

РЕШЕНИЕ

№ 327

гр. София, 14.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 2 състав, в
публично заседание на 20.12.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Александра Ковачева, като разгледа дело номер **8739** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.А, ап.2 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) №[ЕИК] от 28.11.2011г., издаден от Я. Е. В. – П. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №1581 от 02.07.2012г. на директора на ДОУИ [населено място] относно отказано право на данъчен кредит в размер на 3570 лв. за данъчен период м.юни 2011г. по облагаеми доставки, извършени от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Жалбоподателят поддържа, че са налице всички законови изисквания за признаване правото на данъчен кредит (ДК) и при насрещните проверки на доставчиците са представени всички изискуеми документи. Посочва, че оспореният РА е издаден без да са обсъдени доводите и аргументите на ревизираното лице и при произволна интерпретация на доказателствата. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част, като му присъди направените по делото разноски.

Ответникът Директор на дирекция “ОУИ” – [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

Със заповед за възлагане на ревизия №1108970 от 28.07.2011 г., издадена от В. С. М. - началник сектор в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП [населено място] е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Я. Е. В. – П. и И. Е. Д. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчен период м.юни 2011г. в едномесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 03.08.2011г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 03.09.2011г. Със ЗВР №1110341/03.09.2011г. е удължен срока на ревизията до 03.10.2011г. съобразно срока по чл.114, ал.2 ДОПК. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице. За доказване компетентността на органа, възложил ревизията, ответникът е представил заповед на Териториалния директор на ТД на НАП [населено място] № РД-01-6/04.01.2010г., с която по т.1.2 на органа по приходите В. С. М. е възложено издаването на ЗВР на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Ето защо съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен орган по приходите.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад №1110341/17.10.11г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. В РД са направени констатации, че през ревизирания период дружеството е извършвало основна дейност международен автомобилен превоз, за което притежава Лиценз № 0668/29.01.2007г., издаден от Министерство на транспорта. Изложени са мотиви в РД, че не е доказано наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС, респ. възникнало данъчно събитие, тъй като посочените за извършители на услугите физически лица работели в рискови дружества, deregистрирани по инициатива на приходната администрация, и нямали изразена основна трудова дейност. Доставчиците не били внасяли никакви данъчни и осигурителни вноски от момента на регистрацията си. В ревизионния доклад е направено предложение да не се признае на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2, чл.69, ал.1 вр. чл.6 ЗДДС право на ДК във връзка с констатациите по извършени насрещни проверки на доставчиците [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], [фирма]. Ревизионният доклад е връчен на представител на жалбоподателя на 01.11.2011г. съобразно чл.117, ал.4 ДОПК. Жалбоподателят е депозирал възражение вх.№ 10-53-03-6284 от 14.11.2011г. по реда на чл.117, ал.5 ДОПК

Със заповед №К-1110341/31.10.2011г. Я. Е. В.-П. е определена за компетентен орган по приходите за издаване на ревизионен акт, която заемайки длъжност "главен инспектор по приходите" има качеството на орган, който може да издаде ревизионен акт по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП.

В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден оспорения ревизионен акт № 214 111034 от 28.11.2011г., с който са установени задълженията на жалбоподателя по ЗДДС съобразно чл.118, ал.1, т.1 ДОПК. В ревизионния акт компетентният орган по приходите е възприел изцяло констатациите на ревизиращия екип за наличие на основание по чл.68, ал.1, т.1 и т.2 вр. чл.6 ЗДДС да се откаже право на ДК. Обсъдено е възражението по реда на чл.117, ал.5 ДОПК съгласно чл.120, ал.2 ДОПК. Ръководителят на ревизиращия екип е приел, че наличието на реална доставка следва да бъде доказано, независимо, че от формална страна са изпълнени останалите изисквания на

закона, като доказателствената тежест за установяване реалността на доставките се носи от ревизираното лице, което претеднира право на приспадане на ДК. Посочено е в РА, че представените писмени доказателства нямат обвързваща доказателствена сила, тъй като са частни документи и удостоверяват наличието на облигационни правоотношения, но не и реално осъществено данъчно събитие. Възприети са доводите от РД, че посочените извършители на услугите са работили едновременно в различни дружества и на различни длъжности, което не води до еднозначен извод, че са в невъзможност да извършат възложените работи, но буди основателно съмнение за реалността на фактурираните услуги. При справка в Информационната система на НАП относно подадени уведомления по чл.62, ал.4 КТ и в Персоналния регистър се установявало, че доставчиците не са подавали декларации обр.1 и обр.6 от Наредба № Н-18/28.12.2005г. с деклариран размер на осигурителен доход и дължими осигурителни вноски. Тъй като осигурителният доход, върху който се правят осигурителни вноски е равен на трудовото възнаграждение, ревизиращият орган е направил извод по аргумент от разпоредбите на чл.7, ал.1 и ал.2 КСО вр. чл.3 от Наредба № Н-18/28.12.2005г., че работодателят не е начислявал и изплащал трудови възнаграждения срещу насрещно престиране на положен труд, т.е. липсват безспорни доказателства за изпълнение на трудови задължения.

Видно от ръкописното отбелязване в разписката към РА същия е връчен на представител на ревизираното лице на 10.01.2012г. и е оспорен с жалба по административен ред вх.№ 53-03-174 от 24.01.2012г. В 67-дневния срок по чл.155, ал.1 вр. чл.146 ДОПК (30.03.2012г.) е сключено споразумение по чл.157, ал.6 ДОПК, с което срокът е удължен с три месеца, т.е. до 30.06.2012г. (събота, неработен ден). В този срок решаващият орган - директорът на дирекция "ОУИ" при ЦУ на НАП [населено място] е постановил решение № 1581 от 02.07.2012г., с което РА е потвърден относно отказаното право на ДК. Горестоящият административен орган е възприел доводите на ревизиращите органи, че не са ангажирани доказателства относно реалност на доставките, макар по различни мотиви. Посочено е в решението, че представените от жалбоподателят и доставчиците договори, като частни писмени доказателства, не съдържат конкретна информация по отношение на съществените уговорки между страните, вкл. по отношение на цената. По отношение на документите, съставени от [фирма], [фирма], [фирма], е констатирано разминаване между предмета на доставката, посочен в договора и приемо-предавателните протоколи. За доказване компетентността на органа, подписал решение № 1581 от 02.07.2012г. от името на директора на Дирекция „ОУИ“ ответникът е представил заповед на изпълнителния директор на НАП № 3ЦУ-418 от 20.04.2012г., с която се оправомощава Н. К. К. да замества директора А. Г. Г. и заповед за отпуск на А. Г. в периода 29.06.2012г. – 02.07.2012г. Липсват данни по делото, кога е съобщено решение № 1581/02.07.2012г., поради което следва да се приеме, че жалбата вх.№ 53-00-659 от 24.07.2012г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна

страна следното:

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК орган по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили съществено правото на защита на жалбоподателя, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло правен – относно наличието на реални доставки по смисъла на чл.6 и чл.9 ЗДДС по спорните фактури.

Доводите на жалбоподателя, че изводите на ревизиращите органи не могат да почиват единствено на професионалната квалификация на физическите лица, осъществили услугите, принципно са правилни. В тази връзка мотивите на оспорения РА следва да се считат допълнени съобразно Тълкувателно решение №16/31.03.1975 г. на ОСГК на ВС с мотивите, изложени в решението на горестоящия административен орган. Последният е изложил допълнителни мотиви относно наличието на противоречия в представените писмени доказателства, които разкоребават тяхната доказателствена стойност. Налице са две основания, поради които доказателствената тежест за наличието на реална доставка се носи от жалбоподателя. От една страна наличието на реална доставка е положителен факт. Единствено по отношение на положителните факти може да се проведе пълно доказателстване, т.е. от съвкупната преценка на всички представени доказателства да следва категоричен и несъмнен извод за осъществяването на даден факт от обективната действителност. Доколкото в правото единственото доказаните факти са осъществени факти, в процеса те подлежат на доказване (чл.153 ГПК вр. пар.2 от ДР на ДОПК). Ето защо в хода на ревизионното производство ревизиращите органи могат да се позовават единствено на косвени доказателства относно отрицателния факт на липса на реална доставка. В тази връзка се търси проверка в счетоводството на доставчика, респ. данни за неговата техническа и кадрова обезпеченост, за закупуване (за произход) на стоките, за последваща реализация на стоки и услуги, за закупени материали или използван транспорт, съвкупната преценка на които да укаже на реалност на доставката. Безспорно няма нормативно изискване за съставяне на такива доказателства при сключване на съответните договорни правоотношения. Т.е. материалното право не поставя изисквания за форма с оглед действителността на правоотношенията. Именно необходимостта от доказване на тези правоотношения в рамките на административен или съдебен процес поставя въпроса за доказването, доказателствените средства и тяхната доказателствена стойност. В рамките на процеса (независимо

дали се касае за административно или съдебно производство) осъществяването на даден факт е равнозначно на неговото доказване. Процесуалните закони уреждат широк набор от доказателствени средства, посредством които се доказват фактите от обективната действителност. Съгласно чл.153 ГПК на доказване подлежат спорните факти от значение за решаване на делото и връзките между тях. Наличието на доставка безспорно е факт от обективната действителност, който нормите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС превръщат в част от елементите на фактическия състав за възникване и упражняване правото на ДК. Съгласно чл.68, ал.1, т.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. Т.е. самото понятие за данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС предполага извършване на облагаема доставка. Ето защо наличието на реално осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1, чл. 9, ал.1 и чл.12, ал.1 ЗДДС е предвидено като предпоставка за възникване право на данъчен кредит в разпоредбата на чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка, дали ревизирият субект има право на приспадане на данъчния кредит. Съгласно чл.39, ал.1 АПК вр. пар.2 от ДР на ДОПК в административния процес са допустими всички доказателствени средства, които не са забранени със закон. В хода на административното производство доказателствата се събират служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта (чл.37, ал.1 ДОПК). Независимо от задължението на приходните органи да установят обективната истина с всички допустими доказателствени средства относно положителния факт на наличие на реална доставка доказателствената тежест, както в административното, така и в съдебното производство, се носи от заинтересованото лице, което претендира да ползва право на ДК за получени стоки и услуги по реални доставки.

На следващо място разпоредбата на чл.154, ал.1 ГПК вр. пар.2 от ДР на ДОПК указва разпределението на доказателствената тежест в процеса - всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Ето защо второто основание доказателствената тежест за наличието на реална доставка да се носи от жалбоподателя е, че от установяване на това обстоятелство същият черпи благоприятни за себе си правни последици. Т.е. след като твърди, че има право на ДК, жалбоподателят следва да докаже наличието на реална доставка като елемент от фактическия състав по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС на правото на упражняване на ДК. Изложените съображения са дали основание на съда с определение в закрито заседание на 25.09.2012г. да разпредели доказателствената тежест в процеса.

Безспорно във всеки един процес се събират множество доказателства, които следва да бъдат преценени в тяхната съвкупност съобразно доказателствената им тежест. Налице са доказателства в обвързваща съда доказателствена тежест (официалните документи по смисъла на чл.179, ал.1 ГПК), както и такива, които нямат обвързваща доказателствена тежест. По отношение на главния факт на доказване обаче - наличието на реална доставка жалбоподателят следва да проведе пълно доказване - от

всички събрани доказателства да следва категоричен и несъмнен извод за осъществяване на съответния факт от обективната действителност. Именно затова административният орган е посочил в оспорения РА по повод възражението на жалбоподателя по реда на чл.117, ал.5 ДОПК, че липсата на кадрова обезпеченост не води до еднозначен извод, че доставчиците са в невъзможност да извършат възложените работи, но буди основателно съмнение за реалността на фактурираните услуги. Т.е. относно отрицателния факт на липса на доставка ревизиращите органи могат да се позовават единствено на косвени доказателства. Жалбоподателят е този, който следва да проведе пълно доказаване на положителния факт за наличие на реална доставка. В хода на съдебното производство жалбоподателят е представил нови писмени доказателства. Същите съставляват частни документи, без обвързваща съда доказателствена стойност, поради което следва да бъдат преценени съвкупно с всички доказателства по делото.

Относно доставчика [фирма]:

Страните са сключили договор от 20.01.2011г., с който жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика извършването на хигиенна поддръжка на камиони, ремаркета и други МПС, изразяваща се в почистването им и привеждането им във вид, отговарящ на санитарно-хигиенните изисквания. С договор от 24.09.2010г. страните са договорили «абонаментно професионална почистване на офис помещения най-малко два пъти седмично». Възнаграждението е договорено «за всеки приет приемо-предавателен протокол срещу издадена данъчна фактура». Съгласно писмени обяснения, дадени от управителя на доставчика С. М., почистването се извършвало с битова прахосмукачка и пороструйка, с материали на доставчика и на посочено от възложителя място от три лица, наети по трудов Договор А. А. П., В. И. К. и Д. Д. Г.. Доставчикът няма наето помещение, няма заведена сметка «302» /материали/, тъй като закупените почистващи материали веднага се изписвали на разход.

Доставчикът е издал на жалбоподателя фактури с предмет «абонаментно почистване на ТИР к-ции» № 341/02.05.20011г. с ДО 750.00 лв. и №376/19.05.2011г. с ДО 750.00 лв. и фактура № 391/31.05.2011г. с предмет «почистване на офис» с ДО 750.00 лв. Към всяка от фактурите е приложен приемо-предавателен протокол от същата дата, с който страните са отбелязали почисването на конкретно МПС с рег. [рег.номер на МПС] и рег. [рег.номер на МПС] и почисване на офис помещения и привеждането им във вид, отговарящ на санитарно-хигиенните изисквания

Съдът намира за правилни мотивите на горестоящия административен орган, че в договора от 20.01.2011г. липсва съществен елемент от съдържанието му - липсва договорена цена. Не е конкретизиран предмет на договора: в какво се състои почистването на офиса, кои дни през седмицата се извършва, с какво работно време, с чии материали. Изобщо не е ясно, как и определена данъчната основа от 750.00 лв. по спорните фактури. Тези обстоятелства – липса на съществени елементи от съдържанието на договора и липса на конкретизация във връзка с фактическото му изпълнение правилно са преценени от ревизиращите органи съвкупно с други косвени доказателства, а именно: липсата на внесени данъчни и осигурителни вноски от доставчика.

Разпоредбата на чл.3, ал.1, т.1 от Наредба № Н-8/29.12.2005г. урежда задължение за работодателите да подават декларация образец № 1 се в съответната компетентна териториална дирекция на НАП за всеки календарен месец не по-късно от деня, следващ деня на възникване на последното задължение за внасяне на вноските за този месец. Декларация образец № 6 се подава в съответната компетентна териториална дирекция на НАП от работодателите не по-късно от последния работен ден на календарния месец, през който са били дължими осигурителните вноски, вноските за фонд "Гарантирани вземания на работниците и служителите" и данъкът по чл. 42 ЗДДФЛ (чл.3, ал.3, т.3 от Наредба № Н-8/29.12.2005г.).

Съгласно чл.6, ал.2 КСО доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва всички възнаграждения, включително начислените и неизплатени или неначислените и други доходи от трудова дейност. Липсата на внесени данъчни и осигурителни вноски поставя под съмнение наличието на начислено и изплатено трудово възнаграждение, което от своя страна навежда на извод за *липса* на положен труд. Представена е ведомост за заплати за м.май 2011г., изплатени на 24.06.2011г., в която тримата назначени работника са се подписали срещу сума за получаване в размер на 121.50 лв.

Липсата на съществен елемент от съдържанието на договора (договорна цена), липсата на конкретизация в предмета на договора, липсата на данни в счетоводството на жалбоподателя относно закупени материали, липсата на внесени данъчни и осигурителни вноски от доставчика, преценени в тяхната съвкупност, правилно е квалифицирана от ревизиращите органи

като липса на реална доставка по смисъла на чл.9, ал.1 ЗДДС. Жалбоподателят от своя страна не е провел пълно насрещно доказване чрез ангажиране на доказателства в подкрепа на твърденията му за реалност на доставките – как е определена договорната цена, къде е извършено почистването на камионите, в какво се състои почистването на офиса. Наличието на множество данни за липса на реална дейност (липса на договорна цена, какво конкретно е извършено, на кое място, с какви материали - поради невъзможността да се проследи при доставчика сметка «302» Материали, липса на внесени данъчни и осигурителни вноски от доставчика) правилно са преценени от ревизиращите органи като липса на реална доставка. Същата е пречка за упражняване правото на ДК по смисъла на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС. В този смисъл наличието на издадени фактури и приемо-предавателни протоколи не е достатъчно, за да обективира реалност на доставките. Като са достигнали до същите правни изводи ревизиращите органи са постановили оспорение РА при правилно приложение на материалния закон. На основание чл.160, ал.1 ДОПК жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна в тази ѝ част.

Относно доставчика [фирма]:

Страните са сключили договор от 14.01.2011г., с който жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика извършването на «ремонт на товарни МПС – монтаж и демонтаж на електронна инсталация, монтаж и демонтаж на необходимите за смяна авточасти, ремонт на скоростни кутии, монтаж и демонтаж на двигател на товарни МПС, изчукване, пребойдисване, заварки и всички други ремонтни дейности». Договорено е ремонтът да се извършва с материали на *възложителя*. Видовете работи, съдържанието и обхвата на отделните задачи се определят от възложителя (чл.3 от договора). Възнаграждение е договорено «по издадена от изпълнителя фактура», като *съгласуваната* сума се изплаща в брой (чл.5 от договора). Представена е писмена декларация от управителя на доставчика О. М. Д., че ремонтът е извършен в наето сервизно помещение, с материали на възложителя, от лицата Б. П. С. и Г. В. А.. Доставчикът е издал фактури №1..93/02.05.2011г. с ДО 750.00лв., № 1...94/02.05.2011г. с ДО 850.00 лв. и № 1...95/03.05.2011г. с ДО 900.00 лв. с предмет «заварки по ТИР - композиция СА3875 МХ, «тенекеджийски и бояджийски услуги на влекач СА 3875 МХ» и «шлайфане и боядисване на ТИР -

композиция СА 3875 МХ».

Правилно горестоящият административен орган е отбелязал, че има разминаване между съдържанието на издадените от доставчика фактури и приемо-предавателни протоколи: фактури №1..93/02.05.2011г. е с предмет «заварки по ТИР - композиция СА3875 МХ», докато приемо-предавателния протокол от 02.05.2011г. е с предмет «заварки и регулиране на спирачната система»; фактура № 1..94/02.05.2011г. е с предмет «тенекеджийски и бояджийски услуги на влекач СА 3875 МХ» докато приемо-предавателния протокол от 02.05.2011г. е с предмет «изчукване и боядисване на заварки на влекач, ремонт на агрегат, смяна на филтри, смяна на полуресори»; фактура № 1..95/03.05.2011г. е с предмет «шлайфане и боядисване на ТИР - композиция СА 3875 МХ», докато приемо-предавателния протокол от 03.05.2011г. включва още «ремонт на водна помпа, смяна на вериги, ремонт на хидравлична система, смяна на хидравлично масло». Дори да се приеме, че приемо-предавателните протоколи съдържат конкретизация на по-общия предмет по фактурите «заварки», «тенекеджийски и бояджийски услуги», «боядисване» липсват всякакви указания по какъв начин е *съгласувана* цената, съобразно изискванията на чл.5 от договора, както и каква е цената поотделно за труд и материали за всяка от посочените операции, доколкото в договора е посочено, че материалите са за сметка на възложителя. Жалбоподателят като възложител не е уточнил и доказал какви материали и на каква стойност са вложени в ремонта. По данни от информационната система на НАП този доставчик също не е внесял данъчни и осигурителни вноски, което поставя под съмнение наличието на начислено и изплатено трудово възнаграждение.

Представените в хода на съдебното производство доказателства «норми за разход на вложен труд» са едностранно съставени от изпълнителя [фирма] и не удостоверяват «съгласуване» на договорната цена между двете насрещни страни по сделката. Същите норми по никакъв начин не удостоверяват формиране на договорната цена, напр.: боядисване за 108.50 лв., тенекеджийски услуги за 82.00 лв., изчукване на заварки 84.00 лв., боядисване на заварки 87.00 лв., смяна на филтри 97.00 лв.

Всички горепосочени обстоятелства: липса на конкретизация в предмета на договора (какъв конкретен ремонт е договорен), липса на съгласуване на цената – поотделно за труд и материали, липсата на данни в счетоводството на жалбоподателя относно закупени

материали, липсата на внесени данъчни и осигурителни вноски от доставчика, преценени в тяхната съвкупност, правилно е квалифицирана от ревизиращите органи като липса на реална доставка по смисъла на чл.9, ал.1 ЗДДС. Жалбоподателят от своя страна не е провел пълно насрещно доказване чрез ангажиране на доказателства в подкрепа на твърденията му за реалност на доставките – как е определена договорната цена, на каква стойност са закупените и вложени при ремонта материали. Въпреки указанията за разпределение на доказателствената тежест, дадени с определение от 25.09.2012г., жалбоподателят не е ангажирал доказателства, вкл. чрез съдебно счетоводна експертиза, че е закупил и заприходил материали, които са вложени в ремонта на ТИР-композицията, както и, че доставчикът е направил разходи във връзка с ремонта, които е отчетел аналитично и синтетично в счетоводството, като на направените разходи съответстват приходите по спорните фактури. Тези обстоятелства налагат извод за липса на реална доставка. Същата е препятствие за упражняване правото на ДК по смисъла на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС. В този смисъл наличието на издадени фактури и приемо-предавателни протоколи не е достатъчно, за да обективира реалност на доставките. Като са достигнали до същите правни изводи ревизиращите органи са постановили оспорение РА при правилно приложение на материалния закон. На основание чл.160, ал.1 ДОПК жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна в тази ѝ част.

Относно доставчика [фирма]:

Страните са сключили договор от 31.01.2011г., с който жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика «извънгаранционно обслужване и техническа поддръжка на компютърна техника и мрежа». Договорено е разплащането да се извършва «срещу издадена данъчна фактура, за всяка отделно извършена услуга». Съгласно декларация на управителя на доставчика О. М. Д. услугата е извършена от М. М. П. «компютърен оператор» и Т. Г. В. «техник компютърни системи». Доставчикът не е внасал никакви данъчни и осигурителни вноски от регистрацията си.

Доставчикът е издал фактура № 221/11.05.2011г. с предмет «компютърен *проект* за рекламни материали» с ДО 950.00 лв. и ДДС 190.00 лв. Страните по доставката са съставили констативен протокол от 11.05.2011г., съгласно който доставчикът е предал компютърен проект за рекламни материали, който включва изработване на 3

броя нови анимирани *банери*. Друга спорна фактура № 222/11.05.2011г. е със същия предмет «компютърен проект за рекламни материали» с ДО 950.00 лв. и ДДС 190.00 лв. Съгласно констативен протокол от 11.05.2011г. доставчикът е предал компютърен проект за рекламни материали, който включва изработване на рекламно *лого* – 3 броя файлове. Фактура №245/25.05.2011г. е с предмет «поддръжка и обновяване на интернет сайт» с ДО 1500.00 лв. и ДДС 300 лв. Съгласно констативен протокол от 25.05.2011г. доставчикът е извършил поддръжка и обновяване на интернет сайт, което включва допълнителни настройки на уеб сървъра, нов хостинг план, препрограмиране на приложенията на сайта. Фактура № 256/31.05.2011г. е с предмет «абонаментна поддръжка на компютърни конфигурации и офис техника за м.05» с ДО 700.00 лв.и ДДС 140 лв. Съгласно констативен протокол от 25.05.2011г. доставчикът е извършил поддръжка на компютърни конфигурации и офис техника, което включва настройка на LAN мрежата, допълнителни настройки на локалната мрежа, преинсталиране на драйвъри за принтер, инсталиране на М. office приложения. Фактура № 261/15.06.2011г. е с предмет «поддръжка на офис техника» на стойност 720.00 лв. с ДДС и «поддръжка на интернет сайт» на стойност 840.00 лв. с ДДС. Страните са приели извършеното с констативен протокол от 15.06.2011г.

По данни от електронен сайт «Р. – Цялостни интернет решения» доставчикът предлага безплатна изработка на уеб сайт и месечната му техническа поддръжка срещу такса от 13.75 лв. на месец. При справка в електронен сайт на [фирма] с основна дейност изработка на уеб сайтове, интернет приложения и индивидуални софтуерни решения се намират данни за последните проекта на фирмата. Всеки от проектите е визиолизиран чрез представяне на самата уеб страница и данни за използваните технологии. По данни от електронната страница на [фирма] цените за поддръжка на уеб сайт са: основен пакет 75.00 лв., разширен пакет 150.00 лв. и пълен пакет 250.00лв. Същият доставчик предлага: изграждане на графичен проект и програмна среда на сайта за сумата от 380.00 лв., изграждане на вътрешна страница срещу 15.00 лв., обработка и оптимизация на илюстрация за 5.00 лв., специални манипулации по графични оригинали срещу 25.00 лв., изграждане на графичен монтаж или банер - от 50.00 лв. до 150.00 лв., изграждане на активна форма за контакт с контролни полета - 60.00 лв., абонаментно оптимизиране на търсещи машини – 150.00 лв. на месец. По данни от

интернет страницата на У. дизайн „Е.“ цената за поддръжка на интернет сайт **за една година е 150 лв.** Въпреки, че в декларация от м.август 2011г. управителят на доставчика О. М. Д. посочва, че основна дейност на фирмата е „управление и обслужване на компютърни средства и системи“ фирмата няма електронна страница и не се открива в Интернет.

Съдът приема, че предметът на договора от 31.01.2011г. е изцяло неконкретизиран. Липсват съществен елемент от съдържанието на договора – договорна цена. Този порок не може да се преодолее чрез съставените двустранни протоколи, тъй като в същите изобщо не е посочено, как е формираната крайната цена. Същата крайна цена, сравнена в горепосочените данни от Интернет, прави икономически нелогично извършването на подобна дейност, но при завишени в пъти цени, доколкото същата дейност може да се свърши от лице „системен администратор“ с елементарни технически познания. Не е ясно, защо по фактура № 245 месечната поддръжка на интернет сайта е определена на 1500.00 лв. без ДДС, а по фактура № 261 – на 700.00 лв. По идентичен начин по фактура № 256 поддръжката на компютърните конфигурации и офис техника е 700 лв. без ДДС, а по фактура №261 – 600 лв. без ДДС. Едни и същи по вид услуги са „изпълнени“ в кратък период от време – на 31.05.2011г. и на 15.06.2011г., без да е ясно, какво конкретно е наложило извършването на идентични услуги на значителна стойност в кратък период от време. По отношение на фактура № 222/11.05.11г. и № 221/11.05.2011г. липсват представени проекти, докато от справка в Интернет се установи, че изготвените от доставчиците проекти се онагледяват, обяснено е как са изготвени, като по този начин логично служат за реклама на фирмата. Касателното двете фактури по никакъв начин не е ясно, как е „съгласувана“ и определена крайната цена на услугата.

Всички горепосочени обстоятелства: липса на конкретизация в предмета на договора, липса на съгласуване на цената, липсата на данни в счетоводството на жалбоподателя относно заприходени рекламни материали, липсата на внесени данъчни и осигурителни вноски от доставчика, преценени в тяхната съвкупност, правилно е квалифицирана от ревизиращите органи като липса на реална доставка по смисъла на чл.9, ал.1 ЗДДС. Жалбоподателят от своя страна не е провел пълно насрещно доказване чрез ангажиране на доказателства в подкрепа на твърденията му за реалност на доставките – как е определена

договорната цена, представяне на «проекти» за рекламни материали, самите рекламни материали. Наличието на издадени фактури и приемо-предавателни протоколи не е достатъчно, за да обективира реалност на доставките. Като са достигнали до извод за липса на реална доставка ревизиращите органи са постановили оспорение РА при правилно приложение на материалния закон. На основание чл.160, ал.1 ДОПК жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна в тази ѝ част.

Относно доставчика [фирма]:

Страните са сключили договор за реклама от 01.04.2011г., с който жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика «разпространение на рекламни материали с цел популяризиране дейността на фирмата». В. се е задължил да заплати стойността на услугата след изготвена фактура и приет протокол. Съгласно декларация на управителя на доставчика Д. С. фирмата е с основен предмет на дейност счетоводни и финансови консултации. Услугата «разпространение на рекламни материали» била извършена от М. С. С.. Материалите били предоставени от възложителя и разпространени на възлови места – кръстовища, офиси и бизнес сгради в столицата.

Доставчикът е издал фактура № 194/17.05.2011г. с предмет «разпространение на рекламни материали» с ДО 1150.00 лв. и ДДС 230.00 лв. С приемо-предавателен протокол от 17.05.2011г. възложителят е «приел разпространение на рекламни материали в столична област». Липсват данни, как е определена стойността на услугата, извършена изцяло с нискоквалифициран труд, на стойност от 1380.00 лв. Жалбоподателят не е представил доказателства, вкл. съдебно-счетоводна експертиза, която да извърши проверка в счетоводството му, какви рекламни материали е заприходил, на каква стойност, как са изписани и предадени на доставчика.

С договор от 29.04.2011г. жалбоподателят е възложил извършването на финансово-счетоводни услуги: създаване на база за отчитане на дълготрайните материални и нематериални активи, завеждане на счетоводни регистри, свързани със заплати и хонорара, изготвяне оценка на активите на фирмата, преглед на вътрешните системи за контрол. Доставчикът е издал фактура №204/26.05.2011г. с предмет «счетоводно обслужване за м.05» с ДО 900.00 лв. и ДДС 180.00 лв. Предметът на фактурата не съответства на предмета на договора от 29.04.2011г., доколкото с договора от

29.04.2011г. страните не са договорили «счетоводно обслужване». Със съдържание, съответстващо на договора, е приемо-предавателен протокол от 26.05.2011г. Освен да преповтори «предмета» на договора, от приемо-предавателния протокол не става ясно, как е формирана договорната цена от 1080.00 лв. При справка в Интернет се установява, че абонаментните счетоводни услуги се договарят на брой документи, според регистрацията по ЗДДС и брой персонал, а еднократните услуги се договарят при твърдо заплащане на час. От друга страна не е представена «изготвената» от доставчика *оценка* на активите на фирмата, доколкото се поддържа, че услугата е извършена «реално». От декларацията на управителя на доставчика Д. С. не се установяват относими към услугата «счетоводно обслужване» факти и обстоятелства, тъй като същата касае единствено разпространението на рекламни материали.

Предлаганите от фирмите за счетоводно обслужване счетоводни услуги са стандартни и включват: изготвяне на индивидуален сметкоплан, съобразен със спецификата на фирмената дейност; разработване на счетоводна политика; съставяне на първични документи; вторична обработка на счетоводната документация на лицензиран програмен продукт; съставяне на данъчен и счетоводен амортизационен план; изготвяне на дневници и справки декларации по ЗДДС; изготвяне на V. декларация; попълване на И. декларации и дневник; попълване на декларации по Закона за местните данъци и такси; попълване на патентни декларации за физически лица и ЕТ; попълване на декларации и отчети за БНБ; изготвяне на годишни и регулярни отчети за НСИ; попълване на искания за издаване на документи от НАП; изготвяне на Годишни данъчни декларации за ФЛ и ЮЛ; попълване на справка за ФЛ, получили доходи, различни от трудови през годината; съставяне на периодични и годишни финансови отчети по националните и международни счетоводни стандарти и публикуването им в Търговския регистър (справка електронна страница на „О.” ЛМ ООД специализирана фирма в областта на счетоводните услуги и електронна страница на Счетоводна къща [фирма]).

По данни от електронен сайт balans.bg на тема „завеждане счетоводство на предприятие” (статия на [Е. П.](#) – управляващ съдружник и директор „Корпоративни финанси” в К. В.) завеждане счетоводството на едно предприятие минава през няколко прегледа и анализа на състоянието на счетоводната отчетност до момента и на информационните нужди, които то трябва да задоволява: (1) на ръководството за вземане на правилни управленски решения; (2) на

акционерите, за да следят как се развива и възвръща тяхната инвестиция; (3) на кредиторите, за да оценяват има ли риск от не връщане на предоставените кредити; (4) на доставчиците, за да оценяват има ли опасност от забавяне в плащанията на доставките и не на последно място (5) на данъчната администрация, за да контролира и събира дължимите към държавния бюджет данъци. Ако предприятието е ново, тогава остава само анализа за информационните нужди, които счетоводството трябва да задоволява. След като е извършен преглед и анализ на дейността и счетоводната отчетност на едно предприятие и са събрани посочените в предходната точка документи, се пристъпва към завеждане (презавеждане) на счетоводството му от определен момент, което включва: анализ на дейността на предприятието, анализ на информационните нужди на ръководството, акционерите и кредиторите, идентифициране на обичайните стопански операции за предприятието, съставяне на счетоводна политика, съставяне на индивидуален сметкоплан (в сметкоплана внимателно се дефинира кои счетоводни сметки ще имат аналитично отчитане, каква точно ще бъде тази аналитичност, ще има ли аналитичности със своя допълнителна поданалитичност, кои сметки освен стойностно ще се отчитат и количествено (обикновено сметките за стоки, материали, суровини, продукти и валута) и в кои сметки или аналитичности ще има и партидно отчитане по отделни документи), завеждане на началните салда в сметкоплана и стандартизиране на отчетността. Посочените счетоводни услуги не кореспондират с предмета на договора от 29.04.2011г. Безспорно в случая е налице договорна свобода по смисъла на чл.9 ЗЗД вр. чл.288 ТЗ, но какво вече се посочи за установяване на отрицателния факт на липса на реална доставка, могат да се търсят единствено косвени доказателства, съвкупната преценка на които да наведе на този извод. Жалбоподателят следва да ангажира доказателства за оборване на тези констатации.

По изложените съображения съдът напълно споделя мотивите на горестоящия административен орган в решение № 1581/02.07.2012г. , че възлагането на счетоводни услуги със съдържание, посочено в договора от 29.04.2011г. е безпредметно, тъй като при наличие на данъчна регистрация на дружеството от 2004г. и констатации за редовност на воденото счетоводство, завеждането на счетоводни регистри и създаването на база за отчитане на ДМА към 2011г. буди недоумение.

Всички горепосочени обстоятелства: неяснота в предмета на

договора, липса на съгласуване на цената, липсата на внесени данъчни и осигурителни вноски от доставчика, преценени в тяхната съвкупност, правилно е квалифицирана от ревизиращите органи като липса на реална доставка по смисъла на чл.9, ал.1 ЗДДС. Жалбоподателят от своя страна не е провел пълно насрещно доказване чрез ангажиране на доказателства в подкрепа на твърденията му за реалност на доставките – как е определена договорната цена, представяне на «изготвената оценка» на активите на дружеството. Наличието на издадени фактури и приемо-предавателни протоколи не е достатъчно, за да обективира реалност на доставките. Като са достигнали до извод за липса на реална доставка ревизиращите органи са постановили оспорение РА при правилно приложение на материалния закон. На основание чл.160, ал.1 ДОПК жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна в тази ѝ част.

Относно доставчика [фирма]:

Страните са сключили договор за извършване на ремонт от 10.01.2011г., с който жалбоподателят като възложител е възложил на доставчика «ремонт на електроинсталации на влекачи и ремаркета». Съгласно чл.3 от договора видовете работи, обхвата и съдържанието на отделните задачи се определят от възложителя, като се съгласуват с изпълнителя. По делото не са представени писмени доказателства за заявка от страна на възложителя или за съгласуване между двете страни по сделката на конкретни ремонтни работи. Действително, липсва нормативно изискване за форма за действителност на подобно съгласуване, но както вече многократно се посочи, това е необходима форма за доказване. В. се е задължил да заплати стойността на услугата по издадена от изпълнителя фактура. Съгласно декларация на управителя на доставчика Д. С. (идентичен с управителя на [фирма]) фирмата е с основен предмет на дейност: изработка, монтаж и ремонт на метални конструкции, заваръчни и ремонтни дейности. Предметът на договор с жалбоподателя бил «ремонт на влекачи и ремаркета». Фирмата работи с *материали* на клиента.

Доставчикът е издал следните фактури: №144/03.05.2011г.с предмет «1 бр. ремонт на ел.инсталация» с ДО 450.00лв. и ДДС 90.00 лв. и приемо-предавателен протокол (ППП) от 03.05.2011г. с предмет «ремонт на ел.инсталация и смяна на накладки» на влекач ДАФ с рег. [рег.номер на МПС] ;

- №145/03.05.2011г.с предмет «1бр.цветни заварки» с ДО 550.00лв. и ДДС 110.00 лв. и ППП от 03.05.2011г. с предмет «цветни заварки, изкърпване и боядисване, смяна на ос и накладки» на полуремарке «Ш.» с рег. [рег.номер на МПС] ;

- №147/03.05.2011г. с предмет «1 бр. шлайфане и полиране на цветни заварки на к-ции» с ДО 450.00лв. и ДДС 90.00 лв. и ППП от 03.05.2011г. с предмет «шлайфане, полиране на цветни заварки, монтаж, демонтаж и ремонт на двигател» на влекач ДАФ с рег. [рег.номер на МПС] ;

- №169/16.05.2011г.с предмет «1бр.цветни заварки» с ДО 600.00лв. и ДДС 120.00 лв. и ППП от 16.05.2011г. с предмет «цветни заварки, смяна на плоскости, смяна на полуресьори, ремонт на спирачна система» на полуремарке «Ш.» с рег. [рег.номер на МПС] ;

- №174/17.05.2011г.с предмет «1 бр. шлайфане и полиране на цветни заварки на к-ции» с ДО 450.00лв. и ДДС 90.00 лв. и ППП от 17.05.2011г. с предмет «шлайфане, полиране на цветни заварки, ремонт на агрегат, цялостен ремонт на ел.инсталация, смяна на дискове и гуми» на влекач ДАФ с рег. [рег.номер на МПС] .

- №181/20.05.2011г.с предмет «ремонт на ел.инсталация» с ДО 650.00лв. и ДДС 130.00 лв. и ППП от 20.05.2011г. с предмет «ремонт на ел.инсталация, смяна на притискателен диск, ремонт въздушна система, ремонт на стартер, смяна лагери» на влекач ДАФ с рег. [рег.номер на МПС] . Отново е направен «ремонт на ел.инсталация» на влекач ДАФ с рег. [рег.номер на МПС] независимо, че такъв е правен на 03.05.2011г.

- №201/02.06.2011г. предмет «цветни заварки на влекач и ремарке СА 3875» с ДО 450.00лв. и ДДС 90.00 лв. и ППП от 02.06.2011г. с предмет «цветни заварки, изчукване и закръпване на цветни метали, частично пастиране» на влекач ДАФ с рег. № 3875МХ. Отново са правен «цветни заварки» на влекач ДАФ с рег. [рег.номер на МПС] независимо, че фактура №147 на 03.05.2011г. е със същия предмет. При справка в Интернет цената на заваряване на цветни метали е между **2.00 лв. и 15.00 лв.** на час (по данни от електронен сайт Град.бг относно [населено място] – категория «заваряване»).

- №207/06.06.2011г.с предмет «цветни заварки на влекач и ремарке СА 3872» с ДО 300.00лв. и ДДС 60.00 лв. и ППП от 06.06.2011г. с предмет «цветни заварки на рогове и маски» на влекач ДАФ с рег. № 3872 МХ.

- №236/17.06.2011г. с предмет «цветни заварки, почистване и шлайфане на влекач СА 3875» с ДО 450.00лв. и ДДС 90.00 лв. и ППП от 17.06.2011г. с предмет «цветни заварки на маски, почистване и

шлайфане» на влекач ДАФ с рег. № 3875 МХ. Отново са правен «цветни заварки» на влекач ДАФ с рег. № 3875 МХ независимо, че такива са правени по фактура №201/02.06.2011г., фактура №174/17.05.2011г. и фактура №147/03.05.2011г.

- №247/23.06.2011г. с предмет «цветни заварки, почистване и шлайфане на влекач **СА 3872**» с ДО 450.00лв. и ДДС 90.00 лв. и ППП от 17.06.2011г. с предмет «цветни заварки на маски, почистване и шлайфане» на влекач ДАФ с рег. [рег.номер на МПС] , независимо, че такъв ремонт е извършен по фактура № 207/06.06.2011г.

- №248/23.06.2011г. с предмет «ремонт на осветителна система на влекач **СА 3872**» с ДО 950.00лв. и ДДС 190.00 лв. и ППП от 23.06.2011г.

С идентичен предмет е фактура №1..93/02.05.2011г. е с предмет «заварки по ТИР - композиция СА3875 МХ», издадена от [фирма].

По всички горепосочени фактури липсват данни по какъв начин е *формирана или съгласувана* цената на услугите, съобразно изискванията на чл.3 от сключениу между страните договор, както и каква е цената поотделно за труд и материали за всяка от посочените операции, доколкото в договора е посочено, че материалите са за сметка на *възложителя*. Жалбоподателят като възложител не е уточнил и доказал какви материали и на каква стойност са вложени в ремонтите, напр. по фактура № 248/23.06.2011г., № 181/20.05.2011г., №144/03.05.2011г. и № 145/03.05.2011г. По данни от информационната система на НАП този доставчик също не е внесял данъчни и осигурителни вноски, което поставя под съмнение наличието на начислено и изплатено трудово възнаграждение.

Всички горепосочени обстоятелства: липса на конкретизация в предмета на договора (какъв конкретен ремонт е договорен), липса на съгласуване на цената – поотделно за труд и материали, липсата на данни в счетоводството на жалбоподателя относно закупени материали, липсата на внесени данъчни и осигурителни вноски от доставчика, преценени в тяхната съвкупност, правилно е квалифицирана от ревизиращите органи като липса на реална доставка по смисъла на чл.9, ал.1 ЗДДС. Жалбоподателят от своя страна не е провел пълно насрещно доказване чрез ангажиране на доказателства в подкрепа на твърденията му за реалност на доставките – как е определена договорната цена, на каква стойност са закупените и вложени при ремонта материали. Въпреки указанията за разпределение на доказателствената тежест, дадени с определение от 25.09.2012г., жалбоподателят не е ангажирал

доказателства, вкл. чрез съдебно счетоводна експертиза, че е закупил и заприходил материали, които са вложени в ремонта на влекачите, както и, че доставчикът е направил разходи във връзка с ремонта, които е отчетел аналитично и синтетично в счетоводството, като на направените разходи съответстват приходите по спорните фактури. Тези обстоятелства налагат извод за липса на реална доставка. Същата е препятствие за упражняване правото на ДК по смисъла на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС. В този смисъл наличието на издадени фактури и приемо-предавателни протоколи не е достатъчно, за да обективира реалност на доставките. Като са достигнали до същите правни изводи ревизиращите органи са постановили оспорение РА при правилно приложение на материалния закон. На основание чл.160, ал.1 ДОПК жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна в тази ѝ част.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес (отказано право на ДК в размер на 3570.00 лв.) в размера по чл.8, вр. чл.7, ал.2, т.2 от Наредба № 1/2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждение, а именно сумата от 365 лв.

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.А, ап.2 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №[ЕИК] от 28.11.2011г., издаден от Я. Е. В. – П. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №1581 от 02.07.2012г. на директора на ДОУИ [населено място] относно отказано право на данъчен кредит в размер на 3570 лв. за данъчен период м.юни 2011г. по облагаеми доставки, извършени от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.А, ап.2 да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] на основание **чл.161, ал.1 ДОПК юрисконсултско възнаграждение** в размер на 365 (триста шестдесет и пет) лв.

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

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: