

РЕШЕНИЕ

№ 5312

гр. София, 30.07.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 03.07.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Ана Илиева, като разгледа дело номер **2026** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма] с адрес за призоваване: [населено място] 1618, [улица], ет. 6, офис 38 – адвокат Х., представлявано от управителя К. П. срещу ревизионен акт № [ЕГН]/10.11.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 243/06.02.2012 г. на Директора на Дирекция „О.“ при ЦУ на НАП, [населено място].

С оспорения ревизионен акт, в обжалваната част, за жалбоподателя са установени допълнителни публични вземания - данък по Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/, в размер на 8 870,00 лева и лихви в размер на 1 446,80 лева, по фактури издадени от доставчика [фирма], за данъчния период 01.03.2010 г. - 31.03.2011 г., както и в частта на начислените за просрочие лихви в размер на и отразява искане същият да бъде отменен като незаконосъобразен в обжалваната му част.

В жалбата, от съда се иска РА в оспорената част да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Навеждат се доводи, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите са подхождали формално и незадълбочено. В нарушение на принципите на истинност и обективност в административното производство, по време на ревизията не са изследвани и установени всички факти, имащи отношение към случая. Инвокирани са доводи, че не са правени никакви сериозни опити да бъде открит основния доставчик на процесните услуги, а

извършваните насрещни проверки са в противоречие с регламентирания в ДОПК правила. Сочи се, че за административния орган са съществували достатъчно възможности да провери, дали дружеството е разполагало с технически и кадрови потенциал за осъществяване на доставките. Според оспорващия неоткриването на представител на дружеството, не може да бъде предпоставка за засягане на права и законни интереси на ревизираното лице. Налице са достатъчно писмени документи, от които да се направи извода, че [фирма] е разполагало с работници и техническа обезпеченост за извършване на процесните доставки. Работниците са имали сключени граждански договори с доставчика и са били вписани в книгата за първоначален инструктаж, преди започването на работата. Съставените актове, във връзка със строителството, между жалбоподателя и неговия доставчик, удостоверяват извършването на строително-монтажните работи, които от своя страна са били приети и от възложителя на обекта [фирма]. Според жалбоподателя е абсолютно незаконосъобразен извода, че при положение, че на доставчика не са признати извършените услуги с влязъл в сила ревизионен акт, то и на жалбоподателя, следва да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит.

По време проведените по делото открити заседания, оспорващият се представлява от адвокат Х., която поддържа жалбата. Допълнителни съображения са представени в писмен вид.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт П. намира жалбата за неоснователна и недоказана, като моли същата да бъде отхвърлена.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1103662/24.03.2011 г., изменена със ЗВР № 1106879/13.06.2011 г. на Началник на сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” при ТД на НАП, [населено място], за определяне на задълженията на жалбоподателя по ЗДДС за периода от 01.01.2008 г. до 28.02.2011 г.

В хода на ревизията са извършени множество процесуални действия и са събрани писмени доказателства.

Резултатите от ревизията са обективирани в издаден, в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК ревизионен доклад /РД/ № 1106879 от 28.07.2011 г., връчен на пълномощник на дружеството, срещу който е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК и прието за частично основателно.

След приключване на ревизионното производство е издаден РА № [ЕГН] от 10.11.2011 г., от главен инспектор по приходите при ТД на НАП, [населено място], упълномощен със заповед за определяне на компетентен орган /З./ № К 1106879/13.09.2011 г., съставена от органа, възложил извършването на ревизията.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил.

За изясняване на спорни обстоятелства е допуснато изслушване на съдебно-техническа и съдебно-счетоводна експертиза, чиито писмени заключения /основно и допълнително/ са приобщени към доказателствения материал, събран по

време на производството.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният РА е връчен представител на дружеството на 17.11.2011 г. Жалбата до Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] е подадена на 01.12.2011 г. /вх. № 53-06-4454/. Решението на по-горестоящия орган е съобщено на дружеството на 06.02.2012 г. Жалбата до АССГ е подадена 15.02.2012 г. /вх. № 53-02-87/, т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с изложеното следва да се приеме, че съдът е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство по издаването на акт, с който се засягат нейни права и законни интереси и следователно е подлежащ на оспорване, поради което жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за определен брой доставки, осъществени в рамките на извършваната от [фирма] дейност, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. След проверка и анализ на съдържащите се в административната преписка доказателства, касаещи спора, съдът достигна до следните фактически констатации и правни изводи.

През процесния период дружеството е извършвало основно проектантска дейност за обслужване на строителство, ремонтни и строително-монтажни работи, инсталационни работи, обзавеждане на жилища, обществени, селскостопански и промишлени сгради и други. През 2010 г. като подизпълнител е наето [фирма], [населено място]. В хода на ревизионното производство органите по приходите са изпратили до доставчика искане за представяне на документи. На известния адрес на управление негов представител не е открит, поради което уведомлението е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Непредставянето на изисканите документи от страна на доставчика е послужило като основен довод за органите по приходите да откажат на жалбоподателя право на приспадане на данъчен кредит по издадените от него фактури.

За да се провери дали тези изводи са правилни, следва да се обсъдят заключенията на допуснатите СТЕ и ССЧЕ.

Настоящият съдебен състав намира, че експертите са анализирали коректно наличните счетоводни документи и актовете, съставени във връзка с извършването на строителните работи. Направени са проверки на ремонтираните обекти и на документите и данните, събирани от органите по приходите. Изградените заключения са последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси и са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства, поради което същите следва да бъдат кредитирани като мотивирани, логични и съответстващи на събраните доказателства.

Според заключението на СТЕ при анализа на представените строителни книжа (Актове обр. 12), фактури за доставени материали и други, може да се направи извода, че вида и характера на извършените видове работи е основно свързан с довършителни

и монтажни работи и се характеризира с „Направа на отвори и улеи”, „Монтаж на метална конструкция за скари и самите скари”, „Полагане на единична метална конструкция на таван с крепежи”, „Монтаж на PVC гофрирани тръби” и „Монтаж на кутии, конзоли и шини”. Според експерта това са работи, за които не е необходима квалификация на работниците. Същият е установил, че са налице са протоколи обр. 19, удостоверяващи приемането на възложените работи, както от страна на [фирма] с [фирма], така и от страна на [фирма] с основния възложител [фирма]. [фирма] не е доставяло материали на обекта. Извършените СМР кореспондират по вид и стойност на издадените от доставчика фактури. За извършването на процесните СМР, според вещото лице не са били необходими никакви специални инструменти.

Вещото лице не е отговорило на въпроса дали [фирма] е разполагало с необходимата материална и техническа обезпеченост за извършване на СМР, защото негов представител не е открит.

По време на проведеното по делото открито заседание, експертът доразви заключението си, посочвайки, че подизпълнителят не е доставял материали. Той е осигурявало само работници за извършване на необходимите СМР. Според книгата за инструктаж на обекта са работили 6 човека. СМР са били извършвани в периода март месец 2010 г. Вещото лице счита, че е възможно процесните СМР да бъдат извършени в този период от 6 човека, още повече че някои от СМР, например заварките, са били извършвани от лица, които са били работници на възложителя. Не може да се установи с какви инструменти са извършени процесните СМР, но най-вероятно при едни става дума за прости инструменти, като чук и шило, а при други за машини. Експертът прави заключение, че работите са извършени основно през м. март 2010 г., защото тогава са издадени фактурите и протоколите образец 12. Инструктажът е бил проведен през м. февруари.

От заключението на ССЧЕ се установява, че [фирма] е издало към [фирма] общо седем фактури, подробно описани от експерта и фигуриращи в РД. Жалбоподателят е възложил чрез Договор от 05.02.2010 г. на [фирма] изпълнението на СМР на обект: „БЛД Офис парк - административни сгради, С., [улица], № 47. Извършените СМР на обекта и целия обект са отчетени и приети с Актове обр. 12 и Протоколи за приемане - предаване. [фирма] е включило процесните Данъчни фактури в отчетните си регистри по ЗДДС за данъчен период 01 - 31.03.2010 г. и изплатило начисления му ДДС по данъчните фактури на доставчика. Проверка относно правилното осчетоводяване на фактурите при [фирма], не е правена, поради липса на възможност за осъществяване на контакт с негов представител. По тази причина не е установено и обстоятелството, дали същите са включени в отчетните регистри по ЗДДС.

Анализът на изложените по-горе фактически обстоятелства и доказателства, дава възможност на съда да направи изводи в следните насоки.

При издаването на процесните фактури не са спазени изискванията на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. Не са посочени данни за вида на плащането - авансово, частично, междинно или окончателно. От представените документи не може да се установи как е формирана цената на всяка една доставка. Предвид на обстоятелството, че доставчикът не е открит, не е могло да се направи проверка на коректността на воденото счетоводство. Както в договорите, така и в протоколите липсват съществени елементи, от които да се направят изводи за това каква е била истинската воля на страните по договорите. Не е посочен точно как ще се извършват договорените СМР.

За доставчика не са ангажирани доказателства, че е разполагал със съответния технически и технологичен ресурс за осъществяването на посочените строителни дейности. От представените количествено-стойностни сметки и актове обр. 19 /за доставчиците, за които такива съществуват/ не може да се определи как формирана цената на извършената услуга. Основанието за издаването фактурите е бланкетно – „услуга” или „строителна услуга”, чрез което се потвърждава извода за нарушение на чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС, съгласно който следва да се конкретизира самата услугата по вид, количество и съдържание.

Изложеното не може да мотивира съда да направи извод в подкрепа на изтъкнатите от оспорващия доводи, поради което е необходимо да се сподели извода на органа по приходите, че данъкът е начислен неправомерно, т.е. че не налице право на приспадане на данъчен кредити на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на препращащата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.

В разглеждания случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. Касае се за доставки с определена специфика – строително монтажни работи. Независимо от представените договори, актове обр. 19 и количествено-стойностни сметки, съдът не може да направи извод, че спорните доставки са осъществени в действителност или най-малкото в обема в който се твърди

и точно от лицето, посочено като изпълнител на услугата. Във всички фактури не е отразен вида на свършената работа по вид и количество. Нито в хода на административното производство, нито при извършената от вещото лице проверка са ангажирани достатъчно категорични доказателства, за това, че фирмите-доставчици са притежавали достатъчен технически, технологичен и кадрови потенциал да извършат процесните услуги. В подкрепа на направените изводи е и обстоятелството, че в хода на и на административното и на съдебното производство, представител на [фирма] не е открит на адреса по седалище и управление.

Съдът не може да приеме, че представената книга за инструктаж и гражданските договори, доказват, че посочените работници са работили именно на обекта на [фирма], а още по-малко, че са имали необходимата квалификация за извършването на СМР. Представените документи имат характер на частни, по смисъла на чл. 181 от ГПК и не обвързват съда с материална доказателствена сила по отношение на датата и мястото на съставянето им. Следва да се отбележи, че описаните в книгата за инструктаж работници, по никакъв начин не се свързват с доставчика [фирма]. Видно от приложеното писмо от ТД на НАП, „Вита Нова” не подавало справка по чл. 73 от ЗДДФЛ, относно изплатени възнаграждения по гражданските договори. В тази връзка съдът намира, че може да кредитира частично показанията на свидетеля Н. П., който посочи, че през 2010 година съм работил в С. на строителен обект. Имал е граждански договор с фирма „Вита Нова”. Извършвал е СМР, по реконструкция на стара сграда, на [улица]. Там работел заедно с брат му и синът му, които също били по граждански договор. Възнаграждението му било изплащана два пъти месечно. Показанията не доказват, че П. е работил именно на обекта, където основен изпълнител е бил оспорвания. Същият посочи общо, че е работил през 2010 г., но не и през кой от месеците. Дори да се приеме, че свидетелят все пак е работил там, само от показанията му не може да се направи преценка на вида и обема на извършените СМР.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, за това, че същият не може да търпи негативни последици, от обстоятелството, че не е установено, че доставчиците са разполагали с човешки, технологичен и технически ресурс за осъществяване на спорните доставки. В свое решение № 13225

С., 23.10.2012 г., ВАС, Първо отделение посочва, че след като изпълнителят не е разполагал със строителни работници фактът, че са съставени количествено стойностни сметки на извършени СМР не е достатъчен, за да се приеме, че описаните в тях СМР са извършени. Според настоящия съдебен състав от правна страна има значение, не дали доставките са извършени в действителност - между страните не се спори, че обектите са построени и са въведени в експлоатация, а дали са извършени от конкретното лице, посочено в първичния счетоводен документ, съставен във връзка с осъществената стопанска операция, защото само в този случай ще е налице данъчно събитие – осъществяване на услуга по смисъла на чл. 8 от ЗДДС и съответно, за получателя ще възникне правото на приспадане на данъчен кредит.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма и при съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради

което следва жалбата да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото на ответника разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 143, ал. 4 от АПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата Креп 55” Е., [населено място] срещу ревизионен акт № [ЕГН]/10.11.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 243/06.02.2012 г. на Директора на Дирекция „О.” при ЦУ на НАП, [населено място].

ОСЪЖДА Креп 55” Е. с адрес за призоваване: [населено място] 1618, [улица], ет. 6, офис 38 и ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 604,08 /шестстотин и четири и 8 ст./ лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република Б..