

РЕШЕНИЕ

№ 3776

гр. София, 04.06.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20
състав**, в публично заседание на 08.05.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Светлана Димитрова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **10206** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба, вх. № 25146 от 18.11.2011 г. по описа на Административен съд София – град (АССГ), подадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] с управител И. Ц. К., ЕГН [ЕГН] (праводател на [фирма] с ЕИК[ЕИК]), с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/15.04.2011 г., издаден от Ц. Г. Р. на длъжност главен инспектор по приходите в Териториалната дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., потвърден с Решение № 1754/07.10.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” („О.”) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен и необоснован, досежно отказаното право на данъчен кредит в общ размер на 64 446,24 лева (шестдесет и четири хиляди четиристотин четиридесет и шест лева и 24 ст.) за данъчни периоди м.05,08,09,11,12.2009 г. и м.03,04,06,07,08.2010 г. по фактури, издадени от [фирма] и от [фирма], ведно с начислените лихви за забава в размер на 7 527,87 лева (седем хиляди петстотин двадесет и седем лева и 87 ст.). Посочва, че невъзможността да бъде установен произходът на стоката не обуславя извода, че въпросната стока въобще не съществува и не може да бъде предмет на доставки и съответно, че не са осъществени реални доставки на тази стока, като в подкрепа на това си твърдение сочи практика на Върховния административен съд (ВАС). В жалбата подробно са описани спорните фактури, от които според управителя на ревизирия субект е видно, че са

осъществени последващи облагаеми доставки – извършване на строително – монтажни работи (СМР). Счита, че оспорения РА е издаден и в противоречие с константната практика на ВАС, съгласно която последващата реализация на стоките е равнозначна на получаване на цялото спорно количество стоки. Процесуалният представител на [фирма] представя писмени бележки, в които доразвива наведените основания и цитира практика на С. и ЕСПЧ. Съобразно изложените в жалбата и писмените бележки съображения прави искане за отмяна на РА. Претендира разности. Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”) – С., с променено наименование съгласно чл. 152, ал. 2 ДОПК в хода на процеса, чрез процесуален представител оспорва жалбата по мотиви, изложени в решението на директора на Дирекция „О.”. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

РА № [ЕГН]/15.04.2011 г. е издаден от Ц. Г. Р. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на И. Ц. К., действащ като едноличен търговец, с наименование [фирма], за установяване задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от 24.03.2009 г. до 31.08.2010 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1008387/07.10.2010 г., издадена от Ц. К. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., изменена със ЗВР № 1100458/10.01.2011 г., издадена от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии”, Дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С.. Заповедите са издадени от компетентен орган, съгласно Заповед № РД – 01 – 131/22.03.2007 г., на директора на ТД на НАП – С., във връзка със заповеди за назначение № 1241/18.05.2009 г. и № 848/18.05.2009 г. Определен е срок за извършване на ревизията до 13.02.2011 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1100458/25.02.2011г., връчен на И. К. на 02.03.2011 г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК. Връчването на РД след посочения в чл. 117, ал. 4 ДОПК тридневен срок не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срока в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не пречи правото на защита на ревизираното лице. С молба, вх. № 04 – 34 – 00 – 66/07.03.2011 г. задълженото лице е поискало удължаване на срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК за представяне на възражения срещу РД. С Решение № 110396/08.03.2011 г. срокът за представяне на Възражение с допълнителни доказателства по РД № 1100458/25.02.2011г. е удължен с 30 дни от датата на изтичане на срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК, като в рамките на същия е подадено възражение, с вх. № 34 – 00 - 250/01.04.2011 г. Възражението е подробно обсъдено в мотивите на оспорения в настоящото производство РА и след преценка, органът, издал акта, е направил заключението, че възраженията на ревизираното лице не са подкрепени с доказателства, които биха опровергали вече направените констатации на ревизиращия екип и като цяло са неоснователни.

Издаден е РА № [ЕГН]/15.04.2011 г. от Ц. Г. Р. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК, определен със

Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1100458/28.02.2011 г. РА е връчен на ревизирия субект на 18.04.2011 г. В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК е постъпила жалба, срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА, от ревизирия данъчен субект до директора на Дирекция „О.“, с вх. № 34 – 00 – 309/02.05.2011 г. по описа на ТД на НАП - С. и вх. № 23 – 22 - 1117/11.05.2011 г. по описа на Дирекция „О.“ - С. при ЦУ на НАП. На основание чл. 156, ал. 7 ДОПК е сключено споразумение за продължаване на срока за произнасяне по жалбата до 10.10.2011 г., при съобразяване на разпоредбата на чл. 22, ал. 7 ДОПК.

С Решение № 1754/07.10.2011 г. на директора на Дирекция „О.“ при ЦУ на НАП – С., постановено в срока на споразумението, РА № [ЕГН]/15.04.2011 г. е потвърден изцяло. Решението е връчено на 21.10.2011 г., след което е постъпила жалба, с вх. № 53 – 02 – 440/04.11.2011 г. срещу потвърдения РА. Жалбата до съда е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, поради което като процесуално допустима следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по - горе констатации, че атакуваният РА № [ЕГН]/15.04.2011 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната З. № К 1100458/28.02.2011 г., издадена от лицето, възложило ревизията и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

С оспорения в настоящото производство РА на [фирма] са определени задължения за довносяне общо в размер на 64 446,24 лева (шестдесет и четири хиляди четиристотин четиридесет и шест лева и 24 ст.) за данъчни периоди м.05,08,09,11 и 12.2009 г. и м.03,04,06,07 и 08.2010 г. по фактури, издадени от [фирма] и от [фирма], ведно с начислените лихви за забава в размер на 7 527,87 лева (седем хиляди петстотин двадесет и седем лева и 87 ст.).

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на едноличния търговец е покупка на стоки с цел продажба в първоначален, преработен или обработен вид в страната и чужбина, търговски сделки със стоки собствено производство, покупка, строеж или обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба, търговско представителство и посредничество и други разнородни дейности като на 08.09.2010 г. И. Ц. К., в качеството му на [фирма] е извършил продажба на своето търговско предприятие на [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В потвърдения с горепосоченото решение РА е констатирано, че ревизирия субект и неговите доставчици [фирма] и [фирма] не са доказали извършването на облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, които са документирани с издадените на [фирма] фактури. Ревизиращите органи приемат, че за едноличния търговец, по отношение на доставки на стоки и услуги, по които търговецът е получател, не е налице условието по чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС за правото на приспадане на данъчен кредит.

До тези заключения органите по приходите са достигнали след насрещни проверки на двамата доставчика, изложени както следва:

1. За [фирма]:

Резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП), с изх. № 2200 – 3 - 1008387/04.01.2011 г. на ТД на НАП - Велико Т..

Органите по приходите са констатирани, че с доставчика [фирма] не може да се осъществи контакт, тъй като задълженото лице, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или служител, определен да получава съобщения или книжа не са намерени на декларирания адрес за кореспонденция. На дружеството, по реда на чл. 32 ДОПК е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), с изх. № 26383/09.11.2011 г. като в указания срок не са депозирани изисканите документи, свързани с издадените на жалбоподателя процесни фактури с № 34/22.05.2009 г., № 37/26.05.2009 г., № 39/25.05.2009 г., № 41/28.05.2009 г. и № 44/30.05.2009 г. с предмет – доставка на строителни материали, а именно доказателства за техническа и кадрова обезпеченост, произход на стоката, извършени разплащания.

Впоследствие, след изтичане на указания срок, [фирма] депозира с писма изисканите документи по горепосоченото ИПДПОЗЛ, заведени с № 3158/14.02.2011 г. и № 3586/31.01.2011 г. на ТД на НАП - Велико Т.. Дружеството представя част от изисканите доказателства, изразяващи се в копия на изброените 5 броя процесни фактури, дневник за продажбите и справка - декларация по ЗДДС за м.05.2009 г., рамков договор от 29.04.2009 г. за доставка на материали, извлечение от аналитичен регистър за сметка 4532 „ДДС продажби“. Не са представени изисканите по реда на ДОПК доказателства за извършване на доставките (приемно - предавателни протоколи, спецификации към фактурите), за техническа и кадрова обезпеченост (граждански и трудови договори, разчетно - платежни ведомости, документи за собствено или наето складово помещение), фактури на предходен доставчик, доказателства за транспортиране на стоката.

След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства и предвид материалноправните разпоредби на ЗДДС, ревизиращите органи достигат до извода, че от [фирма] не е доказано извършването на облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 ЗДДС, които да бъдат документирани с издадените на [фирма] оспорени фактури. С оглед на гореизложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 ЗДДС органите по приходите са отказали данъчен кредит в общ размер на 7 087,18 лева по гореописаните 5 броя фактури.

2. За [фирма]:

Резултатите от извършената насрещна проверка на доставчика са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка (ПИНП) с изх. № 2200 – 3 – 1008387 - 2 от 09.12.2010 г. на ТД на НАП – С.. Органите по приходите са констатирани, че на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) изх. № 04 – 53 – 00 - 1724/09.11.2009 г. относно доставките, документирани с издадените на [фирма] 19 броя фактури с номера: № 1633/24.08.2009 г., № 1743/01.09.2009 г., № 1755/08.09.2009 г., № 1963/10.11.2009 г., № 1980/23.11.2009 г., № 1996/27.11.2009 г., № 2359/29.12.2009 г., № 2367/29.12.2009 г., № 2883/30.03.2010 г., № 2902/05.04.2010 г., № 2911/09.04.2010 г., № 2918/14.04.2010 г., № 2927/19.04.2010 г., № 3245/15.06.2010 г., № 3385/05.07.2010 г.,

№ 3391/12.07.2010 г., № 3503/02.08.2010 г., № 3516/13.08.2010 г. и № 3546/29.08.2010 г. с начислен ДДС в общ размер на 63 259,06 лева. Доставчикът е отговорил на искането с писмо вх. № 04 – 53 – 00 - 1724/08.12.2010 г. на ТД на НАП - С. като с него е депозирал копия на процесните 19 броя фактури, дневници за продажбите и справки - декларации по ЗДДС за съответните периоди, свидетелство за регистрация на касов апарат, извлечения от счетоводни сметки 702, 703, 501 и 4532, оборотни ведомости за м.03,04.2010 г., договор за изпълнение на СМР от 20.04.2010 г. След извършена проверка в информационната база данни на НАП, органите по приходите са констатирани, че [фирма] има назначено на трудов договор едно лице на длъжност продавач - консултант. При извършената проверка е установено също, че доставчикът не е представил доказателства за придобиване на стоките (строителни материали), предмет на последващи продажби, документи за собственост или договор за наем на склад за съхранение на стоките, доказателства за тяхното транспортиране. По отношение на фактурираните строителни услуги не са представени копия на трудови и граждански договори, сметки за изплатени суми, доказателства за техническа и материална обезпеченост за извършването на строителни работи, като по фактура № 71/19.08.2009 г. за предходен доставчик на продадените материали е посочен [фирма].

За установяване произхода на стоките е изготвено ИПДПОЗЛ, с изх. № 04 – 53 – 00 - 20/28.01.2011 г., връчено на [фирма] по реда на чл. 32 ДОПК (извършените посещения, при които дружеството не е открито на адреса за кореспонденция са документирани с протоколи № 1103810/28.01.2011 г. и № 1105196/07.02.2011г.). В определения от проверяващия екип срок, не са представени изисканите документи относно фактурираната на [фирма] доставка, включително договор, приемно - предавателен протокол, разпечатка на хронологичните и аналитични счетоводни записвания при покупка на материалите, предмет на издадената фактура № 71/19.08.2009 г., оборотни ведомости за съответния период, документи, доказващи плащане по доставките, транспортни документи, доказателства за собственост или наем склад и други. След извършена проверка в информационния масив на НАП, екипът от ревизори е констатирал, че в дневниците за продажби на [фирма] за м.08.2009 г., както и в следващите данъчни периоди не е включена посочената фактура № 71/19.08.2009 г. с начислен ДДС в размер на 29 688 лева с получател [фирма].

На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизирания субект е връчено ИПДПОЗЛ с изх. № 04 – 34 – 00 - 406/18.11.2010 г., с което са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация, касаещи доставките на стоки/материали от [фирма] и закупени материали от доставчика [фирма] в т.ч.: всички получени фактури, заедно с доказателства за извършено плащане по тях, транспортни документи (товарителници, пътни листа), доказващи транспортирането на стоките при придобиването им до складовите и търговски помещения или строителни обекти, договори, заедно с приложения и анекси към тях, допълнителни споразумения, протоколи за приемане на завършени СМР. В указания срок ревизираното лице е представило единствено цитираните в ИПДПОЗЛ фактури, придружени с бонове от ЕКАФП, договор за изпълнение на СМР от 20.04.2010 г., сключен с [фирма], както и извлечения от счетоводни сметки 401, 601 и 602. В хода на ревизионното производство не са ангажирани

доказателства за осъществен транспорт на закупените стоки - строителни материали (товарителници, пътни листа и други). Не са представени поисканите счетоводни извлечения, от които да е видно, че са извършвани хронологични и аналитични счетоводни записвания при покупка на материалите, предмет на получените фактури, както и счетоводните записвания при последваща продажба на същите. От депозирани копия на оборотни ведомости и извлечения от счетоводни сметки, органите по приходите са стигнали до извода, че ревизираното лице не е осчетоводявало закупуваните строителни материали по сметки от група 30 - „Материални запаси“, а директно ги е изписвало по счетоводна сметка 601 - „Разходи за материали“. Проверяващите са констатирали също, че не е водена аналитична отчетност с оглед на точното установяване на вида натурални измерители и съответстващите отчетни стойности на придобитите, вложените и наличните материални запаси. Възприетата практика на стойностно отчитане на материалите не отговаря на законовите изисквания и не дава възможност за последващ финансов и данъчен контрол по смисъла на чл. 17, ал. 2 от Закона за счетоводството (ЗСч). Органите по приходите са стигнали до заключението, че не е възможно да се направи количествена съпоставка между изписаните и вложените материали, съгласно представените количествено - стойностни сметки за извършени впоследствие СМР от ревизираното лице.

След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства и предвид материалноправните разпоредби на ЗДДС, ревизиращите органи преценяват, че доставчикът [фирма] не е доказал технологична и кадрова обезпеченост за извършване на доставките на СМР, включително наличието на строителни работници и механизация, както и за придобиването на собствеността, съхранението и транспортирането на строителните материали, предмет на последваща продажба по процесните гореизброени 19 броя фактури.

С оглед на гореизложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, компетентните органи са отказали право на приспадане на данъчен кредит по издадените от [фирма] 19 броя фактури за доставка на строителни материали и извършване на СМР услуги.

В хода на настоящия процес от страна на процесуалния представител на оспорващия са ангажирани редица писмени доказателствени средства, депозирани на 12.04.2012 г., 20.11.2012 г. и 29.11.2012 г. по описа на АССГ, които са разгледани поединично и в тяхната съвкупност от настоящия състав и са взети под внимание при формирането на правните изводи на съда.

В хода на проведеното съдебно производство, по искане на жалбоподателя по делото е изслушана и приета съдебно - счетоводна експертиза (ССЧЕ). Видно от заключението, вещото лице посочва, че е изготвило експертизата на базата на съдържащата се по делото документация и след проверка в счетоводствата на [фирма]- [населено място], [фирма] – [населено място] и предоставени справки от [фирма] като проверените материали са подробно описани в настоящата експертиза. В констативно - съобразителната част от заключението си, вещото лице е изготвило таблици, съдържащи процесните 24 броя фактури, издадени от [фирма] и [фирма], които са подробно

описани по номер, дата на издаване, предмет на доставката, данъчна основа и ДДС и които не следва да бъдат преповтаряни. Експертът е записал в заключителната част на изготвената ССЧЕ, че посочените по – горе фактури отговарят на изискванията на чл. 7 ЗСч и чл. 114, ал. 1 ЗДДС, относно реквизитите на първичните счетоводни документи. Спазено е и изискването на чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Издаден е данъчен документ - фактура, в който данък добавена стойност е показан на отделен ред. Фактурите са намерили отражение в подадените справки - декларации по ЗДДС и дневник за продажбите по ЗДДС за отчетните периоди, през които са издадени. На база отчетните регистри по ЗДДС са издадени Протоколи за приемане на декларации и дневници по ЗДДС. Вещото лице посочва, че продажбите от изпълнителя са регистрирани чрез издаването на фискална касова бележка от фискално устройство съгласно чл. 118, ал. 1 ЗДДС. Експертът е констатирал също, че, съгласно ЗСч записванията на стопанските операции са извършени в хронологичен ред, съответстващ на извършването им. Посочва, че е спазен принципът на документална обосноваване чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч. Спазено е изискването за съставянето на документите, съгласно действащото законодателство. На третия поставен въпрос, вещото лице отговаря, че разплащанията по процесните фактури на данъчната основа и ДДС са извършени от [фирма] в брой, като същите са подробно описани в констативно - съобразителната част. От изготвеното заключение е видно, че в счетоводството на [фирма] закупените стоки са осчетоводени по дебитата на счетоводна сметка 601 „Разходи за материали“. В края на календарната година сметка 601 се кредитира със сумата на отнесените разходи за материали по предназначение срещу дебитира на сметка 611 „Разходи за основна дейност“, чрез която се отчитат основните производствени разходи на основната дейност на предприятието, формиращи себестойността на продукцията и услугите. В счетоводството на [фирма], закупените и продадени/изписани стоки са осчетоводени по счетоводна сметка 304 „Стоки“. На предпоследния, пети въпрос, заключението на вещото лице е, че [фирма] е използвал закупените стоки и ползвани услуги по предмета на спорните фактури, издадени от [фирма] и [фирма] за последващи облагаеми доставки. Доставките са намерили отражение в подадените отчетни регистри - дневник за покупките по ЗДДС, дневник за продажбите по ЗДДС и справките - декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди, на което основание са издадени Протоколи за приемане на декларации и дневници по ЗДДС. Данък добавена стойност е начислен и деклариран като задължение към бюджета. Експертът е изчислил, че с издадения РА на [фирма] са извършени корекции по процесните доставки и начисления по тях ДДС като за м.08.2009 г. е установен ДДС за внасяне в размер 399 840,43 лева при ДДС за внасяне по справка - декларация - 251,76 лева, а за м.09.2009 г. е установен ДДС за внасяне в размер на 306 315 лева, при ДДС за внасяне по справка - декларация – 315 лева.

В заключение вещото лице е обобщило, че с издадения РА на [фирма] са извършени корекции по процесните доставки и начисления по тях ДДС като за м.05.2009 г. е установен ДДС за внасяне в размер на 35 527,62 лева, при ДДС за възстановяване по справка - декларация - 58,38 лева. С издадените

ревизионни актове на [фирма] и [фирма], ревизиращия орган изцяло е отказал правото на приспадане на данъчен кредит на доставките, по които дружествата са получатели.

В с.з. от 05.12.2012 г. вещото лице, изготвило ССЧЕ уточнява, че при жалбоподателя има водена аналитична отчетност, която е в базата данни, заложена в сметка 601 „Разходи за материали“, за комплектуване на материалите, а не в сметка 304 „Стоки“ и че на всички фактури към материалите по делото са приложени фискалните бонове.

В хода на проведеното съдебно производство, по искане на оспорващия по делото е изслушана и приета и съдебно - техническа експертиза (СТЕ). Видно от заключението, вещото лице посочва, че е изготвило експертизата на базата на съдържащата се по делото документация и след проверка на материалите представени от жалбоподателя – проектни разработки, документи, съставени по време на строителството и документи, досежно въвеждането на обектите в експлоатация като проверената документация е подробно описана в настоящата експертиза. В констативно - съобразителната част от заключението си, вещото лице е изброило нужните материали, изчислени по разходните норми на системата „К.“ и общите количества на строителните материали от процесните фактури и на двата доставчика - [фирма] и [фирма]. В заключението си, вещото лице посочва, че след посещение на обекта – предмет на проверка – „Голф комплекс и кънтри клуб – [населено място]“ и след направени замервания, изчисления и анализ, е констатирало, че количествата СМР, заложен в актовете отговарят на замерените при посещението на обекта, извършено на 19.01.2013 г. (с изключение на подробно описаните в констативно - съобразителната част и в сравнителната таблица от Приложение 1, неразделна част от настоящата експертиза). Стойността на изпълнените в по - малко СМР възлиза на 10 054,97 лева без ДДС, а с ДДС от 20% стойността им е – 12 065,96 лв. Експертът посочва, че не е констатирал изпълнение на три позиции от акт обр.19 № 2/07.07.2010 г., както следва: демонтаж стени на стойност — 200,83 лева, демонтаж таван на стойност - 557,98 лева и монтаж на нов таван на стойност - 1308,13 лева. Общата им стойност възлиза на 2 066,94 лева без ДДС, а с 20% ДДС на стойност 413,39 лева, стойността им възлиза на 2 480,33 лв. Вещото лице пояснява, че към настоящия етап не е възможно същите да бъдат измерени, тъй като [фирма], чрез управителя си, не е могъл да предостави други документи - заповедна тетрадка, чертеж - предписание на проектант или инвеститор, от които да е видно, че инвеститор, проектант или собственик му е възложил изпълнението им и така да докаже извършването на тези дейности, както и да покаже в кои помещения са извършени същите.

В изготвеното заключение се дава следният отговор по първия поставен въпрос: СМР, описани в протокол обр. 19 № 1/14.06.2010 г. и № 2/07.07.2010 г. са изпълнени като видове с необходимото качество. Видовете СМР, заложен в актовете отговарят на откритите, проверени и замерени при посещението на обект „Къща за гости“ - [населено място], с изключение на три позиции от акт обр.19 № 2/07.07.2010 г., като общата им стойност възлиза на стойност 2 480,33 лева с ДДС, а стойността на измерените и изпълнени в по - малко СМР възлиза на 10 054,97 лева без ДДС, или с 20% ДДС стойността им е 12 065,96

лева. На втория поставен въпрос, вещото лице е отговорило, че дейностите посочени в протокол № 1/14.06.10 г. и протокол № 2/07.07.10 г. са извършени чрез влагане на строителните материали, закупени от [фирма] с фактури с № 1743/01.09.2009 г., № 1755/10.11.2009 г., № 1963/10.11.2009 г., № 1980/23.11.2009 г., № 1996/27.11.2009 г., № 2359/29.12.2009 г., № 2367/29.12.2009 г., № 2883/30.03.2010 г., № 2902/08.04.2010 г., № 2991/14.04.2010 г., № 2827/19.04.10 г. и № 3516/13.08.10 г. Закупените материали от фирма [фирма] с фактури с № 2918/14.04.2010 г., № 3385/05.04.2010 г., № 3503/02.08.2010 г., № 3546/29.08.2010 г., както и за една позиция от фактура № 3516/13.08.2010 г. (15 куб.м. — итонг), не са вложени на обекти изпълнявани от БТ „И. К. — 05”, а са продадени на физическото лице Н. А., видно от допълнително представените на вещото лице протоколи от 10.07.2010 г. и от 15.08.2010 г. Вещото лице стига до извода, че чрез закупуването на материали от фирма [фирма] по фактури с № 00034/22.05.2009 г., № 00037/26.05.2009 г., № 00039/27.05.2009 г., № 00041/28.05.2009 г. и № 00044/30.05.2009 г. е напълно възможно жалбоподателят да изпълни актуваните и разплатени дейности по сключения договор и анекси към него чрез влагане на описаните във фактурите закупени материали.

Използваните документи при изготвянето на гореописаната СТЕ от вещото лице са представени на съда в открито съдебно заседание, проведено на 06.03.2013 г., в което вещото лице е дало следните уточнения към така изготвената СТЕ: измерванията на обекта са извършени с електронен уред марка „Х.”. Уточнява, че атакуваните дейности по обект „Къща за гости”, касаят само монтажната, видима част от СМР и не е атакуван строителният материал. Пояснява също, че „К.”, като производител на спорните материали, притежава стандарт за тях, на който експертизата се е позовала при изготвяне на заключението си. На зададения от съда въпрос, дали вещото лице е запознато със заповедните книги на съответните обекти, същото дава отрицателен отговор. На зададения от представителя на прокуратурата въпрос, касаещ приемането в експлоатация на обекта, вещото лице отговаря, че въпросната дейност е извършена с държавно – приемателна комисия.

По делото са изслушани и свидетелските показания на А. А. А., разпитан в с.з. на 08.05.2013 г., който заявява, че през 2009 г. е бил технически ръководител на обекти във фирмата [фирма] като работата му е била да отговаря за различните видове СМР и организацията на работата и контрола. Най-големият обект на посоченото дружество за 2009 г. бил хотелът в [населено място]. Свидетелят посочва, че [фирма] е бил подизпълнител и се е занимавал със сухото строителство и по – точно: с преградни стени, различни помещения. Твърди, че като технически ръководител А. не е отговарял за цените и че [фирма] е използвал подизпълнители, като не може да каже нищо за отношенията между фирмите.

От показанията на свидетеля не може да се установи какви са били взаимоотношенията на [фирма] с процесните доставчици.

С оглед на така установените факти, съдът прави следните правни изводи:

Правото на данъчен кредит по процесните фактури с предмет доставка на

строителни материали и извършване на СМР услуги е отказано, тъй като ревизиращият екип е обосновал извод за липсата на реални доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС и че единствено наличието на счетоводно отразяване на фактури, които не обективират реални доставки, не може да санира липсата на предпоставката по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС за възникване правото на приспадане на данъчен кредит.

Понятието доставка на стока е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС - това е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Разпоредбата на чл. 5, ал. 1 ЗДДС определя като стока всяка движима и недвижима вещь, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Алинея втора на същата разпоредба изключва от понятието стока парите в обръщение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Според чл. 8 ЗДДС услуга по смисъла на закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Установяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Настоящият състав намира изводите на решаващите органи за неправилни. Доказателствата по ревизионната преписка и представените от жалбоподателя пред настоящата инстанция писмени доказателствени средства, установяват наличието на реално извършени доставки по атакуваните 24 броя фактури. По делото безспорно е установено, че процесните СМР - сухо строителство, са реално извършени от [фирма], а доставката на процесните строителни материали е реално извършена от посочения търговец, като са изпълнени всички условия за надлежно възникване и упражняване правото на данъчен кредит по процесните фактури. В хода на съдебното производство са представени доказателства, които не са оспорени от ответната страна, че доставчикът разполага с необходимия кадрови, материален и технически капацитет да извърши спорните доставки. По делото безспорно е установено, че и другият доставчик - [фирма] разполага с необходимия кадрови, материален и технически капацитет да извърши спорните доставки. Доказано е също, че доставката на процесните строителни материали е реално извършена от едноличния търговец. С оглед на изложеното изводите на приходната администрация, основани на липсата на кадрова и материална обезпеченост на двамата доставчици не се подкрепят от събраните по делото доказателства.

Жалбоподателят разполага с данъчни документи – фактури, които са надлежно оформени, съгласно разпоредбите на Закона за счетоводството (ЗСч). Съгласно приетото заключение от ССЧЕ, по счетоводни данни жалбоподателят е закупувал процесните материали, изписвани по отчетна стойност и влягани съгласно приемно - предавателни протоколи, сметки за плащане и фактури, издадени към възложителите. Всички процесни фактури са отразени от доставчика в подадени от него справки - декларации по ЗДДС и дневници за продажби за съответните отчетни периоди. Заключениеето на приетата и неоспорена от страните ССЧЕ по категоричен начин установява наличието на всички предпоставки за надлежно възникване и упражняване на право на данъчен кредит, плащане по фактурите, осчетоводяване на същите, наличие на последващи облагаеми доставки с предмета по спорните фактури. Изводите на съда се подкрепят и от заключението на СТЕ, която установява, че СМР, описани в Протокол обр. 19 № 1/14.06.2010 г. и № 2/07.07.2010 г., отнасящи се до Обект „Къща за гости”, в Хотелски комплекс в [населено място], са реално извършени от [фирма]. Категоричният извод, който вещото лице е направило след преглед на документите и посещение на обекта е, че СМР по фактури № 3245/15.06.2010 г. и 3391/12.07.2010 г. са реално изпълнени от [фирма] и приети от [фирма], както и че строителните материали по фактури № 1743/01.09.2009 г., 1755/08.09.2009 г., 1963/10.11.2009 г., 1980/23.11.2009 г., 1996/27.11.2009 г., 2359/29.12.2009 г., 2367/29.12.2009 г., 2883/30.03.2010 г., 2902/05.04.2010 г., 2911/09.04.2010 г., 2927/19.04.2010 г. и № 3516/13.08.2010 г., закупени от [фирма] са реално вложени в СМР, а по фактури № 2918/14.04.2010 г., № 3385/05.07.2010 г., № 3503/02.08.2010 г., 3546/29.08.2010 г. - продадени. Вещото лице е направило изключително обстоен анализ на строителната документация при жалбоподателя, сключени договори и анекси към тях, приложения към договорите, в които подробно са описани количествата и видовете договорени СМР, във връзка с вложените от [фирма] строителни материали на изграждания от него обект (вещото лице е установило, че жалбоподателят [фирма] е вложил същите по вид и количество строителни материали, с тези по процесните фактури, в обект Хотелски комплекс в [населено място] в частта от партера и сутерена, съгласно договор от 23.03.2009 г., с възложител [фирма] и Анекс № 1/24.04.2009 г. и Анекс № 2/08.07.2009 г. към него). Категоричният извод, който вещото лице е направило след преглед на документите по делото и строителните книжа при жалбоподателя, че строителните материали по фактури № 34/22.05.2009 г., 37/26.05.2009 г., 39/27.05.2009 г., 41/28.05.2009 г. и 44/30.05.2009 г., закупени от [фирма] са реално вложени в обект, изграждан от [фирма].

Съдът кредитира изцяло тези заключения, тъй като те са обективни, компетентни и се подкрепят от събраните писмени доказателства по делото. От гореизложеното настоящия състав стига до извода, че по категоричен начин е установено наличието на всички предпоставки за надлежно възникване и упражняване на право на данъчен кредит, плащане по фактурите, осчетоводяване на същите, наличие на последващи облагаеми доставки с предмета по спорните фактури.

На следващо място следва да се отбележи, че ненамирането на доставчика

на адреса за кореспонденция и непредставянето на изисканите от него документи в хода на ревизионното производство не изключват възможността жалбоподателят да представи достатъчно доказателства в подкрепа на тезата си за правомерно упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Органите по приходите по принцип са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице (т. 62 от решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на Съда на Европейския съюз). В ревизионния акт няма конкретни констатации за извършени данъчни измами, но има такива за липса на реалност на доставките, което рефлектира върху възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по фактурите - жалбоподателят. На практика се описва евентуално неправомерно поведение, за което не са събирани и обсъждани обективни данни и не е направена съответната правна квалификация (Решение № 9376 от 28.06.2012 г. по адм.дело № 15425 по описа за 2011 г. на ВАС, О. отделение). Безспорно е установено, че жалбоподателят извършва СМР, има договори за осъществяването им и с подизпълнителите – доставчиците по процесните фактури и в РА няма констатации за нередовно водене на счетоводството на жалбоподателя. На следващо място по делото не е спорно и това се установява от събраните доказателства при ревизията, че е изпълнено условието по чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ (фактура), по процесните доставки.

С Решение на С. от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11 е дадено задължително тълкуване на чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС. Съгласно т. 1 от диспозитива на цитираното решение, посочените разпоредби не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това, че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва въз основа на обективни данни, че въпросното данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Съгласно т. 2 от диспозитива на същото решение разпоредбите на чл. 167, чл. 168, буква „а“, чл. 178, б. „а“, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвет от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това, че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това, че въпросното данъчнозадължено лице не

притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. Пренесено това съждение към процесния случай означава, че непредставянето от страна на доставчика на ревизираното лице и на неговите предходни доставчици на изискваните от органите по приходите допълнителни документи, удостоверяващи доставката, като констативни протоколи за установяване на извършената работа, протоколи за предаване и приемане на материали и др., при липса на законоустановено изискване за съставянето им, не може да се тълкува във вреда на ревизирания субект. В случая с поведението на доставчиците (евентуално неспазване на трудовото законодателство – липса на кадрова обезпеченост съгласно справките за сключените трудови договори) и непредставянето от тяхна страна на допълнителни доказателства, касаещи процесните доставки се обосновават допълнителни задължения за жалбоподателя, която практика на органите по приходите е без законово основание.

Следва да се посочи също така, че с оглед на мотивите, съдържащи се в посоченото решение на Съда на Европейския съюз, в ревизионния акт не се съдържат каквито и да било изводи, че жалбоподателят лично е извършил неправомерни действия, като например представяне на неверни декларации или изготвяне на нередовни фактури.

Съгласно посоченото решение на Съда на Европейския съюз член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. В конкретния случай, правото на данъчен кредит по процесните фактури е отказано с аргумент, че доставките не са реални, предвид което са приложени чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС.

При преценка реалността на доставката винаги се изхожда от съвкупната преценка на всички доказателства и факти по съответния случай. Следва да се има предвид, че предпоставките за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит са регламентирани в чл. 69 ЗДДС, едно от които е това по т. 1 - да е налице данък начислен за доставени стоки и услуги от доставчик, който е регистрирано по закона лице. Съгласно чл. 68, ал. 1 ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Доколкото законът не въвежда изрична дефиниция на това понятие, а съгласно чл. 6 ЗДДС е необходимо да се

изследва винаги дали е налице прехвърляне на право на собственост, то несъмнено липсата на някой от необходимите елементи за настъпването на вещно - транслативния ефект следва да бъде преценяван с оглед останалите установени по случая факти.

Право на приспадане може да бъде отказано само ако се установи, въз основа на обективни данни, че съответното данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Съгласно практиката на Съда, когато са направени всичко необходимо, за да се уверят, че сделките им не са част от измама, включително с ДДС, стопанските субекти трябва да могат да разчитат на законосъобразността на тези сделки без риск да загубят правото си на приспадане на платения ДДС (вж. Решение по дело K. и R. R.). Данъчните органи по принцип са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчнозадължените лица, за да установят нарушения и измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчнозадължено лице.

Според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело P. K., F., Juźwiak, Oriowski, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. За да улеснят изпълнението на тази задача, членове 245 и 249 от посочената директива предоставят на данъчните органи право на достъп до фактурите, които данъчнозадълженото лице е длъжно да съхранява съгласно член 244 от същата директива. Съгласно мотивите на посоченото решение на Съда на Европейския съюз, като налага на данъчнозадължените лица определени изисквания, при чието неизпълнение може да бъде отказано право на приспадане данъчната администрация прехвърля, в разрез с посочените разпоредби, собствените си контролни задължения върху данъчнозадължените лица.

Изрично в диспозитива на решението си Съдът на Европейския съюз приема, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения

или измама от страна на въпросния издател. С оглед на това практиката на органите на НАП да отказват правото на данъчен кредит поради недоказаност на техническа или кадрова обезпеченост на доставчиците, какъвто е настоящият случай, е в противоречие с Директива 2006/112 и константната практика на С. по подобни дела.

С оглед на изложеното и съобразно мотивите на посочените решения на Съда на Европейския съюз обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на спора на жалбоподателя следва да бъдат присъдени направените по делото разноски в размер на 1710 лева, представляващи 50 лева – държавна такса, 1000 лева – адвокатско възнаграждение за един адвокат, съгласно представен договор за правна защита и съдействие, 650 лева – разноски за експертизи и 10 лева – държавна такса за 2 броя съдебни удостоверения.

Мотивиран така и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 20 – ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] с управител И. Ц. К., ЕГН [ЕГН] (праводател на [фирма] с ЕИК[ЕИК]) Ревизионен акт № [ЕГН]/15.04.2011 г., издаден от Ц. Г. Р. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 1754/07.10.2011 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК] с управител И. Ц. К., ЕГН [ЕГН] (праводател на [фирма] с ЕИК[ЕИК]), сумата от 1710 (хиляда седемстотин и десет) лева, разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните, че е постановено.

Препис да се изпрати на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: