна степен съображенията, изложени за [фирма].

4. [фирма] е доставчик на услуга според фактура № 154/ 10.07.2008 г. се касае за СМР на обект, намиращ се в [населено място] по сключен на

04.07.2008 г. договор за изпълнение на довършителни работи в жилищна сграда в [населено място] – Студентски град. Въпреки установените от ССЕ данни за плащане по фактурата, доказателствената задача на жалбоподателя като субект, позоваващ се на субективно публично преобразуващо право на приспадане на данъчен кредит по доставка на услуга, обективирана в нея, не може да се счита успешно проведена само въз основа на установено по несъмнен начин осчетоводяване и разчитане с бюджета. Отсъствието на косвени данни, относими към преценката в състояние ли е било дружеството като кадри, техника, складове и наличности да достави/ предаде стоките и да окаже услугата /мазилка по стени и тавани/; обуславят извод за законосъобразност на РА и в цитираната част.

5. [фирма] е издател на фактура № 180/ 25.09.2007 г. за доставка на материали - арматурно желязо 27,420 тона с установено от ССЕ плащане по банков път. В рамките на насрещната проверка са приобщени счетоводни книжа - извлечения от сч см 304, 455, 501, 604 и 202, фактури за В. от Г. и ЧМР, протоколи за В., трудови договори от 01.08.2007 г. за назначени домакин, технически сътрудник без уточнено работно място; рамков договор за доставка на арматурно желязо от 02.04.2007г. с Х. Т. – Г.; договор за наем от 01.09.2007 г. между [фирма] за поземлен имот с площ 334 кв метра в [населено място], район „Студентски” местността Малинова долина със сглобяема къща 6 кв метра с предназначение склад за дървен материал.

Действително, параметрите на стоката са отразени в спорната фактура, вписано е и нейното количество. Но според документацията, предоставена от С. Е., стоката е следвало да се съпътстват от сертификати, отговарящи на утвърдените счетоводни стандарти и подлежат на доставка по партиди – подобни отразявания не съдържат международните товарителници. От жалбоподателя не са посочени данни за заприходяване на стоката и последващото ѝ влагане в облагаемата дейност на дружеството, съответно за съхраняването ѝ на склад в периода от придобиването до използването ѝ като строителен материал/или продажба. Фактурираните доставки на услуги от трите дружества, касаещи обект земни маси В., касаят влагане подобен материал, но липсват данни той да е предоставен от М. Е./или да съвпада с придобит от С. Е.. По тези съображения доставката на стока арматурно желязо по фактура с цитирания издател съдът приема за недоказана.

6. [фирма], ЕИК[ЕИК] е издател на фактура № 201007 395/ 20.07.2010г., по която е начислен ДДС 3166,67 лв предмет услуги, които според представения от РЛ протокол обр. 19 и платежни нареждания касае обект В. – земни маси, СМР по стоманена конструкция – доставка и монтаж на стоманена конструкция; ригел; колона; надколонник; челна планка, анкерно уство и услуги с автовишка. Дейностите са описани по брой, единична цена и обща стойност. По отношение на тази част от спора съображенията на съда са изложени в т. 2 и 3 и възпроизвеждането им е безпредметно. Основателен е доводът на решаващия орган, че при сходство в услугите, предоставени от три различни субекта е необходимо отграничаването коя позиция от СМР от кое дружество е изпълнена. Бе посочено, че за същите по вид услуги на 18.03.2010 г. /преди да е подписан договорът между РЛ и С./ е съставен протокол между РЛ и [фирма] за услуга с автовишка, временно, скеле и т.н.

по-горе в т. 2 от решението, които не съдържат сведения за вложените материали и единичните дени на дейностите и на какви площи са предоставени. Ревизираното дружество следваше да посочи доказателства, поясняващи хронологията/ механизма на изпълнение на този обект чрез отграничаване коя от дейностите на кое от трите дружества-доставчици е възложена.

7. „ВИ ДИ АЙ 69 Е. е доставчик на услуга по фактура № 0000 31/ 20.04.2011 г. с предмет СМР акт обр. 19. Обектът, на който би следвало да е престирана тази услуга, е [община], на който ревизирианият търговец е изпълнител по приложения към жалбата договор. Без оглед на погрешното осчетоводяване на фактурата като такава за материали, по делото не са посочени доказателства за изпълнение на възложените услуги в рамките на търговското предприятие на [фирма] – разполагаемост с лица със съответната квалификация да монтират топлоизолиращ покрив минерална вата, полиетиленово фолио, полагане на топлоизолация на дървена покривна конструкция. Действително, наличието или липсата на назначен персонал по трудов договор е само индиция за кадровата обезпеченост на търговец да изпълни определени дейности предвид възможността да е налице заобикаляне на изискванията на осигурителното законодателство. Това не освобождава РЛ от доказателствената задача да установи, че фактурираните услуги са осъществени, резултатите от тях са налични на конкретен обект, респ. се влягат в последваща облагаема дейност. С. анализ на тези данни обуславя извод, че макар редовно осчетоводени при страните по отделните договори, услугите не са извършени от доставчика. По общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ПЗР на ДОПК в тежест на носителя на правото е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването му. В тази връзка не е достатъчно притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, а е необходимо услугите по облагаемата доставка да са реално получени /арг. чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Издаването на фактурата и фактът на плащането са индиция за възможното оказване на услуги поради наличието на функционална връзка на задълженията по договора за изработка като двустранен договор. При доказване с косвени доказателства формираният фактически извод следва да е единствено възможен. Затова по правило с косвени доказателства се провежда насрещно доказване. При възприетото по-горе за доказателствената тежест, насрещното доказване на приходната администрация е проведено успешно. Механизмът на данъка върху добавената стойност поставя като условие за възникване на правото на данъчен кредит установяване наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Документалното оформяне на стопанските операции безспорно е необходимо, но не е достатъчно условие за това. На датата на възникване на данъчното събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС възниква задължение за регистрираното лице да начисли данък и свързаното с това право на получателя да ползва данъчен кредит. В конкретния случай жалбоподателят не изпълни доказателствената си задача са установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на фактурираните услуги, вида, транспортирането и предаването на стоките.

8. По отношение на [фирма] , издател на фактура № 161/ 28.02.2011 г. ДО

10098,50 лв ДДС 2019,75 лв с предмет „плащане по договор” се отнасят съображенията, изложени спрямо [фирма]. СМР, възложени на двете дружества се намират във функционална връзка и съответстват на работите, възложени на М. Е. по договора с [община] - според протокол от 25.02.2011 г. касае се за доставка и монтаж на леки преградни стени; изправяне на отвори след демонтаж на прозорци /капандури/ изграждане на щендерни стени в складове, изграждане на наклонен таван от гипсокартон, грунд по стени от гипсокартон; доставка и монтаж на Р. мрежа за щендерни стени, полагане на гипсова шпакловка по стени и по тавани – приложен бланков договор. Нито от ВИ ДИ АЙ 69 Е. и от ЕМ СИ ЕМ Г. 87 Е. не са посочени доказателства за начина, по който е организирана дейността в [населено място] – разходи за материали, за транспорт и т.н.

В частта по ЗКПО е прието от органа по приходите, че като последица от непризнаване правото на данъчен кредит в размер на 5017,86 лв при данъчна основа 25089,30 лв по доставка на материали от С. Е. на основание чл.26, т.3 ЗКПО не са признати разходите за материали за данъчни цели и е определена разлика за довносяне 2508,93 лв за 2007 г.

За данъчен период 2008 г. при отказ да се признае право на данъчен кредит в размер на 833,33 лв при данъчна основа 4166,67 лв за покупка от Т. Г. 2007 Е. и от В. Х. Е. за гориво по 2 фактури с ДДС 2133,05 лв и ДО 10665,23 лв на основание чл. 26, т. 3 ЗКПО не се признават разходите за данъчни цели 1483,19 лв.

За периода 2010 г. въз основа на изводите за непризнато право на данъчен кредит по разходи за услуги от „КРИ Д” 2009 Е. /ДО 29839,60 лв; от [фирма] /ДО 15750 лв/ и [фирма] от 15833,33 лв на същото материалноправно основание.

Не се признават за данъчни цели приходи в размера на непризнатите разходи, представляващи по смисъла на чл. 26, т3 ЗКПО за начислен данък или ползван данъчен кредит по реда на Закона за данък върху добавената стойност, а не разхода по цялата стойност на фактурата, за която не е признато правото на ползване на данъчен кредит. От аргументацията в решение № 2317/ 26.09.2012 г. на ответника става ясно, че се касае за несъответствие между отразените стопански операции в счетоводството с принципа документална обосновааност, каквато е налице при съществуване на документи, съдържащи нужните реквизити по ЗСч, отразяващи вярно и точно стопанските операции. Поради това правното основание за предприетата регулация на финансовия резултат на дружеството за 2007 г., 2008 г. и 2010 г. следва да е чл. 26, т. 2 ЗКПО - изводът се подкрепя и от фактическите установявания, касаещи приложението на ЗДДС.

При така извършената проверка на законосъобразността на акта по реда на чл. 160, ал. 1 вр. ал. 2 от ДОПК и по изложените съображения съдът намира, че при издаването му не е допуснато нарушение на материалния закон.

С оглед изхода на делото само ответникът има право на разноски и при направеното искане за това съдът ще следва да присъди юрисконсултско възнаграждение в размера по чл. 161 от ДОПК, което се определя на 1160 лв.

Воден от изложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], представявано от П. М. срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/ 07.03.2012 г., издаден от М. Б., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 2317/ 26.09.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, сега „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 22 377,81 лв по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], „С К. 2008 Е., „ЕМ СИ ЕМ Г. 87” Е. и [фирма] и са установени задължения за корпоративен данък за 2007 г., 2008 г. и 2010 г. в общ размер на 13 617,81 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1160 /хиляда сто и шестдесет/ лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: